

A U D I T O R Í A I N T E R N A



LA FÁBRICA DE PENSAMIENTO
INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA

Sistemas de Retribución Variable en Auditoría Interna

El INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA es una asociación profesional fundada en 1983, cuya misión es contribuir al éxito de las organizaciones impulsando la Auditoría Interna como función clave del buen gobierno. En España cuenta con más de 3.200 socios, auditores internos en las principales empresas e instituciones de todos los sectores económicos del país.

LA FÁBRICA DE PENSAMIENTO es el laboratorio de ideas del Instituto de Auditores Internos de España sobre gobierno corporativo, gestión de riesgos y Auditoría Interna, donde participan más de 150 socios y profesionales técnicos expertos.



AUDITORÍA INTERNA



BUENAS PRÁCTICAS EN GESTIÓN DE RIESGOS



OBSERVATORIO SECTORIAL



PRÁCTICAS DE BUEN GOBIERNO

El laboratorio trabaja con un enfoque práctico en la producción de documentos de buenas prácticas que contribuyan a la mejora del buen gobierno y de los sistemas de gestión de riesgos en organizaciones de habla hispana. Además de desarrollar contenido, fomenta el intercambio de conocimientos entre los socios.



Sistemas de Retribución Variable en Auditoría Interna

Diciembre 2017

MIEMBROS DE LA COMISIÓN TÉCNICA

COORDINACIÓN:

Ana Minguet Blázquez, CIA, CCSA, CFE. ORANGE

Carmen de Andrés Fazio.

Joaquín Arribas Águila. UNIÓN DE CRÉDITOS INMOBILIARIOS

Jorge Caballero Nueda. MAPFRE

Helena Jiménez García. BBVA

Rafael María Muriel Barriuso. LIBERBANK

Eduardo Villalobos Fernández, CIA, CISA. BCC

Joaquín Ybarra. MICHAEL PAGE

Instituto de Auditores Internos de España

Santa Cruz de Marcenado, 33 · 28015 Madrid · Tel.: 91 593 23 45 · Fax: 91 593 29 32 · www.auditoresinternos.es

Depósito Legal: M-33914-2017

ISBN: 978-84-945594-8-8

Diseño y maquetación: desdezero, estudio gráfico

Impresión: Grafilia

Propiedad del Instituto de Auditores Internos de España. Se permite la reproducción total o parcial y la comunicación pública de la obra, siempre que no sea con finalidades comerciales, y siempre que se reconozca la autoría de la obra original. No se permite la creación de obras derivadas.

Agentes sociales y económicos han puesto su interés en los últimos tiempos en los los sistemas de retribución en las compañías. Si bien un sistema de retribución variable no es muy habitual en la pequeña empresa, es importante crear una cultura que potencie la actitud proactiva y motivada.

Aunque solo cubre ciertas necesidades básicas, el salario es uno de los elementos clave para motivar a los trabajadores. La función de un sistema de retribución debe ser incentivar que las personas trabajen en equipo para conseguir los resultados del negocio facilitando la gestión, aunque no debe ser el único mecanismo de control.

En el caso de Auditoría Interna, la cuestión retributiva, en especial la aplicación de sistemas de retribución variable, no es insustancial, puesto que precisa buscar un equilibrio entre la adecuada gestión del talento y la motivación de los auditores internos sin afectar su objetividad evitando posibles conflictos de interés.

De ahí la relevancia de esta guía, que analiza los sistemas retributivos, referencias normativas y tipos de objetivos aplicables a los agentes dentro de la organización, incluida la actividad de Auditoría Interna; y el papel de la Comisión de Auditoría en el establecimiento de un sistema de objetivos, métricas y retribución variable, que es clave tanto en su definición como en su seguimiento.

Felicidades a la Comisión Técnica encargada de elaborar esta exhaustiva guía que llega en un momento en el que la aplicación de sistemas de retribución variable se encuentra sobre la mesa de muchas organizaciones y direcciones de Auditoría Interna.



Índice

INTRODUCCIÓN	06
SISTEMAS DE RETRIBUCIÓN VARIABLE	07
Bases del Sistema <i>Dirección Por Objetivos</i>	07
Cuestiones a considerar por el Director de Auditoría Interna al establecer los objetivos	09
El papel de la Comisión de Auditoría en la fijación de objetivos de Auditoría Interna	10
REGULACIÓN Y BUENAS PRÁCTICAS DE REFERENCIA SOBRE LA RETRIBUCIÓN VARIABLE DE LAS FUNCIONES DE CONTROL	13
Referencias al <i>Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna</i>	14
Referencias a la Regulación en Entidades Financieras	15
Otras Referencias	17
Conclusiones.....	18
ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES INDICADORES	19
CONSIDERACIONES FINALES	31
ANEXO · BIBLIOGRAFÍA SOBRE INDICADORES DE KPI'S DE AUDITORÍA INTERNA	34



Introducción

Una pregunta recurrente que se plantean las organizaciones acerca de Auditoría Interna, y en general sobre las funciones de control, es si éstas deben tener un componente variable en su retribución y, en caso afirmativo, cómo determinarlo. Surge aquí la búsqueda del

equilibrio entre la adecuada gestión del talento y la motivación del personal de Auditoría Interna, en línea con el resto de personal; pero de manera que no afecte la objetividad del auditor interno y que se eviten conflictos de interés en este sentido.

A través del análisis realizado, considerando las motivaciones existentes y el entorno de mercado y regulatorio, trataremos de responder a una serie de preguntas:

- ¿Cuáles son los principios básicos por los que debe guiarse la retribución del personal y de las unidades de Auditoría Interna?
- Con relación a los auditores internos, ¿qué criterios particulares deben operar en relación con el personal directivo del área?
- En particular, ¿debe tener componente variable la retribución de Auditoría Interna? En caso afirmativo:
 - ¿En qué medida con respecto a los componentes fijos de la retribución?
 - ¿Qué métodos son adecuados para medir este componente variable?
 - ¿Dicha retribución podría estar ligada, de forma directa o indirecta, a componentes de negocio? ¿O sólo debe medirse teniendo en cuenta el desempeño intrínseco de la auditoría?

La guía ofrece formas de fomentar la motivación y el logro de objetivos mitigando el riesgo de conflicto de interés y de independencia.

El objetivo de este documento es ofrecer una guía de actuación a Directores de Recursos Humanos, Directores de Auditoría Interna y Comisiones de Auditoría para permitirles responder a esa pregunta y encontrar las formas más adecuadas de fomentar la motivación y el logro de objetivos del personal de las funciones de control y aseguramiento¹, mitigando los posibles riesgos de conflictos de interés y pérdida de objetividad e independencia frente al negocio que ello supone.

Para ello, comenzaremos analizando el sistema de pago variable mediante la Dirección por Objetivos (DPO) –uno de los métodos comúnmente aceptados para fijar la retribución variable del personal de las organizaciones– y qué cuestiones habría que considerar para aplicarlo a un departamento de Auditoría Interna.

A continuación, analizaremos la normativa y las referencias de mejores prácticas existen-

1. Este documento está orientado al análisis de la retribución variable en Auditoría Interna. No obstante, se hace necesario resaltar que una gran parte de la normativa y bibliografía existente trata esta problemática de forma más amplia. Es decir, en muchos documentos se habla de las “funciones de control y aseguramiento”, dónde se engloba tanto a la Segunda como a la Tercera Línea de Defensa. Por ello, en algunos puntos del documento utilizaremos el término “función de control y aseguramiento” para referirse a Auditoría Interna. En este caso, con el matiz añadido de que lo expuesto también se podría aplicar a la Segunda Línea de Defensa.



tes sobre modelos retributivos y retribución variable, así como otros documentos metodológicos que hay en relación con la medición del desempeño de las actividades de Auditoría Interna como función de control en las organizaciones. En cualquier caso, las referencias existentes a las funciones de control y aseguramiento suelen ser de carácter cualitativo y con un nivel de detalle algo superficial, lo que deja un amplio nivel de desarrollo o interpretación a las organizaciones a la hora de la implementación efectiva de las prácticas retributivas.

Una vez contemplado este contexto general y normativo de las prácticas retributivas de las organizaciones, analizaremos los **principales indicadores o KPIs** (*Key Performance Indicators*) que podrían ser utilizados en la medición del desempeño.

Existe una profusa bibliografía sobre esa materia, en la que se identifican múltiples indicadores, si bien se dedican a enumerarlos sin profundizar sobre ellos en cuanto a qué ventajas e inconvenientes puede tener su uso, cómo se puede medir el indicador, etcétera.

Es por ello que una parte muy relevante del documento ha consistido en seleccionar los indicadores más comúnmente utilizados y analizarlos en profundidad en relación con una serie de cuestiones, como la forma de realizar su medición, cuáles son sus ventajas y desventajas, si existen impedimentos que puedan afectar a la independencia u objetividad del auditor interno o si se pueden poner en marcha contramedidas que mitiguen los problemas de independencia.

El análisis realizado permite puntuar a cada indicador en una escala del 1 al 10. Esta puntuación reflejará una guía sobre el **grado de idoneidad de dicho indicador**. De manera que un 10 representaría el indicador perfecto (fácil de medir, sin desventajas y sin impedimentos que puedan afectar a la independencia u objetividad del auditor interno o del área), mientras que un 1 representaría un indicador altamente desaconsejado (difícil de medir, con desventajas o impedimentos graves a la independencia u objetividad del auditor interno, y sin salvaguardas que permitan evitar estos inconvenientes).

La misión de la Dirección por Objetivos (DPO) es alinear los objetivos individuales con los de la organización.



Sistemas de Retribución Variable

BASES DEL SISTEMA DIRECCIÓN POR OBJETIVOS

La filosofía de la Dirección por Objetivos (DPO) tiene como misión alinear los objetivos individuales con los de la organización y permite:

- Vincular la estrategia con la contribución de los empleados para la consecución de la misma.
- Medir, Reconocer y Premiar la aportación de los empleados a los resultados de la organización mediante el logro de objetivos.
- Hacer que los empleados sean partícipes del éxito de la empresa.

La alta dirección, gerencia o el gestor de personas son el nexo entre los objetivos de la organización y el de las personas que integran su equipo.

El proceso de la DPO suele ser anual y se caracteriza por tener tres fases diferenciadas:

1. Establecimiento de objetivos. Parte de la estrategia de la organización y de un presupuesto anual. A partir de ese momento, la alta dirección realiza una fijación de objetivos en cascada hacia objetivos de negocio, departamento y colaboradores.
2. Evaluación de objetivos. La alta dirección se reúne con sus colaboradores para evaluar el grado de consecución de los objetivos.
3. Pago de objetivos. Se suele realizar como retribución variable tras el cierre del ejercicio fiscal.

