



GUÍA EVALUACIONES DE CALIDAD



EVALUACIONES DE CALIDAD

Uno de los objetivos que todas las organizaciones deben perseguir es actuar de forma eficiente, es decir, conseguir los resultados que se hayan establecido usando los recursos estrictamente necesarios para ello o, dicho de otra manera, actuando con calidad.

Hoy en día, por múltiples motivos, la función auditora está muy extendida en los ámbitos empresariales: en ella recae la responsabilidad de la supervisión del control interno aplicado en las organizaciones, por lo que resulta imprescindible garantizar que la actuación realizada se ajusta a las mejores prácticas conocidas. Para ello, su actividad se debe evaluar de forma continuada, lo que permite detectar las oportunidades de mejora que puedan existir, y verificar que las mismas posteriormente se aprovechan.

El objetivo del presente curso es familiarizar a los responsables de Auditoría Interna en las técnicas y estándares aplicables en la evaluación de los niveles de calidad existentes en sus Departamentos o Gerencias.

Por ello, la finalidad del curso es identificar los elementos claves que deben ser considerados en el proceso de certificación de calidad de los Departamentos de Auditoría Interna, empleando los estándares metodológicos de la gestión de Auditoría Interna que permitan optimizar sus respuestas a las carencias que puedan observarse, incrementando su nivel de madurez hasta alcanzar las cotas requeridas. En otras palabras, se busca localizar los protocolos de gestión habitualmente empleados por las Unidades de Auditoría Interna, dedicando especial atención al Marco Internacional para la Práctica Profesional de la función de auditoría, así como al Manual de Evaluación de Calidad, emitidos por el Instituto de Auditores Internos Global.

Respecto del Manual de Evaluación de Calidad, podemos anticipar que en él se describen de forma detallada la metodología y los protocolos que deben emplearse para emitir conclusiones sobre el grado de madurez de la función de auditoría evaluada, así como sobre los posibles intervinientes en el proceso, lo cual veremos con detalle al final del curso.

Lo que podemos ir adelantando del contenido del Manual de Evaluación es que éste describe dos formas de actuar: (i) la correspondiente a la perspectiva del evaluador, es decir, del equipo que opine sobre la bondad de la actividad de auditoría supervisada, y (ii) la correspondiente a los evaluados, de forma que les permita conocer qué es lo que va a ser objeto de verificación y cómo se va a realizar ésta.

De estas dos formas de aprovechar el Manual de Evaluación, la más adecuada es la correspondiente a la perspectiva del evaluado, ya que, como hemos señalado con anterioridad, nuestro objetivo es adecuar las Unidades de Auditoría Interna de manera que superen las exigencias y consigan una valoración positiva de su actividad.

Para conseguir este objetivo es preciso no solo que conozcamos la sistemática que se va a emplear sino también que nos familiaricemos con los protocolos y estándares de actuación que guían la función auditora, para pasar posteriormente a las siguientes fases:

- Analizar el contenido del Marco Internacional para la Práctica Profesional de Auditoría Interna (MIPPAI).
- Conocer las directrices del Instituto de Auditores Internos (IIA) sobre las evaluaciones de calidad de las Unidades de Auditoría Interna.
- Capacitar a los asistentes en la elaboración y desarrollo de los Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad (PAMC).
- Identificar las carencias que pueden retrasar la obtención de una evaluación externa positiva.
- Comparar las debilidades más frecuentes observadas vs. las fortalezas más destacables.
- Facilitar soluciones para cubrir las brechas que pueda existir.

Un aspecto básico es que no podemos ser rígidos a la hora de valorar la situación o grado de madurez de las Unidades de Auditoría Interna, ya que no seríamos objetivos si no tuviésemos en cuenta la situación real en la que éstas operan, pues no es de esperar que nos encontremos con situaciones similares cuando analicemos empresas cotizadas, familiares o públicas.

Por esto, no debemos olvidar lo que nos enseñó el filósofo Ortega y Gasset, en el sentido de que estamos influidos de forma determinante por los entornos en los que nos desenvolvemos, como lo señaló en su acertado diagnóstico de que: "Yo soy yo y mis circunstancias".

Esta es la causa por la cual en el propio Marco Internacional para la Práctica Profesional de Auditoría Interna (MIPPAI) se recoge la manifestación de que: *"La Auditoría Interna se ejerce en entornos diversos y en empresas de distintos tamaños, objetivos y estructuras. Además las leyes y costumbres son diferentes en cada país. Estas diferencias pueden afectar a la práctica de la auditoría interna. La implementación del Marco dependerá del entorno en el que la actividad de la auditoría interna desempeñe sus responsabilidades. En ningún caso, la información contenida en el Marco, debe ser aplicada de forma que entre en conflicto con la legislación vigente"* (Prólogo MIPPAI).

Aunque suponemos que los participantes del presente curso conocen la definición que de la función auditora se recoge en el MIPPAI, permítasenos recordarla: la Auditoría Interna *"es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de las organizaciones [Esto es, mejorar lo que somos]. Ayuda a las organizaciones a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno". [Esto es, lo que debemos hacer].*

Como hemos visto en la definición, tres son los procesos en los que debemos intervenir: control, riesgos y gobierno. Estos procesos son los pilares en los que se sustenta nuestra actividad. Por lo tanto, es oportuno que empecemos por profundizar en estos procesos, ya que sería imposible desarrollar adecuadamente nuestra actividad si no estuviésemos manejando adecuadamente el alcance de cada uno de ellos.

Para el Instituto de Auditores Internos la función auditora, en cuanto al proceso de control, debe fijarse como objetivo la evaluación de la adecuación y eficacia de los controles en respuesta a los riesgos de gobierno, operaciones y sistemas de información de la Organización, respecto a:

- Logro de los objetivos estratégicos de la Organización.
- Fiabilidad de la integridad de la información financiera y operativa.
- Eficacia y eficiencia de las operaciones y programas.
- Protección de activos.
- Cumplimiento de leyes, regulaciones, políticas y contratos.

En tanto que el proceso de gestión de riesgos, de forma muy similar al control, debe enfocarse en la evaluación de las exposiciones al riesgo referidas a gobierno, operaciones y sistemas de información de la Organización, respecto a:

- Logro de los objetivos estratégicos de la Organización.
- Fiabilidad de la integridad de la información financiera y operativa.
- Eficacia y eficiencia de las operaciones y programas.
- Protección de activos.
- Cumplimiento de leyes, regulaciones, políticas y contratos.

Y para el proceso de gobierno, la función de auditoría debe centrarse en evaluar y hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar el proceso de gobierno en el cumplimiento de los siguientes objetivos:

- Promover la ética y los valores apropiados dentro de la Organización.
- Asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la Organización.
- Coordinar las actividades y la información de comunicación entre el Consejo de Administración, los auditores internos y externos, y la Dirección.

Un gran invento de la arquitectura es el arco de medio punto, desde la perspectiva de la resistencia de materiales, la geometría y las características constructivas que hacen que todos sus puntos trabajen en compresión. Cada pieza tiene un estado similar al de una cuña comprimida en sus caras laterales. Todas las piezas son importantes, pero es la denominada pieza clave la que resulta básica en la construcción y resistencia del conjunto del arco.

En un sentido similar, en el desarrollo de estos tres procesos (control, riesgos y gobierno) todos los que participan en ellos son básicos para alcanzar los resultados deseados, pero es la función de Auditoría, en la que se ubica de forma explícita la de supervisión, la pieza clave en donde ubica un alto porcentaje de posibilidades de alcanzar los objetivos perseguidos, de modo que es condición *sine qua non* para ello, ya que ayuda a los Directorios y Gerencias de estas maneras:

- Emite opiniones independientes.
- Proporciona certidumbre objetiva.
- Es sistemática y disciplinada.
- Mejora la eficacia organizacional, e incide en los siguientes tres procesos: riesgos, control y gobierno.
- Agrega valor a través del aseguramiento; y es su garante, pero también su asesor de confianza.

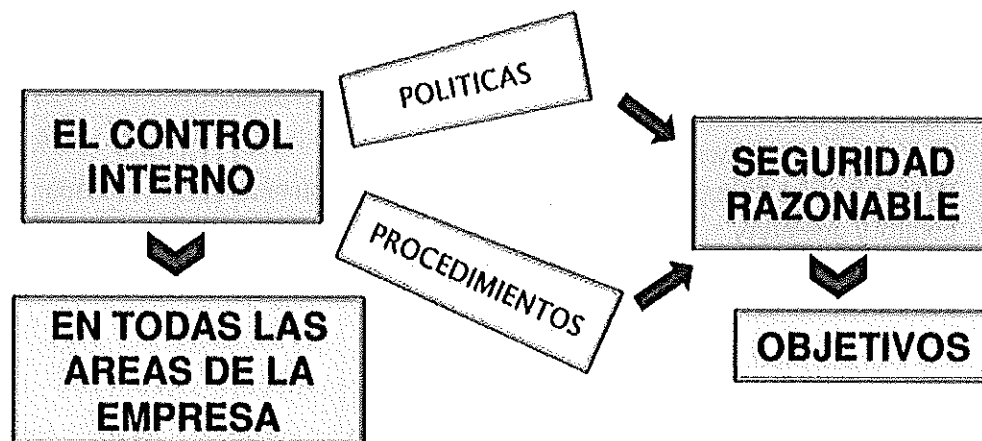
Todo esto se logra si trabajamos con *calidad*.

Trabajar con calidad requiere que empleemos las mejores prácticas conocidas en estos tres procesos. Si empezamos por el proceso de control interno, debemos señalar que el concepto "control interno" carece de una definición de aceptación universal o aprobada por todos los que investigan el tema. Los enfoques dados por diferentes organismos que lo han tratado tienen puntos coincidentes al definir el concepto, pues todos destacan que contribuye al logro de los objetivos propuestos por las entidades, que debe ser un plan estructurado de la Organización, que tiene como objetivo primordial salvaguardar los recursos, que contribuye a que la información sea veraz, a promover la eficiencia y, en la actualidad, se reconoce que involucra a los directivos y trabajadores en general, y no solamente a los contadores y auditores.

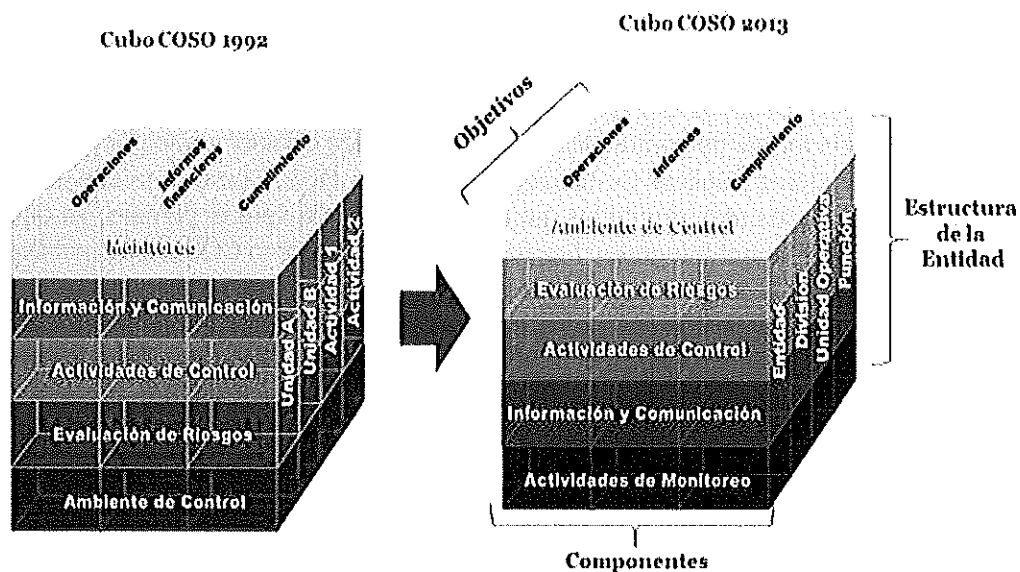
La primera definición formal de control interno fue establecida originalmente por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) en 1949. Como se puede notar, si bien COSO es uno de los más reputados, no es el único, ni siquiera el primero, ya que el denominado "Internal Control-Integrated Framework" conocido como COSO I, fue publicado en 1992 con el objeto de ayudar a las entidades a evaluar y mejorar sus Sistemas de Control Interno, facilitando un modelo con base en el cual pudieran valorar sus Sistemas de Control Interno y generando una definición común de "control interno". Este estándar posteriormente se actualizó en 2013.

Según COSO, el control interno es un proceso llevado a cabo por la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías: (i) eficacia y eficiencia de las operaciones, (ii) confiabilidad de la información, y (iii) cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables.

