

00666



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración

LIBRO
MAY 18 2005

Tesis

**Propuesta de diseño de Balanced Scorecard o cuadro
de mando integral para un departamento de auditoría
interna**

Que para obtener el grado de:

Maestro en Auditoría

Presenta: L.C. Nayelly León Montes de Oca

Tutor: M.B.A. José Antonio Echenique García



M: 349732

México, D.F.

Octubre de 2005



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración

Facultad de Contaduría y Administración

Facultad de Química

Instituto de Investigaciones Sociales

Instituto de Investigaciones Jurídicas

T e s i s

Propuesta de diseño de Balanced Scorecard o cuadro de mando integral para un departamento de auditoría interna

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e Impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Nayelly León Montes

de Oca

FECHA: 24-October-2005

FIRMA: [Signature]

Que para obtener el grado de:

Maestro en Auditoría

Presenta: L.C. Nayelly León Montes de Oca

Tutor M.B.A. José Antonio Echenique García

México, D.F México, D.F. a 21 de Octubre de 2005

A la Universidad Nacional Autónoma de México por haberme dado la oportunidad de realizar mis estudios de Maestría.

A mi Mamá y mis hermanas por su infinito cariño y a mi Papá que recuerdo con todo mi amor.

A Jesús Pablo, por ser un ejemplo a seguir y por ser el padre de mis hijos. Valoro mucho tu comprensión y paciencia. Nunca olvides que te amo.

A mis hijos: Humberto Daniel y Jesús Pablo, que son lo más sagrado que tengo y han sido el aliciente para hacer este esfuerzo.

A mi tutor: José Antonio Echenique García, por haber creído en mí y por haberme apoyado en este proceso.

A mis profesores y especialmente a quienes me comprendieron y me apoyaron durante mi embarazo: Mtra. Yolanda Funes, Mtro. José Antonio Echenique, Mtro. Rafael Silva, Mtro. Juan José Baños y Mtro. Valentín Bernal.

Al Dr. Martín Puchet Anyul, Coordinador del Posgrado en Economía por ese voto de confianza.

A mis compañeros que ayudaron a disfrutar la Maestría: Melissa, Aideé, Jacqueline, Nora, Miriam, Jocelyn, Ricardo, Rodolfo, Arturo y Vitorio.

A quienes en algún momento me han apoyado para culminar este esfuerzo.

A Willy, por ser tan leal.

A ese ser supremo que me ha llenado de bendiciones.

A todos, Mil Gracias, Nayelly.

Índice

- Introducción.

Capítulo Primero: La Auditoría Interna.

1. Antecedentes de la Auditoría Interna.
2. Marco de responsabilidades de la Auditoría Interna: Naturaleza, Objetivo y alcance, Responsabilidad y Autoridad e Independencia de la Auditoría Interna.
3. Normas para el ejercicio de la Auditoría interna.
4. Importancia de la auditoría interna para la organización.
5. Justificación.

Capítulo Segundo: El Balanced Scorecard.

1. Antecedentes y origen del Balanced Scorecard.
2. Las perspectivas del Balanced Scorecard.
3. Relaciones causa-efecto para el departamento de auditoría interna.
4. Modificación de la estructura del Balanced Scorecard para organizaciones no lucrativas o gubernamentales.

Capítulo Tercero: Diseño del Balanced Scorecard para un Departamento de Auditoría Interna.

1. Metodología para la construcción de un Balanced Scorecard.
 2. Diseño del Balanced Scorecard para un Departamento de Auditoría Interna.
- Anexo 1.
 - Conclusiones.
 - Fuentes de Información.

Introducción.

Habiendo estudiado la Maestría en Auditoría, es como puedo percatarme de la importancia de la auditoría interna, la cual ha tomado en los últimos años una relevancia significativa en las organizaciones.

El trabajo de auditoría interna requiere ser independiente de las operaciones de una organización.

La Auditoría interna es una función independiente de evaluación establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización. El trabajo de auditoría interna es un control organizacional cuya función consiste en medir y evaluar la eficiencia de otros controles.

Aquí se establece una de las relaciones fundamentales que marcan la estructura medular de esta investigación, ya que ese control organizacional que incluye medir y evaluar la eficiencia de otros controles esta muy vinculado con la naturaleza del Balanced Scorecard o Cuadro de mando integral, como algunos autores lo traducen al español.

Derivado de la estrategia y la visión de la empresa, el Balanced Scorecard es un complemento de indicadores de medición de desempeño con indicadores financieros y no financieros, de los factores clave que influirán en el resultado futuro. Es decir, esta herramienta enfatiza la conversión de visión y estrategia de la empresa en objetivos e indicadores estratégicos.

Esta alternativa que se presenta puede ver a la organización desde cuatro perspectivas: financiera, cliente, procesos internos y aprendizaje e innovación. Estos indicadores comunican cuáles serán los inductores de los resultados futuros, es decir, los inductores que indican cómo crear valor. En este contexto, los indicadores deben integrarse en un sistema de gestión, y no solo un sistema para medir resultados, sino que sea el marco organizativo de un sistema de gestión estratégica.

El Balanced Scorecard es la herramienta que traduce la misión, visión y estrategia de una organización en un marco de trabajo para la medición, establecimiento de metas y conexión de las iniciativas estratégicas a los objetivos estratégicos.

Así pues, la presente tesis es un trabajo de Auditoría Interna, pero involucra fuertemente el control organizacional cuya función consiste en medir y evaluar la eficiencia de otros controles compaginado a un trabajo de medición de resultados dando principio a lo que se conoce como el Balanced Scorecard.

Alcance de este Trabajo.

Esta investigación está enfocada a la difusión del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral y que éste puede ser utilizado para monitorear el departamento de auditoría interna, para la consecución de sus objetivos y estrategias dejando la implantación y seguimiento para futuras investigaciones.

Con este trabajo se da una propuesta bajo un procedimiento sistemático que logra aterrizar los conocimientos teóricos estudiados en el aula en una aplicación viable para aquellas organizaciones que opten por desarrollar la propuesta contenida en el presente documento.

Objetivos de la investigación.

- Explicar la importancia del papel que el Departamento de Auditoría Interna tiene en las organizaciones.
- Dar a conocer una propuesta de diseño de un Balanced Scorecard o cuadro de mando integral para un departamento de auditoría interna lo cual le ayudará al departamento de auditoría interna a clarificar exitosamente la estrategia para ponerla en acción al proveer retroalimentación de los procesos internos e información externa de manera que permita a la organización alcanzar sus objetivos.

Hipótesis.

En el documento *Research Opportunities in the Internal Auditing*¹, elaborado por el Instituto de Auditores Internos, se presentan diversas líneas de investigación para la auditoría interna y una de ellas plantea la idea de verificar un Balanced Scorecard o Cuadro de Mando Integral puede ser aplicado efectivamente para evaluar el desempeño en un Departamento de Auditoría Interna.

