

 José Alfredo Galicia Monroy
Universidad Nacional Autónoma de México,
México
contaduriaunam12@hotmail.com

FACES. Revista Iberoamericana de Ciencias
Económicas y Sociales
vol. 31, núm. 64, 0360, 2025
Universidad Nacional de Mar del Plata, Argentina
ISSN-E: 1852-6535
Periodicidad: Semestral
faces@eco.mdp.edu.ar

Recepción: 9 febrero 2025
Revisado: 21 abril 2025
Aprobación: 28 abril 2025

Resumen: La práctica técnica de la auditoría interna se basa en lineamientos estandarizados que buscan la comprobación numérica y administrativa de un proceso asociado a un marco de control. El empleo de herramientas de recolección de datos en esta actividad es abordado de manera sistemática. La entrevista y observación son considerados primordialmente como instrumentos introductorios dentro de la función de auditoría, dado que la información obtenida de estas es considerada como subjetiva. El presente documento teórico propone una reflexión a partir de los elementos técnicos de la auditoría y teóricos de la metodología de la investigación cualitativa, sobre el uso de estas herramientas en la actividad. Se reconocen los beneficios de su aplicación como: anticipación a los eventos y detección de riesgos, complementariedad en las revisiones, construcción de vínculos, establecimiento o modificación de procesos de revisión y oportunidad de recolección de hechos naturales. La aplicación de estos instrumentos debe realizarse cuando se tenga la comprensión y entendimiento de la metodología de la investigación cualitativa.

Palabras clave: auditoría interna, entrevista, observación, investigación cualitativa.

Abstract: *The technical practice of internal auditing is grounded in standardized guidelines designed to verify numerical and administrative processes within a control framework. The use of data collection tools in this context follows a systematic approach. Interviews and observation are primarily considered introductory instruments in the audit function, as the information they yield is generally viewed as subjective. This*

theoretical paper offers a reflection on the use of these tools within auditing, drawing on both the technical principles of auditing and the theoretical foundations of qualitative research methodology. The benefits of incorporating such tools are acknowledged and include: early detection of risks and events, complementing other review mechanisms, fostering relationships, defining or refining audit procedures, and the timely gathering of naturally occurring data. However, effective application of these tools requires a solid understanding of qualitative research methodology.

Keywords: *audit, interview, observation, qualitative research.*

1. INTRODUCCIÓN

La auditoría interna es identificada como una subespecialización de la Contaduría, esta última forma parte de las áreas del conocimiento que integran a las Ciencias de la Administración (CA). Auditoría interna es parte integral de las áreas de control que constituyen a las organizaciones, se ubica dentro de la parte superior en los organigramas institucionales con la finalidad de otorgar una independencia operativa y de criterio a dicha función. Su esencia es la salvaguarda de los activos a través de la validación de la efectividad del Sistema de Control Interno (SCI) aprobado por el Consejo de Administración con la intención de identificar y mitigar riesgos. El SCI es instaurado por la dirección general, es decir, la administración de la empresa.

La auditoría interna fue reconocida como una profesión a finales de la década de 1970 debido a su estrecha relación con las prácticas financieras organizacionales. En este contexto, esta función permite a las instituciones alcanzar sus objetivos a través de la institucionalización de la gobernanza de sus procedimientos establecidos, teniendo un énfasis en la validación de los mecanismos para controlar los estados financieros y del cumplimiento de la estrategia organizacional (Betti y Sarens, 2021; Hazaea *et al.*, 2021).

En los últimos años, esta actividad profesional ha evolucionado en sus tareas. Inicialmente, se encargaba, en especial, de evaluar la gestión de control; sin embargo, los cambios tecnológicos, los nuevos modelos de negocio y el establecimiento de nuevas normas operativas generaron que esta función se adaptara a los cambios empresariales y evolucionara en un servicio de consultoría de diversos temas estratégicos de la organización (Betti y Sarens, 2021; Kotb *et al.*, 2020).

La función de auditoría interna se encuentra bajo un estricto escrutinio a partir de los fraudes presentados a inicios de la primera década del siglo XXI -caso ENRON, Parmalat, WorldCom y Xerox-, se ha exigido un mayor apego a estándares éticos y un mejor desempeño en sus actividades para lograr que estas generen un valor agregado a la organización, previniendo y detectando vulnerabilidades al control que pudieran propiciar fraudes corporativos (Hazaea *et al.*, 2021; Hernández, 2016; Kotb *et al.*, 2020).

Para atender lo anterior, la auditoría interna desarrolla revisiones de manera manual o a través de *software* especializado bajo la directriz de tres premisas fundamentales: primero, centrado en la validación de registros numéricos a nivel proceso y de contabilidad; segundo, comprobación del grado de apego que tienen las operaciones diarias de las organizaciones a las normas internas, las cuales incluyen políticas, procesos, lineamientos, códigos, estatutos, directrices expresas en minutas o circulares, entre otras, y externas contenidas en leyes, normas, reglamentos, códigos, entre otros que le sean aplicables a la organización en cuestión; tercero, identificación y establecimiento de controles que ayuden a mitigar los riesgos empresariales.

En este sentido, y en relación con las actividades que se desarrollan en las CA, conviene indicar que en estas impera el uso de métodos cuantitativos, desde aspectos técnicos-prácticos hasta el desarrollo de investigaciones de naturaleza teórica o aplicada. La función de auditoría interna no se aleja de esta tendencia, realiza indagaciones administrativas a través de las cuales busca comprobar el correcto funcionamiento del SCI, prioriza la realización de pruebas cuantitativas para validar el correcto registro de las operaciones que afectan los rubros de los estados financieros.

Por otro lado, las validaciones cualitativas para desarrollar una revisión de auditoría interna es una práctica común de la profesión. Sin embargo, las subjetividades emanadas de las opiniones de las personas u observaciones del auditor sin sustento numérico es información desestimada o considerada, en el mejor de los casos, como una contextualización inicial o introductoria de algún proceso o situación. Por ello, es importante desarrollar investigaciones a través de las cuales se describa las estrategias, herramientas y metodologías de análisis de datos que se emplean dentro de la auditoría interna (Chaparro y Martín, 2020). A decir de Hazaea *et al.* (2021), esta función requiere de abordajes prácticos e investigativos para su consolidación.