Por consiguiente, este proceso, como vemos de forma esquemática en la imagen, debe desarrollarse en todas las áreas de la empresa, y afectar las políticas y procedimientos aplicados en las mismas, con el fin de obtener una seguridad razonable -ya que la seguridad absoluta no existe- del cumplimiento de los objetivos, tanto estratégicos, como operativos.



Un aspecto fundamental de la implantación de un adecuado Sistema de Control Interno es que este afecta no solo a una parte de la Organización, como por ejemplo a los auditores, controladores, supervisores legales, etc., sino también a todas las partes de la empresa, e incluso a todas las partes interesadas de la misma, como pueden ser los reguladores o los auditores externos.



Si recordamos los paralelepípedos o cubos con los que describíamos el contenido de COSO, recogidos anteriormente, en sus caras delanteras aparecían 5 elementos, que son los componentes del Sistema según COSO. En concreto:

- **Ambiente de Control.** Marca la pauta del funcionamiento de una Organización que influye en la concientización de sus empleados.
- **Evaluación del Riesgo.** Permite a la entidad considerar los factores que impactan en la consecución de los objetivos.
- **Actividades de Control.** Acciones que promueven la ejecución de lo planeado con apego a políticas, normas y procedimientos definidos.
- **Información y Comunicación.** La información efectiva en todos los niveles de la Organización permite la identificación temprana de riesgos y medidas de mitigación.
- **Supervisión o Monitoreo.** Los Sistemas de Control Interno requieren supervisión, es decir, un proceso que compruebe que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo.

En la descripción que hemos realizado de los componentes o elementos que constituyen el control interno hemos citado el correspondiente a la identificación/evaluación de los riesgos, que es uno de los más significativos; se puede resumir el proceso de control interno como aquel que, una vez definidos y conocidos los objetivos empresariales, debe identificar los obstáculos (es decir, riesgos) que impedirían alcanzarlos y, a continuación, evaluar los controles que deban implementarse para impedir que esas amenazas se materialicen.

Dada la importancia que un adecuado Sistema de Control Interno tiene en las sociedades, es habitual que los diversos reguladores nacionales establezcan sus propias normas al respecto. En este sentido, creemos adecuado, por razones obvias, referirnos explícitamente, como mínimo, a las Normas establecidas por la Superintendencia Financiera Colombiana. Así, debemos referirnos a la Circular 014-2009 que trata de forma específica este tema, e incluye en su articulado las *"instrucciones relativas a la revisión y adecuación del Sistema de Control Interno"*. De acuerdo con esta resolución, *"los administradores de las entidades vigiladas o sometidas al control exclusivo de esta Superintendencia, realizarán su gestión con la diligencia propia de un buen hombre de negocios. Compete a las juntas o consejos directivos o al órgano que haga sus veces, en calidad de administradores, definir las políticas y diseñar los procedimientos de control interno que deban implementarse, así como ordenar y vigilar que los mismos se ajusten a las necesidades de la entidad, permitiéndole desarrollar adecuadamente su objeto social y alcanzar sus objetivos, en condiciones de seguridad, transparencia y eficiencia."*

hoy C.E
029 de 2014
P.E.T. I Cap IV

La Superintendencia Financiera Colombiana realizará el seguimiento de la evolución del Sistema de Control Interno de las entidades sometidas a su inspección y vigilancia.

Exigiéndose la certificación sobre la verificación de la efectividad del sistema de control interno adoptado por las respectivas entidades, realizadas por evaluadores independientes (auditores internos, el revisor fiscal o auditores externos)".

Por su especial significado en lo que se refiere a la interrelación que existe entre el Sistema de Control Interno y el Sistema de Gestión de Riesgos, tal y como se observa de forma clara también en la vinculación existente, como más adelante veremos, entre COSO I y COSO II, es conveniente reproducir lo indicado al respecto por el epígrafe 7.5.2 de dicha Circular:

"La administración de riesgos es uno de los elementos fundamentales del Sistema de Control Interno para lograr la eficacia y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de los reportes financieros y el cumplimiento de leyes, normas y reglamentos. [...] Es importante reiterar que los sistemas de gestión de riesgos no son independientes del Sistema de Control Interno, sino que forman parte integral del mismo".

A título de síntesis del alcance de la Circular ⁰²⁹~~014~~ de la Superintendencia Financiera Colombiana, destacamos, por su originalidad, el apartado 7.4. referente a los principios que lo guían: *autocontrol*, *autorregulación* y *autogestión*, y también los correspondientes al apartado 7.5.2. Gestión de Riesgos y 7.7. Responsabilidades.

Los principios mencionados se deben entender así:

- Autocontrol: la capacidad de todos y cada uno de los funcionarios de la Organización, independientemente de su nivel jerárquico, para evaluar y controlar su trabajo, detectar desviaciones y efectuar correctivos en el ejercicio y cumplimiento de sus funciones, así como para mejorar sus tareas y responsabilidades.
- Autorregulación: se refiere a la capacidad de la Organización para desarrollar en su interior y aplicar métodos, normas y procedimientos que permitan el desarrollo, implementación y mejoramiento del Sistema de Control Interno, dentro del marco de las disposiciones aplicables
- Autogestión: apunta a la capacidad de la Organización para interpretar, coordinar, ejecutar y evaluar de manera efectiva, eficiente y eficaz su funcionamiento.

Estos aspectos configuran una mejor práctica y deberían considerarse también en cualquier otro entorno empresarial, no solo en el colombiano.

Para avanzar en la sistemática a desarrollar en la implantación de un Sistema de Control Interno, en el que otro de los aspectos más importantes, como acertadamente se señala en la Circular ~~014~~⁰¹⁴⁻²⁰⁰⁹ es la administración de los riesgos, ésta debe contemplar los siguientes aspectos: ⁰²⁹ - 2014

- I. **Identificar las amenazas** a las que se enfrenta la entidad y las fuentes de las mismas.
- II. **Evaluar los riesgos existentes en sus procesos**, identificándolos y priorizándolos a través de un ejercicio de valoración, teniendo en cuenta los factores propios de su entorno y la naturaleza de su actividad.
- III. **Medir la probabilidad de ocurrencia y el impacto** sobre los recursos de la entidad (económicos, humanos, entre otros), así como sobre su credibilidad y buen nombre, en caso de materializarse.
- IV. **Identificar y evaluar** con criterio conservador, **los controles** existentes y su efectividad, mediante un proceso de valoración realizado con base en la experiencia y un análisis razonable y objetivo de los eventos ocurridos.
- V. **Construir los mapas de riesgos** que resulten pertinentes, los cuales deben ser actualizados periódicamente, y permitir que se visualicen de acuerdo con la vulnerabilidad de la Organización a los mismos.
- VI. **Gestionar los riesgos** de forma integral, aplicando diferentes estrategias que permitan llevarlos hacia niveles tolerables. Para cada riesgo se debe seleccionar la alternativa que presente la mejor relación entre el beneficio esperado y el costo.

De acuerdo con lo expresado con anterioridad, el Sistema de Control Interno afecta a todos los componentes de las Organizaciones, por lo que es preciso asignar las correspondientes responsabilidades o competencias a cada uno de ellos. Empecemos por las que se asignan a la Junta Directiva/Directorio o Consejo de Administración, según sea la forma de denominarlo: Si nos centramos en los roles que deben desempeñar los distintos actores que participan de forma destacada en el Gobierno Corporativo de la entidades reguladas por la Superintendencia Financiera Colombiana, podemos indicar que a estos se les reserva, de forma totalmente similar a la que se establece en los demás protocolos que inciden en este proceso, las siguientes actuaciones:

Junta Directiva:

1. Participar en la planeación estratégica de la entidad, aprobarla y efectuar seguimiento, para determinar las necesidades de redireccionamiento.
2. Definir y aprobar las estrategias y políticas generales relacionadas con el Sistema de Control Interno, con fundamento en las recomendaciones del Comité de Auditoría.
3. Definir claras líneas de responsabilidad y rendición de cuentas a través de la Organización.
4. Analizar el proceso de gestión de riesgo existente y adoptar las medidas necesarias para fortalecerlo en aquellos aspectos que así lo requieran. Aprobar sus recursos.
5. Designar a los directivos de las áreas encargadas del Sistema de Control Interno y de la gestión de riesgos.

6. Adoptar las medidas necesarias para garantizar la independencia del auditor interno y hacer seguimiento a su cumplimiento.
7. Presentar al final de cada ejercicio, a la Asamblea General de Accionistas, Junta de Socios o máximo órgano social, un informe sobre el resultado de la evaluación del Sistema de Control Interno y sus actuaciones sobre el particular.

En resumen, definir el proceso de los Sistemas de Control Interno y Administración de Riesgos, propiciar un ambiente interno adecuado y aprobar los recursos necesarios para ello.

En cuanto al papel a desempeñar por el Comité de Auditoría, recordemos que éste es el órgano institucional encargado de la supervisión y vigilancia del Sistema de Control Interno de la empresa; que es un subgrupo del Consejo de Administración, formado por miembros del mismo, normalmente no menos de tres, ni más de cinco, en su mayoría independientes, pero se recomienda que en ningún caso incluya consejeros ejecutivos. Por consiguiente, sus responsabilidades fundamentales, pero no exclusivas, como lo recoge la Circular citada, podrían enumerarse de la siguiente forma:

- ☐ Proponer para su aprobación la estructura, procedimientos y metodologías necesarias para el funcionamiento del Sistema de Control Interno.
- ☐ Proponer las responsabilidades, atribuciones y límites de los distintos cargos y áreas respecto del Sistema de Control Interno, incluyendo gestión de riesgos.
- ☐ Vigilar el adecuado funcionamiento del Sistema de Control Interno.
- ☐ Informar al Directorio sobre la existencia de limitaciones en la fiabilidad de la información.
- ☐ Supervisar las funciones y actividades de la auditoría interna, valorando su independencia.
- ☐ Efectuar seguimiento semestral sobre los niveles de gestión de riesgos.

En cuanto a la Alta Dirección, o Representante Legal de la Organización, que recordemos es un cargo que suele desempeñarlo el Presidente de la Compañía, es responsable de: (i) dirigir la implementación de los procedimientos de control y revelación, (ii) verificar su operatividad al interior de la correspondiente entidad y su adecuado funcionamiento. Además, le corresponde:

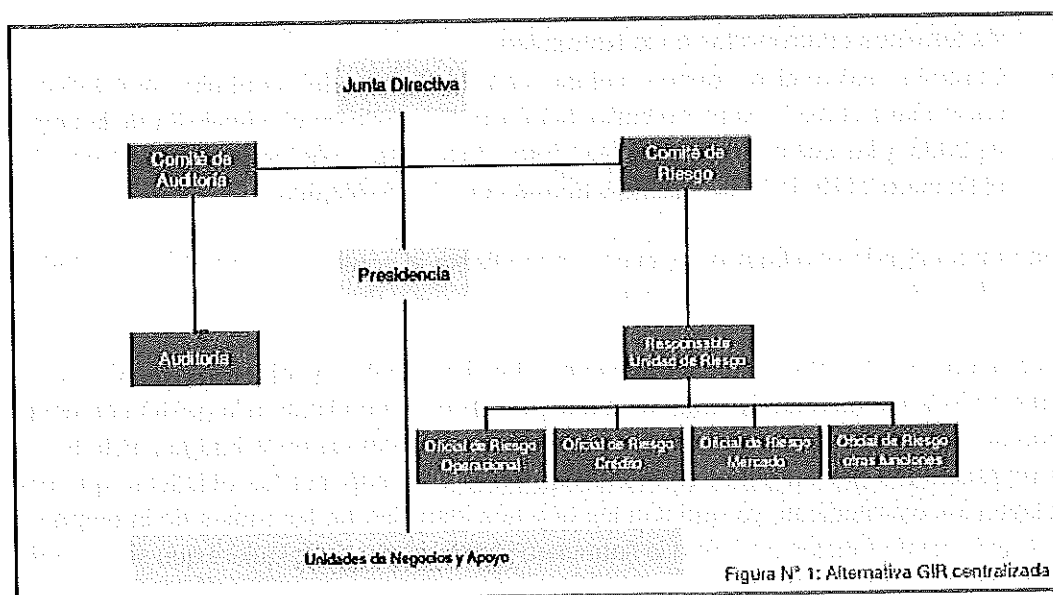
- Implementar las estrategias y políticas aprobadas por la Junta en relación con el Sistema de Control Interno.
- Comunicar las políticas y decisiones adoptadas por la Junta Directiva a todos y cada uno de los funcionarios dentro de la Organización,
- Poner en funcionamiento la estructura, procedimientos y metodologías inherentes al Sistema de Control Interno, en desarrollo de las directrices impartidas por la Junta Directiva, garantizando una adecuada segregación de funciones y asignación de responsabilidades.