Con base en lo anterior, este trabajo dará a conocer una propuesta de diseño de un Balanced Scorecard o cuadro de mando integral para un departamento de auditoría interna que sirva para un mejor desarrollo del mismo, ya que le permitiría conocer su desempeño en términos financieros y no financieros, así como la consecución de su estrategia para el logro de su misión.

¹ *Research Opportunities in Internal Auditing*. Editores Bailey, Andrew D. Jr.; Gramling, Audrey A. y Ramamoorti, Sridhar. (2003). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Con el fin de sustentar la hipótesis presentada y de alcanzar los objetivos expuestos, la estructura capitular está integrada de la siguiente manera:

Capítulo Primero: La Auditoría Interna.

En este primer capítulo se buscará presentar un panorama general acerca de la auditoría interna, en donde principalmente se expresará la importancia que tiene un departamento de auditoría interna en las organizaciones, así como los beneficios y responsabilidades que conlleva la creación de esta área en las empresas.

Capítulo Segundo: El Balanced Scorecard.

En este segundo capítulo se describirá qué es y en qué consiste el Balanced Scorecard desde sus antecedentes hasta los últimos enfoques de esta teoría ya que para muchos aún no es muy conocida.

Capítulo Tercero: Diseño del Balanced Scorecard para un Departamento de Auditoría Interna.

Por último se busca la conjunción de los temas abordados con anterioridad en el documento, de tal suerte de manera que se aporta una propuesta de creación Balanced Scorecard para un departamento de auditoría interna; conociendo previamente su importancia y beneficios, pero a través de una metodología dada, lo cuál resulta novedoso y una aportación importante para el campo de la auditoría interna.

En las conclusiones se muestran las recomendaciones que son de utilidad para quién decida aplicar la propuesta.

CAPÍTULO PRIMERO: LA AUDITORÍA INTERNA

“The origin of auditing goes back to times scarcely less remote than that of accounting...Whenever the advance of civilization brought about the necessity of one man being intrusted to some extent with the property of another, the advisability of some kind of check upon the fidelity of the former would become apparent.”²

1. Antecedentes de la Auditoría Interna.

² Las raíces de la auditoría, en general, son intuitivamente descritas por el historiador en contabilidad Richard Brown (1905, mencionado en Mautz y Sharif (1961, y éste último mencionado en Research Opportunities in Internal Auditing, Editores Bailey, Andrew D. Jr.; Gramling, Audrey A. y Ramamoorti, Srdhar. (2003). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Los historiadores sostienen que más allá del año 4000 a.C. se tienen los primeros sistemas formales de registros instituidos por organizaciones de negocios y gobiernos en el Cercano Oriente para aliviar sus preocupaciones sobre la correcta contabilidad de la recepción, y desembolso de los impuestos. Según Wesberry² la función de auditoría se remonta a la Dinastía Xi'an de la China imperial, cerca del año 2000 a.C. Por otro lado se han encontrado tabletas de barro de la civilización de Mesopotamia por parte de diversos arqueólogos. Otro antecedente data de los viajes de Cristóbal Colon, donde se dice que la Reina Isabel tuvo la precaución de enviar con él un funcionario de inspección quien tenía instrucciones de informar a ella respecto al uso de recursos del reino y de los que se encontrasen. En cualquier caso, la práctica de la auditoría era muy sencilla, se realizaba por personas sin educación aparente, que tuvieran por lo menos la habilidad de reconocer errores ó faltas numéricas y a través de la historia, en general, solamente la monarquía y la iglesia empleaban auditores, debido a que estas dos instituciones tenían una actividad suficientemente grande para demandar una auditoría y recursos para merecer protegerlos. Desde los comienzos de los negocios rudimentarios hasta finales del s. XVIII, la función de auditoría se dedicó a intentar prevenir, divulgar y castigar el fraude y el engaño y su enfoque era empírico, ya que no había ninguna normatividad ni disciplina profesional.

Incluso en la Biblia³ que refiere al periodo 1800 a.C. y 95 d.C. explica las bases para instituir controles y dice "...si los empleados tienen una oportunidad para robar ellos tal vez tomen ventaja de ésta". La Biblia también contiene ejemplos de controles internos, como los peligros de la custodia de activos entre partes relacionadas entre sí, la necesidad de empleados competentes y honestos y el acceso restringido.

² Con base en Wesberry, Jim. (2004). La auditoría interna en su combate a la corrupción y el fraude. Cuentas claras. Publicación mensual del órgano de fiscalización superior del estado de Puebla. Año 1. No. 8.

³ Baile, et. al. Op. Cit. p. 4

La auditoría interna empezó a destacar cuando las organizaciones comerciales se encontraron con la necesidad de adoptar actividades que les permitieran tener un control sobre sus recursos, tales como actividades de comprobación, verificación y revisión. Esta necesidad se reforzó con un acontecimiento que se presentó en Inglaterra a finales del siglo XVIII, la Revolución Industrial.

Durante la Revolución Industrial, los pequeños talleres y empresas familiares comenzaron a crecer impulsados por los avances tecnológicos y por el auge que éstos dieron al comercio, por lo que dichos talleres se fusionaron convirtiéndose en grandes concentraciones de capital, con una gran estructura administrativa.

Estas nuevas organizaciones requirieron del establecimiento de sistemas de contabilidad y de control para proteger las ganancias generadas, surgiendo así la función de auditoría interna, ya que los dueños y administradores, ya no podían dirigir solos estas grandes organizaciones como hacían con los pequeños talleres, por lo que tuvieron que delegar tareas y funciones. Esas personas que ejercían cuidado y control comenzaron a ser identificados como auditores internos. Aquí se empieza a contar con una auditoría moderna y más positiva, donde el deber del auditor interno moderno es identificar la causa del problema y recomendar la acción correctiva correspondiente.

Iniciando como una función interna del negocio, principalmente concentrada en la protección de fraude en las nóminas, pérdida de efectivo y otros activos, el alcance de la auditoría interna fue rápidamente extendido a la verificación de casi todas las transacciones financieras, y todavía más tarde, gradualmente fue movida de una "auditoría para la administración" a una aproximación a una "auditoría de la administración".

Se puede hablar de varias fases que han marcado la evolución y desarrollo de la auditoría interna; tan es así que es una profesión que se ha formalizado a lo largo del siglo XX, debido a diversas circunstancias y hechos económicos que exigieron al contador un control más estricto en la información financiera. De esta manera, tenemos cuatro fases de evolución como sigue:

En la primera fase; la auditoría interna se ocupó, como ya se mencionó, de la verificación de los registros contables, la protección de los activos y el descubrimiento y prevención de fraudes. A partir del s. XX, donde las actividades de negocio empiezan a crecer en tamaño, alcance y complejidad, es que se empieza a identificar la necesidad de realizar revisiones internas pero al mismo tiempo separadas, que verificara la información contable que utilizaban los gerentes; además, la gerencia necesitaba evaluar no solamente la eficiencia del trabajo realizado, sino también la honestidad de los empleados, y la función de auditoría interna para realizar estas funciones, era la respuesta lógica a estas necesidades. A su debido tiempo, la auditoría interna inició trabajos de "colecciones cuidadosas y reportes interpretativos de hechos seleccionados del negocio", que permita a la Gerencia no perder de vistas del desarrollo del negocio, actividades y resultados de diversas y voluminosas transacciones.