En consecuencia, el presente documento teórico reflexivo basado en los lineamientos técnicos de auditoría y teóricos sobre la metodología de la investigación cualitativa y sus herramientas de recolección de información tiene como objetivo contribuir al debate sobre los beneficios que tienen la observación y entrevista como herramientas de recolección de información durante el desarrollo de las actividades de auditoría interna, más allá de una simple contextualización del proceso. La información es la base para la dictaminación dentro del proceso de auditoría.

Los argumentos teóricos que se desarrollaron permitieron contestar la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuáles son los beneficios que tiene la observación y entrevista como herramientas de recolección de información durante el desarrollo de las actividades de auditoría interna? La observación permite detectar patrones de actividades y comportamientos de las personas que son y serán auditadas. Esto puede ayudar al establecimiento de pruebas específicas en el programa de auditoría y a la recolección de hechos naturales. En cuanto a la entrevista, lejos de comprender el proceso, puede ayudar a establecer una relación de confianza y armonía con las personas auditadas. Además, la información obtenida por esta herramienta favorece a la validación de hechos, anticipación de eventos e identificación de riesgos.

El artículo aborda, en primera instancia, aspectos técnicos sobre la auditoría y teóricos sobre la metodología cualitativa y sus herramientas de recolección de datos con la intención de contextualizar y armonizar la relación de ambos temas. Posteriormente, se describe la aplicación y beneficios de la entrevista y observación como herramientas de recolección de datos cualitativos en la práctica común de la auditoría interna, considerando puntualmente las debilidades asociadas a la subjetividad en la obtención y uso de los datos cualitativos. Finalmente, se concluye sobre la necesidad de aplicar estos instrumentos, siempre que se entienda y conozca la metodología de la investigación cualitativa.

2. DESARROLLO

2.1. Proceso de indagación en la auditoría interna

Las actividades de auditoría interna se basan en procesos metodológicos lineales de tipo administrativo y contable. Estos procedimientos se fundamentan en normas internacionales reconocidas para la práctica de auditoría como las *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, emitidas por *The Institute of Internal Auditors*, y las *International Standard on Auditing*, emitidas por el *International Auditing and Assurance Standards Board*, ambos organismos con sede en Estados Unidos.

Asimismo, los procesos de auditoría interna se ven influenciados por modelos de control interno internacionales, tales como el modelo desarrollado por el *Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission* (COSO), surgido a partir de la Ley Sarbanes-Oxley que busca la instauración y seguimiento de controles financieros (Hernández, 2016), así como por las normas legales nacionales, las cuales establecen reglas de operación específicas para cierto tipo de empresas. Esto permite identificar una internacionalización o estandarización de la práctica de auditoría.

En este mismo sentido, las actividades de la función de auditoría interna pueden realizarse de acuerdo con la experiencia técnica profesional que tenga el auditor, su formación académica y, en un determinado caso, sus conocimientos multidisciplinarios. Esta función puede realizar actividades programadas, así como trabajos especiales y opiniones ejecutivas sobre un evento en cuestión. Las etapas más comunes dentro de este proceso son la planeación, ejecución, exposición de resultados y seguimientos. Kotb *et al.* (2020) destacan que los planes de auditoría deben ser ágiles, visionarios, integrados, basados en riesgos y alineados con la estrategia empresarial. Betti y Sarens (2021) ejemplifican la agilidad en auditoría, cuando se realizan auditorías sorpresa sin dañar el calendario de trabajo.

En las normas indicadas anteriormente y en la literatura, se reconoce el uso de la entrevista y observación como procesos complementarios de indagación para la obtención de evidencia (Tabla 1). Sin embargo, en la mayoría de ellas no se ofrece una descripción detallada sobre cómo construir los instrumentos, aplicarlos en el campo y de qué manera se desarrollará el análisis de la información recabada. De la misma forma, no se describe en la literatura técnica, una lista detallada de competencias y conocimientos que debe tener el auditor para aplicar adecuadamente la entrevista y observación.

Tabla 1. Reconocimiento de la entrevista y observación en la auditoría interna

Fuente	Tipo	Enfoque	Descripción
Estupiñán (2021)	Entrevista	Auditoría externa e interna	Su empleo contribuye a la obtención de información para evaluar el control interno de un proceso determinado.
	Observación		Observación personal, la cual busca identificar los aspectos físicos que tiene la organización, así como de los procesos que se desarrollan. Esta actividad permitirá determinar el grado de especialización requerido para las tareas de revisión.
Arens <i>et al.</i> (2007)	Entrevista o interrogatorio	Auditoría externa	Ayuda al entendimiento inicial de un proceso específico a través de evidencia escrita o verbal. Se emplea primordialmente en la auditoría de fraudes. Requiere de comprobación con otros procedimientos de obtención de evidencia. El entrevistado cuenta con baja independencia y, en consecuencia, su objetividad es variada. La aplicación de esta herramienta no es costosa a menos que se requieran declaraciones escritas.
	Observación		Contribuye a la inspección física de los activos, procesos y de comportamiento de los individuos durante toda la auditoría. Requiere de comprobación con otros procedimientos de obtención de evidencia. La fuente cuenta con una alta independencia, su objetividad es media.
Santillana (2015)	Entrevista	Control interno	Se aplica a responsables de proceso o titulares de área, como técnica que contribuye a la identificación y administración de riesgos operativos. El resultado final de dicho instrumento es entregado a la administración integral de riesgos.

Nota: en todos los casos citados, se reconoce a la observación y entrevista como instrumentos complementarios a la revisión documental y numérica que realice el auditor externo o interno.

Fuente: elaboración propia.

Es menester reconocer que, dentro de la formación de pregrado y posgrado de contadores, administradores y, en general, de las diversas áreas del conocimiento que conforman las CA, se identifica una formación de corte profesionalizante y no integral, por tanto, el entendimiento de las herramientas de recolección de información cualitativas, como lo es la observación y entrevista, es casi inexistente. Es por esta razón que el proceso de indagación de auditoría interna tiene una tendencia profesionalizante con enfoque cuantitativo. Además, como reconocen Hazaea *et al.* (2021), la práctica de auditoría interna puede diferir a lo establecido en las normas internacionales y nacionales. Lo anterior se basa en la conceptualización y formación profesional que cada individuo tenga sobre esta función.