- Implementar los diferentes informes, protocolos de comunicación, sistemas de información y demás determinaciones de la Junta relacionadas con el Sistema de Control Interno.

Dada la trascendencia de las decisiones en las que participa el Representante Legal, es imprescindible, según la Circular 014-2009 de la Superintendencia Colombiana seguir las siguientes buenas prácticas:

- ☐ Dejar constancia documental de sus actuaciones, mediante memorandos, cartas, actas de reuniones o los documentos que resulten pertinentes para el efecto.
- ☐ Mantener a disposición del auditor interno, el revisor fiscal y demás órganos de supervisión o control los soportes necesarios para acreditar la correcta implementación del Sistema de Control Interno, en sus diferentes elementos, procesos y procedimientos.

Para una adecuada visualización de la estructura orgánica que se derivaría de una aplicación práctica del Circular 014, en la presente figura incorporamos un ejemplo sencillo de un esquema teórico ajustado a la misma, en la que aparece la dependencia funcional de Auditoría Interna, pero falta la dependencia jerárquica de ésta, ya que es un aspecto muy variable y ajustado a las circunstancias reales de cada Organización. 029



En cuanto a las funciones de la Unidad de Auditoría Interna, en tanto que brazo ejecutor de las actuaciones a desempeñar por el Comité de Auditoría, se podrían resumir en los siguientes aspectos:

- Establecer planes basados en los riesgos que afecten a los objetivos de la Organización.
- Realizar una evaluación detallada de la efectividad y adecuación del Sistema de Control Interno, en las áreas y procesos de la Organización que resulten relevantes.
- Evaluar los procedimientos de control involucrados en los procesos o actividades de la entidad que se consideren relevantes.
- Revisar los procedimientos adoptados para garantizar el cumplimiento de los requerimientos legales y regulatorios, códigos internos y la implementación de políticas y procedimientos.
- Verificar la eficacia de los procedimientos adoptados para asegurar la confiabilidad y oportunidad de los reportes a la Superintendencia y otros entes de control.

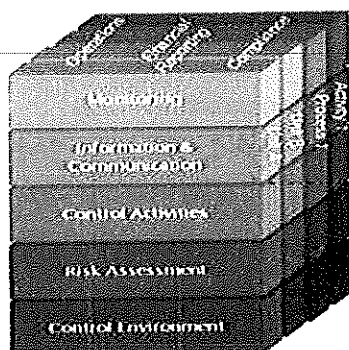
Por último, y por lo que se refiere a los órganos externos contemplados en la Circular 014, debemos hacer referencia, por su significación, a los siguientes dos:

- Revisor fiscal: debe valorar los Sistemas de Control Interno y Administración de Riesgos implementados por las entidades a fin de emitir la opinión que se refiere y en los términos consignados en la Normativa.
- Contralor Normativo: deben contar con la figura del contralor normativo las sociedades comisionistas de bolsa, según lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 964 de 2005, y las sociedades administradoras de carteras colectivas, de conformidad con el Decreto 2175 de 2007 y demás normas que lo modifiquen.

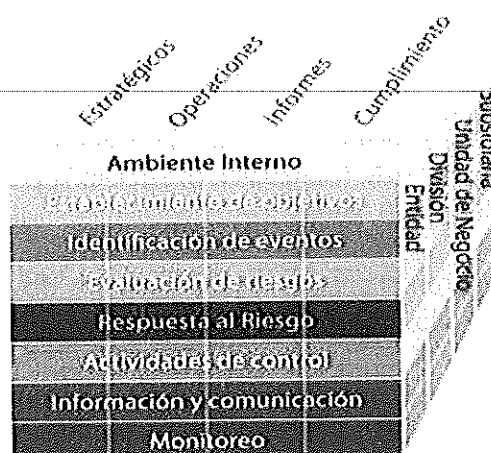
Una vez analizado el primer pilar, el correspondiente al control, procede entrar a describir el correspondiente a la gestión de riesgos.

Puesto que ya hemos visto someramente los integrantes y objetivos de COSO I, y asumiendo la íntima relación entre este Marco y el correspondiente a la gestión de riesgos, denominado COSO II, podemos señalar que, tal y como vemos en la imagen, este también es representado por un cubo; se mantienen en la cara superior los objetivos, que ahora incluyen los estratégicos, ya que son los que nos identificarán las metas de la empresa, y se amplía la información no solo a la financiera sino también a cualquiera que sea generada y distribuida por la empresa.

COSO I



COSO II



En cuanto a los componentes, se amplían de cinco a ocho, incorporado los correspondientes a: (i) establecimiento de los objetivos empresariales, (ii) identificación de los eventos que puedan afectar a dichos objetivos, es decir, los factores de riesgo que nos amenacen, (iii) las respuestas a los riesgos, es decir, los controles que entendamos oportuno implementar. Asimismo, se modifica el componente evaluación de riesgos, que ahora debe medirse a través de la estimación de sus dos atributos fundamentales: impacto y probabilidad de ocurrencia.

Para precisar lo que acabamos de señalar sobre las ampliaciones introducidas, podemos señalar que se incluyeron los siguientes aspectos:

- ❖ Los **objetivos estratégicos**, aquellos que fijan la estrategia de la compañía; de los **Objetivos Estratégicos** se derivará la Estrategia a desarrollar, y de ésta los otros objetivos de la empresa: los operativos + informativos y los de cumplimiento.
- ❖ La **identificación de eventos**, es decir, los fenómenos que afectan a la empresa, sea favorable o desfavorablemente, en el camino de conseguir los objetivos marcados.
- ❖ La **respuesta a los riesgos**. Previo análisis del costo-beneficio, lo que se trataría de conseguir es saber cómo responder a ellos, por cualquiera de éstas cuatro alternativas: (i) evitándolos, (ii) reduciéndolos, (iii) compartiéndolos o (iv) aceptándolos.

Por lo anterior, en nuestra opinión COSO II **está constituido por el modelo de Control Interno (COSO I), más un Sistema de Gestión de Riesgos**. Pero incluso podríamos señalar que estamos hablando de dos aspectos íntimamente relacionados, ya que el uno - el control interno no puede existir sin el otro, -la gestión de riesgos-, y viceversa.

Al centrarnos en los protocolos que afectan la gestión de riesgos, varios son los que podríamos identificar como los más significativos, fundamentalmente **Basilea**, respecto a los riesgos que afectan a las instituciones bancarias, **Solvencia** en lo que afecta a las instituciones aseguradoras, **Sarbanes- Oxley (SOX)**, en cuanto a los riesgos que afectan a la fiabilidad financiera pero sobre todo, citados de forma cronológica, los siguientes:

- ASNZ (Australian and New Zealand Standard on Risk Management), 1999.
- COSO-ERM (Committee of Sponsoring Organizations), 2004.
- ISO 31000, 2009.

Sin olvidar en el entorno local en que nos desenvolvemos la Norma Técnica Colombiana 5254, del año 2004.

Se puede que, en general, todos ellos se orientan a lograr dos hitos fundamentales: (i) establecer una base sólida sobre la cual se sustente el proceso de gestión de riesgos, y (ii) contar con un modelo operacional basado en una metodología robusta y adecuadamente implementada.

Respecto de la Norma Colombiana 5254-2009, debemos señalar que es una adaptación de la Norma Australiano Neozelandesa comentada, en la que se cita un par de aspectos significativos: *"la gestión del riesgo es un proceso iterativo que consta de pasos bien definidos que, tomados en secuencia, apoyan una mejor toma de decisiones mediante su contribución a una mayor profundización en los riesgos y sus impactos."*

El proceso de gestión del riesgo puede aplicarse a cualquier situación donde un resultado indeseado o inesperado podría ser importante o donde se identifiquen oportunidades. Quienes toman decisiones deben conocer los posibles resultados y tomar medidas para controlar su impacto.

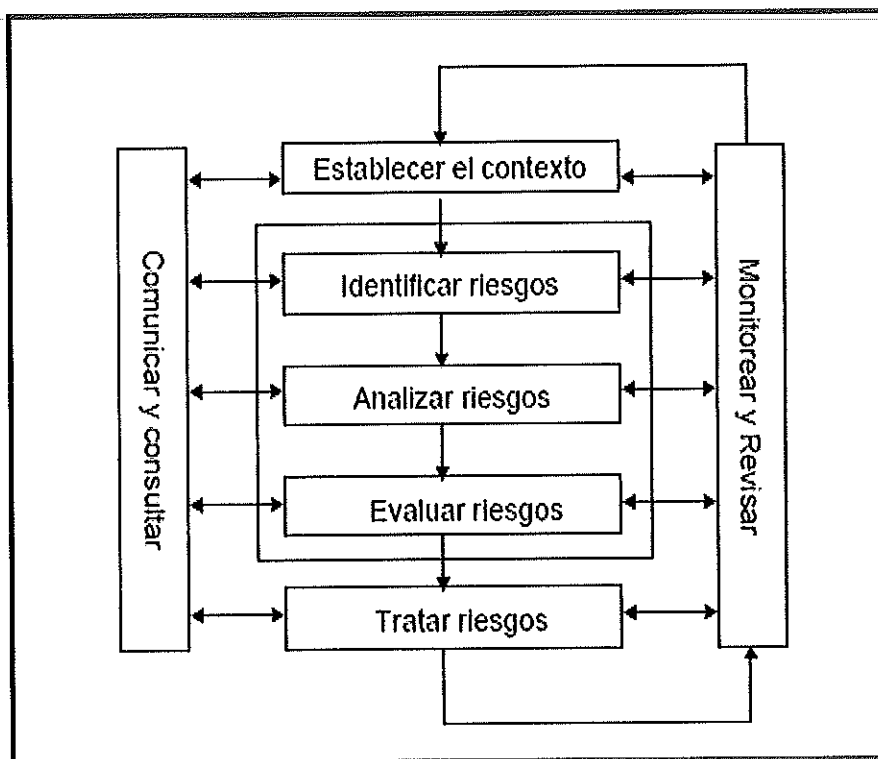
La gestión del riesgo se reconoce como parte integral de la buena práctica de gestión".

Estas manifestaciones las suscribimos plenamente, pero también destacamos que:

1º) La gestión de riesgos debe formar parte de la cultura organizacional: quienes gestionan el riesgo de forma eficaz y eficiente tienen más probabilidad de alcanzar sus objetivos y hacerlo a menor costo.

2º) La Norma puede aplicarse a una gama muy amplia de actividades u operaciones de cualquier empresa pública, privada o comunitaria, o grupo.

La gestión de riesgos, para los reguladores colombianos, “es un proceso iterativo que consta de pasos bien definidos que, tomados en secuencia, apoyan una mejor toma de decisiones mediante su contribución a un mayor conocimiento de los riesgos y sus impactos”. La secuencia a emplear es la que se recoge en el siguiente gráfico:

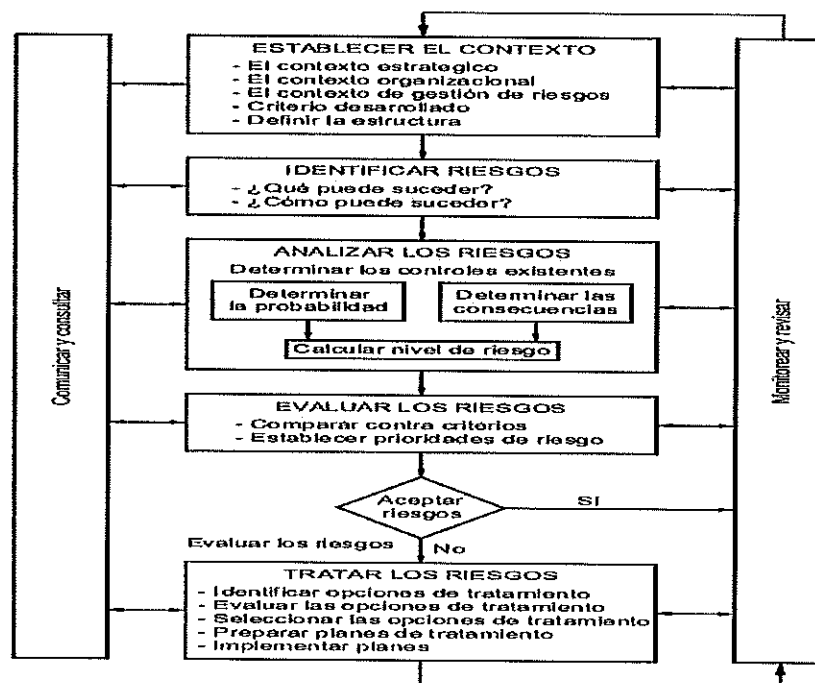


No debemos olvidar que el proceso de gestión de riesgos puede aplicarse a cualquier situación donde un resultado indeseado o inesperado pueda ser importante o donde se identifiquen oportunidades. Y para que sea lo más efectiva posible, la gestión de riesgos debe volverse parte de la cultura de una Organización.