La alta dirección, *manager* o gestor de personas es la figura clave dentro del proceso de DPO, siendo el nexo entre los objetivos de la organización y el de las personas que integran su equipo de trabajo. Es, además, el canal de comunicación para informar y desplegar este proceso en cascada, siendo responsable de la comunicación del proceso a sus colaboradores.

En un sistema DPO aplicado a Auditoría Interna, correspondería al Director de Auditoría In-

terna (en adelante DAI) coordinar que se realicen una serie de tareas:

1. Establecimiento de objetivos. Coherente con la estrategia de la organización y del área.
2. Información. Transmitir los objetivos de la organización a su equipo, así como los que el DAI considere adecuados para el área.
3. Tipo de Incentivo. Comunicado a cada miembro del equipo de Auditoría Interna, incluyendo el procedimiento que será de aplicación.
4. Entrevistas de Seguimiento. Deben de ser parte del proceso continuo con el equipo donde se incluyan también las acciones necesarias para el resto del periodo.
5. Entrevista de Valoración del Cumplimiento. Se efectúa al finalizar el periodo, utilizando y cumplimentando los formularios adecuados, donde debe analizar el grado de consecución de los objetivos establecidos.

TAREAS A COORDINAR POR EL DIRECTOR DE AUDITORÍA INTERNA EN UN SISTEMA DE DIRECCIÓN POR OBJETIVOS APLICADO A AUDITORÍA INTERNA



CUESTIONES QUE DEBE CONSIDERAR EL DIRECTOR DE AUDITORÍA INTERNA AL ESTABLECER LOS OBJETIVOS

El DAI debe considerar varias cuestiones a la hora de proponer los objetivos para una auditoría interna. En este documento mencionaremos las tres más relevantes.



Decidir si los objetivos serán cualitativos o cuantitativos, ya que cada uno presenta sus ventajas y sus inconvenientes:

- **LOS OBJETIVOS CUANTITATIVOS** ofrecen una medida exacta del grado de consecución. Por eso son los más fiables y transparentes. Dentro de estos objetivos podemos distinguir dos tipologías:

- Económicos: relacionados directamente con el valor económico de la organización o del área de actuación.
- Rendimiento: permiten medir numéricamente el grado de consecución de un objetivo establecido.

- **LOS OBJETIVOS CUALITATIVOS** cuentan con escalas subjetivas para indicar si el objetivo se cumplió o no. Normalmente están asociados a la realización de una tarea en concreto o a la calidad de un trabajo, y la percepción de la gestión puede ser la única fuente de información.

Dado el carácter más subjetivo de estos indicadores, es importante establecerlos de forma adecuada y así facilitar su comunicación al colaborador, explicando lo que realmente se busca y cómo podrá ser valorado al final del periodo. Para que un objetivo cualitativo esté bien establecido tiene que ser Medible, Alcanzable, orientado a Resultados, Temporal y Específico (MARTE).

Es justamente la característica de “orientado a Resultados”, directa o indirectamente, en la que se centra este documento, puesto que al perseguir su cumplimiento incrementaremos el riesgo de pérdida de objetividad de las actividades de Auditoría Interna, al decir que los objetivos deben estar orientados a los resultados objetivo de medición del personal evaluado.



El DAI también debe reflexionar sobre qué objetivos proponer en base a su ámbito de aplicación. Podemos distinguir dos tipos de objetivos:

- **OBJETIVOS GLOBALES DE LA ORGANIZACIÓN.** Miden el desempeño global de la compañía, y pueden aplicarse a todas las áreas. Algunos ejemplos de este tipo de objetivos pueden ser: EBITDA, rentabilidad, solvencia, ingresos, margen, morosidad, gastos, etcétera.

El principal problema que presentan es que los auditores internos pueden verse involucrados en situaciones de conflicto de interés al realizar trabajos en los que se revisen las ratios de la compañía que influyen en su variable. Eso se debe a que una recomendación de Auditoría Interna podría provocar el empeoramiento de esa ratio, lo que afectaría directamente a su variable. En el apartado sobre *Regulación y buenas prácticas* (pág. 13) se aborda esta cuestión desde el punto de vista normativo.

En cualquier caso, existen varios mecanismos de control que permiten que los objetivos sean consistentes con el apetito al ries-

El DAI debe tener en cuenta la regulación y las buenas prácticas en materia de retribución variable para las funciones de control.

go a medio y largo plazo de una compañía. Los más usuales son:

- Pago en acciones, que vinculan el valor de la compañía en el medio plazo a la retribución. Es habitual que existan períodos de retención del derecho a la venta de las acciones percibidas.
- Cláusulas de diferimiento. Permiten a las compañías evaluar el éxito que han tenido los resultados en varios años, de forma que se previene el cortoplacismo.
- Cláusulas *malus*. Se aplican conjuntamente con las de diferimiento. Permiten reducir el variable (reconocido, pero no pagado) si se ponen de manifiesto determinados hechos. Normalmente, se trata de circunstancias adversas para la compañía que, de haberse conocido en su momento, hubieran reducido la retribución variable del empleado. En general, tratan de corregir negligencias y mala praxis.
- Cláusulas *clawback*. Similares a las anteriores, pero operan sobre la retribución ya pagada. Es decir, establecen la obligación de devolver cantidades ya pagadas en función de determinadas circunstancias.

· **OBJETIVOS DE DEPARTAMENTO O INDIVIDUALES.** Miden, de manera específica, el desempeño de la Dirección de Auditoría Interna. Este tipo de objetivos se trata en profundidad en el apartado sobre *Análisis de los principales indicadores (pág. 19)*. En cualquier caso, hay varias preguntas que debe plantearse el DAI a la hora de establecer este tipo de objetivos:

- ¿Puede un objetivo comprometer la independencia u objetividad de un auditor interno?
- ¿Se puede medir correctamente, sin un esfuerzo desproporcionado?
- ¿Es relevante? ¿Su cumplimiento va a contribuir a que su compañía mejore?



Una última cuestión que debe tener en cuenta el DAI es la regulación y las buenas prácticas en materia de retribución variable para las funciones de control. Por tanto, debe considerar la normativa vigente en su sector y el *Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna* (en adelante MIPP).

EL PAPEL DE LA COMISIÓN DE AUDITORÍA EN LA FIJACIÓN DE OBJETIVOS DE AUDITORÍA INTERNA

Es evidente que la Comisión de Auditoría debe participar, de alguna forma, en el establecimiento de objetivos de Auditoría Interna². Para analizar qué papel debe o puede jugar, en primer lugar hay que considerar cuáles son

los diferentes agentes que intervienen en el proceso:

- **El Consejo de Administración.** Suele aprobar las líneas generales de la retribución

2. En este apartado sólo se analiza el papel de la Comisión de Auditoría en el establecimiento de objetivos de Auditoría Interna. Pero no se ha entrado a analizar el papel de la Comisión de Auditoría con respecto al sistema global de objetivos de una compañía, ya que no es objeto de esta publicación. En cualquier caso, el sistema de objetivos puede ser un elemento más que puede figurar en el universo de auditoría interna del área.

variable y de la DPO. En organizaciones avanzadas, existe una comisión delegada de retribuciones, especializada en estas cuestiones (Comisión de Nombramientos y Retribuciones)

- Un **alto directivo** (o varios) que coordina la implantación del sistema y de las líneas aprobadas por el Consejo. Suele ser usual que esta función recaiga en el DAI junto con la Dirección de Recursos Humanos.
- El **resto de directivos** de la organización, que suelen tener dos funciones:
 - Proponen objetivos concretos para su dirección correspondiente, que deben estar alineados con las directrices del Consejo. Normalmente, esta fijación de objetivos suele necesitar la conformidad de la dirección que coordina la implantación.
 - Ofrecen *feedback* sobre los objetivos que les marque el alto directivo que coordine la implantación del sistema.

Es decir, los objetivos se van definiendo en cascada. Por ejemplo, en una compañía de venta al por menor el sistema puede comenzar con la fijación de un objetivo de ventas para la compañía, marcado por el Consejo; y puede terminar en un desglose específico de ese objetivo para cada tienda de la compañía.

La *Guía Técnica 3/2017* publicada por la CNMV³ se dirige a las Comisiones de Auditoría de Entidades de Interés Público⁴ y, aunque

no es de obligado cumplimiento, sí marca un estándar a seguir por las compañías. En el punto 58 de dicha Guía se habla de la retribución variable del DAI. Por su interés, se reproduce íntegramente su contenido:

58. Finalmente, como parte de este proceso de supervisión, la comisión de auditoría debe evaluar el funcionamiento de Auditoría Interna y el desempeño de su responsable.

Como parte del proceso de evaluación, la Comisión de Auditoría ha de recabar la opinión que puedan tener otras comisiones especializadas y la dirección ejecutiva.

*La evaluación debe ser constructiva e incluir una valoración del grado de cumplimiento de los objetivos y criterios establecidos a efectos de fijar los **componentes variables de la remuneración** del responsable de Auditoría Interna, en cuya determinación también debe tener participación la Comisión de Auditoría.*

*Las conclusiones de la evaluación realizada por la Comisión de Auditoría deben comunicarse al responsable de Auditoría Interna y ser tenidas adecuadamente en cuenta por la entidad a la hora de determinar finalmente su **remuneración variable anual**.*

Queda claro, por tanto, que la CNMV otorga un papel relevante a la Comisión de Auditoría en esta materia.

La Comisión de Auditoría debe establecer los objetivos de Auditoría Interna y determinar su remuneración variable

3. *Guía Técnica 3/2017 sobre Comisiones de Auditoría de Entidades de Interés Público*, CNMV. Junio 2017.

4. La definición de Entidad de Interés Público se describe en el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre. Ese Real Decreto realiza una modificación sobre el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, corrigiendo su artículo 15. De forma resumida, podemos decir que el RD establece que las EIP son: las compañías cotizadas, las entidades de crédito y las aseguradoras. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-10636.

PAPEL DE LA COMISIÓN DE AUDITORÍA EN LA FIJACIÓN DE OBJETIVOS DE AUDITORÍA INTERNA

DIRECTOR
DE AUDITORÍA INTERNA

- Papel activo en la fijación de los objetivos del DAI.
- Valoración de la Dirección de Auditoría Interna a efectos de fijar la retribución variable del DAI.
- Conocimiento del grado de cumplimiento de los objetivos marcados al DAI, así como el variable finalmente asignado.
- Valoración acerca de si los objetivos llave establecidos para el DAI pueden afectar a su objetividad.