Resulta importante puntualizar que la eficiencia y eficacia de las actividades de auditoría interna dependerá de diversos factores. Abdelrahim y Al-Malkawi (2022) identifican en su trabajo cinco elementos que contribuyen a la eficacia de la función: a) características organizacionales del área en donde se identifica la estructura del departamento y la independencia de las personas que lo integran; b) relaciones de comunicación y apoyo con el comité de auditoría y la alta dirección; c) adopción de metodologías para desarrollar las actividades, como la auditoría basada en riesgos y mejora continua; d) recursos humanos capacitados y contratación de servicios complementarios y; e) coordinación con otros proveedores de aseguramiento, como el trabajo colaborativo con el auditor externo.

2.2. Metodología cualitativa

La metodología de la investigación cualitativa, incluidas sus herramientas de recolección de datos, ha sido asociada a la obtención de información subjetiva dada la complejidad en la generalización de sus resultados y en la comprobación a través de datos numéricos. A pesar de ello, la investigación cualitativa es considerada ampliamente en los estudios de las ciencias sociales en las cuales se incluye a la administración (Marshall y Rossman, 2006).

Este tipo de investigación tiene aplicación en temas como el liderazgo, marketing, estrategia organizacional, contaduría, entre otros inherentes a la gestión de negocios (Gummesson, 2000). Esto es posible dado el alcance que tiene la investigación cualitativa, la cual contribuye a estudiar los fenómenos sociales desde una perspectiva integral (Marshall y Rossman, 2006). Maxwell (2019) considera que la investigación cualitativa busca comprender la visión y sentidos de las personas, establecer un entendimiento de las diversas perspectivas que tienen los sujetos con base en sus experiencias o contextos que las envuelven y entender los procesos que se encuentran inmersos en las interacciones que propician los fenómenos sociales.

Una empresa es un sistema social en el que existen interacciones diarias y rutinarias entre personas, las cuales se ven influidas por los contextos al interior y exterior de la compañía. Si bien la auditoría interna no realiza propiamente actividades de investigación cualitativa, sino de indagación, dicha función debe comprender el entorno y las relaciones que se propician al interior de una compañía para complementar sus revisiones documentales y numéricas. Esta postura encuentra su fundamento en la definición que enuncian Taylor y Bogdan (1987) sobre que la investigación cualitativa es:

“...la investigación que produce datos descriptivos: las propias palabras de las personas, habladas o escritas, y la conducta observable” (p. 20).

Para la obtención de información dentro de la investigación cualitativa se identifican diferentes herramientas, las cuales tienen una gran relevancia dentro de los exámenes que realiza el auditor interno. Sin entrar en un debate sobre la formación investigativa en las CA, es necesario reconocer las falencias formativas en este sentido. Los estudiantes de pregrado y posgrado en este tipo de ciencias tienen poco acercamiento al entendimiento de la metodología de la investigación, así como sus herramientas. En el mejor de los casos, la aproximación más importante con la metodología de la investigación y, en específico, con la cualitativa, será el estudio del caso.

La recolección de datos es un proceso que requiere de tiempo, así como de las habilidades suficientes por parte de quien los recaba, para captar toda aquella información explícita e implícita que surja de la aplicación de los instrumentos. Billups (2021) enlista, de manera general, las siguientes herramientas de recolección de datos cualitativos: entrevistas, registros de conversación, grupos focales, observación, análisis de contenido, construcción de documentos, herramientas reflexivas -diarios reflexivos- y herramientas supletorias.

2.2.1. Entrevista

La entrevista es una de las herramientas más poderosas para la recolección de información; además, permite establecer una relación de confianza entre el entrevistado y entrevistador. El desarrollo de esta depende de diversos factores, entre los cuales sobresale el guion de la entrevista, el rapport o conexión con el entrevistado, las habilidades del entrevistador y la selección del entrevistado.

Este tipo de herramienta ayuda a complementar aquello que no se puede observar, contribuye a registrar opiniones, sentimientos, formas de interacción con otras personas e indagar en aspectos ocurridos en el pasado y que son necesarios para entender un fenómeno o contexto actual (Merriam, 2009). Esta misma autora considera que las entrevistas son la mejor herramienta de recolección de datos cualitativos, cuando los individuos que conforman una sociedad son pocos en número. Sin embargo, concluye que su uso y ponderación dependerá del objeto de investigación que se persiga. La mayoría de las entrevistas son empleadas dentro de estudios exploratorios para descubrir nuevos conocimientos. Frecuentemente, este tipo de instrumento es complementado con otra herramienta (Billups, 2021). Las entrevistas se diferencian entre sí dada la estructura de su guion, el cual estará en función del objetivo de investigación. Merriam (2009) recopila los principales tipos de entrevista:

- Altamente estructurada o estandarizada. Se trata de una estructura con preguntas ordenadas de una manera específica. Estas no pueden ser cambiadas en su esencia u orden. Asimismo, no se permite la inclusión de preguntas nuevas.
- Semiestructurada. Su guion está integrado de preguntas que ayudan a la introducción del tema. Esto genera la posibilidad de formular nuevas preguntas de acuerdo con los datos que proporcionan los entrevistados al momento de la entrevista. No existe un orden específico para su aplicación. Las preguntas son flexibles.

- No estructurada o informal. Se asemeja más a una conversación convencional. Su naturaleza es de un alto sentido exploratorio ya que el investigador formula preguntas sobre un tema que desconoce. Se utiliza para formular preguntas que podrán ser utilizadas en otras entrevistas.

Las entrevistas deberán ser registradas en documentos electrónicos. La grabación de audio o video no son recomendables dentro de las actividades de auditoría. Por ello, durante la ejecución de las entrevistas, el auditor deberá ser capaz de capturar las respuestas más importantes dentro de cada uno de los cuestionamientos.