En la segunda fase, se presenta con la crisis de 1929 en los Estados Unidos, donde fue necesario crear una ley que regulara la revelación financiera de las empresas que cotizaban en bolsa. Debido a eso, con la Ley de Valores (1933) y la Ley sobre Intercambio de Valores (1934), se exigió a las empresas que cotizaban en bolsa que hicieran un registro de sus operaciones basándose en una normatividad contable más homogénea; además, sus estados financieros debían ser examinados por contador público independiente de conformidad con prácticas de auditoría de aplicación general.



La tercera fase se ubica con la creación del Instituto de Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors, IIA) en 1941 en Estados Unidos, y de esta manera se crea un organismo que permitiera darle el carácter formal y serio que distingue a la auditoría interna. Sin embargo, en los primeros años posteriores a la creación del Instituto, la auditoría interna era todavía vista como una extensión ó parte relacionada del trabajo de la auditoría externa, donde los auditores internos eran frecuentemente llamados para asistir a los auditores externos en la revisión de los estados financieros o para realizar funciones relacionadas a la contabilidad tales como reconciliaciones bancarias. Los auditores internos eran vistos para jugar un papel bastante modesto dentro de las organizaciones, y tenían dentro de las organizaciones una limitada responsabilidad en el espectro total de la Dirección.

Con la creación del Instituto de Auditores Internos, se publican en 1947 la *Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno*, donde se clarificaba que mientras la auditoría interna se ocupaba de cuestiones contables y financieros, también las cuestiones de tipo operativo entraban en el alcance de sus funciones. Esta *Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno*, fueron ampliadas en el año de 1957, donde ya se establecían aspectos como:

- ✦ Revisión y estimación de la validez, suficiencia y aplicación de controles contables, financieros y operativos.
- ✦ Comprobación del grado de conformidad con políticas, planes y procedimientos.
- ✦ Comprobación del grado en que los activos de la compañía son contabilizados y salvaguardados de toda clase de pérdidas.
- ✦ Comprobación de la confiabilidad de la contabilidad y demás datos desarrollados dentro de la organización.
- ✦ Valoración de la calidad del desempeño en las actividades asignadas.

Asimismo, esta Declaración de Responsabilidades ha sido modificada a lo largo de la segunda mitad del siglo pasado (1976, 1981, 1990), para reflejar la continua y rápida evolución de la profesión de auditoría interna.

Pero aunque este Instituto se creó en 1941, la emisión de pronunciamientos normativos se puede ubicar después, esto es:

- ✦ En 1941 se crea el Instituto de Auditores Internos.
- ✦ En 1947 es la emisión de la *Declaración de Responsabilidades de la Auditoría Interna*.
- ✦ En 1968 se da la adopción del *Código de Ética* profesional de la auditoría interna.

La emisión de las Normas se dio hasta 1978 ya que la *Declaración de Responsabilidades de la Auditoría Interna*, emitida en 1947, sólo reúne elementos fundamentales que precisan lo que debe entenderse por auditoría interna, teniendo un propósito de carácter informativo. Por otra parte el Código de Ética delinea las acciones morales y no las de actuación profesional.

En 1978, el Instituto de Auditores Internos aprueba formalmente las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, que en lo sucesivo nos referiremos como Normas, y que presentan los siguientes propósitos:

- ✦ Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna tal como este debería ser.
- ✦ Proveer un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna de valor añadido.
- ✦ Establecer las bases para medir el desempeño de la auditoría interna.
- ✦ Fomentar la mejora en los procesos y operaciones de la organización.

- ↓ Alcanzar reconocimiento de proveedores preferidos en el mercado mundial, por la alta calidad de servicios de auditoría interna.

Asimismo, con todo lo anterior se genera la cuarta fase, donde a principios de los años 90^{as} las actividades de los auditores internos dependían de las necesidades y particularidades de cada organización, desempeñándose en varias áreas como: auditorías de cumplimiento, ciclo de transacciones, investigación de fraudes y otras irregularidades, evaluación de eficiencia operacional, análisis, medición y reporte de riesgos y actividades de consultoría. Los auditores internos desempeñaban una combinación entre auditorías financieras, operacionales y administrativas basándose en el riesgo y centrándose en el control. Aquí también se empieza a intensificar el uso de aplicaciones sofisticadas de tecnología.

Actualmente, los recientes escándalos en Estados Unidos, y las nuevas exigencias por parte de la New York Stock Exchange en materia de información y control, fortalece y acrecenta la función del auditor interno. Las propias organizaciones comienzan a identificar la función de auditoría interna como una forma de reducir riesgos, por lo que es de esperar que en los próximos años juegue un papel más significativo dentro de las organizaciones. Se estima que en las próximas décadas, la importancia y crecimiento de la profesión de la auditoría interna será mayúsculo, sin embargo este crecimiento debe ser cuidadosamente estudiado por los académicos e investigadores, en la aportación de innovaciones, y nuevas formas de desempeñar el trabajo de la auditoría interna.

2. Marco de responsabilidades de la auditoría interna: Naturaleza, Objetivo y alcance, responsabilidad y autoridad e independencia de la auditoría interna.

En las Normas de auditoría, se presenta una definición de auditoría interna, como sigue:

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

De la anterior definición, Chapman y Anderson (2002)⁴ explican que esta nueva definición, muestra una nueva imagen de la profesión, con base en lo siguiente: donde se señala *“aseguramiento y consulta”*, nos refiere de una actitud más proactiva y centrado en el cliente; destacando además aspectos de agregar valor y mejorar operaciones; pero además destacan que el contar con la rigurosidad de la Normas, provee las bases para contar con procesos documentados, disciplinados y sistemáticos que aseguren la calidad en el desempeño.

Para efectos de este trabajo, la naturaleza de la auditoría interna radica en que es una función independiente de evaluación, establecida dentro de una organización para poder evaluar sus actividades, o sea una revisión o auditoría a la misma empresa para evaluar sus propios controles⁵.

⁴ Chapman, C., and U. Anderson. (2002). Implementing the Professional Practices Framework. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors. Extraído de: Research Opportunities in Internal Auditing. Editores Bailey, Andrew D. Jr.; Gramling, Audrey A. y Ramamoorti, Sridhar. (2003). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁵ Con Base en Internalization versus externalization of the internal audit function: an examination of professional and organizational imperatives *Accounting, Organizations and Society, Volume 26, Issues 7-8, October-November 2001, Pages 617-641*

Asimismo, el objetivo de la auditoría interna consiste en apoyar a los miembros de la organización en el desempeño de sus responsabilidades, por lo que la auditoría interna les proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información concerniente a las actividades revisadas.