RESTO DEL ÁREA

- Conocimiento de los objetivos establecidos.
- Conocimiento del grado de consecución de esos objetivos.
- Valoración acerca de si los objetivos llave establecidos para el área pueden afectar a su objetividad.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, ¿cuál es el espacio para la Comisión de Auditoría en el establecimiento de objetivos de Auditoría Interna? En este sentido, parece razonable que el grado de participación pueda ser diferente en función de si hablamos de los objetivos del DAI o de los objetivos del resto del área.

En lo que se refiere al DAI, la Comisión podría seguir las siguientes prácticas:

- Debería jugar un papel activo en la fijación de los objetivos del DAI.
- Debería asegurarse de que la valoración que realiza de la Dirección de Auditoría Interna se tiene en cuenta a la hora de fijar la retribución variable del DAI.
- Debería conocer el grado de cumplimiento de los objetivos marcados al DAI, así como el variable finalmente asignado.

En lo que se refiere al resto del área, parece razonable que la Comisión no deba participar con la misma intensidad. Pero sí parece adecuado que:

- Tenga conocimiento de los objetivos que se establezcan para el resto del área.
- Tenga conocimiento del grado de consecución de esos objetivos.

Existe una última función que debería realizar la Comisión de Auditoría en el caso de que se hayan establecido objetivos llave para el DAI o para su área. En estos casos, es relevante que la Comisión de Auditoría debata acerca de si esos objetivos pueden afectar a la objetividad de Auditoría Interna.



Regulación y buenas prácticas de referencia sobre la retribución variable de las funciones de control

Si bien dependerá de la posición de Auditoría Interna en cada organización, no se puede obviar que la gestión de la retribución se debe realizar de forma que se preserve su valor, evite potenciales conflictos de interés y consiga mantener el sello de identidad y diferenciación del resto de departamentos de la organización, siendo estos valores la objetividad y la independencia.

Las Normas de Auditoría Interna y las buenas prácticas indican que la dependencia funcional del Consejo/Comisión de Auditoría implica, entre otros aspectos, aprobar la remuneración del DAI⁵.

El Consejo debe decidir una estructura de remuneración que no interfiera sobre la habili-

dad de juicio y conclusión del auditor interno, de forma que sus juicios se basen en las evidencias aportadas y puedan ser soportadas en el tiempo.

Adicionalmente, existen supervisores y reguladores sectoriales (CNMV y EBA) que hacen referencia en sus documentos a los aspectos de regulación de la retribución de las funciones de control. Si bien no es mucha la normativa y las referencias de mejores prácticas existentes sobre las políticas de retribución variable en las funciones de control, éstas se constituyen por el momento como referencia general, a pesar de que la actual no parece pronunciarse de forma clara sobre la prohibición o no de vincular la retribución variable a indicadores de desempeño de negocio.



5. Independencia dentro de la organización, según la Guía de Implementación 1110 del *Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.

REFERENCIAS AL MARCO INTERNACIONAL PARA LA PRÁCTICA PROFESIONAL DE LA AUDITORÍA INTERNA

Un proceso de evaluación debe valorar un equilibrio entre el desempeño del auditor interno, los resultados de su trabajo, y el feedback de los clientes.

Como parte del ejecutivo, el DAI y el área que dirige deben ser evaluados no pudiendo quedar al margen de dichas prácticas, y su evaluación puede contener elementos propios de la Alta Dirección que persigan potenciar sus atributos y habilidades.

No obstante, existen dos pilares esenciales para la Dirección de Auditoría Interna, que la diferencian del resto de funciones de la organización y sobre los que descansa la base de su función y la producción de su trabajo: la independencia y la objetividad.

El Código de Ética de la profesión destaca sobre la objetividad: *“los auditores internos hacen una evaluación equilibrada de todas las circunstancias relevantes y forman sus juicios sin dejarse influir indebidamente por sus propios intereses o por otras personas”*.

Por su parte, la Guía de implementación de la Norma 1120 –relativa a objetividad individual– ya recoge que muchas organizaciones tienen una norma de evaluación del desempeño y políticas de remuneración, y reconoce que es algo comúnmente aceptado que los sistemas de evaluación del desempeño y determinación de la remuneración variable pueden afectar significativa y negativamente a la objetividad individual.

También determina que, por ejemplo, si la evaluación del desempeño de un auditor interno, su remuneración o su bonus, dependen

significativamente del resultado de los cuestionarios de satisfacción del cliente, el auditor interno puede dudar sobre si incluir en su informe los aspectos negativos observados en la auditoría interna, porque éstos pueden redundar en un *rating* de satisfacción bajo.

En este sentido, el DAI tiene que ser muy cuidadoso a la hora de diseñar las evaluaciones de desempeño de los auditores internos y la remuneración variable, y debe tener en cuenta si los criterios que emplee pueden afectar o no la objetividad de su trabajo.

En la teoría, un proceso de evaluación debe valorar un equilibrio entre el desempeño del auditor interno, los resultados de la auditoría interna, y el *feedback* de los clientes. Es decir, el DAI debe implementar políticas que establezcan salvaguardas para la valoración de cada indicador de desempeño.

La *Guía Técnica 3/2017* de la CNMV⁶ respalda estas consideraciones, ya que establece de forma explícita en sus recomendaciones que la Comisión de Auditoría puede tomar como referencia para ejercer la supervisión de la Dirección de Auditoría Interna los requisitos que se establecen en el *Marco para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna* del Instituto de Auditores Internos y las recomendaciones del *Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas* de la CNMV.

6. Guía Técnica 3/2017 sobre Comisiones de Auditoría de Entidades de Interés Público, CNMV. Junio 2017.



REFERENCIAS A LA REGULACIÓN EN ENTIDADES FINANCIERAS

Se puede considerar que es en el sector financiero donde existe la normativa más desarrollada en esta materia. Hay varias normativas, que se describen a continuación, que establecen directrices sobre las políticas de remuneración y, en concreto, criterios específicos sobre la retribución variable de las funciones de control.

Entidades financieras



La principal referencia normativa es la *Guía EBA/GL/2015/22* que trata sobre políticas de remuneración y que ha sido adoptada como propia por el Banco de España y otros supervisores bancarios de carácter nacional.

En esa guía se establecen criterios específicos para las funciones de control dentro de la política de remuneración, concesión y pago de remuneración variable para el personal. Por su interés, reproducimos los párrafos de la guía en los que se regula esta cuestión:

26 [...] La política de remuneración velará porque no surjan conflictos de interés significativos para el personal en funciones de control.

174. Las funciones de control interno serán independientes y dispondrán de recursos, conocimientos y experiencia suficientes para llevar a cabo sus tareas con respecto a la política de remuneración de la entidad. Las funciones de control independientes cooperarán activa y regularmente entre sí y con otras funciones y comités relevantes con respecto a la política de remuneración y los riesgos que puedan derivarse de dicha política.

175. La remuneración del personal de las funciones de control independientes deberá permitir a la entidad emplear personal cualificado y con experiencia en estas funciones. La remuneración de las funciones de control independientes será predominantemente fija, para reflejar la naturaleza de sus responsabilidades.

176. Los métodos utilizados para determinar la remuneración variable de las funciones de control, por ejemplo, gestión de riesgos, cumplimiento y auditoría interna, no comprometerán la objetividad del personal ni su independencia.

212. Los criterios utilizados para evaluar los resultados y los riesgos se basarán principalmente en los objetivos de las funciones de control interno. La remuneración variable para las funciones de control se derivará principalmente de los objetivos de control, por ejemplo, ratio de capital de nivel 1, tasa de morosidad, tasa de recuperación de préstamos dudosos o los resultados de auditoría interna. Su remuneración variable se basará también, hasta cierto punto, en los resultados de la entidad en su conjunto. La entidad considerará el establecimiento de una ratio notablemente inferior entre los componentes fijos y variables de remuneración para las funciones de control en comparación con las unidades de negocio que ellos controlan.

También introduce un concepto denominado "elusión", que se define como "el incumplimiento de los requisitos de remuneración y se produce cuando una entidad no cumple realmente con los objetivos y la intención de los requisitos considerados en su conjunto, aun-

La remuneración del personal en funciones de control debe ser atractiva para atraer a personal calificado y experimentado.

que formalmente se atiene a la letra de cada uno de ellos". Es decir, cuando se cumple con "la letra" de la guía de la EBA, pero no con el fondo. En línea con ese concepto, se menciona lo siguiente:

164. La elusión se produce, entre otras, en las siguientes circunstancias: [...] iii. la remuneración variable no sea sostenible de acuerdo con la situación financiera de la entidad.

Del contenido de dicha guía cabe destacar algunas cuestiones de alto interés:

- La remuneración de las funciones de control será predominantemente fija, aunque no llega a establecer un techo para fijar la retribución variable.
- Los objetivos del personal de control no comprometerán su objetividad ni su independencia. No obstante, resulta revelador que se mencionen algunos elementos que, de alguna forma, permiten que los objetivos de las funciones de control (y, por ende, de Auditoría Interna) puedan estar ligados, hasta cierto punto (sin especificar cuál), a objetivos de la organización:
 - El punto 212 menciona, por ejemplo, que los objetivos puedan estar ligados a la tasa de morosidad. Y lo indica a pesar de que una revisión de Auditoría Interna pueda conllevar un aumento de la morosidad, y, en consecuencia, afectar a la objetividad del auditor interno.

- El punto 164 indica que los objetivos deben ser sostenibles con la situación financiera de la entidad.

En definitiva, concluimos que, bajo la perspectiva de esta norma, sí es admisible que los objetivos de Auditoría Interna puedan depender de ciertos objetivos llave, y siempre que esta dependencia presente un equilibrio tal que no perjudique la independencia.

A continuación, se menciona una lista no exhaustiva de parámetros que se suelen utilizar como objetivos llave en la organización:

- ROE > X%
- Beneficios > X miles de euros
- Ratio de capital de nivel 1 > X% (para entidades financieras)
- Tasa de morosidad < X%
- Reducción de tasa de morosidad > X%

Gestoras de Fondos de inversión

En lo referente a la retribución variable de gestoras de fondos, existen algunas referencias interesantes: dos directivas del parlamento europeo (AIFMD⁷ y UCITS V⁸) y una guía de actuación de la ESMA⁹.

Esas tres referencias establecen que los miembros del personal que participen en la gestión de riesgos serán compensados en función de la consecución de los objetivos vinculados a sus funciones, con independencia de los resultados que arrojen las áreas de negocio por ellos controladas.

7. Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo.

8. Directiva 2014/91/UE del Parlamento Europeo y del Consejo.

9. ESMA/2016/575: *Guidelines on sound remuneration policies under the UCITS Directive.*

Estas directivas establecen, asimismo, que las autoridades competentes de un estado miembro exijan el cumplimiento de la presente directiva y, adicionalmente, se exige que “al menos una vez al año, se hará una evaluación interna central e independiente de la aplicación de la política remunerativa, al objeto de verificar si se cumplen las políticas y los pro-

cedimientos de remuneración adoptados por el órgano de dirección en su función supervisora”.