La Alta Dirección debe definir y documentar su política para la gestión de riesgos, incluidos sus objetivos y su compromiso con ella. La política de gestión de riesgos debe ser pertinente para el contexto estratégico de la Organización y sus metas, objetivos y la naturaleza del negocio. La Dirección debe asegurarse de que su política sea entendida, implementada y mantenida en todos los niveles de la Organización. En resumen, la gestión del riesgo se reconoce como parte integral de la buena práctica de gestión.

Los significados que deben asignarse a estos elementos es son los siguientes:

- **Establecer el contexto.** Determinar el ambiente estratégico, organizacional y de administración del riesgo en el cual el resto del proceso se desarrollará. En primer término, se deben establecer los criterios contra los cuales se evaluarán los riesgos y definir la estructura del análisis.
- **Identificar riesgos.** Identificar qué, por qué y cómo las cosas pueden suceder.
- **Analizar riesgos.** Determinar los controles existentes y los riesgos analizados en términos de consecuencia y probabilidad en el contexto de esos controles. El análisis debe considerar el rango de consecuencias potenciales y cómo probablemente esas consecuencias pueden ocurrir. La consecuencia y la probabilidad son combinadas para producir un nivel de riesgo estimado.
- **Evaluar de riesgos.** Comparar los niveles de riesgo estimados contra el criterio preestablecido. Esto permite priorizar los riesgos así como identificar las prioridades de la Administración. Si los niveles de riesgo establecido son bajos, entonces los riesgos podrían caer en una categoría aceptable y podría no necesitarse un tratamiento.
- **Tratar riesgos.** Aceptar y monitorear los riesgos de prioridad baja. Para otros riesgos, desarrollar e implementar un plan de manejo específico que considere los recursos.
- **Monitorear y revisar.** Monitorear y revisar el desempeño del Sistema de Administración y los cambios que podrían afectarlo.
- **Comunicar y consultar.** Comunicación y consulta apropiada con las partes interesadas internas y externas según sea apropiado en cada etapa del proceso de gestión del riesgo y se trate de algo relacionado con el proceso como un todo.



De una forma algo más detallada podemos señalar que el esquema básico de funcionamiento del Sistema de Gestión de Riesgos que acabamos de exponer requiere, para su adecuada aplicación actuar de la siguiente forma:

- Establecimiento del contexto en su sentido más amplio, tanto en la vertiente estratégica, como organizacional y de la sensibilidad y preocupación en la forma de administrar los riesgos.
- En lo que se refiere a la identificación de los riesgos, lo importante es poder concluir qué amenazas son las que pueden ser inherentes a la actividad a desarrollar, así como prever la forma en que podrían manifestarse. Esto es, conocer los aspectos cualitativos de los riesgos.
- El análisis de los riesgos se ocupará de los aspectos cuantitativos de los riesgos, es decir, de su trascendencia, la cual se podrá determinar con base en sus dos componentes: impacto y probabilidad de ocurrencia, para lo cual es necesario hacer intervenir la eficacia de los controles que se hayan aplicado.
- La evaluación de los riesgos es la fase que cubrirá la estimación de los riesgos residuales, es decir, los que quedan después de aplicar los controles, a fin de poder valorar si estos restos de los riesgos son o no compatibles con los objetivos empresariales que nos hayamos marcado.
- Por último, si del análisis de los riesgos residuales aún existentes se concluye que la situación no es compatible con las metas deseadas, sería preciso marcar la estrategia para reconducir la situación.

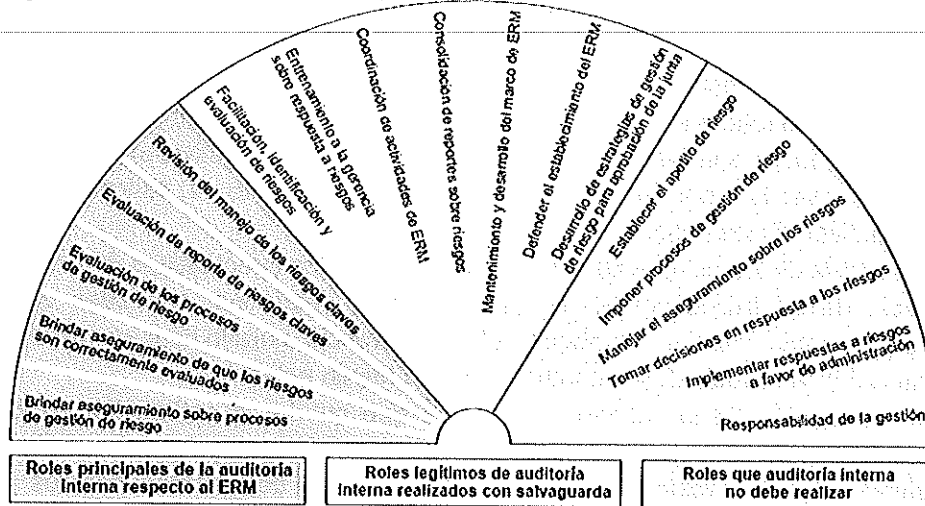
Dado que un aspecto que es verificado en las evaluaciones de la calidad de las Unidades de Auditoría Interna es el que se refiere a que hagamos lo que se espera de nosotros, pero sin que existan circunstancias que puedan incidir en nuestra independencia de criterio, resulta en este sentido básico que no asumamos responsabilidades que luego tengamos que supervisar, destacando en esta cautela las actuaciones que podemos realizar en la gestión de riesgos.

Según lo señalado por el Instituto de Auditores Internos en el proceso de gestión de riesgos existen, respecto de lo que puede o no debe hacer Auditoría Interna, tres grupos de actuaciones, correspondientes a lo que: (i) debemos hacer, (ii) lo que podemos hacer y (iii) lo que nos está impedido hacer, los cuales se pueden observar en el gráfico que reproducimos a continuación:

Rol de Auditoría Interna en la Gestión de Riesgos, posición the IIA



Figura 1 - Rol de Auditoría Interna en el ERM



La zona de la izquierda corresponde a lo que debemos realizar, la zona intermedia a lo que podríamos hacer con determinados condicionantes, y lo que se recoge en la parte de la derecha es lo que bajo ninguna circunstancia debemos realizar, que incluyen los siguientes:

- 1) Establecer el apetito al riesgo (el nivel de aceptación de los riesgos).
- 2) Imponer procesos de gestión de riesgos (obligar a la empresa a actuar de una determinada manera).
- 3) Manejar el aseguramiento sobre gestión de riesgo (ser determinante y ejecutivo en la implantación de los controles con los que se administran los riesgos).
- 4) Tomar decisiones en respuesta a los riesgos (adoptar decisiones gerenciales).
- 5) Implementar respuestas a riesgos a favor de la Administración (ser los que ejecutemos las medidas de control establecidas por la Organización).
- 6) Responsabilidad de la gestión (asumir la gestión de los riesgos).

En otras palabras, nos está impedido traspasar la "línea roja" que separa el asesoramiento en el desarrollo e implementación del Sistema, de la gestión y de la toma de decisiones, ya que esto no nos corresponde.

A título de resumen de la interacción que existe entre la gestión de riesgo y el control interno, ésta se puede observar al concluir que no sería posible contar con un control interno adecuado -cumplimiento de leyes y normas, eficiencia y eficacia de los procesos, fiabilidad

de la información financiera y operativa y salvaguarda de activos- si no disponemos de un Sistema de Gestión de Riesgos adecuado, ya que no tendríamos de los mecanismos adecuados para impedir que se materialicen las amenazas.

Mientras que una correcta gestión de riesgos tampoco sería viable sin la existencia de un adecuado ambiente interno, el establecimiento de los objetivos a alcanzar, la concreción de las actividades de control a desarrollar, la implementación de un proceso de comunicación adecuado, así como de una supervisión o monitoreo que nos permita conocer la situación realmente existente, es decir, sin un control interno eficaz.

Completada la explicación de todo lo correspondiente al segundo pilar, debemos focalizar nuestra exposición en el correspondiente al gobierno corporativo.

Las empresas, independientemente del carácter de las mismas, conviven de forma cotidiana con conflictos de intereses entre sus diversos actores, ya sean éstos propietarios, funcionarios, acreedores, proveedores, etc., situaciones que deben ser sobrellevadas, gestionadas o administradas activa o pasivamente.

La **Teoría de la Agencia** trata de ofrecer un modelo explicativo de las relaciones y demás elementos que caracterizan aquellas situaciones que precisamente evidencian conflictos generados básicamente por la separación entre propiedad y control y las asimetrías de información en las relaciones. Dicha teoría (Jensen y Meckling, 1976) constata que en general existe una falta de concordancia de intereses entre la propiedad y los empleados, debido a que la propiedad está interesada en que sea máximo el producto, la utilidad o los beneficios de la empresa -la maximización de sus ingresos-, mientras que los empleados, sean directivos o no, están interesados en maximizar su renta personal -monetaria y no monetaria.

Se puede señalar que en los ámbitos empresariales es habitual que nos encontremos con lo siguiente:

- ☐ Divergencia de intereses entre los accionistas, es decir, los propietarios de la empresa, y los gerentes que la administran y dirigen.
- ☐ La mayor complejidad de los negocios precisa de mayor experiencia para su gestión y control por parte de los accionistas.

Esta situación debe afrontarse y gestionarse convenientemente, para lo cual debemos apoyarnos en el Gobierno Corporativo.

De acuerdo con lo señalado por Montesquieu en su teoría sobre la "división de poderes" emitida en el año 1748, en cada Estado hay tres clases de poderes: el legislativo, el ejecutivo, y el judicial.

Por el primero, el príncipe o el magistrado hacen las leyes para cierto tiempo o para siempre, y corrigen o derogan las que están hechas; por el segundo poder se hace la paz o la guerra, se envían o reciben embajadores, se establece la seguridad y se previenen las invasiones; y por el tercero, se castigan los crímenes o se decide respecto de las contiendas de los particulares.

Cuando los poderes legislativo y ejecutivo se hallan reunidos en una misma persona o corporación, entonces no hay libertad, porque es de temer que el monarca o el senado hagan leyes tiránicas para ejecutarlas del mismo modo. Así sucede también cuando el poder judicial no está separado del poder legislativo y del ejecutivo; si está unido al primero, el imperio sobre la vida y la libertad de los ciudadanos sería arbitrario, por ser uno mismo el juez y el legislador y si está unido al segundo, sería tiránico, por cuanto gozaría el juez de la misma fuerza que un agresor.

En el Estado en que un hombre solo, o una sola corporación de próceres, o de nobles, o del pueblo administrasen los tres poderes, y tuviesen la facultad de hacer las leyes, de ejecutar las resoluciones públicas y de juzgar los crímenes y contiendas de los particulares, todo equilibrio se perdería.

En las organizaciones empresariales, de forma similar, también debe existir una división de poderes que permita resolver los conflictos que se deriven de la Teoría de la Agencia comentada anteriormente. En este sentido, el poder ejecutivo lo desarrollarán los Comités de Dirección, en tanto que el legislativo se adscribirá a los Consejos de Administración, mientras que la elección de los cargos en los Consejos se vincula a la resolución de las Juntas de Accionistas, como veremos más adelante en detalle.

Pero ya que en todos los países existe una Constitución, al igual que en las empresas unos Estatutos, la pregunta que nos surge es: ¿son adecuadas, se respetan? La respuesta no es uniforme, dependerá del país y de las organizaciones.

A título de ejemplo veamos la imagen de dos gobiernos españoles: uno de dictadura, como el del año 1936, que estaba dirigido por el dictador Francisco Franco, frente a uno de democracia, como es el gobierno del presidente Mariano Rajoy, resultado de las elecciones del 2011. Un mismo país, pero dos formas de gobernar diferentes.