En cuanto a lo que se refiere con el alcance de la auditoría interna, se delimita el campo de actuación, ya que esta auditoría como tal, considera el examen y evaluación de la adecuación y eficiencia del control interno de la organización y la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas.

Siempre que se lleve cabo una auditoría, es importante no olvidar lo siguiente:

- ✦ Revisar la veracidad e integridad de la información financiera y operacional y los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.
- ✦ Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos y ordenamientos legales que pueden tener un impacto significativo en las operaciones y en los reportes para determinar si la organización cumple con tales sistemas.
- ✦ Revisar las medidas para salvaguardar activos y si son adecuadas verificar la existencia de tales activos.
- ✦ Revisar aquéllas operaciones o programas que tiendan a asegurar que los resultados sean acordes con los objetivos y metas establecidos, y si esas operaciones o programas están siendo llevadas a cabo según lo planeado⁶.

Los auditores internos deben ser independientes a las actividades que revisen, para que realicen su trabajo con libertad y objetividad; el hecho de que mantengan

⁶ Con Base en Juan Manuel Lazcano, *El Manejo de las organizaciones y su auditoría Interna*, p. 90.

independencia, les permitirá a los auditores internos ser imparciales y emitir juicios imparciales, y esto se logra a través de la posición en la organización y la objetividad⁷.

La objetividad es una conducta que deben mantener los auditores internos durante el desarrollo de su revisión dentro de la organización en la que laboran.

También se considera importante el nivel organizacional del grupo de auditoría interna, ya que debe cumplir con sus responsabilidades de revisión, así como asegurar un amplio margen de cobertura y asegurar acciones efectivas sobre los hallazgos y recomendaciones.

Se recomienda entonces, que el grupo de auditoría se encuentre dentro de los primeros niveles de la organización de tal forma que le permita asegurar un amplio margen de cobertura de auditoría tanto a los niveles colaterales donde se ubique como a los inferiores; entre más alto sea el nivel donde se ubique el departamento de auditoría interna dentro de la organización, mayor será la aceptación y el respeto al departamento, además que le permitirá tener mayor interacción con los niveles de toma de decisiones⁸.

3. Normas para el ejercicio de la auditoría interna⁹.

En México, la responsabilidad normativa sobre la actuación de la auditoría interna recae en el Instituto Mexicano de Auditores Internos. Inicialmente, el auditor interno realizaba sus labores aplicando los principios heredados de la contaduría pública internacional para efectos de dictaminación de estados financieros, pero cuando la auditoría interna tomó mayor relevancia se crea el Institute of Internal Auditors (IIA),

⁷ Con Base en Internal auditing: The emergence of an international profession. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 1, Issue 2, 1992, Pages 209-228*

⁸ Con Base en Charles A. Bacon, *Manual de Auditoría Interna*, p. 3.

⁹ Con Base en IMAI, Instituto Mexicano de Auditores Internos, *Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.

referido con antelación, el cual es un organismo dedicado al desarrollo profesional de la auditoría interna.

El Instituto Mexicano de Auditores Internos ha retomado las normas profesionales del Institute of Internal Auditors de la siguiente manera:

“Estas normas se hicieron para servir a toda la profesión de la auditoría interna y en donde actúan los auditores internos. Las normas deben entenderse como el conjunto de criterios por medio de los cuales se evalúan y miden las actividades de los departamentos de auditoría interna”.

El propósito que tienen es difundir un entendimiento sobre el papel y las responsabilidades de la auditoría interna a todos los niveles gerenciales; establecer las bases para guiar y medir la realización de la auditoría interna y mejorar la práctica de la auditoría interna.

4. Importancia de la Auditoría Interna para la Organización.

Partiendo de la aseveración de que la estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad, entonces se puede afirmar que el control interno debe estar presente en todas las operaciones que

en una empresa se realicen; esto incluye, los métodos por medio de los cuales los altos funcionarios delegan autoridad y asignan responsabilidades¹⁰.

En los últimos años la función de auditoría interna ha tomado una relevancia significativa dentro de las empresas. Se espera que en un futuro cercano, esta función apoye en vigilar el logro de objetivos estratégicos y tenga un enfoque productivo hacia la administración del riesgo. Como ya se mencionó, muchas empresas en varios países del mundo, donde México no es la excepción, están reforzando la función de auditoría interna, considerándola también un elemento fundamental dentro de su esquema de gobierno corporativo y administración integral del riesgo.

De igual forma, la auditoría interna es considerada como el principal medio para descubrir y prevenir fraudes dentro de las compañías, y también ha tomado una especial relevancia e injerencia con el área de tecnologías de información¹¹.

La práctica de servicios de auditoría interna apoya a las empresas en su esfuerzo por lograr una eficiente administración integral de riesgos, verificar la existencia y funcionamiento de controles efectivos, reducir el costo de las operaciones, cumplir disposiciones regulatorias y en establecer la estrategia de supervisión que la alta dirección le encomiende.

5. Justificación.

Las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, establecen en su numeral 1300.

¹⁰ Con Base en Auditing Information Systems Departments. Computer Audit Update, Volume 19, Supplement 3, 1995, Pages 1-10

¹¹ Internalization versus externalization of the internal audit function: an examination of professional and organizational imperatives Accounting, Organizations and Society, Volume 26, Issues 7-8, October-November 2001, Pages 617-641.

“1300 – Programa de Aseguramiento de Calidad y Cumplimiento.

El director ejecutivo de auditoría debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento de calidad y mejora que cubra todos los aspectos de la actividad de auditoría interna y revise continuamente su eficacia. El programa debe estar diseñado para ayudar a la actividad de auditoría interna 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.

1310 – Evaluaciones del Programa de Calidad.

La actividad de auditoría interna debe adoptar un proceso para supervisar y evaluar la eficacia general del programa de calidad. Este proceso debe incluir tanto evaluaciones internas como externas.

1311 – Evaluaciones Internas.

Las evaluaciones internas deben incluir:

- ***Revisiones continuas del desempeño de la actividad de auditoría interna,*** y
- *Revisiones periódicas mediante autoevaluación o mediante otras personas dentro de la organización, con conocimiento de las prácticas de auditoría interna y de las Normas.*

1312 – Evaluaciones Externas.

*Deben realizarse evaluaciones externas, tales como revisiones 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.”**

* Lo cursivo, subrayado y negrillas es nuestro.