Es decir, que parece que la normativa es más taxativa, concluyendo que su consecución de objetivos debe verse desvinculada del resultado de sus áreas supervisadas.

OTRAS REFERENCIAS

- El documento *Policy Position Paper*¹⁰ del Chartered Institute of Internal Auditors (IAI UK), indica que la remuneración del DAI debe estar estructurada de forma que se eviten posibles conflictos de interés y no se impida la independencia y objetividad de su trabajo, así como no se vea directa o exclusivamente ligada a una recompensa a corto plazo del desempeño de su organización.
- Asimismo, la CNMV hace referencia expresa, ya que se acoge a las guías ESMA europeas en las que se establecen que “los miembros del personal que participen en los procedimientos de control, además de disponer de la autoridad necesaria, deben ser independientes de las unidades de negocio que supervisen y han de ser remunerados en función de la consecución de los objetivos vinculados a sus funciones y con independencia de los resultados que arrojen las unidades de negocio por ellos controladas”.
- Otra referencia interesante de la CNMV se halla en el *Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas*¹¹, publicado en febrero de 2015. El Principio 25 realiza una serie de recomendaciones sobre la retribución variable de los consejeros. Por tanto, aunque el público objetivo de ese Código no es Auditoría Interna, resulta interesante sintetizar un par de cuestiones del mismo:
 - Indica que es conveniente que los consejeros no ejecutivos queden excluidos de la remuneración variable ligada al rendimiento de la sociedad y del propio consejero. Se pretende con ello evitar los potenciales conflictos de intereses que afectarían a los consejeros externos cuando tengan que enjuiciar prácticas contables u otro tipo de decisiones que puedan alterar los resultados inmediatos de la sociedad; ya que tales resultados y valores podrían tener efectos retributivos para ellos.
 - Indica que la remuneración variable de los consejeros ejecutivos se debería establecer sobre la base de criterios que guarden relación con su rendimiento y

10. Chartered Institute of Internal Auditors. *IIA Policy Position Paper. Independence and objectivity – remuneration of the Head of Internal Audit (HIA)*. August 2013.

11. https://www.cnmv.es/docportal/publicaciones/codigogov/codigo_buen_gobierno.pdf.

con factores financieros y no financieros, que sean medibles y que promuevan la sostenibilidad y la rentabilidad de la empresa en el largo plazo.

Como se puede observar, las dos menciones anteriores versan sobre el mismo tipo de impedimentos a la objetividad que se han venido comentando para la actividad de Auditoría Interna.

CONCLUSIONES

- La remuneración del personal en las funciones de control debe ser suficientemente atractiva para emplear en estas funciones a personal cualificado y experimentado.
- La remuneración de las funciones de control independiente debe ser predominantemente fija, para reflejar la naturaleza de sus responsabilidades.
- Los métodos utilizados para determinar la remuneración variable de las funciones de control, es decir, la Gestión de Riesgos, el Cumplimiento y la actividad de Auditoría Interna, no deben comprometer la objetividad e independencia del personal.
- Cuando el personal de funciones de control reciba remuneración variable, ésta será analizada con detalle, y la parte variable de la remuneración se determinará separadamente de las unidades de negocio que controla.
- Los criterios utilizados para evaluar los resultados y los riesgos se basarán, principalmente, en los objetivos de las funciones de control interno.
- La entidad considerará el establecimiento de una ratio notablemente inferior entre los componentes fijos y variables de remuneración para las funciones de control en comparación con las unidades de negocio que ellos controlan.



Análisis de los principales indicadores

Para la labor de análisis se han realizado las siguientes actividades:

1. ESTUDIO DE LA BIBLIOGRAFÍA existente para observar qué indicadores se podrían proponer para la actividad de Auditoría Interna.

2. SELECCIÓN DE 10 INDICADORES para profundización, atendiendo a dos criterios fundamentales:

- a. Que, a juicio de la comisión, el indicador fuera potencialmente usable y potente.
- b. Que el indicador se mencionara en varias fuentes bibliográficas.

A buen seguro que por el camino se habrán quedado algunos indicadores que pueden formar parte de la práctica habitual de diferentes departamentos de Auditoría Interna y que, con toda seguridad pueden ser muy útiles.

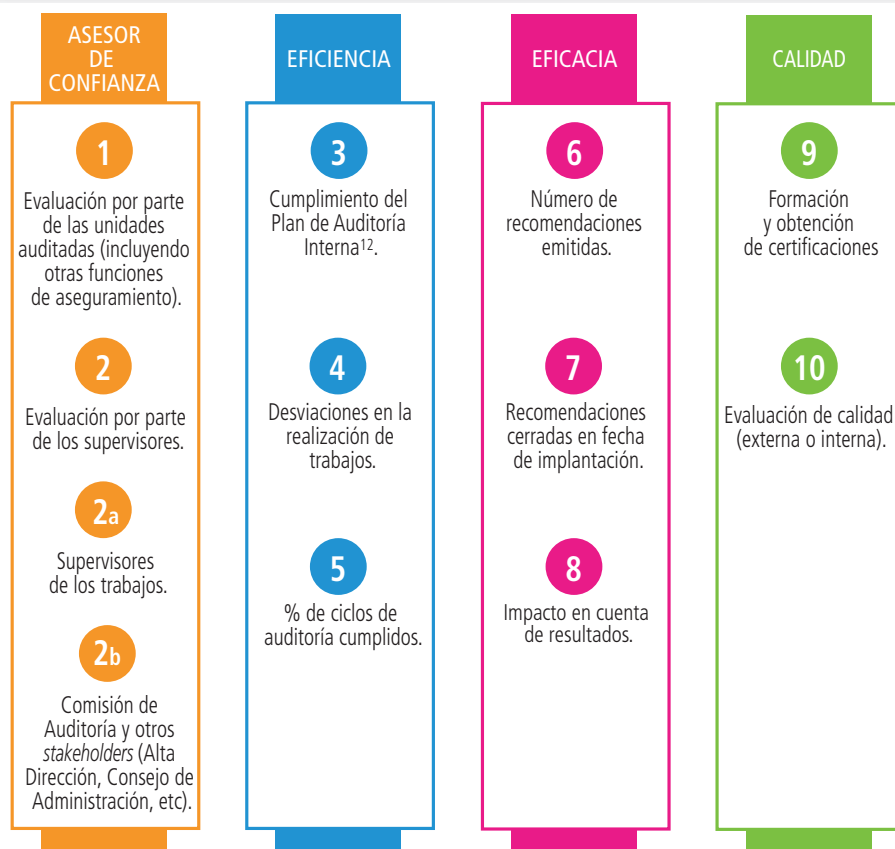
De este modo, es probable que cada lector pueda echar en falta algún indicador. En este sentido, puede resultar útil la aplicación de la metodología seguida en este documento a los diferentes indicadores que pueden estar aplicando.

3. ANÁLISIS DE LOS INDICADORES seleccionados en base a:

- **CATEGORÍA.** Cada indicador se ha clasificado en una de las siguientes cuatro categorías:
 - Asesor de confianza: nivel de contribución y cumplimiento de las expectativas sobre la aportación de valor a los stakeholders por parte de Auditoría Interna.
 - Eficiencia: nivel de recursos utilizados.
 - Eficacia: medición del impacto de los resultados del trabajo de Auditoría Interna.
 - Calidad: medición de la adecuación y metodología utilizada en la realización del mismo.
- **MÉTRICA.** Se realizan sugerencias acerca de las métricas a utilizar en ese indicador.
- **METODOLOGÍA DE CÁLCULO.** Se ofrecen los principales aspectos a tener en cuenta a la hora de realizar el cálculo.
- **FORTALEZAS DEL INDICADOR.** Facilidad de cálculo, nivel de representatividad sobre el trabajo que realiza Auditoría Interna.
- **DEBILIDADES DEL INDICADOR.** Tener en cuenta lo que puede afectar a la independencia u objetividad de Audi-

- toría Interna según la Guía de Implementación 1120.
- SALVAGUARDAS. Se identifican cuáles se pueden aplicar para mitigar las debilidades identificadas.
- VALORACIÓN FINAL. Puntuación del indicador en una escala de 1 a 10, en base a las consideraciones anteriores.

INDICADORES ANALIZADOS



12. Este indicador también se podría haber clasificado como un indicador de eficacia, en lugar de eficiencia. Su catalogación depende, esencialmente, de la metodología utilizada para medirlo. Por ejemplo, se podría dar el caso de una organización que cumpla el 100% del plan anual, pero a costa de haber utilizado más recursos de los que se estimaron al elaborar dicho plan (y sin que haya motivos que justifiquen esa desviación):

- Si el objetivo de la métrica es medir la eficiencia, el resultado final de la medición debería ofrecer un valor inferior a ese 100%, ya que no se ha conseguido cumplir el plan de forma eficiente.
- En cambio, si el objetivo de la métrica es medir la eficacia, ese 100% sería correcto (aunque se haya alcanzado con ineficiencias). De esta forma, se estaría "premiando" una función de Auditoría Interna que, a pesar de sus ineficiencias, haya sabido maniobrar para que esas ineficiencias no afectaran al plan anual (aunque sea a costa de un mayor gasto).

KPI 1.- EVALUACIÓN POR PARTE DE LAS UNIDADES AUDITADAS

CATEGORÍA	ASESOR DE CONFIANZA
MÉTRICA	La medición final se puede realizar en una escala de [0-10].
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<p>Metodología propuesta:</p> <ul style="list-style-type: none"> · A la finalización del trabajo de auditoría, se envía una encuesta a los responsables de cada área auditada. · Para cada pregunta, se podría utilizar una escala de Likert¹³, traduciendo cada respuesta a una valoración de entre 1 y 10 puntos. · Finalmente, se calcula la media de todas las respuestas. También puede resultar oportuno ponderar cada una de las preguntas. <p>Al final del periodo, la puntuación obtenida por cada auditor será la media de las encuestas obtenidas en todos los trabajos en los que haya participado.</p> <p>También se puede calcular la puntuación para supervisores, gerentes y directores de Auditoría Interna. Para ello, basta con agregar la puntuación de todos los trabajos en los que hayan participado.</p>
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> · Permite medir el grado de satisfacción de las áreas que han sido objeto del trabajo de Auditoría Interna. · Permite identificar los aspectos de mejora de un auditor interno/equipo de Auditoría Interna en relación con los clientes de Auditoría Interna.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> · El auditor interno conoce que la valoración final del auditado afecta a sus objetivos. Por ello, puede verse afectada su independencia u objetividad (ya sea de forma consciente o inconsciente). Podría verse influenciado para emitir unas conclusiones o recomendaciones que estén más alineadas con los intereses del auditado. · También presenta cierta dificultad a la hora de elegir los destinatarios de la encuesta. · Requiere cierta infraestructura y esfuerzo para su implantación. En especial, el envío y tratamiento de los cuestionarios.
SALVAGUARDAS	<ul style="list-style-type: none"> · Orientar la encuesta hacia preguntas referidas a la metodología seguida durante el proyecto de auditoría interna. · Evitar preguntas relacionadas con el grado de acuerdo del auditado respecto a las conclusiones o recomendaciones. En caso de que se incluyan en el cuestionario, podrían utilizarse únicamente a título informativo, o tener una menor ponderación. · Establecer elementos cualitativos correctores y excepciones para que se puedan explicar notas excesivamente positivas o negativas. · Gestión de la encuesta y la selección de los encuestados por alguien distinto al propio auditor (bien sea el DAI o el responsable de la función de calidad del departamento).
VALORACIÓN FINAL	<p>Ponderación o puntuación final: 6 / 10</p> <p>Hay varios factores que limitan la eficacia del indicador:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Las salvaguardas a implantar limitan las preguntas a realizar. En consecuencia, algunas preguntas útiles se pueden quedar fuera de la encuesta. · La infraestructura necesaria para su implantación.