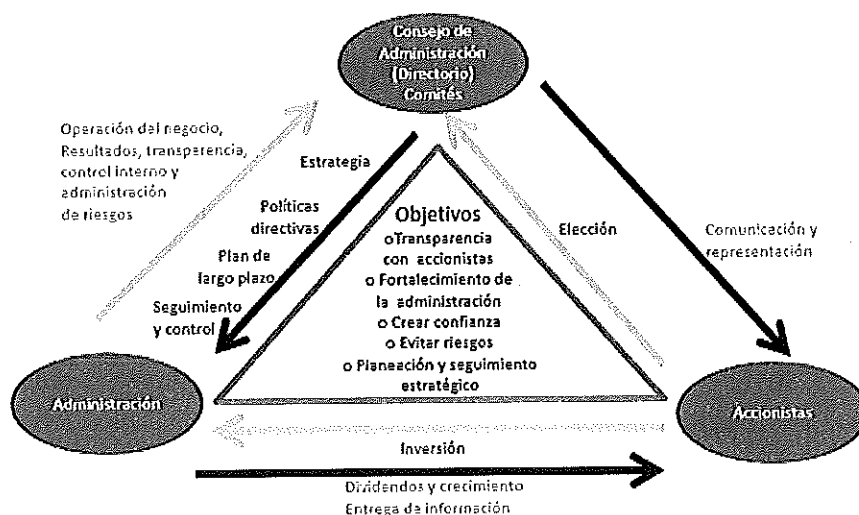


Tomando como base lo señalado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre el gobierno corporativo, podemos señalar que este debe considerarse así: *“el Gobierno Corporativo es el sistema a través del cual, las corporaciones empresariales son dirigidas y controladas”* (1999). Esta definición posteriormente, en 2004, fue modificada por *“el Gobierno Corporativo es un elemento clave en la mejora del crecimiento y la eficiencia de la economía, así como, en el incremento de la confianza de los inversores. El Gobierno Corporativo implica un sistema de relaciones entre la Dirección, el Consejo, los Accionistas y demás personas con intereses en la sociedad.”*

El Gobierno Corporativo también proporciona la estructura a través de la cual se fijan los objetivos, y los medios para lograr que estos objetivos se cumplan y de supervisar su funcionamiento”

Podemos señalar que el *gobierno corporativo* es el conjunto de principios que norman el diseño, integración y funcionamiento de los órganos de gobierno de la empresa, como es el caso del Consejo de Administración (Directorio) y sus Comités de apoyo / Comités Delegados. Estos principios deben ser establecidos con base en las mejores prácticas corporativas conocidas.

Recordemos lo que comentamos respecto de la Teoría de la Agencia, la cual nos alertaba del posible conflicto de intereses que se podía generar entre los diversos partícipes de la actividad empresarial, precisando para evitarlos de un Gobierno Corporativo adecuado que los impidiese. Resulta un aspecto básico del mismo el establecimiento de las relaciones que deben guiar el funcionamiento de las partes interesadas. De éstas destacamos el Consejo de Administración, los propietarios o accionistas y la Alta Dirección o Administración, tal y como se recoge en la presente imagen, en la que se observan los objetivos de la Organización en la parte interior del triángulo, y los flujos de información entre los distintos intervinientes.



Aunque son múltiples los protocolos sobre gobierno corporativo que existen en la actualidad, podemos señalar que, con carácter general, todos ellos se desarrollan con base en determinados principios, tales como:

1. El trato igualitario y la protección de los intereses de todos los accionistas.
2. El reconocimiento de la existencia de los terceros interesados en la marcha y permanencia de la sociedad.
3. La emisión y revelación responsable de la información, así como la transparencia en la administración.
4. El aseguramiento de que existen guías estratégicas en la sociedad, el efectivo monitoreo de la administración y la responsabilidad fiduciaria del Consejo.
5. La identificación y control de los riesgos a que está sujeta la sociedad.
6. La declaración de principios éticos y de responsabilidad social empresarial.
7. La prevención de operaciones ilícitas y conflictos de interés.
8. La revelación de hechos indebidos y protección a los informantes.
9. El cumplimiento de las regulaciones a que esté sujeta la sociedad.
10. La garantía de certidumbre y confianza a los inversionistas y terceros interesados sobre la conducción honesta y responsable de los negocios de la sociedad.

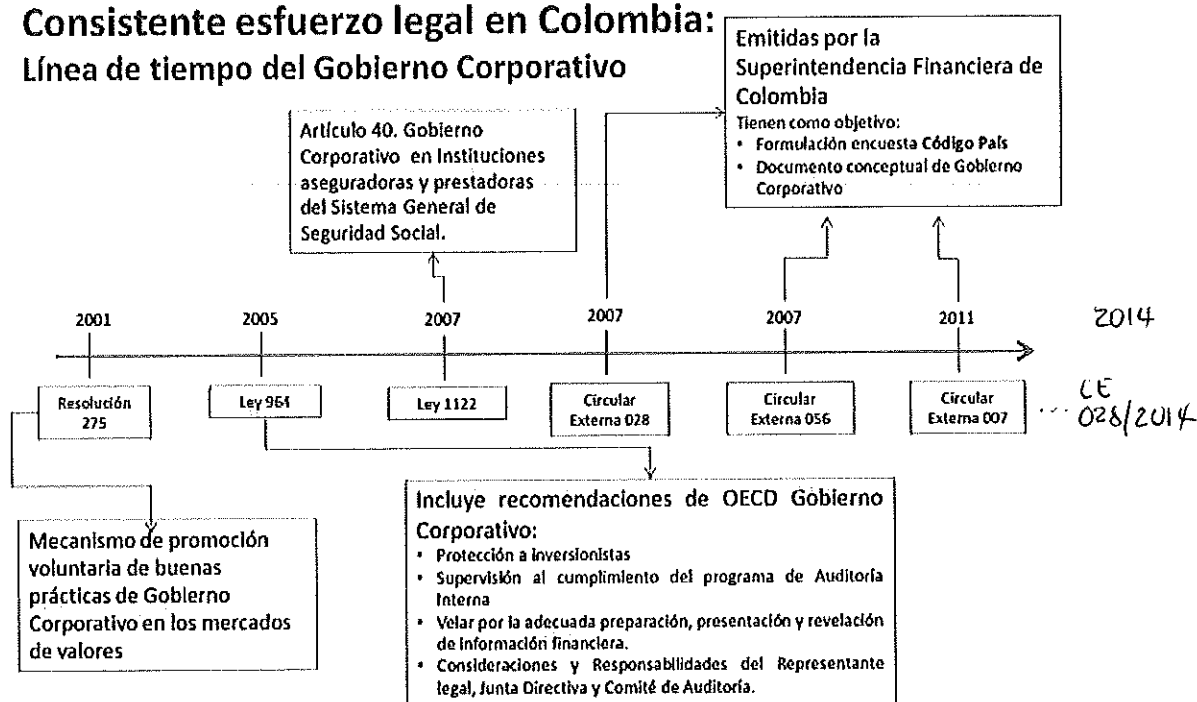
Como resumen del valor obtenido como consecuencia de la aplicación de adecuadas prácticas de gobierno corporativo, podemos señalar que esto conduciría a obtener diversos resultados positivos para el cumplimiento de los objetivos empresariales, tales como:

- Generar una cultura y visión global para el tratamiento equitativo de todos los grupos de interés de la empresa, en términos de transparencia y confiabilidad.
- Crear confianza en la Organización, consolidando las relaciones estables y armónicas entre la empresa y todos los demás actores de su cadena productiva.
- Contribuir al prestigio y a la buena imagen corporativa como resultado del ejercicio de una ética empresarial colectiva.

Acabamos de señalar que uno de los objetivos perseguidos por la implantación de un adecuado Sistema de Gobierno Corporativo es el tratamiento equitativo de todos los grupos de interés de la empresa. De lo cual nos surge una pregunta, ¿cuáles son estos?

La respuesta la podemos observar en la presente figura, en la que se citan todos aquellos sujetos que, de una u otra manera, tienen relaciones e intereses con la marcha de la empresa. Entre éstos nos gustaría destacar a los empleados y la comunidad en general, ya que ambos son partícipes de la buena o mala gestión empresarial.

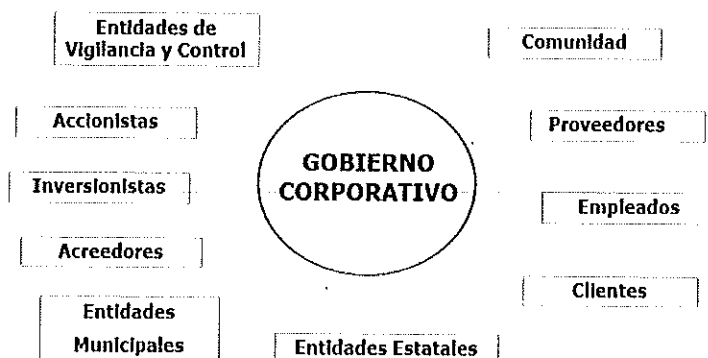
Consistente esfuerzo legal en Colombia: Línea de tiempo del Gobierno Corporativo



Debe señalarse que las Circulares existentes se basan en la documentación elaborada por la Corporación Andina de Fomento (CAF) relativa a los *lineamientos latinoamericanos de gobierno corporativo*:

- **Ámbito de aplicación.** Aplicable a todas las entidades que se encuentren inscritas o que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores -RNVE-, pero nada impide su aplicación por parte de aquellas empresas que, sin tener tal calidad, buscan avanzar significativamente en la adopción de mejores prácticas.
- **Alcance y adopción de la encuesta.** El Código se construyó bajo el principio de "cumpla o explique" y, por lo tanto, sus recomendaciones son de adopción voluntaria para los emisores de valores; no obstante lo anterior, los destinatarios del instructivo deberán dar a conocer esta información al mercado, mediante el diligenciamiento y remisión anual a la Superintendencia Financiera de Colombia de la encuesta de mejores prácticas corporativas.
- **Estructura.** El Código cuenta con un conjunto de medidas y recomendaciones concretas que pueden ser adoptadas por los emisores de valores en materia de: (i) Asamblea General de Accionistas, (ii) Junta Directiva, (iii) Revelación de información financiera y no financiera, y (iv) Solución de Controversias.

Dentro de los aspectos que están recogidos en estos Códigos de Buen Gobierno de las organizaciones, destacamos en esta fase del curso los roles a desempeñar por los Comités/Comisiones de Auditoría, así como también las de las Unidades de Auditoría Interna.



Dada la importancia del gobierno corporativo, lo usual es que las administraciones públicas de los países con las economías desarrolladas tengan redactados sus correspondientes Códigos de actuación, los cuales serán aplicables a determinados sectores empresariales, tales como: entidades financieras, aseguradoras, empresas cotizadas, etc.

Acerca de estos Códigos, aparte de las características propias de los diversos entornos en los que nos movamos, debemos señalar que se diferencian por un aspecto muy importante: su grado de aplicabilidad. Así, nos encontramos con dos grandes grupos: los de aplicación obligatoria, por ejemplo Sarbanes-Oxley para las empresas cotizadas en las bolsas de EEUU, o los de aplicación voluntaria, regidos por el principio de aplicar o explicar su no aplicación, como sucede con el Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas españolas.

Pero independientemente de la obligatoriedad o no de la aplicación de los Códigos, lo que deben al menos incluir es:

- Determinar de forma explícita el conjunto de reglas y de procedimientos para los procesos de toma de decisiones de la empresa.
- Definir y describir la asignación y distribución de funciones y de responsabilidades en todos los niveles de la Organización, desde la Asamblea de Accionistas, Junta Directiva, etc.)
- Señalar los sistemas de control y de medición de los logros del mismo control.

De igual manera como hicimos con los protocolos que guían los procesos relativos a los Sistemas de Control Interno y el de Gestión de Riesgos, consideramos conveniente referirnos a la Circular colombiana que atiende los aspectos relacionados con el gobierno corporativo.

Como puede observarse en la gráfica, el gobierno corporativo en Colombia ya tiene acumulada bastante experiencia, pues comenzó en el año 2001, y ha introducido diversos cambios a lo largo de los años transcurridos desde ese momento.

Respecto del Comité de Auditoría, en lo que corresponde a la Política de control y gestión de riesgos, debe identificar lo siguiente:

- Los distintos tipos de riesgo (operativos, tecnológicos, financieros,...) Entre los financieros, los pasivos contingentes y otros riesgos fuera de balance.
- Nivel de riesgo que la sociedad considere aceptable.
- Las medidas previstas para mitigar el impacto de los riesgos identificados, en caso de que llegaran a materializarse.
- Los sistemas de información y control interno que se utilizarán para controlar y gestionar los citados riesgos.