2.2.2. Observación

La observación es una actividad que el ser humano realiza de manera regular sobre los hechos que suceden a su alrededor. Esta herramienta cualitativa es altamente efectiva para comprobar sucesos que previamente hayan sido documentados. No obstante, la actividad de observación no debe ser considerada como una actividad simple y sin valor. Su realización requiere de elementos teóricos y competencias específicas. Desde una perspectiva teórica, Billups (2021) indica que:

“La observación cualitativa se refiere a datos que se observan con nuestros sentidos: vista, olfato, tacto, gusto, oído. Estas observaciones no implican medidas ni números. Más bien, comprenden comportamientos, acciones e interacciones no verbales, formas y texturas de objetos, el entorno físico y escenario, y cualquier otra cosa que pueda contextualizar el estudio de los individuos en su entorno natural” (p. 132).

La literatura en metodología de investigación cualitativa reconoce diversos tipos de observación, que se condensan en cuatro: Merriam (2009) los enlista como: participante completo, el investigador se convierte en un integrante del grupo observado; participante como observador, se identifica al observador y su actividad, no se considera al investigador como integrante del grupo, aún y cuando puede absorber responsabilidades dentro del grupo; observador como participante, se reconocen las actividades de observación, su participación es reconocida por el grupo como algo temporal; y observador completo, el grupo desconoce la presencia y actividades del observador.

El proceso de observación debe quedar documentado en diarios de campo o cualquier otro tipo de registro de información, por ejemplo, notas de voz o protocolos de observación. Solo en casos específicos, la videograbación procedería en la recolección de datos, aun así, dentro de auditoría interna, no se consideran este tipo de prácticas, limitando el registro de lo observado en documentos digitales u hojas de trabajo. Nuevamente, la ética del auditor jugará un papel determinante en el alcance que tengan las observaciones.

2.3. Aplicación de herramientas cualitativas

Antes de abordar las bondades de estas herramientas, es importante puntualizar que, en la actualidad, y a pesar de que existen diversos temas que pueden ser tratados desde una perspectiva investigativa, la auditoría interna cuenta con poca investigación teórica y práctica. Esto se debe a la accesibilidad a los aspectos prácticos de la auditoría y al desconocimiento de los temas de relevancia en la práctica por parte de los investigadores (Christ *et al.*, 2021). La limitación en la literatura académica de la auditoría interna se observa en aspectos relacionados a, por ejemplo, cómo se desarrolla esta función, cuál es su valor práctico, la identificación de la estructura de gobernanza más adecuada para la función, así como el entendimiento de su posicionamiento organizacional (Kotb *et al.*, 2020).

La mayoría de los documentos que desarrollan algún tema sobre auditoría interna cuentan con un corte profesionalizante de manera preponderante y son publicados, principalmente, en revistas especializadas dado que las personas a las que están dirigidos los artículos son profesionales no académicos (Hazaea *et al.*, 2021). También, conviene ser reiterativo en comprender que no se puede hablar de investigación per se en las actividades diarias de auditoría, ya que no se emplea el método científico.

La aplicación de las herramientas descritas en los apartados anteriores puede desarrollarse en diversos escenarios dentro de las revisiones que realice el auditor interno. Puede incluirse su uso en los trabajos calendarizados y no calendarizados, como el plan anual de auditoría, las indagaciones especiales y opiniones ejecutivas sobre un proceso específico. Si bien todas las actividades hacen alusión a revisiones sobre la efectividad del SCI, sus objetivos y alcances son distintos, por consiguiente, las herramientas de recolección de datos pueden tener una mayor ponderación en su uso.

En la Tabla 2 se muestran los diversos aplicativos que puede tener la entrevista y la observación. La planeación, construcción y uso de estos elementos en la auditoría estarán directamente relacionadas con la experiencia técnica del profesional, así como de sus conocimientos teóricos en materia de la metodología de la investigación. De lo anterior dependerá en gran medida el tipo de calidad de la información recolectada. Es menester reconocer que, para desarrollar adecuadamente estas herramientas, es recomendable apegarse a la metodología de la investigación cualitativa y no a los lineamientos que establezcan los libros técnicos de auditoría. Este argumento se sustenta en los siguientes postulados:

- El entendimiento de este tipo de metodología de la investigación y sus herramientas ayudarán a comprender el alcance e importancia que tienen este tipo de datos. Los sentimientos, pensamientos, visiones y demás datos cualitativos deben ser comprendidos más allá de la subjetividad.
- Apoyarse en libros técnicos profesionalizantes o lineamientos estandarizados delimitan la visión del auditor, considerando a la observación y entrevista como meros instrumentos de rutina o introductorios, restringiendo la ponderación de los datos recabados por estos medios. Además, en la mayoría de los casos, los autores de dichos libros o normas desconocen el alcance de la metodología cualitativa y sus herramientas dada su formación profesionalizante.