13. La escala de Likert (también denominada método de evaluaciones sumarias) se denomina así por Rensis Likert, quien publicó en 1932 un informe donde describía su uso. Es una escala psicométrica comúnmente utilizada en cuestionarios y es la escala de uso más amplio en encuestas para la investigación, principalmente en ciencias sociales. Al responder a una pregunta de un cuestionario elaborado con la técnica de Likert, se especifica el nivel de acuerdo o desacuerdo con una declaración (elemento, ítem o reactivo o pregunta).

KPI 2.- EVALUACIÓN POR PARTE DE LOS SUPERVISORES

KPI 2a.- SUPERVISORES DE LOS TRABAJOS

CATEGORÍA	ASESOR DE CONFIANZA
MÉTRICA	<p>La medición final se puede realizar en una escala de [0-10].</p> <p>A partir de las diferentes cuestiones que se planteen en la encuesta, establecer una valoración en cada una de ellas e incorporar un peso previamente estipulado con carácter general cuya suma (ponderada) arroje la valoración final entre 0 y 10 de la métrica.</p>
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<p>Metodología propuesta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A la finalización del trabajo de auditoría, envío de una encuesta a los superiores jerárquicos de los auditores participantes. • Para cada pregunta, se podría utilizar una escala de Likert o una escala [A, B, C, D, E]. Cada respuesta se traduce en una valoración de entre 1 y 10 puntos. • Finalmente, cálculo de la media de todas las respuestas. También puede resultar oportuno ponderar las preguntas. • Las preguntas a realizar pueden ser de dos tipos: <ul style="list-style-type: none"> - Para evaluar el desempeño individual de cada miembro del equipo al trabajo. - Para evaluar el nivel de calidad global del trabajo. • El cuestionario puede ser rellenado por una o por varias personas, según se desee. Incluso, se puede plantear que el cuestionario sea rellenado por el DAI. En cualquier caso, se aconseja que las preguntas sean más sencillas mientras menos participación directa haya tenido el evaluador en el trabajo. En el caso del DAI, se podría hacer una única pregunta relacionada con el nivel de calidad percibido del informe.
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> • Da a conocer a la dirección las debilidades y fortalezas del equipo de Auditoría Interna. • Permite a los auditores internos conocer mejor las expectativas sobre su desempeño, así como aquellos puntos en los que debe mejorar. • Permite a la dirección de Auditoría Interna realizar una planificación más equilibrada de acuerdo con las capacidades de los empleados.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> • No existen impedimentos sobre la independencia y objetividad. • Puede influir negativamente sobre la motivación del auditor: <ul style="list-style-type: none"> - Una evaluación excesivamente positiva o una sucesión de evaluaciones positivas podría afectar al auditor de tal manera que adopte una postura conformista que rebaje su perseverancia/curiosidad/empeño/esmero. - Por el contrario, una evaluación excesivamente negativa o una sucesión de evaluaciones negativas podría condicionar al auditor a buscar incidencias inmateriales o provocar la nulidad del juicio del auditor por la desconfianza soportada. • Las relaciones interpersonales, tanto positivas como negativas.
SALVAGUARDAS	<ul style="list-style-type: none"> • Tratar de objetivar las preguntas de la encuesta. • Obtención de evaluación de varios superiores jerárquicos.
VALORACIÓN FINAL	<p>Ponderación o puntuación final: 9 / 10.</p> <p>No presenta problemas de independencia y objetividad. Y su cálculo no es complejo, aunque requiere cierto esfuerzo continuo a lo largo del año.</p> <p>El único problema significativo que presenta es que, por su propia definición, la contestación a las preguntas presenta cierto grado de subjetividad.</p>

KPI 2b- COMISIÓN DE AUDITORÍA Y OTROS *STAKEHOLDERS*

CATEGORÍA	ASESOR DE CONFIANZA
MÉTRICA	<p>La medición final se puede realizar en una escala de [0-10].</p> <p>A partir de las diferentes cuestiones que se planteen en la encuesta, establecer una valoración en cada una de ellas e incorporar un peso previamente estipulado con carácter general cuya suma (ponderada) arroje la valoración final entre 0 y 10 de la métrica.</p>
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<p>Metodología propuesta:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Anualmente, se realiza un cuestionario de evaluación por parte de los consejeros miembros de la Comisión de Auditoría y, en caso de considerarlo conveniente, por parte de otros <i>stakeholders</i> (Alta Dirección, Consejo de Administración, etcétera). · Para cada pregunta, se podría utilizar una escala de Likert, traduciendo cada respuesta a una valoración de entre 1 y 10 puntos. · Finalmente, se calcula la media de todas las respuestas. También puede resultar oportuno ponderar cada una de las preguntas.
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> · Permite medir el grado de satisfacción de la Comisión de Auditoría con Auditoría Interna. · Permite identificar los aspectos de mejora percibidos por el cliente más relevante de Auditoría Interna.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> · No se identifican debilidades.
SALVAGUARDAS	<ul style="list-style-type: none"> · Ninguna.
VALORACIÓN FINAL	<p>Ponderación o puntuación final: 10 / 10.</p> <p>Se trata de un KPI que presenta importantes fortalezas y ninguna debilidad.</p>

KPI 3.- CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE AUDITORÍA INTERNA

CATEGORÍA	EFICIENCIA
MÉTRICA	Su medición se realiza en %, a partir de la siguiente fórmula: Número de informes finalizados / Número de informes previstos en el Plan de Auditoría Interna.
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<p>Para realizar el cálculo hay que:</p> <ul style="list-style-type: none"> Identificar todas las actividades del plan anual que se van a incluir en la medición. Asignar ponderaciones a cada una de las actividades. Estas ponderaciones se pueden realizar en base a la complejidad e importancia del trabajo. No debe contabilizarse de la misma forma un trabajo no terminado de escasa importancia y duración, que otro muy relevante para la organización y de amplia duración. En el cálculo final se deben incluir los trabajos no finalizados, ponderando por su grado de avance. Una de las decisiones a tomar para usar este indicador es determinar si se va a utilizar solo para el DAI (u otro personal directivo), o si se va a usar para todo el personal de Auditoría Interna. <ul style="list-style-type: none"> Esto podría generar el inconveniente de hacer extensible las deficiencias en algún ámbito concreto a todo el personal (que podría no tener ninguna implicación en ellas). <p>Una forma de resolver esta cuestión es usar este indicador únicamente para funciones gerenciales y directivas de auditoría, y utilizar el KPI 4 para el equipo de auditores.</p>
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> El porcentaje de cumplimiento del Plan de Auditoría se considera una medida básica para la valoración de la adecuación del desempeño de Auditoría Interna. La principal ventaja de usarlo para todo el personal sería una mayor coordinación e implicación de todas las áreas al desempeño global de auditoría. Permite relacionar la actividad efectivamente desarrollada con la actividad inicialmente prevista. Permite a la Comisión de Auditoría contar con indicadores objetivos para valorar la adecuación de los recursos.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> Construir el Plan de Auditoría con una estimación inicial a la baja de actividades orientada a facilitar el cumplimiento del Plan, estableciendo un número de trabajos fácilmente alcanzable. Dificultad (y subjetividad) al estimar el esfuerzo necesario para realizar cada uno de los trabajos del Plan. Hay que tener en cuenta que, en el momento de elaboración del Plan, aún no se ha profundizado suficientemente en los riesgos y controles del proceso a auditar. Dificultad a la hora de ponderar los trabajos del Plan en base a su complejidad e importancia. Realización de los trabajos del Plan con un alcance limitado orientado a cumplir los tiempos previstos, de forma que no se produzcan desviaciones. Resistencia a modificar el Plan de Auditoría Interna para adaptarlo a la evolución del mapa de riesgos o a situaciones sobrevenidas, como situaciones de fraude, peticiones de un tercero...
SALVAGUARDAS	<ul style="list-style-type: none"> Supervisión por la Comisión de Auditoría, tanto en la construcción y aprobación del Plan, como en la suficiencia del alcance de las actividades, y como en la valoración de la adecuación de los cambios en la planificación. Permitir la realización de cambios frecuentes al Plan sin que ello implique incumplir los objetivos. La métrica pasaría a ser la siguiente: <ul style="list-style-type: none"> Su medición se realiza en %, a partir de la siguiente fórmula: Número de informes finalizados / Número de informes previstos en el Plan de Auditoría Interna planificado. Entendemos que es necesario crear un clima que favorezca la realización de cambios frecuentes, siempre que ese hecho implique que la organización realiza una valoración más dinámica de los riesgos a los que está expuestos. Permitir valorar en qué medida los cambios están justificados y son razonables. Incluir un factor corrector para considerar los trabajos no planificados. De esta forma, los trabajos no planificados (convenientemente ponderados por dificultad e importancia) deben compensar la no realización de trabajos del Plan.
VALORACIÓN FINAL	<p>Ponderación o puntuación final: 7 / 10.</p> <p>Lo consideraríamos como un indicador esencial para Auditoría Interna, siempre y cuándo se hayan aplicado las salvaguardas indicadas.</p> <p>Precisamente, su principal inconveniente es que requiere la aplicación de muchas salvaguardas.</p>