Mientras que en cuanto al Sistema de información y control interno, corresponde al Comité de Auditoría lo siguiente:

- Determinadas acciones en relación con los sistemas de información y control interno (supervisión del proceso de elaboración, revisión de los sistemas y canal de denuncias).
- Determinadas acciones en relación con el auditor externo (selección, independencia).
- Análisis de las informaciones tramitadas a través del canal de denuncias anónimo.

Y en lo que respecta a la información al Consejo de Administración con carácter previo a la adopción por éste de las correspondientes decisiones le corresponde manejar:

- La información financiera que la sociedad deba hacer pública.
- La creación o adquisición de participaciones en entidades domiciliadas en paraísos fiscales, así como cualesquiera otras que por su complejidad pudieran menoscabar la transparencia del grupo.
- Las operaciones vinculadas salvo que esa función de informe previo haya sido atribuida a otra Comisión de las de supervisión y control.

Y en lo que afecta a las Unidades de Auditoría Interna, es habitual que en los Códigos de Buen Gobierno se suelen decantar por los siguientes aspectos:

- 1) Las Sociedades deben disponer de una Unidad de Auditoría Interna que, bajo la supervisión del Comité de Auditoría:
 - ❖ Vele por el buen funcionamiento de los sistemas de información y control interno.
 - ❖ Informe al Comité de Auditoría del plan anual de trabajo, y de las incidencias que se presenten en su desarrollo; y remitir al final de cada ejercicio un informe de actividades.
 - ❖ La selección del responsable de auditoría interna, que debe ser propuesto por la Comisión de Auditoría.

En cualquier caso no deberíamos dejar de enunciar al menos dos de los Códigos de Buen Gobierno de gran importancia en el ámbito empresarial internacional: **Sarbanes-Oxley Act (SOA) y los Comités de Basilea.**

- **SOA** afecta a todas las sociedades cotizadas en la Bolsa de N.Y. Afecta principalmente a sus Gestores (CEO y CFO) y a los Auditores Externos. Busca la confiabilidad de los EEEF. Crea el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) para control de los Auditores Externos.
- **Los Comités de Basilea** inciden sobre la regulación bancaria y se desarrollaron en el ámbito del G-10, aunque se han adherido a él más de 120 países. Incide sobre la gestión de riesgos (Crédito, Mercado y Operativo) y la supervisión a la que deben estar sometidas las instituciones financieras.

Parece claro que hoy convivimos con un resurgimiento de las regulaciones para evitar los excesos que se han producido en las últimas décadas, así como también una mayor exigencia del control interno de las Organizaciones, en cuyo proceso deben participar, como hemos señalado, todos los niveles de las mismas, ya que es un objetivo colectivo que requiere aunar esfuerzos. Pero sin olvidar que puede haber diversos caminos críticos para conseguir optimizarlo. Uno de ellos es el que recogemos a continuación, ya que:

- 1ª: **Conclusión. No puede haber un buen control interno si no existe un buen gobierno corporativo.** Puesto que este es el elemento que determina y supervisa los medios internos por los cuales las Corporaciones son operadas y controladas.
- 2ª: **No puede existir un buen gobierno corporativo si éste no está sustentado por un eficaz Comité de Auditoría.** Ya que éste es el responsable de proponer las responsabilidades, atribuciones y límites de los distintos cargos y áreas respecto del Sistema de Control Interno, incluyendo gestión de riesgos, así como de vigilar el adecuado funcionamiento del citado sistema.
- 3ª: **Es imposible que un Comité de Auditoría se resuelva con eficacia si no está apoyado por una Auditoría Interna que aporte valor.** Dado que la Auditoría Interna es su brazo operativo, es la que realiza el trabajo del día a día.
- 4ª: **Disponer de una Auditoría Interna que aporte valor requiere que ésta se desenvuelva con calidad.** No todas las auditorías son válidas, solo lo serán las que realicen eficaz y eficientemente su trabajo. No nos valen las auditorías que cumplen un mero papel estético; deben actuar como supervisores independientes y confiables.
- 5ª: **Una Unidad de Auditoría Interna de calidad es aquella que actúa según las Normas del *Institute of Internal Auditors*.** Puesto que es el protocolo que nos señala cómo debemos actuar.

Aunque esta secuencia de actuaciones refleja adecuadamente la relevancia que tienen las actividades de las Unidades de Auditoría Interna, creemos que también es correcta en sentido inverso, es decir, no podrá existir una adecuada actividad de auditoría interna, si esta no está debidamente apoyada del Comité de Auditoría al que reporta y depende

funcionalmente, y es imposible que el Comité de Auditoría actúe eficazmente si en la empresa no hay un correcto gobierno corporativo, que sería impensable si no se dispone de un Sistema de Control Interno adecuado.

Al centrarnos en la actividad de las Unidades de Auditoría Interna debemos señalar que son tres, al menos, los aspectos que determinan su ámbito de actuación, los reportes a emitir, las responsabilidades, los grados de dependencias y los roles a desempeñar por las Unidades de Auditoría Interna. Estos son los siguientes:

1. **COSO** como referencia conceptual, de aceptación universal, respecto de la gestión de riesgos y del control interno, objetivos y elementos (ámbito de actuación de auditoría interna).
2. Los requerimientos incorporados en los protocolos relativos al **Buen Gobierno Corporativo** (funciones a desarrollar).
3. **El Marco para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna del IIA** (forma de desarrollar la actividad y mejores prácticas a emplear).

Siguiendo lo que estos protocolos exigen a las Auditorías, se podrá concretar la actividad que éstas deben desempeñar, y estimar el nivel de eficacia alcanzado en cada caso concreto analizado.

Para entrar en la materia central que es objeto de análisis del curso, debemos centrarnos en los protocolos que puedan afectar la forma de evaluar los niveles de calidad que se asocie a las Unidades de Auditoría Interna. Los que pueden ser aplicables son dos: la ISO 9001-2008 y el Marco Internacional para la Práctica Profesional de Auditoría Interna emitido por el IIA. Empecemos por ponernos de acuerdo respecto a qué debemos entender por calidad.

Las formas que podríamos aplicar para referirnos al concepto de calidad son múltiples, como por ejemplo: la duración del producto, su confortabilidad, la fiabilidad, el bajo consumo energético, etc. Pero si nos basamos en lo que los gurús de la calidad han establecido, debemos recordar lo que concluyeron tres de los más grandes especialistas en la materia:

- Para Armand V. Feigenbaum **calidad es la “consecución de las expectativas del cliente”**.
- Para William Edwards Deming: **“calidad es el nivel satisfacción del cliente”**.
- Mientras que para Walter A. Shewhart **“la calidad es resultado de la interacción de dos dimensiones: dimensión subjetiva (lo que el cliente quiere) y la dimensión objetiva (lo que se le ofrece)”**

De acuerdo con estas tres definiciones, la calidad de la presidencia de Obama, por ejemplo, como de la cualquier otro Jefe de Gobierno, podrá medirse según el grado de popularidad o, lo que es lo mismo, el nivel de cumplimiento de las expectativas de sus votantes.

En la línea referida anteriormente, las Normas ISO establecen como satisfacción de los clientes la inversa del gap existente entre sus expectativas y la percepción de su cumplimiento. Es decir, cuanto más se aleje la percepción de las expectativas, menor calidad debemos asignar al bien o servicio que estemos juzgando.

Respecto al objetivo de la ISO 9001 debemos señalar que lo que ésta valora es si existe un Sistema de Gestión de Calidad que permita ir avanzando de forma continuada en la mejora de la calidad; supuesto certificado por el Sistema empleado, siempre que responda a los requerimientos de la propia Norma. Pero no concluye en el valor absoluto del nivel de calidad alcanzado en la Organización, pues lo que se evalúa es la existencia del Sistema de Gestión de Calidad, con independencia de lo conseguido por el mismo.

Podríamos entonces preguntarnos si esa conclusión sería suficiente para poder juzgar en nuestro caso sobre la bondad de la función auditora que deseemos valorar. Creemos que NO, porque lo que se nos requiere es que seamos más concretos, valorando la bondad de la actividad realizada, con base en, entre otros aspectos, la opinión de los clientes sobre el grado de cumplimiento de sus expectativas.

En cualquier caso, lo que sí debemos aceptar son las tres reglas de oro en las que se basa la calidad:

- a) **Escribe lo que quieres hacer (documenta los procesos)**
- b) **Haz lo que escribes (opera según los protocolos)**
- c) **Verifícalo (registra las desviaciones)**

Estos requisitos, entre otros, son aspectos que deben ser objeto de verificación al evaluar la calidad de cualquier proceso, incluido el proceso auditor.

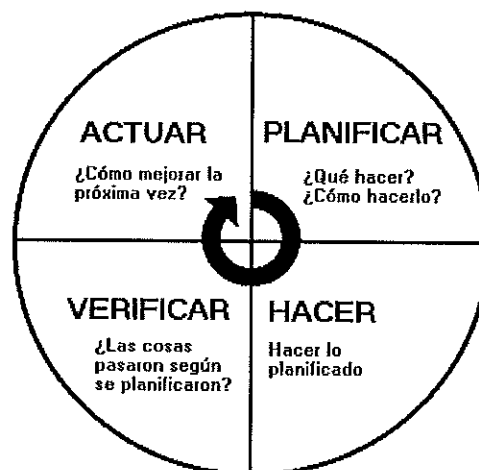


Figura 3: El ciclo "Planificar- Hacer- Verificar- Actuar"

Una forma gráfica de representar lo que acabamos de señalar es el famoso círculo de Deming, en el que aparecen las cuatro fases que deben ser implementadas:

- 1ª Planifica/determina lo que quieres realizar/conseguir.**
- 2ª Actúa según lo que has previsto.**
- 3ª Verifica el resultado de lo que has conseguido.**
- 4ª Actúa según los resultados obtenidos.**

Pero aparte de los tres principios que ya hemos comentado (documenta los procesos, opera según los protocolos redactados y registra las desviaciones que se produzcan), es también necesario cumplir ciertas normas. A título de ejemplo, fijémonos en el *David* de Miguel Ángel, escultura que podríamos calificar como la representación más elevada del arte florentino, y que atrae por su calidad a un número inmenso de visitantes que desean admirarla. Bien, pues esta escultura se adecúa a unas normas, como que la dimensión de la cabeza es 1/8 de la altura total del cuerpo.

Si atendemos al concepto de *norma* que se recoge en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, debemos entenderla como un *"principio que se impone o se adopta para dirigir la conducta o la correcta realización de una acción o el correcto desarrollo de una actividad"*. Sin normas sería imposible desarrollar ninguna actividad humana, ya que estaríamos en un entorno de anarquía y desorden, en el que cada individuo actuaría según su estado de ánimo o necesidades, lo que impediría nuestra convivencia.

En el ámbito de la función auditora, las normas son las referencias que todo auditor interno debe tener presente permanentemente en el desempeño de su trabajo.

Los trabajos que lleva a cabo auditoría interna son realizados en ambientes legales y culturales diversos, dentro de organizaciones que varían según sus propósitos, tamaño y estructura, y por personas de dentro o fuera de la Organización. Si bien estas diferencias pueden afectar la práctica de la auditoría interna en cada uno de estos ambientes, el cumplimiento de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna es esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos y de las actividades de auditoría interna.

Las Normas se aplican a los auditores internos individualmente y a las actividades de auditoría interna en su conjunto. Todos los auditores internos son responsables de cumplir con las Normas relacionadas con la objetividad, aptitud y cuidado profesional. Además, los auditores internos son responsables de cumplir con las Normas que son relevantes para el desempeño de su trabajo. Adicionalmente, los Directores Ejecutivos de Auditoría son responsables de que la actividad de auditoría interna cumpla con las Normas.

El *Marco Internacional para la Práctica Profesional de Auditoría Interna (MIPPAI)* es, en resumen, la referencia básica que todo auditor interno debe tener permanentemente presente en el desempeño de su trabajo, pues procura:

- ✓ Promover la profesionalización de la actividad.
- ✓ Describir la naturaleza de la función.
- ✓ Incidir en los aspectos éticos de los auditores.
- ✓ Establecer las condiciones del entorno adecuado con el cual conseguir objetividad e independencia.
- ✓ Referenciar la manera en que debe desempeñarse la función.
- ✓ Posibilitar que la Auditoría Interna genere auténtico valor.
- ✓ Alcanzar estándares de calidad adecuados.
- ✓ Recopilar las mejores prácticas conocidas a nivel internacional.

Dicho de una manera coloquial, sería el “libro de cabecera” de los auditores internos, y el que los orienta a que identifiquen el mejor camino a elegir, de todos los posibles, para alcanzar los objetivos perseguidos. Este no es estático sino que debe actualizarse con la frecuencia que se estime necesaria, incorporando los cambios que se consideren oportunos. La última modificación se ha efectuado en julio de 2015, y entró en vigencia en enero de 2016. 2017

Como aparece a continuación, el Marco hasta principios del año 2016 se dividía en dos grandes grupos. La parte **obligatoria** y la correspondiente a las **recomendaciones**.