Tabla 2. Aplicación de la entrevista y observación en la auditoría interna

Instrumento	Revisión	Aplicación	Consideraciones
Entrevista	Plan anual de auditoría	<ol style="list-style-type: none"> 1. Recolección de datos inherentes al SCI. Su construcción se basa en la literatura y normativa de Control interno y Administración -el conocimiento teórico y práctico del auditor también puede ser un sustento en la formulación de las preguntas-. Su objetivo es establecer parámetros sobre el grado de apego al control, así como del entendimiento y actitud de los dueños del proceso revisado hacia los elementos de control (Anexo 1). 2. Examen del proceso a revisar. El cuestionario se basa en las políticas y procedimientos de los procesos sujetos a una revisión. Las respuestas obtenidas deben tener una coincidencia con lo establecido en el SCI de la organización. También, este instrumento puede ayudar a conocer el grado de experiencia técnica-profesional y atención a los procesos que tienen los auditados. 3. Validación de actividades relacionadas al puesto de trabajo. Las preguntas surgen del perfil de puesto y se busca validar el cumplimiento y apego a las actividades de cada cargo. Adicionalmente, las respuestas pueden proporcionar evidencia sobre la experiencia técnica-profesional y validación del curriculum. Se pueden integrar al cuestionario preguntas sobre aquella documentación que integra el expediente profesional del empleado. 4. Fraude. Este cuestionario se debe aplicar indistintamente si hay o no un evento de fraude, ayuda a obtener información sobre posibles eventos en curso, o bien, de áreas de oportunidad dentro del control. Se pueden determinar áreas, personas o procesos en los que probablemente pueda presentarse una oportunidad de fraude (Anexo 2). 5. Identificación de riesgos. Como parte de la narrativa de los entrevistados, estos pueden dar razón de ciertos riesgos no identificados en las auditorías o, en su caso, pueden confirmar la falta de mitigación de estos pese a la existencia de procesos y políticas. 	<p>El tipo de entrevista recomendado es semiestructurado. Empero, los tópicos más relevantes del objetivo de revisión deben estar bien definidos. No deben ser grabadas por ningún dispositivo electrónico, su registro será en papeles de trabajo.</p> <p>En la actualidad, existen diversos <i>software</i> que ayudan a recopilar y analizar información que son denominadas <i>Computer-Assisted Audit Tools and Techniques</i> (CAATT). Pese a ello, como reconocen Dias y Marques (2018), los auditores internos utilizan preponderantemente el Excel y programas desarrollados por la compañía. Por tanto, el registro puede realizarse en hojas de texto con una estructura personalizada si no se cuenta con CAATT.</p> <p>Las personas que pueden ser sujetas a la aplicación de las entrevistas son los mandos medios o gerentes, los cuales, según Drucker (1974), son los poseedores de la información operativa más relevante dentro de una organización.</p>
	Indagaciones especiales y opiniones ejecutivas	Las preocupaciones concretas sobre desviaciones al control son el origen de este tipo de revisiones. Por ello, se busca con las entrevistas: contextualizar un evento y determinar las carencias administrativas; identificar personas y puestos directamente relacionados con el suceso; determinar el impacto provocado por el evento, entre otros.	La entrevista debe ser abierta, sin embargo el auditor debe tener un contexto general del evento que le ayude a dirigir de manera adecuada la entrevista. Se deben registrar las preguntas y respuestas de manera adecuada en formatos determinados. Las entrevistas no deben ser grabadas por ningún dispositivo electrónico.
	Actividades diarias	No es necesario tener una revisión en puerta. El auditor puede realizar entrevistas abiertas con los diversos colaboradores dentro de la compañía de manera aleatoria. Las empleadas y empleados pueden sentirse más cómodos en expresar sus ideas y pensamientos sobre un proceso o evento al conocer que no están siendo auditados. Un ejemplo de ello son las declaraciones sobre comunicaciones informales, opiniones sobre otras áreas, errores ocultos a la administración y otros aspectos independientes a lo operativo, como discriminación, acoso y, en general, <i>mobbing</i> laboral.	El auditor debe registrar lo más pronto posible todas aquellas declaraciones obtenidas, guardando una secrecía de las personas. Este secreto se romperá solo en caso de que la situación lo amerite. Lo anterior puede mantener un canal abierto de comunicación constante con las personas, generando una confianza a los colaboradores. El auditor debe ser capaz de filtrar aquella información proveída, descartando comunicaciones no profesionales.
Observación	Plan anual de auditoría	<ol style="list-style-type: none"> 1. Recorridos sigilosos sin generar una preocupación o sospecha de que los auditados pueden estar siendo observados. Se busca no alterar el ambiente laboral, esto ayuda a validar comportamientos y acciones que contribuyen a generar un contexto dentro del día a día. 2. Recorridos de proceso. El auditado sabe que está siendo sujeto a una revisión. Esta acción permite al auditor verificar de manera inicial la forma en que se desarrolla una actividad en específico. Del mismo modo, permite inspeccionar aspectos físicos constitutivos al proceso. 	<p>Asimismo, trata de no llamar la atención para que su presencia pase desapercibida. El auditor debe generar una confianza para que el auditado no se sienta observado y, si este último se percata de que esto ocurre, se debe disminuir la actividad de observación para que las personas pierdan interés de manera rápida en la actividad del auditor y resurja la naturalidad en su comportamiento (Anexo 3).</p> <p>Respecto de la segunda aplicación, el tipo de observación es observador como participante. La aplicación de la observación se debe realizar de manera general sin considerar una persona en específico. El registro de lo que se observa debe quedar detallado en formatos prestablecidos.</p>
	Indagaciones especiales y opiniones ejecutivas	Su empleo de manera inicial debe ser discrecional, el auditor debe combinar distancia y cercanía respecto a las personas y procesos. Las personas no deben sentirse observadas. Esta actividad es completamente focalizada. Posteriormente y de acuerdo con la situación, la observación se enfocará en las narrativas específicas que realicen los auditados sobre el evento que propició la revisión.	La observación en este tipo de auditorías debe enfocarse energícamente en el registro de comportamientos. Por lo tanto, el auditor puede realizar observación como participante o completo.
	Actividades diarias	La observación es una actividad natural. El auditor interno es un profesional que debe estar atento a todo lo que ocurre a su alrededor, su posición le permite tener acceso a lugares y personas clave dentro de la organización. No es necesario que exista una encomienda formal, el auditor puede realizar una observación metodológica de los diversos eventos que pueda presenciar. Nuevamente, el sigilo en esta actividad es fundamental.	Se deben registrar únicamente aquellos aspectos que resulten relevantes, los cuales pueden dar pie a una indagación formal.

Fuente: elaboración propia.

2.4. Beneficios de la información cualitativa en la auditoría interna

De acuerdo con los postulados teóricos de la investigación cualitativa y sus herramientas, la obtención de perspectivas, sentimientos e ideas emanadas de las personas, son el elemento más valioso en este tipo de concepción teórica. La auditoría interna, a diferencia de la externa y otras áreas dentro de una organización, es una función que tiene una amplia gama de relaciones humanas. No considerar la información emanada de dichas conexiones sería un craso error.