KPI 4.- DESVIACIONES EN LA REALIZACIÓN DE TRABAJOS

CATEGORÍA	EFICIENCIA
MÉTRICA	Su medición se realiza en %, a partir de la siguiente fórmula: Horas incurridas en la realización de la auditoría interna / Tiempo inicial previsto en la realización de la auditoría interna.
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<p>Para realizar el cálculo hay que:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Identificar todas las actividades del Plan de Auditoría Interna computables para el cálculo. · Cada programa de trabajo debe contener una estimación de recursos necesarios (ejemplo: nº de auditores, tiempo de trabajo en días u horas). · Medir la desviación producida con respecto a la previsión del programa de trabajo, al cierre de cada trabajo. · Finalmente, debe medirse la desviación acumulada de todos los trabajos. · Se puede plantear la ponderación de los trabajos a la hora de calcular la desviación acumulada. Estas se pueden realizar en base a la complejidad e importancia del trabajo. Si se utiliza el KPI3 (cumplimiento Plan anual de Auditoría Interna), se aconseja utilizar las mismas ponderaciones. <p>Una alternativa a este cálculo es utilizar en el denominador el número de horas que se estimó en cada trabajo a la hora de confeccionar el Plan anual. No obstante, desaconsejamos este método porque agrava los impedimentos que se han identificado más adelante.</p>
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> · Permite valorar la eficiencia de la actividad de auditoría en su conjunto. · Junto con otros indicadores (ejemplo, % cumplimiento plan de auditoría) permite que la Comisión de Auditoría pueda valorar si los recursos son adecuados. · Permite identificar posibles demoras en el trabajo asociadas a causas no imputables a Auditoría Interna, como una inadecuada atención de requerimientos. · Es una medida de eficiencia individual para cada auditor.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> · El medir el número de horas necesarias para realizar un trabajo de auditoría tiene un alto componente subjetivo. · Sobrestimar las horas necesarias en el programa de trabajo. · Obviar riesgos o debilidades de control que se pongan de manifiesto durante el trabajo, y que requieran de un mayor tiempo de análisis.
SALVAGUARDAS	<p>Para evitar los impedimentos identificados, es imprescindible que haya supervisión durante la realización del trabajo. En consecuencia, este indicador no debe utilizarse para medir la función de las personas que realicen la supervisión, ya que los supervisores deben realizar valoraciones subjetivas que afectan al cálculo. Las actividades a realizar por el supervisor son:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Supervisar el programa de trabajo para vigilar que no se sobrestiman las horas de trabajo planificadas. · Supervisar la realización de las pruebas, con el fin de vigilar que no se dejan de realizar tareas importantes. · Autorizar la ampliación del programa de trabajo cuando, se detecten situaciones no previstas que impliquen realizar nuevas pruebas. Las desviaciones aprobadas por causas justificadas varían el denominador de la métrica, por lo que no provocan desviaciones en el objetivo. De esta forma, no se obviarán debilidades de control que se hayan puesto de manifiesto durante el trabajo. · Determinar si las desviaciones producidas son justificadas. De esta forma, pueden existir trabajos con desviaciones sobre el programa de trabajo, pero cuyo cumplimiento final de la métrica sea del 100%: esto ocurrirá siempre que las desviaciones estén justificadas.
VALORACIÓN FINAL	<p>Ponderación o puntuación final: 6 / 10.</p> <p>En nuestra valoración final han influido dos cuestiones:</p> <ul style="list-style-type: none"> · La necesidad de aplicar un mecanismo de salvaguarda que presenta cierta complejidad. · La subjetividad que presenta la medición de los tiempos.

KPI 5.- % DE CICLOS DE AUDITORÍA CUMPLIDOS

CATEGORÍA	EFICIENCIA
MÉTRICA	Su medición se realiza en %, a partir de la siguiente fórmula: Total de riesgos auditados dentro del ciclo establecido / total de riesgos auditables dentro del ciclo establecido.
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	Para realizar el cálculo hay que: <ul style="list-style-type: none"> · Disponer de un universo de auditoría, donde se identifiquen los diferentes trabajos de auditoría y su ciclo teórico de realización. · Al final de cada periodo de medición, realizar el cálculo. Hay que tener en cuenta que este indicador está midiendo algo muy similar al KPI 3: cumplimiento del Plan de Auditoría. De hecho, podría decirse que este indicador mide lo mismo, pero para un periodo (ciclo) de tiempo más largo.
FORTALEZAS	Este indicador presenta las mismas fortalezas que el KPI 3.
DEBILIDADES	Este indicador presenta las mismas debilidades que el KPI 3.
SALVAGUARDAS	Este indicador presenta las mismas debilidades que el KPI 3.
VALORACIÓN FINAL	Ponderación o puntuación final: 5 / 10. En nuestra valoración final han influido dos cuestiones: <ul style="list-style-type: none"> · Que en el KPI 3 ya se está midiendo algo muy parecido, pero a más corto plazo. · La dificultad añadida que presenta la necesidad de disponer de un buen universo de auditoría orientado a ciclos.

KPI 6.- NÚMERO DE RECOMENDACIONES EMITIDAS

CATEGORÍA	EFICACIA
MÉTRICA	Su medición se realiza en %, a partir de la siguiente fórmula: Total de recomendaciones emitidas / objetivo de recomendaciones establecido. El objetivo puede establecerse de forma global para toda auditoría, o por grupo de trabajo.
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<ul style="list-style-type: none"> · Debe establecerse un objetivo anual en base a experiencia histórica. · Deben contabilizarse las recomendaciones emitidas a lo largo del ejercicio para comparar con el objetivo establecido.
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> · En nuestra opinión, no presenta ninguna fortaleza.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> · Transmite una imagen negativa al resto de la organización, que puede percibir que se emiten recomendaciones de manera artificial. · Emitir más recomendaciones de las necesarias, con la finalidad de conseguir el objetivo. · Incrementar artificialmente el volumen de recomendaciones emitidas a través de la segregación de una recomendación en varias, en función de los planes de acción o áreas afectadas. · El número de recomendaciones emitidas no está correlacionado con la calidad del trabajo de auditoría.
SALVAGUARDAS	<ul style="list-style-type: none"> · Para evitar los impedimentos identificados, resulta imprescindible que exista una importante labor de supervisión durante la realización del trabajo. La labor del supervisor sería delimitar si las recomendaciones emitidas en el informe son adecuadas. El indicador no debe utilizarse con los supervisores que realicen esta función.
VALORACIÓN FINAL	Ponderación o puntuación final: 1 / 10. Desaconsejamos el uso de este indicador.

KPI 7.- RECOMENDACIONES CERRADAS EN FECHA DE IMPLANTACIÓN

CATEGORÍA	EFICACIA
MÉTRICA	Su medición se realiza en %, a partir de la siguiente fórmula: $\text{Total de recomendaciones} / \text{total de recomendaciones cerradas en la fecha prevista.}$
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<ul style="list-style-type: none"> · Debe construirse un sistema de ponderación que tenga en consideración: <ul style="list-style-type: none"> - La prioridad de las recomendaciones: una recomendación de prioridad ALTA no implantada a tiempo tendrá más efecto sobre la métrica que una de prioridad inferior. - El número de días de retraso con el que se cierra la recomendación. Una recomendación cerrada pocos días después de lo previsto no debería tener impacto significativo sobre el cumplimiento del objetivo. · Una vez construido el sistema de ponderación, se realiza el cálculo periódicamente.
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> · El hecho de que las recomendaciones de Auditoría Interna sean efectivamente implantadas, puede ser uno de los mejores indicadores de la efectiva aportación de valor. · Facilita que Auditoría Interna focalice esfuerzos para facilitar la implantación de las recomendaciones.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> · La principal debilidad es que el MIPP establece que la responsabilidad de la implantación de las recomendaciones es de la Alta Dirección. Por tanto, el indicador estaría midiendo una cuestión que no es responsabilidad directa de Auditoría Interna. · Puede provocar que el auditor interno acepte plazos muy dilatados para la implantación, con el objetivo de facilitarla. · Puede provocar que no se incluyan en el informe recomendaciones complejas de resolver, debido al temor de que no vayan a poder implantarse en un plazo razonable.
SALVAGUARDAS	<ul style="list-style-type: none"> · Establecer plazos máximos de implantación para el cumplimiento del objetivo; por ejemplo, en función de la prioridad. De esta forma, se evitaría aceptar plazos muy dilatados. · Establecer reglas de cierre de una recomendación. La obtención de una comunicación de aceptación del riesgo por parte de la Alta Dirección (atendiendo a lo establecido en la Norma 2600) de forma que el cierre de la recomendación por su no implementación no penalice la obtención de resultados del indicador. · Establecer una función de supervisor que: <ul style="list-style-type: none"> - Realice valoraciones cualitativas que permita considerar causas justificadas para la no implantación de las recomendaciones en el periodo establecido. - Supervise los trabajos para evitar que se dejen de incluir algunas recomendaciones por temor a que no se implanten en plazo.
VALORACIÓN FINAL	Ponderación o puntuación final: 3 /10. En nuestra valoración final ha influido el hecho de medir un elemento que no es responsabilidad directa de Auditoría Interna.

KPI 8.- IMPACTO EN CUENTA DE RESULTADOS

CATEGORÍA	EFICACIA
MÉTRICA	Su medición se realiza en %, a partir de la siguiente fórmula: Total de impacto conseguido por auditoría / objetivo establecido.
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<ul style="list-style-type: none"> · Para cada trabajo, se calcula el impacto positivo en cuenta de resultados que tendría la implantación de la recomendación. · El impacto total sería la suma de los impactos obtenidos en todos los trabajos. Esa cifra es la que habría que contrastar con el objetivo establecido. · Debe definirse si se van a medir únicamente impactos directos reales y observables. O si, adicionalmente, se van a medir impactos potenciales.
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> · Orienta al auditor interno en la búsqueda de impactos positivos en la Cuenta de Resultados.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> · Existe un alto grado de subjetividad a la hora de medir el impacto. De hecho, algunas recomendaciones tienen un impacto negativo (al menos, en el corto plazo). · La medición de impactos potenciales presenta aún mayor nivel de subjetividad. · Puede provocar que los trabajos se orienten a la búsqueda de recomendaciones que puedan presentar impactos positivos. · Elevada dificultad de obtención y cálculo en muchos casos.
SALVAGUARDAS	<ul style="list-style-type: none"> · Incluir en la valoración la medición de posibles impactos potenciales en la organización. Para ello, se tendría en cuenta el coste que supondría la materialización de los riesgos identificados por Auditoría Interna. No obstante, esta medición también presenta problemas de subjetividad. · La medición de impactos debe ser supervisada por alguna persona de Auditoría Interna que no esté afectada por el objetivo.
VALORACIÓN FINAL	Ponderación o puntuación final: 2 / 10. Entendemos que tiene importantes debilidades difíciles de resolver.