Como se puede apreciar, existe la obligación de verificar el desempeño del Departamento de Auditoría Interna, en términos de cómo se desempeña. Elementos tradicionales como supervisión, revisiones internas y externas, monitoreo y benchmarking de medidas clave de desempeño del Departamento de Auditoría Interna, ha llegado a ser reconocido como el 4º elemento de aseguramiento de la calidad. Sin embargo, seleccionar y monitorear las medidas de desempeño adecuadas para determinado Departamento de Auditoría Interna puede no ser una tarea fácil, ya que dependerá entre otras circunstancias, del ambiente competitivo de la organización, el sector ó industria al que pertenece, si es una organización lucrativa ó sin fines de lucro, si se trata de una Dependencia gubernamental, asimismo, dependerá del tamaño y número de empleados de la organización, que conlleven a que cada Departamento de Auditoría Interna persiga diferentes objetivos estratégicos y una diferente misión a cumplir, toda vez que las medidas de desempeño seleccionadas para evaluar al Departamento de Auditoría Interna, deben reflejar precisamente eso, su desempeño, pero sobretodo deben de mostrar el progreso del Departamento de Auditoría Interna en el cumplimiento de estos objetivos estratégicos y de su propia misión.

A principios de los años 80's el Instituto de Auditores Internos impulsó pensamiento de la importancia de revisiones externas como la principal forma de asegurar la calidad en la auditoría y en los años 90's muchos departamentos de Auditoría Interna comenzaron a adoptar programas de calidad total (Total Quality Management TQM), para asegurar la calidad en el Departamento de Auditoría Interna.

Un elemento clave en estos programas de calidad fue el uso de medidas de desempeño, precisamente para seguir la pista de cómo se comportaba la calidad e incluso se elaboraban trabajos de Benchmarking para efectos de distinguir diferencias con otros departamentos de Auditoría Interna. Debido a lo anterior, el Instituto de Auditores Internos estableció su servicio de Benchmarking Global Auditing Information

Network (GAIN), donde se presentan datos obtenidos de un universo de empresas, y cómo se desempeña su departamento de Auditoría Interna, de tal suerte que sirve de comparativo para los diversos programas de Benchmarking que se deseen desarrollar, presentándose diversas medidas financieras y no financieras.

Aunado a lo anterior, en el año de 1994, la Fundación para la Investigación del Instituto de Auditores Internos, publicó su estudio *Developing Productivity in Quality Measurement Systems for Internal Auditing Departments*. Finalmente el Instituto de Auditores Internos agregó medidas de desempeño a su última versión de su manual de aseguramiento de calidad, en *Business-Focused Quality Assurance Review Manual*.

Dado todo lo anterior, los departamentos de Auditoría Interna se limitan a tener un programa de control de calidad Total Quality Management y un Benchmarking, pero presentan en lo general 2 principales problemas:

1. Identificar cuáles son las mejores medidas de desempeño para determinado departamento de Auditoría Interna, y
2. ¿Cómo puede un Director Ejecutivo de Auditoría amarrar éstas medidas de desempeño a la estrategia de largo plazo del departamento de Auditoría Interna y al efectivo cumplimiento de su misión?

En efecto, los programas de calidad de los departamentos de Auditoría Interna no dejan de ser sumamente útiles para los propios departamentos, sin embargo, presentan diversas limitaciones, como por ejemplo, sus resultados son de operaciones pasadas, dificultando reconocer si el rumbo hacia donde va dirigido el departamento de Auditoría Interna le permita a éste cumplir con sus objetivos. Adicionalmente, no se facilita en la elección de indicadores ó medidas de desempeño que sean críticos, llevando a los distintos departamentos de Auditoría Interna a una enmarañada lista de

indicadores, que en el mejor de los casos no son menos de 100, complicando su correcta evaluación. Asimismo, existen casos documentados de empresas que presentaban problemas financieros y que optaron por implantar programas de calidad total en sus procesos de manufactura, pero después de realizar importantes inversiones, continuaban presentando bajas ventas y hasta pérdidas, y en no pocas ocasiones se debía a que sus mejoras de calidad no era el problema, sino que no reconocían o que realmente requería el cliente, ó no identificaba los indicadores críticos para la evaluación de su desempeño.

Como lo mencionan Kaplan y Norton (1996), *“a medida que las organizaciones intentan transformarse para poder competir –con éxito- en el futuro, recurren a toda una variedad de iniciativas de mejora:*

- ✦ *Gestión de calidad total (Total Quality Management),*
- ✦ *Sistemas de distribución y de producción justo a tiempo (Just in Time),*
- ✦ *Competencia basada en el tiempo,*
- ✦ *Reducción de costos,*
- ✦ *Otorgar poder a los empleados (Empowerment),*
- ✦ *Reingeniería.”*

Y agregan, *“para cada uno de estos programas de mejora existen ya éxitos demostrados, defensores, gurús y asesores. Cada uno de ellos compite por el tiempo, la energía y los recursos de los altos ejecutivos. Y cada uno de ellos ofrece la promesa de la creación de un valor añadido....El objetivo de estos programas no es una mejora incremental ó la supervivencia. El objetivo es una actuación que permita que la organización tenga éxito....sin embargo, muchos de estos programas de mejora han dado unos resultados decepcionantes. Es frecuente que los programas estén*

fragmentados. Puede ser que no estén vinculados a la estrategia de la organización ni a la consecución de resultados financieros y económicos concretos”.

En el reporte GAIN de 1997, se presenta el hecho de que un 74% de los encuestados no había realizado la revisión de aseguramiento de calidad por un externo. El objetivo de este trabajo no es suprimir la revisión, sino que además de ser una herramienta para verificar la actuación pasada y no sirve para verificar la actuación futura; tampoco es una herramienta que efectivamente se esté utilizando.

Adicionalmente, en el documento *Research Opportunities in the Internal Auditing*¹², elaborado por el Instituto de Auditores Internos, presenta exhaustivas líneas de investigación para la auditoría interna, con temas de interés y de importancia, el cual fue escrito como un puente de comunicación entre el mundo académico y el que practica la auditoría interna, combinando sus perspectivas, metodologías y técnicas. Y es precisamente en su capítulo seis de ese documento, donde trata lo referente a la medición del desempeño del departamento de auditoría interna, donde nos recuerda que las funciones de auditoría interna igualmente deben estar sometidas a sistemas de control, que permitan conocer su desempeño conforme a la actuación que debe tener, así conforme a sus objetivos y metas a cumplir. Como ya se mencionó, las Normas señalan la obligación de contar con programas de calidad total, sin embargo, continúan señalando que el programa de calidad debe monitorear la función de auditoría interna en dos aspectos principales, que son: a) el programa deberá agregar valor y mejorar las operaciones de la organización; y, b) el programa de calidad deberá ayudar a que las funciones de auditoría interna se ejecuten conforme a las Normas.