Los beneficios son diversos, por ejemplo, validar la cultura y valores institucionales. No obstante, la objetividad y ética del auditor jugarán un rol determinante en la obtención y uso de la información. A continuación, se enlistan los principales beneficios de los datos cualitativos:

- a. Anticipación a los eventos y detección de riesgos. Las personas cuentan con información histórica y de vanguardia, la cual contribuye a detectar de manera oportuna situaciones operativas y sociales que se están desarrollando en el momento. El auditor se puede anticipar a circunstancias que se están generando paralelamente, tales como: la construcción de un fraude, encubrimiento de un error, acoso laboral, generación de fallas operativas relevantes venideras, tiempos muertos, falta de supervisión, reprocesos, falta de comunicación interdepartamental, actitud negativa o positiva de las personas hacia el control, burnout laboral, falta de confianza en los líderes, deficiencias en tecnología y resguardo de información, entre otros. Hazaea *et al.* (2021) reconocen que la auditoría interna debe enfocarse en los riesgos tan pronto se detecten y emprender un análisis en profundidad de estos. Abdelrahim y Al-Malkawi (2022) destacan que la auditoría interna adoptó, en los últimos años, un enfoque basado en riesgos que involucra su identificación y mitigación, contribuyendo a la mejora en la calidad de la función y al apoyo hacia la administración para el cumplimiento del objeto social.
- b. Complementariedad. La información cualitativa complementa los resultados determinados en las pruebas cuantitativas y de revisión documental. Por otro lado, la narrativa de las personas involucradas en una revisión puede compararse y validar los resultados de auditoría. Su uso no debe limitarse a manera de introducción en el entendimiento de un proceso, sino, también, con el objetivo de corroboración de hechos.
- c. Construcción de vínculos. La confianza en el auditor, proveeduría de información y solución de conflictos son tres elementos que mantienen un equilibrio tras el acercamiento y aplicación de herramientas de recolección de información cualitativa. Además, el acercamiento con los auditados puede ayudar a que estos comprendan las actividades de auditoría interna, lo cual puede facilitar el trabajo, rompiendo niveles de resistencia de las personas a ser revisados.
- d. Establecimiento o modificación de proceso de revisión. Con base en las vivencias y experiencias de los auditados, así como de la observación del comportamiento de las personas o entorno, se pueden establecer o modificar los procedimientos de auditoría que se tenían previamente establecidos. Dentro de auditoría, se reconoce una rutina operativa de revisión, la cual puede no ser efectiva en ciertas empresas o procesos, por ello, las declaraciones de los individuos pueden beneficiar la planeación y alcance de las revisiones. Chaparro y Martín (2020) indican que las herramientas de auditoría contribuyen a su planeación y realización. Por añadidura, Betti y Sarens (2021) reconocen que las actividades de auditoría deben ser ágiles atendiendo dos premisas: (1) disminuir el tiempo entre la identificación de un riesgo y la aplicación de una indagación, y (2) grado de adaptación del plan anual de auditoría a los cambios del entorno empresarial.
- e. Oportunidad de recolección de hechos naturales. La observación permite recolectar acciones, actitudes y momentos naturales del comportamiento humano. Si bien es cierto que el auditor interno es reconocido

dentro de la organización como un ente revisor, con el paso del tiempo, las personas lo adoptan como uno de ellos y muestran un comportamiento más natural en su día a día. Sin invadir cuestiones personales, el auditor puede percatarse de aspectos que pueden contravenir el control interno. Es importante reconocer que el auditor interno, en todas las categorías jerárquicas que tenga, puede tener acceso a diversos foros y espacios -reuniones directivas, acceso a lugares específicos, entre otros- en donde converge información altamente valiosa y espontánea que, difícilmente, dicho momento pueda permitir una indagación. En este sentido, Chaparro y Martín (2020) mencionan que la información que se obtenga debe ser confiable y comprobable para que el proceso de auditoría favorezca a la toma de decisiones.

2.5. Debilidades en la aplicación

La subjetividad aparece como una de las debilidades más importantes en la aplicación de estas herramientas de recolección de datos cualitativos. Del mismo modo, la falta de competencias investigativas asociadas al entendimiento de la investigación cualitativa y sus instrumentos conforman una dupla de debilidades en su aplicación. Estos elementos se subdividen en los siguientes tópicos:

- Ser objetivo y ético. La información que se obtenga podría ser tergiversada y adecuada a un contexto determinado para consolidar una postura en beneficio de una persona o un grupo en específico. Al no existir una grabación o transcripción textual de lo declarado, el auditor podría no atender adecuadamente a lo que realmente la persona quiso transmitir. Lo anterior puede degenerar los resultados y, en general, el trabajo de auditoría.
- Contraste y construcción de declaratorias. Las personas que proporcionan información a través de entrevistas pueden construir una retórica que busque desviar la revisión y atención del auditor. De la misma manera, los entrevistados pueden formular una narrativa en la cual establezcan a un chivo expiatorio dentro de una falla existente y, con ello, desviar la atención o encubrir a una persona. Bajo esta misma línea, una de las debilidades que puede tener la observación es que las personas conozcan ampliamente esta herramienta, así como la personalidad del auditor. En consecuencia, el comportamiento natural que se busque en los individuos se encontrará totalmente alterado para entorpecer el trabajo del auditor. Por añadidura, es menester reconocer la influencia que tengan los líderes sobre aquello que declaren los auditados, así como de su comportamiento. Los responsables del área pueden coaccionar a sus subalternos para que proporcionen cierto tipo de información durante la aplicación de las herramientas cualitativas por parte de auditoría interna.
- Falta de entendimiento de la investigación cualitativa. Como ya se ha indicado en el documento, las CA tienen fuertes debilidades formativas en materia de las metodologías de la investigación. Los currículos de sus pregrados y posgrados se encuentran influenciados por tendencias neoliberales y, principalmente, por las demandas de las empresas enfocadas en la formación de técnicos-profesionales para el desarrollo de actividades inherentes a la empresa. La formación investigativa en las CA inicia hasta el doctorado. Bajo esta concepción, se comprende que el profesional de auditoría, con una formación mayoritariamente

profesionalizante, no cuenta con los conocimientos suficientes para aplicar la metodología cualitativa y sus herramientas de manera adecuada. En tal sentido, Ríos (2022) determinó que los estudiantes de doctorado e investigadores en CA -personas con una formación investigativa integral y no solo profesionalizante-, muestran errores en sus trabajos de investigación. De estas falencias, se identifica la falta de entendimiento de la metodología cualitativa. Con base en esta cita, no se podría esperar que una persona tecnicada pudiera dimensionar de manera adecuada las bondades de la información cualitativa.

3. CONCLUSIONES

Las entrevistas y observaciones pueden proveer al auditor interno de una gran cantidad de información, no solo del proceso auditado, sino de otras actividades que pueden estar teniendo fallas relevantes y que en un momento determinado podrían no ser detectadas en otro contexto. El profesionalismo, la ética y la integridad moral del auditor serán los principales filtros para discriminar toda aquella información que cuente con un grado mínimo de credibilidad, así como de galimatías, vaguedades y patrañas.