Por lo que se refiere a la zona obligatoria, tres son los apartados incluidos en ella:

1. **Definición de la actividad,**
2. **El Código de Ética y**
3. **Las Normas (104)**

En tanto que en la zona de las recomendaciones, nos encontramos con:

1. **Documentos de posicionamiento:** describen la postura del IIA respecto a temas importantes de riesgos, control y gobierno corporativo.
2. **Consejos para la práctica:** mejores prácticas que ayudan a la actividad de Auditoría a alcanzar el funcionamiento óptimo; existen 56.
3. **Guías prácticas:** son pautas detalladas para realizar determinadas actividades de Auditoría interna; actualmente hay 26.

Recientemente ha sido publicada una nueva edición del Marco, la cual, aparte de algunos cambios meramente formales, como sustituir los términos “obligatorio” y “fuertemente recomendado” por “guías mandatorias” y “guías recomendadas”, respectivamente, existen otras modificaciones con algo más de fondo, como por ejemplo, la inclusión de la Misión y

los Principios Fundamentales, que si bien se encontraban de forma implícita en el Marco anterior, ahora se incluyen de forma específica. Sin embargo, esta nueva edición del Marco tiene prevista su revisión en breve, ya que otros cambios aún no aprobados están en proceso de evaluación.

El calendario previsto para actualizar y ampliar la edición recientemente aprobada, es el que se señala a continuación, información que consideramos muy útil para opinar sobre la conveniencia de introducirlos.

- ❖ Revisión edición actual y período de votaciones abierto: del 01 de febrero de 2015 al 30 de abril de 2016.
- ❖ Comentarios de revisión y aprobación de los cambios finales: mayo-sept. del año 2016
- ❖ Anuncia de Nuevo Marco (modificado): octubre 1, 2016.
- ❖ Entrada en vigor de Nuevo Marco (modificado): enero 1, 2017. ✓

Como vemos, la Misión que corresponde a las unidades de Auditoría Interna es *“mejorar y proteger el valor de la Organización proporcionando aseguramiento objetivo, asesoría y conocimiento basados en riesgos”*.

Como vemos, se insiste en los puntos más destacados recogidos en la propia definición de la función auditora (*“la Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de la organización. Ayuda a las Organizaciones a cumplir con sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de riesgos, control y gobierno”*, donde hemos marcado los puntos recogidos en la descripción de la Misión).

Los principios que deben estar presentes en la actividad auditora son diez:

1. Demuestra integridad indiscutible.
2. Demuestra compromiso y diligencia profesional.
3. Es objetiva y se encuentra libre de influencias (independiente)
4. Alineada con las estrategias, objetivos y riesgos de la Organización.
5. Está posicionada de forma apropiada y cuenta con recursos adecuados.
6. Demuestra compromiso con la calidad y la mejora continua del trabajo.
7. Se comunica de forma efectiva.
8. Proporciona aseguramiento con base en riesgos.
9. Hace análisis profundos, es proactiva y está orientada al futuro.
10. Promueve la mejora de la Organización.

Al igual que sucede con la Misión, los 10 principios también han estado implícitos en el Marco desde su origen, pues como vemos en la presente imagen, todos ellos están desarrollados en diversas Normas; no existe ninguno que no esté reflejado en las mismas.

Principios	
1- Demuestra integridad	<ul style="list-style-type: none"> • Código Ética y Normas
2- Demuestra competencia y diligencia profesional	<ul style="list-style-type: none"> • Código de Ética • 1120, 2421
3- Es objetiva y se encuentra libre de influencias (Independiente)	<ul style="list-style-type: none"> • Código Ética • 1200, 1210, 1220, 1300
4- Se alinea con las estrategias, los objetivos y los riesgos de la organización	<ul style="list-style-type: none"> • Código Ética • 1100, 1110, 1120, 1130
5- Está posicionada de forma apropiada y cuenta con los recursos adecuados	<ul style="list-style-type: none"> • 2010, 2100, 2110, 2120, 2130, 2201, 2000
6- Demuestra compromiso con la calidad y la mejora continua de su trabajo	<ul style="list-style-type: none"> • 1000, 1110, 1111, 2030
7- Se comunica de forma efectiva	<ul style="list-style-type: none"> • Código Ética • 1300, 1230, 2400, 2340
8- Proporciona aseguramiento en base a riesgos	<ul style="list-style-type: none"> • 2020, 2060, 2400
9- Hace análisis profundos, es proactiva y está orientada al futuro	<ul style="list-style-type: none"> • 2010, 2201, 2060, 2600
10 -Promueve la mejora de la organización	<ul style="list-style-type: none"> • 2010, 2060
	<ul style="list-style-type: none"> • 2000, 2050, 2100, 2500, 1300

Aparte de la Misión de la Auditoría Interna y los Principios Básicos para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, los nuevos elementos del Marco son las Guías de Implementación que sustituyen a los Consejos para la Práctica existentes. De momento, hay dos nuevas Guías de Implementación.

Según recoge el Marco, dado que la profesión de Auditoría Interna se basa en la confianza que se le conceda al aseguramiento objetivo sobre la gestión de riesgos, control y gobierno, es necesario contar con un código de ética que guíe su actividad. Es aplicable tanto a los individuos como a las entidades que provean servicios de Auditoría Interna. Sus "Principios" y "Reglas de conducta" se deben guiar por los siguientes requisitos:

- ❖ Integridad
- ❖ Objetividad
- ❖ Confidencialidad
- ❖ Competencia

Se debe aclarar que los principios son los valores morales de una persona o grupo, en tanto que las reglas de conducta son las formas de comportamiento que debemos respetar y que se espera que sean observadas por los auditores internos.

Respecto de los principios que deben regir el comportamiento ético de los auditores, podemos señalar que:

- ❖ **Integridad.** La integridad de los Auditores Internos establece confianza y, consiguientemente, provee la base para confiar en su juicio profesional.
- ❖ **Objetividad.** Los Auditores Internos exhiben el más alto nivel de objetividad profesional al reunir, evaluar y comunicar información sobre la actividad o proceso ser examinado. 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.
- ❖ **Confidencialidad.** Los Auditores Internos respetan el valor y la propiedad de la información que reciben y no divulgan información sin la debida autorización a menos que exista una obligación legal o profesional para hacerlo.
- ❖ **Competencia.** Los Auditores Internos aplican al conocimiento, aptitudes y experiencia necesarios al desempeñar los servicios de Auditoría Interna.

En lo que se refiere a las reglas de conducta, en lo que afecta a la **integridad**, ésta obliga a:

- 1.1. Desempeñar su trabajo con honestidad, diligencia y responsabilidad.
- 1.2. Respetar las leyes y divulgar lo que corresponda de acuerdo con la ley y la profesión.
- 1.3. No participar a sabiendas en una actividad ilegal o de actos que vayan en detrimento de la profesión de auditoría interna o de la Organización.
- 1.4. Respetar y contribuir a los objetivos legítimos y éticos de la Organización.

En cuanto a la **objetividad** exigida a los auditores, podemos señalar que esta obliga a:

- 2.1. No participar en ninguna actividad o relación que pueda perjudicar o aparentemente perjudicar su evaluación imparcial. Esta participación incluye aquellas actividades o relaciones que puedan estar en conflicto con los intereses de la Organización.
- 2.2. No aceptar nada que pueda perjudicar o aparentemente perjudicar su juicio profesional.
- 2.3. Divulgar todos los hechos materiales que conozcan y que, de no ser divulgados, podrían distorsionar el informe de las actividades sometidas a revisión

En este apartado debemos señalar que no debe confundirse independencia con objetividad, ya que son dos aspectos relacionados, pero diferentes. Ser independientes significa que no estamos condicionados para actuar de una determinada manera, en tanto que ser objetivo es actuar sin tener ningún conflicto de interés. Por tanto, ser independiente es condición necesaria, pero no suficiente, para ser objetivo.

Si para el desarrollo del trabajo de auditoría es preciso acceder a toda la información que se considere necesaria para desarrollarlo, es preciso que nos comprometamos a mantener la **confidencialidad**, tanto interna, como externa, de los temas de los que hayamos tenido conocimiento, salvo si de ellos se derivaran actuaciones que pudieran ser contrarias a la ley, en cuyo caso las Normas establecen la forma de actuar.

Por ello, y exceptuando este último aspecto, los auditores internos:

- 3.1. Serán prudentes en el uso y protección de la información adquirida en el transcurso de su trabajo.
- 3.2. No utilizarán información para lucro personal o que de alguna manera fuera contraria a la ley o en detrimento de los objetivos legítimos y éticos de la Organización.

Dado que el valor que se espera de nuestra actividad se deriva de la calidad de nuestro trabajo, es preciso que intervengamos solo en aquellas auditorías en las que dispongamos de conocimientos adecuados. Por ello, los auditores internos deben disponer del nivel de **competencia** profesional y personal requerido, puesto que:

- 4.1. Participarán solo en aquellos servicios para los cuales tengan los suficientes conocimientos, aptitudes y experiencia.
- 4.2. Desempeñarán todos los servicios de Auditoría Interna de acuerdo con las Normas Internacionales para la Práctica profesional de Auditoría Interna.
- 4.3. Mejorarán continuamente sus habilidades y la efectividad y calidad de sus servicios.

Ya hemos comentado que por Norma entendemos la regla que se debe seguir o a la que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades. En este contexto, las Normas del IIA tienen como propósitos:

- ✓ Definir principios básicos que representen el ejercicio de la Auditoría Interna tal como debería ser.
- ✓ Promover un marco para ejercer y fomentar las actividades de Auditoría Interna de valor añadido.
- ✓ Establecer las bases para evaluar el desempeño de la Auditoría Interna.
- ✓ Fomentar la mejora en los procesos y operaciones de la Organización.

Otra forma de verlo es la presentada y que se ajusta a la clasificación que se recoge en el Marco del IIA.

Normas de Atributos: qué somos y qué características debemos tener. Serie 1000.

Tratan sobre características de las organizaciones y los individuos que desarrollan actividades de Auditoría Interna. Se centran, por tanto, en las aptitudes de los integrantes de los equipos de auditoría, así como en las capacidades de las Unidades.

Normas de Desempeño: qué hacemos y qué acciones debemos tomar. Serie 2000.

Describen la naturaleza de las actividades de Auditoría Interna y proveen criterios de calidad con los cuales se puede evaluar la práctica de estos servicios.

Normas de Implantación: cómo aplicarlas en cada caso particular, bien sea en trabajos de aseguramiento o en trabajos de consultoría, A o C, respectivamente.

Aplican las Normas sobre atributos y sobre desempeño a tipos específicos de trabajos de aseguramiento y consultoría.

Con el enfoque puesto en los tres tipos de Normas existentes podemos señalar que, aunque en conjunto suman más 100, repartidas en las de atributos, desempeño e implantación, sus epígrafes más importantes son los que se reflejan en la presente slide:

- **Normas sobre Atributos.**

- 1000 - Propósito, autoridad y responsabilidad.
- 1100 - Independencia y objetividad.
- 1200 - Aptitud y debido cuidado profesional.
- 1300 - Programa de aseguramiento de calidad y mejora de la calidad.

- **Normas sobre Desempeño.**

- 2000 - Administración de la actividad de Auditoría Interna.
- 2100 - Naturaleza del trabajo.
- 2200 - Planificación del trabajo.
- 2300 - Desempeño del trabajo.
- 2400 - Comunicación de los resultados.
- 2500 - Supervisión del progreso.
- 2600 - Aceptación de los riesgos por la Dirección.

Las Normas de Implantación son una especificación de las de Atributos y Desempeño, según corresponda su aplicación en labores de **aseguramiento o de consultoría**. En seguida vamos a centrar nuestra atención en describir someramente el contenido de las más significativas, según nuestro criterio.

N. 1000. Propósito, autoridad y responsabilidad.

Estas tres características de la actividad auditora deben estar recogidas en el Estatuto, el cual debe ser aprobado por la Alta Dirección y el Consejo.

N.1100. Independencia y objetividad.

La actividad de auditoría debe ser independiente y los auditores deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo.

N.1110. Independencia dentro de la Organización.

El Director de Auditoría Interna debe responder ante un nivel jerárquico dentro de la Organización que permita a la Auditoría cumplir con sus responsabilidades. Adicionalmente, también debe tener una dependencia funcional del Comité de Auditoría.