¹² *Research Opportunities in Internal Auditing*. Editores Bailey, Andrew D. Jr.; Gramling, Audrey A. y Ramamoorti, Sridhar. (2003). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

El documento agrega, que una de las formas de que la función de auditoría interna agregue valor y mejore a la organización y su gobierno, es que el departamento de auditoría interna cumpla con su papel que previamente le asignó la Alta Dirección y el Consejo, en su caso; por lo que el departamento de auditoría interna debe establecer métodos para seguir por el camino de cumplir con metas, objetivos y estrategias, documentados en su papel dentro de la organización. Una forma es estableciendo diversas medidas de desempeño, como pudiesen ser, número de reportes publicados, o porcentaje de trabajos completados versus planeados, etc.; sin embargo, la elección de las medidas adecuadas no es fácil, sobretodo cuando se pretende que nos reflejen si los objetivos y estrategias del departamento de auditoría interna se están cumpliendo y si se está yendo por el camino correcto. Y para lograr esto, varias empresas han comenzado a visualizar que la solución se encuentra en el Balanced Scorecard ó Cuadro de Mando Integral. Arrojándonos la siguiente pregunta: ¿Cómo puede un Balanced Scorecard o Cuadro de Mando Integral ser aplicado efectivamente para evaluar el desempeño en un Departamento de Auditoría Interna? Es así que en el siguiente capítulo se refiere una explicación de en qué consiste esta metodología, para posteriormente, en un tercer capítulo, presentar un ejercicio de construcción del mismo.

CAPÍTULO SEGUNDO: EL BALANCED SCORECARD

"Los gerentes que no son capaces de medir lo que necesitan, frecuentemente terminan por necesitar solamente aquello que pueden medir."

Russell L. Ackoff.

1. Antecedentes y Origen del Balanced Scorecard o Cuadro de Mando Integral.

Comenzaremos a ubicarnos a través del tiempo, donde trabajos previos a la generación del Balanced Scorecard, a principios de los años ochentas, con dos publicaciones del Dr. Robert Kaplan

en 1983 y 1984, en donde presenta un amplio cuestionamiento de la perspectiva tradicional de la contabilidad de gestión y aboga por incorporar una perspectiva menos contable y más estratégica, además que recomienda que se debe prestar más atención a las prácticas de las empresas innovadoras.

Posteriormente y junto con el Nolan Norton Institute, a través de su fundador, David Norton, a principios de los años 90¹⁵, comienzan un trabajo de medición de resultados en 12 organizaciones, dando principio a lo que se conoce como el Balanced Scorecard o Cuadro de mando integral.

¹⁴ Con Base en Kaplan, Robert. (1983). "Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research". *The American Counting Review*. Vol. 53. No. 4. pp. 686-705; y Kaplan, Robert. (1984). "The evolution of management accounting". *The American Counting Review*. Vol. 59. No. 3. pp. 390-418.

Derivados de la estrategia y la visión de la organización, el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral es un complemento de indicadores de medición de desempeño con indicadores financieros y no financieros, de los factores clave que influirán en el resultado futuro. Es decir, esta herramienta enfatiza la conversión de visión y estrategia de la empresa en objetivos e indicadores estratégicos.

La alternativa del Balanced Scorecard o Cuadro de mando integral que aportan Kaplan y Norton es ver a la organización desde cuatro perspectivas: financiera, cliente, procesos internos y aprendizaje y crecimiento. Estos indicadores comunican cuáles serán los inductores de los resultados futuros, es decir, los inductores que indican cómo crear valor a través de las inversiones, por ejemplo, en clientes, proveedores, empleados, etc. En este contexto, los indicadores deben integrarse en un sistema de gestión, y no solo un sistema para medir resultados, sino que sea el marco organizativo de un sistema de gestión estratégica.

En otras palabras, es la herramienta que traduce la misión, visión y estrategia de una organización en un marco de trabajo para la medición, establecimiento de metas y conexión de las iniciativas estratégicas a los objetivos estratégicos.

El Balanced Scorecard o cuadro de mando integral ha tenido una serie de evoluciones desde su aparición, que viene desde el año 1992, cuando Kaplan y Norton¹⁴ publican su primer artículo de este tema, proponiéndolo como una herramienta para medir el desempeño en las organizaciones, que visualizara además de los aspectos financieros, otros tres aspectos, que eran los referentes a los clientes, los procesos internos y los de innovación y aprendizaje, presentadas en cuatro perspectivas.

¹⁴Con Base en Kaplan, R.S. y Norton, D.P. 1992. "The Balanced Scorecard – measures that drive performance". *Harvard Business Review*. Vol. 70. No. 1. Enero-Febrero. pp. 71-79.

En esta primera etapa del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, si bien no tiene una definición formal por los autores, sí se empezaba a clarificar la idea que lo definía como un sistema de medición estructurado basado en una mezcla de medidas financieras y no financieras del desempeño del negocio.

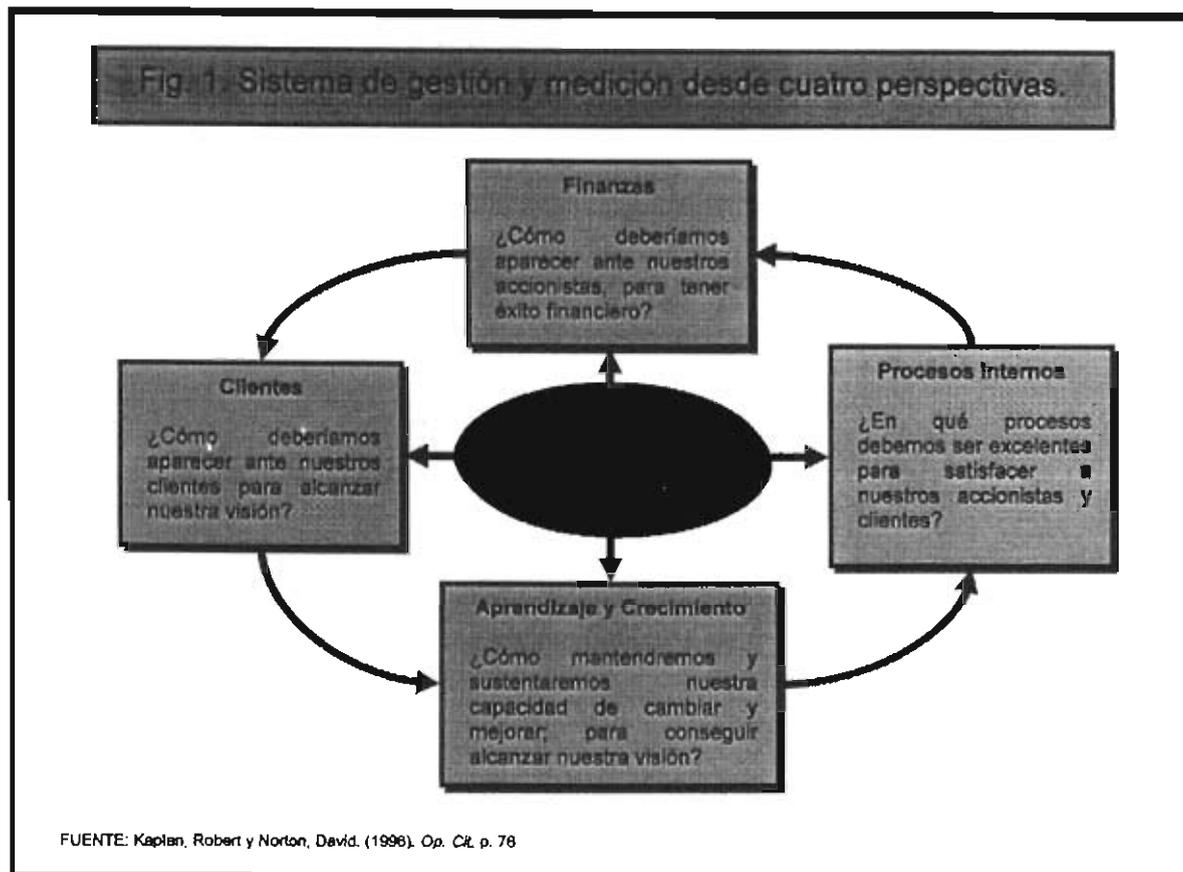
Lawrie y Cobbold¹⁵ identifican al Balanced Scorecard o cuadro de mando integral en su primera etapa como una mezcla de medidas financieras y no financieras, con un limitado número de mediciones aproximadamente entre 15 a 25, agrupados en las cuatro perspectivas ya mencionadas, donde las medidas elegidas se relacionan a metas estratégicas específicas, usualmente documentadas en tablas con una ó más medidas asociadas con cada meta. Las medidas deberían ser elegidas para apoyar a los gerentes reflejando un acceso privilegiado a información estratégica y el que exista el flujo de esta información estratégica.