Las características de los informantes, el contexto interno y externo, así como la ubicación de este en el proceso, son aspectos clave que ayudarán al auditor a determinar a qué tipo de persona debe entrevistar. La observación puede realizarse de manera diaria, el sigilo, ética y el registro de eventos resultan el quid de su aplicación. Para la correcta ejecución de las herramientas de obtención de información cualitativa, es necesario un conocimiento de la metodología cualitativa. Por ello, para que la información obtenida por estos medios tenga una mayor ponderación en las revisiones, se requiere que el auditor comprenda su importancia y análisis. Se invita a los profesionales de la auditoría a tener una visión holística de los elementos que pueden emplearse en la realización de su trabajo técnico.

La función de auditoría interna debe hacerse con información del interior y exterior de la organización, por ello, debe ser prudente en el empleo de las estrategias para recolectarla. El análisis de estos datos le permite desarrollar sus actividades de consultoría al interior de las organizaciones, agregando valor a estas y a la función (Hazaea *et al.*, 2021). En la actualidad, el auditor interno tiene una mayor exigencia por parte de la alta dirección de este tipo de servicios, toda vez que los cambios en el entorno empresarial generan más riesgos, por ejemplo, el proceso de digitalización (Betti y Sarens, 2021).

3.1. Limitaciones y futuras investigaciones

Una de las principales limitaciones que tiene el documento es la falta de validación y comprobación empírica a través de investigaciones que determinen de manera cuantitativa y cualitativa el grado de efectividad que tienen estos tipos de herramientas en la determinación de riesgos, fraudes y cualquier otro elemento relevante que vulnere el control interno. Es menester indicar que la aplicación de estas herramientas y sus beneficios pueden distar entre los diversos procesos y compañías.

Las pesquisas venideras deben abordar las aplicaciones prácticas de la observación y entrevista considerando las experiencias y formación de los auditores, para comprobar la postura teórica establecida en este documento. Sin

embargo, existen diversas complicaciones al momento de realizar una investigación de este tipo: primero, existe una complejidad de tener acceso a los auditores y más de aquellos que cuentan con mayor experiencia y se desempeñan en puestos directivos; segundo, constatar los beneficios implicaría tener acceso a evidencia que compruebe las desviaciones detectadas o prevenidas. Esta información es propiedad de la empresa y no puede compartirse, por lo que la evidencia sería únicamente la declaratoria del auditor y; tercero, se tendrían que identificar aquellos auditores que consideren a estas herramientas de recolección de datos como una estrategia que contribuye no solo a la contextualización de un proceso, sino como una que contribuye a la detección de fallas y facilita el establecimiento de un plan de trabajo más específico.

Finalmente, y en adición al tema de investigación abordado, se espera que este documento incentive a los investigadores en CA con o sin experiencia técnica en auditoría interna, así como a los estudiantes en esta ciencia, a desarrollar más trabajos de investigación práctica y básica sobre la auditoría, contabilidad y demás áreas del saber de las CA. Sobre todo, que se realice investigación en países de Latinoamérica ya que, como indican Kotb *et al.* (2020), la investigación sobre auditoría interna emana principalmente de Estados Unidos. Christ *et al.* (2021) engloba una serie de tópicos alusivos a la auditoría interna que pueden abordarse a través de una pesquisa, estos son: la tecnología de la información y análisis de datos, diferencias entre las revisiones remotas y presenciales, desarrollo y capacitación del auditor, así como procesos ágiles para la auditoría.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdelrahim, A., y Al-Malkawi, H. A. N. (2022). The influential factors of internal audit effectiveness: A conceptual model. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 71. <http://doi.org/10.3390/ijfs10030071>
- Arens, A. A., Elder, R. J., y Beasley, M. S. (2007). *Auditoría. Un enfoque integral* (11a. ed.). Prentice Hall.
- Betti, N., y Sarens, G. (2021). Understanding the internal audit function in a digitalised business environment. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2), 197-216. <http://doi.org/10.1108/JAOC-11-2019-0114>
- Billups, F. D. (2021). *Qualitative data collection tools. Design, development, and applications*. SAGE Publications.
- Chaparro J., y Martín, R. F. (2020). Herramienta para la realización de auditorías internas para empresas con sistemas HSEQ. *SIGNOS. Investigación en Sistemas de Gestión*, 12(2), 47-57. <https://doi.org/10.15332/24631140.5936>
- Christ, M. H., Eulerich, M., Krane, R., y Wood, D. A. (2021). New frontiers for internal audit research. *Accounting Perspectives*, 20(4), 449-475. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12272>
- Dias, C., y Marques, R. P. (2018, 13-16 de junio). The use of computer-assisted audit tools and techniques by Portuguese internal auditors [Ponencia]. *13th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI)*. <https://doi.org.10.23919/CISTI.2018.8399455>
- Drucker, P. F. (1974). *Management: Tasks, responsibilities, practices*. Harper & Row.
- Estupiñán, R. (2021). *Control interno y fraudes* (4a. ed.). ECOE Ediciones.

- Gummesson, E. (2000). *Qualitative methods in management research* (2a. ed.). SAGE Publications.
- Hazaea, S. A., Zhu, J., Al-Matari, E. M., Senan, N. A. M., Khatib, S. F. A. y Ullah, S. (2021). Mapping of internal audit research in China: A systematic literature review and future research agenda. *Cogent Business & Management*, 8(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1938351>
- Hernández, O. (2016). La auditoría interna y su alcance ético empresarial. *Actualidad Contable Faces*, 19(33), 15-41. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25746579003>
- Kotb, A., Elbardan, H., y Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: A post-Enron structured literature review. *Accounting Auditing & Accountability*, 33(8), 1969-1996. <https://doi.org/10.1108/aaaj-07-2018-3581>
- Marshall, C., y Rossman, G. (2006). *Designing qualitative research* (4a. ed.). SAGE Publications.
- Maxwell, J. A. (2019). *Diseño de investigación cualitativa*. Editorial Gedisa.
- Merriam, S. B. (2009). *Qualitative research. A guide to design and implementation* (2a. ed.). Jossey-Bass, A Wiley Imprint.
- Ríos, J. (2022). *Fallas metodológicas básicas en la investigación en administración en México y otros países de América Latina*. UNAM FCA Publishing. (Publicaciones Empresariales).
- Santillana, J. R. (2015). *Sistemas de control interno* (11a. ed.). Pearson Educación.
- Taylor, S. J., y Bogdan, R. (1987). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación. La búsqueda de los significados*. Editorial Paidós.