KPI 9.- FORMACIÓN Y OBTENCIÓN DE CERTIFICACIONES

CATEGORÍA	CALIDAD
MÉTRICA	<p>Su medición se realiza en %. a partir de las siguientes fórmulas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Para el DAI: Certificaciones = total de auditores internos con requisitos de certificación / total de auditores internos que cumplen los requisitos. Formación = total de horas de formación mínima del conjunto de auditores internos/ total de horas de formación finalmente impartidas. O bien, esta otra forma de cálculo más exigente: Formación = total de auditores internos / total de auditores que han recibido el número de horas de formación mínimas. NOTA: Suponiendo que se ha establecido un mínimo de horas obligatorias por auditor interno. Para el resto del personal: Certificaciones = total de certificaciones requeridas / total de certificaciones obligatorias obtenidas. Formación = total de horas de formación mínima / total de horas de formación finalmente recibidas.
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<ul style="list-style-type: none"> Al principio de cada ejercicio, el DAI debe definir: <ul style="list-style-type: none"> El conjunto de certificaciones obligatorias en función del perfil de cada auditor interno. El número mínimo de horas de formación a recibir por cada auditor interno. <p>Teniendo en cuenta la existencia de presupuesto asignado en la materia, de forma que su no obtención no penalice la obtención del objetivo.</p>
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> Permite valorar el grado de formación continua y grado de profesionalización de la plantilla. La inclusión de este indicador en la retribución variable incentiva a los auditores internos a la obtención de certificaciones. El indicador de certificaciones tiene un alto grado de objetividad.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> No presenta impedimentos que puedan afectar a la independencia y la objetividad. En el caso de la Formación, podría alcanzarse el 100% del cumplimiento sin que la formación recibida fuera realmente útil para el área de Auditoría Interna. Tampoco se mide la calidad de la formación recibida.
SALVAGUARDAS	<ul style="list-style-type: none"> Para mitigar la debilidad anterior, se podría establecer una ponderación de los cursos en función de la importancia de los mismos para Auditoría Interna. De esta forma, se podría establecer un mínimo de horas de formación directamente relacionadas con las materias a auditar.
VALORACIÓN FINAL	<p>Ponderación o puntuación final: 9/10.</p> <p>Lo consideramos como un buen indicador, ya que apenas presenta debilidades.</p>

KPI 10- EVALUACIÓN DE CALIDAD (EXTERNA O INTERNA)

CATEGORÍA	CALIDAD
MÉTRICA	<p>Su medición se realiza en %. Existen dos opciones de cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Establecer una escala dicotómica: <ul style="list-style-type: none"> - Un 0 % en caso de no tener una certificación. - Un 100 % en caso de tener la certificación del Instituto de Auditores Internos. · Establecer una escala continua del 0% al 100%, en función de cada apartado de la evaluación. NOTA: El Instituto de Auditores Internos evalúa 41 puntos; cada uno de esos puntos se evalúa en base a la siguiente escala: Cumple generalmente / Cumple parcialmente / No cumple. <p>En función de las circunstancias y de las capacidades particulares de cada organización, como parte de este indicador se pueden incorporar variables relevantes como la adecuación de las competencias a las necesidades de los puestos, la gestión del talento, mejoras e innovaciones en la actividad de Auditoría Interna, percepción del supervisor, etcétera.</p>
METODOLOGÍA DE CÁLCULO	<p>En la primera opción, simplemente, se asigna el porcentaje especificado en la fórmula.</p> <p>En la segunda opción, hay que asignar una ponderación a cada pregunta, en función de la escala obtenida. Es decir, para obtener un 100% de objetivos, se debería haber obtenido un "Cumple generalmente" en las 41 preguntas.</p> <p>En función de las circunstancias y capacidades particulares de cada organización, se pueden introducir otros elementos cualitativos en base a la aplicación de factores de ponderación.</p>
FORTALEZAS	<ul style="list-style-type: none"> · En el caso de la evaluación externa, ofrece una visión independiente de la calidad del trabajo de Auditoría Interna.
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> · Las evaluaciones no se realizan todos los años. El MIPP establece un mínimo de una evaluación interna y otra externa cada cinco años. · La evaluación interna presenta problemas de independencia.
SALVAGUARDAS	<ul style="list-style-type: none"> · El objetivo sólo debería aplicarse un máximo de dos años (al año que se obtiene la certificación y un segundo opcional). · El personal que realiza la valoración interna no debería estar afectado por este objetivo.
VALORACIÓN FINAL	<p>Ponderación o puntuación final:</p> <p>8/10 para la externa. En la valoración ha influido el hecho de que no todos los años se realiza una evaluación externa.</p> <p>5/10 para la interna. Aunque se apliquen las salvaguardas, el personal que realice la valoración interna normalmente estará bajo la dependencia jerárquica del DAI, por lo que sufrirá problemas de independencia. Por ello desaconsejamos el uso de este indicador.</p>



Consideraciones finales

Una vez abordadas las diferentes cuestiones a lo largo de esta guía, resulta aconsejable sintetizar las principales que deben tenerse en consideración a la hora de fijar una retribución variable:

1. Se puede considerar una **buena práctica la inclusión de una retribución variable** en la retribución del equipo de Auditoría Interna. Consideramos que introduce un elemento motivador para el área y para los auditores internos que la componen.
2. Teniendo en cuenta la normativa existente y las prácticas de las organizaciones, entendemos que **el porcentaje de dicha retribución no debe ser elevado**; y, preferiblemente, inferior al de otras funciones de negocio.
3. En caso de ser inferior a la de otras unidades de la organización, se deberían **establecer otras prácticas retributivas que permitan retener el talento** en Auditoría Interna, dado que su gestión es fundamental para el logro de objetivos de la empresa y del propio departamento¹⁴.
4. Los objetivos establecidos deben ser, exclusivamente, referidos al aporte de valor de Auditoría Interna. Es decir, **no deben incluirse objetivos de negocio o de organización** para determinar el grado de cumplimiento de objetivos.

5. Una cuestión diferente a la anterior es si, en última instancia, la fijación del porcentaje definitivo puede depender de ciertas variables de negocio o de la organización. En este sentido, hay que tener en cuenta que muchas organizaciones establecen un **objetivo denominado "llave"** que influye en el cobro final del variable. Se puede dar el caso de que Auditoría Interna (y otras áreas) no cobren ningún variable a pesar de haber conseguido, incluso, el 100% de sus objetivos.

Como se ha analizado en el apartado "Regulación y buenas prácticas" (*página 13*), la normativa existente no es clara en esta materia; es decir, ni la prohíbe ni la permite taxativamente. Valorar si la existencia de estos objetivos llave son adecuados para Auditoría Interna es una cuestión altamente compleja, y ha sido objeto de varios debates en el seno del grupo de trabajo que ha elaborado esta guía.

Tras debatir estos aspectos, se ha llegado a la conclusión de que cualquiera de las dos alternativas correlacionar o no el pago de la retribución variable a aspectos de negocio) presenta inconvenientes. Dado que:

- a. Desde el punto de vista reputacional, sería inconcebible que una organización en pérdidas (incluso severas) pudiera llegar a pagar un salario variable

Incluir la retribución variable introduce un elemento motivador para el equipo y se considera una buena práctica

14. Instituto de Auditores Internos de España. La Fábrica de Pensamiento. *Gestión estratégica del talento en Auditoría Interna*, 2017.

relevante a la actividad de Auditoría Interna; incluso a pesar de que el área hubiera cumplido el 100% de sus objetivos. También podría afectar a la imagen de Auditoría Interna de cara al resto de compañeros, pudiendo trasladar cierta imagen de insensibilidad al resto de la organización.

- b. Pero, también desde el punto de vista reputacional, podría ser perjudicial el que la retribución de Auditoría Interna esté, en cierta forma, vinculada a esos objetivos de negocio. En una organización donde se descubran fraudes o errores financieros, la existencia de esos objetivos podría dañar la reputación de la compañía.
6. **La Comisión de Auditoría debe desarrollar un papel relevante** en el establecimiento de objetivos para Auditoría Interna. Este papel puede ser diferente en función de si hablamos de los objetivos del DAI o del resto del personal del área (*ver gráfico página 12*).

En lo que se refiere al Director de Auditoría Interna, la Comisión de Auditoría podría seguir las siguientes prácticas:

- Jugar un papel activo en la fijación de los objetivos del DAI.
- Asegurarse de que la valoración que realiza de Auditoría Interna se tiene en cuenta a la hora de fijar la retribución variable del DAI.
- Conocer el grado de cumplimiento de los objetivos marcados al DAI, así como el variable finalmente asignado.

En lo que se refiere al resto del área, parece razonable que la Comisión de Auditoría no participe con la misma intensidad

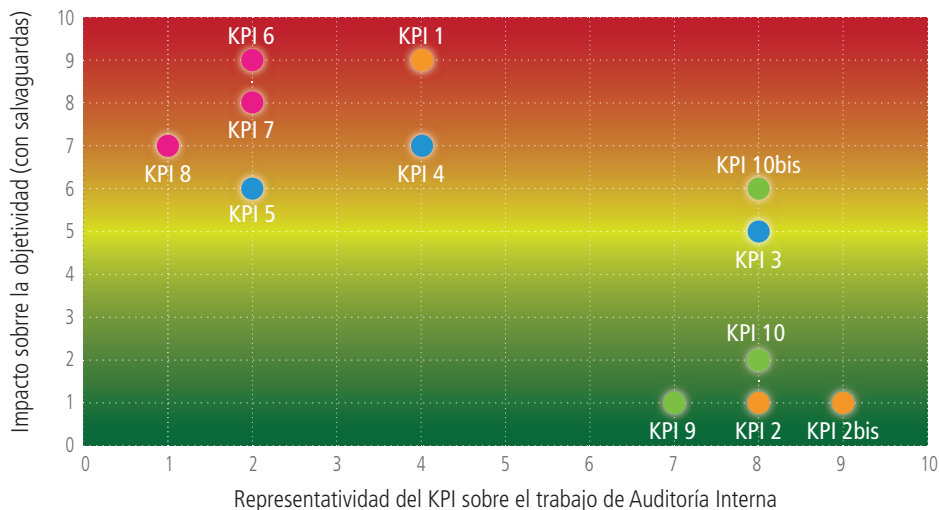
que con el DAI, pero sí parece adecuado que tenga conocimiento:

- De los objetivos que se establezcan para el resto del área.
- Del grado de consecución de esos objetivos.

En el punto 5 anterior se ha tratado la posibilidad de que se establezcan objetivos “llave” para Auditoría Interna. En aquellas compañías donde se establezcan este tipo de objetivos, parece razonable que la Comisión de Auditoría debata acerca de si pueden afectar a la objetividad de la misma.