Una segunda etapa en que entra el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral es cuando los autores detectan a mediados de los años noventa, que más que ser utilizado como un sistema de medición del desempeño, también contribuye como una herramienta de administración estratégica, sin descuidar el uso de las cuatro perspectivas, ya que esto promueve una visión más holística de los negocios. Se define entonces como una herramienta que traduce la misión, visión y estrategia de una organización, en un marco de trabajo para la medición, establecimiento de metas y conexión de las iniciativas estratégicas a los objetivos estratégicos.

Actualmente se está desarrollando ya una tercera generación del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, donde se hace un mayor énfasis en aspectos estratégicos, vinculación de cuestiones de iniciativas y su logro de objetivos

¹⁵ Con Base en Lawrie, Gavin y Cobbold, Ian. (2004a). "Third-generation balanced scorecard: evolution, of an affective strategic control tool". *International Journal of productivity and Performance Management*. Vol. 53. No. 7. pp. 611-623.

estratégicos, un mayor abundamiento en las relaciones causa-efecto que deben tener los indicadores, entre otros aspectos¹⁶.



El Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, se puede generar para grandes corporativos, unidades de negocio independientes, áreas específicas de una organización, ya sea para grandes, medianas y pequeñas empresas. En Estados Unidos, diversas empresas y distintos sectores, han implantado el Balanced Scorecard, como son:

¹⁶ El desarrollo de esta 3ª generación rebasa el alcance del presente documento, ya que se abordará la construcción del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral desde el enfoque que se le da en la 2ª generación; sin embargo se remite al lector a las siguientes lecturas, para mayor abundamiento de esta 3ª generación: Kaplan, Robert S. y Norton, David P. (2001). *Strategic Maps. Harvard Business School Press.* 331 pp., el cual ahonda en el concepto de construcción de mapas estratégicos o mapas de la estrategia; Lawrie, Gavin y Cobbold, Ian. (2004a). *Op. Cit.*; y Cobbold, Ian y Lawrie, Gavin. (2004b). *Designing a strategic management systems using the third-generation balanced scorecard. A case study.* International Journal of productivity and Performance Management. Vol. 53. No. 7. pp. 624-633.

Caterpillar, Inc., Daimler Chrysler, Walt Disney World Company, US Army, UPS, University of Washington, University of Virginia Library, University of Vermont, Ministry of Defense tanto en USA como en el Reino Unido, St. Michael's Hospital, Sears Roebuck & Company, Philips Electronics, Pfizer Inc., Mobil North American, Hilton Hotels Corp., General Electric Company, Ford Motor Company, Exxon Mobil Corp., DuPont, BMW Financial Services y AT&T Canada, entre muchas otras organizaciones. En el Anexo 1, se presenta un listado con más de 130 empresas que ya han desarrollado esta metodología, y se puede apreciar como en este listado como el del anexo 1, que son distintos los sectores a los que pertenecen dichas organizaciones, sean de manufactura, servicios, petróleo, *retail*, servicios financieros, servicios hospitalarios o de hospedaje, seguros, telecomunicaciones, así como instituciones educativas y gubernamentales.

Igualmente, algunas empresas en Latinoamérica, que se tenga documentado que cuentan con el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral en alguna de sus unidades de negocio, son:

México: Grupo Nacional Provincial, S.A., El Palacio de Hierro SA CV, Grupo LALA, Cinépolis, Autobuses de Oriente, Grupo COMEX, Presidencia de la República, Instituto Mexicano del Seguro Social, Comisión Federal de Electricidad.

Colombia: Bayer

Chile: Compañía Siderúrgica.

Argentina: Grupo MICRO

Brasil: TELECOM

Honduras: La Prensa.

El **Balanced Scorecard** o cuadro de mando integral enfatiza la conversión de visión y estrategia de la organización en objetivos e indicadores estratégicos, complementando indicadores de medición de los resultados de la actuación no financieros con indicadores financieros, de los factores clave que influyen en los resultados del futuro. Es utilizado en la dirección estratégica así como en su control de gestión, ayudando a crear un poderoso clima de aprendizaje continuo dentro de una organización, realizando revisiones estratégicas y sistemáticas, obtener retroalimentación para aprender sobre la estrategia y mejorarla.

El **Balanced Scorecard** o cuadro de mando integral conserva la medición financiera como un resumen crítico de la actuación gerencial, pero realiza un conjunto de mediciones más generales e integradas que vinculan al cliente actual, los procesos internos, los empleados y la actuación de los sistemas con el éxito financiero a largo plazo, y este es quizá uno de sus potencialidades, la visión de largo plazo para el éxito de la organización, cambiando una serie de paradigmas actuales, de visiones de corto plazo. Lo anterior al traducir la visión, misión y objetivos en indicadores/mediciones del desempeño de la organización, juntando la información, dando seguimiento a los impulsores del negocio, orientando y alineando los procesos.

Ahora bien, algunas metas y beneficios del **Balanced Scorecard** o cuadro de mando integral son:

Metas:

- Traduce la estrategia a términos operativos.
- Asegura que los componentes de la estrategia (objetivos, medidas e iniciativas) estén alineados y relacionados.

- ✦ Comunica la estrategia en la organización.
- ✦ Establece la base de un proceso administrativo de estrategia integrado.

Beneficios:

- ✦ Ayuda a aclarar la visión en la organización.
- ✦ Ayuda a ganar consenso y propiedad en el equipo ejecutivo.
- ✦ Proporciona un marco para alinear la organización.
- ✦ Integra la planeación estratégica y los procesos de implementación.
- ✦ Conduce el capital y el proceso de asignación de recursos.
- ✦ Mejora la efectividad administrativa a través de la toma de decisiones en tiempo real.