ANEXO 1

Guion de entrevista semiestructurada sobre el SCI general

DATOS:

1. Clave y nombre de la auditoría.
2. Nombre del entrevistador.
3. Nombre del entrevistado.
4. Fecha de la entrevista.

ESTRUCTURA:

A. Entorno de control.

1. ¿Cuál es la forma en que la organización demuestra un compromiso con la integridad y valores éticos?
2. ¿Cuáles son los marcos normativos externos e internos aplicables a tu proceso y función?
3. ¿Cuántos y cuáles son los procesos y políticas que amparan las actividades que desarrollas?
4. ¿Tu proceso cuenta con servicios prestados por terceros? Si es el caso, ¿Cuáles son y cómo se evalúan?
5. ¿Cuáles son tus objetivos y cómo se miden?

B. Evaluación de los riesgos.

6. ¿De qué manera tu departamento realiza actividades de identificación de riesgos?
7. En caso de que se materialicen los riesgos, ¿cuáles son las directrices preestablecidas que ayudan a establecer respuestas oportunas para su atención?
8. ¿Cuáles son los eventos más relevantes que han afectado a los procesos que conforman tu área?
9. ¿Qué tipo de fallas o áreas de oportunidad se han detectado en los sistemas de información?
10. ¿Cuáles son los instrumentos instaurados por la organización para la medición, evaluación y seguimiento de los riesgos?

C. Actividades de control.

11. ¿De qué manera se identifica la adecuada segregación de funciones en tu área?
12. ¿Cuáles son los software que se emplean en tus actividades diarias?
13. Describe los principales controles que se desarrollan en tu proceso.
14. ¿Qué es la función de auditoría interna?
15. ¿Cuáles son los niveles y actividades de supervisión en tu proceso?

D. Información y comunicación.

16. ¿Cuál es tu opinión sobre los sistemas de información instaurados?
17. ¿Qué tipo de reportes operativos generan los sistemas de información?
18. ¿Qué tipo de comunicación existe entre los integrantes del área, así como de las otras directamente relacionadas al proceso?
19. ¿Cuáles son los procesos de resguardo de información instaurados por la compañía?
20. ¿Cuáles son los eventos que han dañado el funcionamiento de los sistemas de información?

E. Seguimiento de controles.

21. ¿Cuáles son las actividades que se siguen para atender las observaciones de auditoría?
22. ¿De qué manera documentan las actividades en el proceso?
23. ¿Cómo es el proceso de evaluación de los controles instaurados?
24. ¿Cuál es tu opinión sobre el control interno instaurado en el proceso y, en general, en la organización?
25. ¿Qué tipo de actitud hacia el control impera en la organización?

ANEXO 2

Guion de entrevista semiestructurada sobre la prevención de fraude

DATOS:

1. Clave y nombre de la auditoría.
2. Nombre del entrevistador.
3. Nombre del entrevistado.
4. Fecha de la entrevista.

INSTRUCCIONES: mayoritariamente, algunas preguntas tienen una naturaleza de respuesta dicotómica con la intención de no forzar al entrevistado. Cuando la respuesta dé pie a mayor indagación, el auditor debe profundizar en el tema.

ESTRUCTURA:

1. ¿Qué tipo de lineamientos se han instaurado para prevenir y detectar un fraude?
2. ¿Conoces cuál es su funcionamiento?
3. Describe los procesos instaurados para detectar el conflicto de interés interno y externo.
4. ¿Cuáles son las líneas de reporte que la organización ha instaurado para la notificación de desviaciones al control y eventos relacionados con fraudes?
5. ¿Qué tipo de conflicto de interés identifican en la organización?
6. ¿En qué área y procesos identificas debilidades de control que puede propiciar un fraude?
7. ¿Qué tipo de transacciones con partes relacionadas identificas?
8. ¿Cuál es tu opinión sobre la integridad moral y profesionalismo de las personas que generan y administran la información financiera?
9. ¿Tienes conocimiento de la existencia o sospecha de actividades que sean contrarias al Código de Ética?
10. ¿Identificas situaciones en donde la gerencia o alta dirección no consideró las políticas y procedimientos?
11. ¿Tienes conocimiento de un fraude ocurrido o en proceso?
12. ¿Conoces de la existencia de comunicaciones informales que traten sobre posibles fraudes o desviaciones relevantes al control interno?
13. ¿Identificas personas renuentes a abandonar sus equipos de trabajo y documentación?
14. ¿Consideras que existen personas que no delegan actividades pese a la sobrecarga de trabajo?
15. ¿Tienes identificado algún evento en el cual las personas no atendieron el requerimiento de información solicitados de manera formal por otras áreas o auditoría?
16. ¿Existen personas en tu área y otras partes de la organización que no acepten vacaciones o promociones?

17. ¿Identificas casos en donde las personas realizan una actividad de manera reiterativa pese a su aparente ejecución adecuada?
18. ¿Las personas de tus procesos y otras áreas se han vuelto intolerantes cuando se aborda un tema en específico?
19. ¿Ha detectado una baja moral en personas que antes contaban con una actitud positiva al trabajo?
20. ¿Confías en las líneas de denuncia? ¿Qué mejorarías?

ANEXO 3

Formato de registro de observación

DATOS:

1. Clave y nombre de la auditoría.
2. Nombre del observador.
3. Área o lugar observado.

Elemento	Comportamiento individual	Comportamiento o grupal	Principales actividades	Tópicos conversacionales	Aspectos no verbales	Aspectos físicos	Reflexiones del auditor
Persona observada							
Aspectos físicos							
Tiempo observado							
Día y hora de la observación							

Fuente: adaptado de Billups, F.D. (2021). *Qualitative data collection tools. Design, development, and applications*. SAGE Publications, p. 138.