7. La fijación de los objetivos de Auditoría Interna es una cuestión compleja y tratada de forma superficial en la bibliografía existente. Tras el análisis realizado, **resulta más aconsejable el uso de indicadores cualitativos sobre los cuantitativos**. Y, de los analizados en este documento, los más aconsejables serían los señalados a continuación (siempre teniendo en cuenta las salvaguardas indicadas en “Análisis de los principales indicadores”, *página 19*):

- KPI 2a
Evaluación por parte de los supervisores de los trabajos.
- KPI 2b
Evaluación por parte de la Comisión de Auditoría y otros *stakeholders*.
- KPI 3
Cumplimiento del Plan de Auditoría Interna.
- KPI 9
Formación y obtención de certificaciones.
- KPI 10
Evaluación de Calidad (externa o interna).



KPI 1.- Evaluación auditado.

KPI 2a.- Evaluación superior.

KPI 2b.- Evaluación Comisión de Auditoría.

KPI 3.- Cumplimiento Plan Auditoría Interna.

KPI 4.- Desviación tiempo.

KPI 5.- % ciclos cumplidos.

KPI 6.- Recomendaciones emitidas.

KPI 7.- Recomendaciones cerradas en fecha.

KPI 8.- Impacto Presupuestos y Gastos.

KPI 9.- Formación.

KPI 10.- Evaluación calidad externa.

KPI 10bis.- Evaluación calidad interna.

8. Podemos concluir que los indicadores que se basen en fórmulas que evalúen si Auditoría Interna está cumpliendo su cometido de **asesor de confianza**, presentarán menores impedimentos a la **objetividad e independencia**, que aquellos que se basen en métodos más cuantitativos.
9. Auditoría Interna, como asesor de confianza, forma parte de su **evolución desde el aseguramiento al asesoramiento**. El hecho de que los *stakeholders* estén considerando a la Dirección de Auditoría

Interna como unidad de asesoramiento es un reconocimiento a su capacidad de aportar valor¹⁵. En consecuencia, parece adecuado que los objetivos que se establezcan para ella vayan encaminados a asegurar que no se pierde aquello que caracteriza a la Función: su objetividad e independencia; pero que, a la vez, permita medir el aporte de valor generado a los *stakeholders*.

15. Instituto de Auditores Internos de España. La Fábrica de Pensamiento. *Más Allá del Aseguramiento, el auditor interno como asesor de confianza*, 2017.



Anexo

BIBLIOGRAFÍA SOBRE INDICADORES KPI'S DE AUDITORÍA INTERNA

A continuación, se muestra un listado de los Indicadores proporcionados por la siguiente bibliografía y clasificados en función de la ti-

pología seleccionada por el presente documento y descrita en el apartado "Análisis de los principales indicadores", *página 19*):

Fuentes de información utilizadas

- ① Institute of Internal Auditors. *Practice Guide. Measuring internal audit effectiveness and efficiency*. June 2010.
- ② The Institute of Internal Auditors. Austin Chapter. *Performance Measures for Internal Audit Function Research Project*. 2008-2009.
- ③ *What do you measure?* Stephen W. Minder. April 2014.
- ④ *Metrics by design. A practical approach to measuring internal audit performance*. PriceWaterHouseCoopers. September 2014.

KPI	①	②	③	④
	Encuesta de calidad del auditado (encuesta de satisfacción)*	✓	✓	✓
Encuesta de satisfacción de la Comisión de Auditoría/Dirección*	✓	✓	✓	✓
Preocupaciones sobre riesgo	✓			
Grado de <i>Input</i> de la Comisión de Auditoría para el Plan de Auditoría Interna	✓			
Número de peticiones recibidas, relacionadas con temas estratégicos		✓	✓	✓
Relaciones creadas con los <i>stakeholders</i>	✓			
Número de reuniones con la Alta Dirección, CEO, Consejo (<i>seat at the table</i>)		✓	✓	
Número de proyectos de consultoría finalizados			✓	
Capacidad de reacción ante peticiones especiales	✓			
Nivel de satisfacción de las expectativas de la Dirección sobre Auditoría Interna	✓			✓
Comités y grupos de trabajo en los que se involucra a Auditoría Interna	✓			
Grado de participación de Auditoría Interna en organizaciones profesionales	✓			
Nivel de proactividad en el asesoramiento proporcionado por el DAI				✓
Involucración en sesiones de facilitación para la mejora del control interno y riesgos dentro de la organización				✓
Participación de Auditoría Interna en la selección del personal del equipo	✓			
Reportes positivos/negativos sobre auditores/auditorías internas	✓			

(*) Se señalan los que tienen correspondencia con los analizados en el apartado "Análisis de los principales indicadores"

KPI	1	2	3	4
	Recomendaciones cerradas en plazo	✓		✓
Auditorías internas completadas vs auditorías internas previstas*	✓	✓	✓	✓
Número de riesgos auditados*	✓	✓	✓	✓
Nivel de riesgos emergentes o iniciativas de transformación en el Plan de Auditoría Interna				✓
Horas reales vs horas previstas	✓			
Reportes emitidos vs reportes previstos	✓			
Desviación presupuestaria	✓		✓	✓
Tiempo del proyecto de Auditoría Interna*	✓	✓	✓	
Horas de auditorías internas		✓		
Coste por hora del auditor			✓	
Uds. económicas imputables a la auditoría interna vs Uds. económicas auditadas			✓	
Tiempo imputable directamente a auditorías internas vs tiempo imputable indirectamente a auditorías internas	✓		✓	
Tiempo imputable entre reunión inicial y la finalización de los papeles de trabajo	✓			✓
Tiempo imputable entre la finalización de los papeles de trabajo y el reporte final	✓			
Tiempo de respuesta a peticiones de la dirección	✓			
Cumplimiento de los plazos	✓			✓
Audidores internos por cada 1.000 empleados	✓			
Audidores internos por cada 1.000.000 de ingresos	✓			
Audidores internos por cada 1.000.000 de activos	✓			
Uso de la tecnología en auditorías internas	✓			✓
Grado de creatividad	✓			
Equipos en pro de realizar mejoras	✓			
Tiempo imputable por los equipos en pro de realizar mejoras	✓			
Auditorías internas de TI incluidas en el plan vs auditorías internas distintas a TI				✓
Audidores internos de TI vs auditores internos distintos a TI				✓
Audidores internos reales vs auditores internos presupuestados				✓

EFICIENCIA

(*) Se señalan los que tienen correspondencia con los analizados en el apartado "Análisis de los principales indicadores"

EFICACIA	KPI	1	2	3	4	
	Ahorro en costes*	✓				
	Proporción de costes ahorrados sobre presupuesto departamental	✓				
	Proporción del presupuesto auditado			✓		
	Número de fraudes detectados		✓			
	Recomendaciones por Auditoría Interna	✓				
	Número de auditorías internas completadas por auditor interno	✓				
	Mejoras en los procesos	✓			✓	
	SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES					
	· Recomendaciones cerradas en plazo*	✓		✓		
· Recomendaciones repetidas		✓				
· Recomendaciones vencidas	✓	✓				
· Recomendaciones no consideradas	✓	✓				
· Recomendaciones implantadas con éxito	✓	✓				
· Recomendaciones emitidas*	✓	✓	✓	✓		
ANÁLISIS DE HECHOS OBSERVADOS						
· Hechos observados	✓			✓		
· Hechos observados repetidos	✓		✓			
· Hechos observados relevantes	✓					

CALIDAD	KPI	1	2	3	4
	Adecuación a la normativa vigente	✓			
	Técnicas desarrolladas de aseguramiento de calidad*	✓			
	Experiencia del personal	✓		✓	
	Horas de formación*	✓		✓	
	Horas de <i>coaching</i>	✓			
	Número de auditorías internas realizadas utilizando técnicas analíticas (TI)				✓
	Seguimiento del plan de desarrollo del personal	✓			
	Requerimientos/horas de formación de CPE´s	✓		✓	
	Audidores internos con cualificación/certificación profesional*	✓	✓	✓	✓
	Mejoras de innovación implementadas sobre los procesos de AI	✓			
	Eventos de riesgos no identificados	✓			
	<i>Benchmarking</i> de mejores prácticas	✓	✓		
	Rotaciones del personal dentro/fuera de la actividad de auditoría interna	✓	✓		✓
	Nota del <i>checklist</i> del <i>peer review</i>			✓	
	Controles de autoevaluación	✓			
	<i>Reportings</i> de alta calidad	✓			
	Número de auditorías internas realizadas con control interno (nivel de coordinación con segundas líneas)				✓

(*) Se señalan los que tienen correspondencia con los analizados en el apartado "Análisis de los principales indicadores"

OTRAS PRODUCCIONES DE LA FÁBRICA DE PENSAMIENTO

MÁS ALLÁ DEL ASEGURAMIENTO. EL AUDITOR INTERNO COMO ASESOR DE CONFIANZA

Define los roles de asesoramiento, identifica tareas y cualidades para llevarlos a cabo, y marca los límites y riesgos existentes cuando Auditoría Interna realiza estas tareas. Una guía imprescindible para los auditores internos que ejercen estas labores en sus organizaciones y para sus principales *stakeholders*.

GUÍA DE SUPERVISIÓN PARA COMISIONES DE AUDITORÍA. CÓMO MAXIMIZAR EL VALOR DE LA AUDITORÍA INTERNA

Analiza el marco en el que se desarrolla la relación de supervisión de las Comisiones de Auditoría con Auditoría Interna, y propone buenas prácticas que aseguren el éxito de Auditoría Interna como soporte de la Comisión y que evite o mitigue riesgos cuya materialización impediría obtener el máximo valor de su actividad.

GESTIÓN ESTRATÉGICA DEL TALENTO EN AUDITORÍA INTERNA

El capital humano es el recurso más valioso que poseen las organizaciones. La gestión del talento es fundamental para la consecución de los objetivos de éstas y de los departamentos que las integran. El documento aborda las dimensiones de la gestión del talento desde la óptica de la consecución de los objetivos de la Dirección de Auditoría Interna.

MARCO DE RELACIONES DE AUDITORÍA INTERNA CON OTRAS FUNCIONES DE ASEGURAMIENTO

Es la primera guía en español que clarifica el papel de Auditoría Interna como coordinadora de todas las funciones de aseguramiento. Establece qué funciones de aseguramiento deben darse en una empresa y qué puede y no hacer Auditoría Interna en su papel de coordinación para asegurar que se cumplen y evitar duplicidades.



LA FÁBRICA DE PENSAMIENTO
INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA

Una pregunta recurrente que se plantean las organizaciones sobre Auditoría Interna y las funciones de control, es si estas deben tener un componente variable en su retribución y cómo determinarlo.

Esta guía responde esa pregunta y ofrece las formas más adecuadas de fomentar la motivación y el logro de objetivos del personal, mitigando los posibles riesgos de conflictos de interés y pérdida de objetividad e independencia frente al negocio que ello supone.