N.1120. Objetividad individual.

Los auditores deben tener una actitud imparcial y neutral, y evitar cualquier conflicto de intereses.

N.1130. Impedimentos a la independencia u objetividad.

Si existiesen impedimentos, reales o aparentes, a la independencia y objetividad, éstos deben darse a conocer a las partes correspondientes, entre ellas y de forma fundamental, a sus respectivos jefes funcional y jerárquico.

N.1200. Aptitud y cuidado profesional.

Los trabajos deben cumplirse con aptitud y cuidado profesional adecuados.

La Norma 1300 engloba las normas que rigen la forma de evaluar la calidad de la función de Auditoría interna. Todas ellas son muy significativas, pues no solo nos dicen lo que tenemos que hacer, sino también cuándo y cómo hacerlo.

Empecemos por lo que tenemos que hacer (Norma 1300), la cual nos indica que “el Director de Auditoría Interna (DAI) debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento de calidad y mejora que cubra todos los aspectos de la actividad de auditor interna”.

En cuanto a **cómo hacerlo**, podemos decir que este programa debe estar diseñado para ayudar a añadir valor y a mejorar las operaciones de la Organización y a proporcionar aseguramiento de que la actividad de auditoría interna cumple con las Normas y el Código de Ética. Dicho programa debe ser evaluado interna y externamente.

Norma 1310. Requisitos del Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad. El PAMC debe incluir evaluaciones tanto internas como externas.

Respecto a **cuándo hacerlo** señala lo siguiente:

Norma 1311. Evaluaciones Internas. Continuas y periódicas.

Es necesario un seguimiento continuo del desempeño y revisiones periódicas mediante autoevaluación o mediante otras personas dentro de la Organización.

Norma 1312. Evaluaciones Externas.

Adicionalmente, deben realizarse evaluaciones externas de aseguramiento de calidad, al menos una vez cada cinco años, por un revisor o equipo de revisión cualificado e independiente, proveniente de fuera de la Organización.

Pero todo lo que hemos hecho, y con qué destino y finalidad se realiza debe cumplir lo siguiente:

N. 1320. Informe sobre el Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad.

El Director de Auditoría debe comunicar los resultados del programa aseguramiento y mejora de la calidad a la alta Dirección y al Consejo.

N. 1321. Utilización de “cumple con las Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna”.

El Director de Auditoría Interna puede manifestar que la actividad auditora cumple con las Normas solo si los resultados del Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad confirman esa declaración.

N. 1322. Declaración de incumplimiento.

Cuando los incumplimientos afecten el alcance u operación general de la actividad auditora, el Director de Auditoría debe declarar el incumplimiento y su impacto ante la Alta Dirección y el Consejo.

Respecto de las Normas de Desempeño, son aquellas que describen la naturaleza de los servicios de auditoría interna y proporcionan criterios de calidad con los que puede evaluarse la realización de estos servicios. Son las Normas que establecen e identifican las habilidades y las formas de desenvolverse que deben concurrir en la función auditora.

Su desarrollo se encuentra recogido en la serie 2000, correspondiente a la administración de la actividad, de forma que podamos conseguir una gestión eficaz que aporte verdadero valor a la Organización. Para ello se precisa que, según las Normas que a continuación señalamos, el Director de Auditoría Interna (DAI) debe atender determinados requerimientos

N. 2010. Planificación: el DAI debe establecer planes basados en los riesgos, a fin de determinar las prioridades de la actividad. Estos planes deben ser consistentes con las metas de la Organización.

N.2020. Comunicación y aprobación: el DAI debe comunicar los planes y los requerimientos de recursos a la alta Dirección y al Consejo para la adecuada revisión y aprobación. También debe comunicar cualquier limitación de recursos.

N.2030. Administración de recursos: el DAI debe asegurar que los recursos de auditoría interna sean apropiados, suficientes y eficazmente asignados para cumplir con el plan aprobado.

Este requisito debe interpretarse en el sentido de que es el plan de trabajo a realizar el que determinará los recursos a emplear, no lo contrario. Determinar el plan de trabajo en función de los recursos disponibles es un grave error.

N.2040. Políticas y procedimientos: el DAI debe establecer políticas y procedimientos para guiar la actividad de auditoría interna. No debemos improvisar continuamente, aprovechemos las experiencias adquiridas y actuemos de forma homogénea.

N. 2050. Coordinación: el DAI debe compartir información y coordinar actividades con otros proveedores internos y externos de servicios de aseguramiento y consultoría para asegurar una cobertura adecuada y minimizar la duplicación de esfuerzos.

Por lo que respecta a la naturaleza del trabajo a desarrollar por las Unidades de Auditoría Interna, ésta viene recogida en las Normas de la serie 2100.

N. 2100. Naturaleza del trabajo: la actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado.

Como ya hemos tenido oportunidad de anticipar:

N.2110. Gobierno: la actividad de auditoría interna debe evaluar y hacer recomendaciones para mejorar el proceso de gobierno en el cumplimiento de los siguientes objetivos:

- Promover la ética y los valores apropiados dentro de la Organización
- Asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la Organización.
- Comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas en la Organización
- Coordinar las actividades y la información de comunicación entre el Consejo, los auditores y la Dirección.

N. 2120. Gestión de riesgos: la actividad de auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos, en relación a:

- Fiabilidad de la integridad de la información financiera y operativa.
- Eficacia y eficiencia de las operaciones y programas.
- Protección de activos, y
- Cumplimiento de leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y contratos.

N. 2130 Control: la actividad de auditoría interna debe asistir a la Organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia de los mismos y promoviendo la mejora continua, respecto a:

- Fiabilidad de la integridad de la información financiera y operativa.
- Eficacia y eficiencia de las operaciones y programas.
- Protección de activos, y
- Cumplimiento de leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y contratos

En lo que se refiere a la necesaria obligación de planificar adecuadamente los trabajos a realizar incorporados en el Plan de trabajo, estos aspectos vienen recogidos por la Normas serie 2200.

N 2200. Planificación del trabajo: los auditores internos deben elaborar y documentar un plan para cada trabajo, que incluya su alcance, objetivos, tiempo y asignación de recursos. El Plan de trabajo debe ser aprobado por el DAI, o en quien el delegue, antes de aplicarse.

Una vez planificado y programado cada trabajo, entramos en la fase de realización de los mismos. Este es el objeto de las Normas serie 2300.

N. 2300. Desempeño del trabajo: los auditores deben identificar, analizar, evaluar y documentar suficiente información de manera tal que les permita cumplir con los objetivos del trabajo y actuar según se señala en las Normas siguientes:

N. 2310. Se debe identificar información suficiente, fiable, relevante y útil de manera tal que permita alcanzar los objetivos del trabajo.

N. 2320. Análisis y evaluación: los auditores deben basar sus conclusiones y los resultados del trabajo en análisis y evaluaciones adecuadas.

N. 2330. Documentación de la información: se debe documentar la información relevante que permita soportar las conclusiones y los resultados del trabajo.

N. 2340: Supervisión del trabajo: los trabajos deben ser adecuadamente supervisados para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo del personal.

Como última fase de nuestra actividad está la de informar a las partes interesadas del resultado de los trabajos, sus conclusiones, recomendaciones estimadas pertinentes, así como de los planes de acción asumidos por los responsables de los procesos/entes auditados. De ello tratan las Normas serie 2400.

N. 2400. Comunicación de los resultados: los auditores deben comunicar los resultados de sus trabajos.

N. 2410. Criterios para la comunicación: las comunicaciones deben incluir los objetivos y el alcance del trabajo, así como las conclusiones correspondientes, las recomendaciones y los planes de acción.

N. 2420. Calidad de la comunicación: las comunicaciones deben ser precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas.

N. 2430. Uso del “realizado de conformidad con las Normas del Instituto de Auditores Internos”: se podrá informar que los trabajos de auditoría son “realizados de conformidad con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna” solo si los resultados del Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad respaldan esta afirmación.

N. 2440. Difusión de los resultados: los resultados deben difundirse a las partes apropiadas.

N. 2450. Opiniones globales: cuando se emita una opinión global deben considerarse las expectativas de la Alta Dirección, el Consejo y otras partes interesadas, y deben ser soportadas por información suficiente, fiable, relevante y útil.

Para acabar con la exposición de las Normas principales del Marco, pasemos a las dos últimas, pero no por ello menos importantes, puesto que inciden sobre aspectos muy trascendentes de la actividad auditora, como son la supervisión de los compromisos asumidos por los auditados para superar las debilidades observadas, así como también la forma de actuar cuando nos encontremos con que la Organización ha decidido asumir riesgos residuales considerados por auditoría como incompatibles con los objetivos de la misma.

N. 2500. Seguimiento del progreso: el Director de Auditoría debe establecer y mantener un sistema para vigilar la disposición de los resultados comunicados a la Dirección.

N. 2600. Decisión de aceptación de los riesgos por la Dirección: cuando el Director de Auditoría considere que la Alta Dirección ha aceptado un nivel de riesgo residual que pueda ser inaceptable para la Organización, debe tratar este asunto con la Alta Dirección. Si la Dirección, referido el riesgo residual no resuelve, el Director de Auditoría debe informar esta situación al Consejo para su resolución.

Como ya hemos comentado, el Marco actualmente vigente, editado en enero de 2016, tiene un carácter de provisionalidad, ya que están sometidos a consulta pública algunos cambios que se oficializarían en octubre del presente año, y entrarían en vigor en enero del próximo año. Los cambios sometidos a consulta serían los que indicamos a continuación.

La nueva **Norma 1112**, de acuerdo con los comentarios del IASB, viene a contemplar la situación en la que se pida al Director de Auditoría Interna que asuma un papel y responsabilidades aparte de auditoría interna, tales como responsabilidades sobre actividades de cumplimiento o gestión de riesgos. Este papel y responsabilidad puede causar impedimentos, o parecer que los causa, a la independencia organizacional de la actividad de auditoría interna o a la objetividad individual del auditor interno.

Las medidas a tomar son actividades de supervisión, a menudo asumidas por el Consejo, destinadas a afrontar esos impedimentos potenciales, que pueden incluir actividades tales como evaluar periódicamente las líneas de dependencia y responsabilidades, y desarrollar procesos alternativos para obtener aseguramiento sobre las áreas adicionales a auditoría interna.

Por ello, la norma prevé que *“cuando el director ejecutivo de auditoría asuma o se espera que asuma un papel y/o responsabilidades aparte de auditoría interna, debe tomar medidas para limitar impedimentos a la independencia y objetividad”*.

En tanto que la Nueva Norma 1130. A3. viene justificada porque la Norma 1130 actual no trata la forma de realizar los servicios de aseguramiento después de realizar servicios de consultoría. Los cambios propuestos clarifican y reiteran la necesidad de mantener la objetividad. Por ello el texto propuesto se corresponde a *“Auditoría interna puede proporcionar servicios de aseguramiento donde haya realizado previamente servicios de consultoría, siempre y cuando la naturaleza de los servicios de consultoría no cause impedimentos a la objetividad, y la objetividad individual sea considerada a la hora de asignar recursos al trabajo”*.

Una vez analizados en los módulos anteriores los aspectos conceptuales y procedimentales que influyen en la actividad de Auditoría Interna, procede pasar ya a tratar la forma que el Instituto de Auditores Internos describe y considera adecuada para abordar el proceso de la evaluación de la calidad de la función desarrollada por las Unidades de Auditoría Interna. Este es nuestro próximo objetivo.

Como hemos tenido ocasión de comentar de forma reiterada, todas las Unidades de Auditoría Interna (UAI), con independencia de la industria, el sector, o de su dimensión, deben mantener un compromiso firme con la calidad, ya que sus evaluaciones valorarán la función desarrollada, al permitir concluir sobre la conformidad de su actividad con las Normas Internacionales para la Práctica Profesional, la adecuación de su Estatuto a los requerimientos aplicables, el adecuado proceso de evaluación de riesgos, control y gobierno existente en la Organización, el uso eficaz de los recursos, y el empleo de prácticas exitosas.

Como autoridad reconocida internacionalmente, además de líder y educador principal de la profesión de auditoría interna, el Instituto de Auditores Internos Global (IIA) es reconocido como divulgador de la metodología generalmente aceptada para evaluar la calidad de la función de auditoría interna, a través de sus Manuales de Evaluación de la Calidad, los cuales proporcionan prácticas y procedimientos de orientación y de evaluación para establecer y mantener un programa de calidad, así como para realizar la valoración del programa de aseguramiento y mejora de la calidad empleado por la Unidad de Auditoría Interna objeto de supervisión. A su descripción detallada vamos a dedicarle la necesaria atención.