2. Las Perspectivas del Balanced Scorecard o Cuadro de mando integral.

El Balanced Scorecard o cuadro de mando integral presenta en su estructura original, el planteamiento de cuatro perspectivas, que son: financiera, cliente, procesos

internos y la de aprendizaje y crecimiento, como se muestra en la Figura 1. Debe tenerse atención que aunque los autores de la herramienta del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral y las diversas implantaciones de esta herramienta en diversas empresas, han encontrado que estas cuatro perspectivas son suficientes, ha habido también diversos estudios e implantaciones, agregando alguna otra perspectiva, no debiendo utilizarse esta herramienta como camisa de fuerza, sino que deberá contemplarse cada organización y su orientación estratégica, siendo la única condición de que no deberán agregarse perspectivas en forma aislada, sino que las medidas que aparezcan en el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral deberán estar integradas completamente en las relaciones causa-efecto que definen y cuentan la historia de la estrategia.

En este contexto, tenemos que un Balanced Scorecard o cuadro de mando integral típico se construye con base a cuatro perspectivas básicas: Financiera, Clientes, Procesos Internos y Aprendizaje y Crecimiento, presentándose a continuación una explicación de en qué consiste cada una de estas perspectivas y cómo se aplicaría en un departamento de auditoría interna (DAI) ó cuál sería su interpretación.

Perspectiva Financiera.

En esta perspectiva se debe de responder a la pregunta: ¿Cómo deberíamos aparecer ante nuestros accionistas, para tener éxito financiero?

Su propósito debe ser: *Entender los objetivos estratégicos que la organización debe cumplir para satisfacer a los accionistas. En el caso de empresas no lucrativas o públicas poder ser eficiente y eficaz.*

La perspectiva financiera incorpora la visión de los accionistas y mide la creación de valor de la empresa. En ésta perspectiva del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, los objetivos financieros sirven de enfoque para los objetivos e indicadores en todas las demás perspectivas, dependiendo el grado de madurez de la organización que se vaya a implantar el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, donde cada una de las medidas seleccionadas debe formar parte de un eslabón de relaciones causa-efecto, que culminen en la mejora de la actuación financiera.

El Balanced Scorecard o cuadro de mando integral debe empezar con los objetivos financieros a largo plazo para posteriormente vincular la secuencia de acciones que deben realizarse con los procesos financieros, los clientes, los procesos internos, con el personal y los sistemas, para buscar la deseada actuación económica a largo plazo. La perspectiva financiera generalmente es definida de acuerdo a las prioridades de la organización en cuanto a productividad y crecimiento, lo cual se aprecia en la Figura 7, donde en el mapa de la estrategia se observa que los objetivos financieros aterrizan en estas dos áreas.

Los objetivos financieros pueden diferir de forma considerable de acuerdo a la fase de ciclo de vida de un negocio, sea que se encuentre en fase de crecimiento, permanencia ó de maduración. Algunos ejemplos de objetivos financieros se muestran en la Tabla 1.

Tabla1. Objetivos financieros según la fase del negocio ¹⁷ .		
FASE	OBJETIVOS FINANCIEROS	CARACTERÍSTICAS
CRECIMIENTO	Incrementar el porcentaje de ventas en los mercados, grupos de clientes y regiones seleccionados.	<ul style="list-style-type: none"> • Producto o servicios con alto potencial de crecimiento. • Flujos de caja negativos o muy bajos. • Los recursos son destinados a desarrollar, construir y crear capacidad de funcionamiento. • Se invierte en sistemas, equipos e infraestructura.
PERMANENCIA	Rentabilidad.	<ul style="list-style-type: none"> • Obtención de mayores rendimientos sobre el capital invertido. • Mantener o incrementar la cuota de mercado.

¹⁷ FUENTE: Kaplan, Robert y Norton, David. (1996). Op. Cit. p. 69.

		<ul style="list-style-type: none"> • Solución de "cuellos de botella", ampliación de la capacidad y mejora continua. • Maximización de ingresos.
MADURACIÓN	Aumentar al máximo el flujo de caja a la compañía.	<ul style="list-style-type: none"> • No requiere de inversiones importantes, solo para mantener equipos y capacidades. • Maximizar el rendimiento procedente de todas las inversiones que se han realizado en el pasado. • Se intentan reducir las necesidades de capital circulante.

En esta perspectiva, existen ciertos temas financieros que impulsan la estrategia empresarial, para los cuales hay que seleccionar indicadores de acuerdo a la fase del negocio y la estrategia a seguir:

1. Crecimiento y diversificación de los ingresos.
2. Reducción de costos / mejora de la productividad.
3. Utilización de los activos / estrategia de inversión.

En la Tabla 2 se muestran algunos ejemplos de tales indicadores:

Tabla 2. Ejemplos de indicadores de los temas financieros estratégicos ¹⁸ .			
Fase del ciclo de vida	Temas financieros estratégicos		
	Crecimiento y diversificación de los ingresos	Reducción de costos y mejora de la productividad	Utilización de los activos y nuevas inversiones.
Crecimiento.	<ul style="list-style-type: none"> • Tasa de crecimiento de ventas por segmento. • % Ingresos relativos a nuevos productos y servicios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ingreso por empleado. • Producción por empleado 	<ul style="list-style-type: none"> • % inversiones vs. ventas. • I+D vs. ventas.
Permanencia.	<ul style="list-style-type: none"> • Cuota de clientes objetivo. • Crecimiento del mercado (% de incremento de ventas vs. ventas totales del mercado). • Participación en el mercado (% ventas vs. ventas totales del mercado). • Rentabilidad por cliente. • Reducción del riesgo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Benchmarking de costos por competidores. • % reducción de costos. • Costos indirectos (% vs. ventas). 	<ul style="list-style-type: none"> • Indicadores de capital circulante. • ROI, ROA, ROE. • Tasa de uso de los activos.
Maduración.	<ul style="list-style-type: none"> • Rentabilidad por cliente. • % de clientela no rentable. • Estructura de clientes. • Minimización del riesgo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Costo unitario por servicio. • Estructura de costos (% costos variables vs. costos totales) 	<ul style="list-style-type: none"> • Payback (devoluciones). • Throughput (Rendimiento y uso).

¹⁸ FUENTE: Council of Logistics Management. (1991). "Improving Quality and Productivity in the Logistics Process. Achieving Customer Satisfaction Breakthroughs". Edit. A. T. Kearney, Inc. USA. p. 128.

Adecuación de la perspectiva financiera para el Departamento de Auditoría Interna.

En un departamento de auditoría interna, cabría preguntar ¿quiénes son los accionistas del departamento de auditoría interna?, esto es, pareciera que el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral fue diseñado para una organización y no para unidad de mando, como podría ser un Departamento de Auditoría Interna, sin embargo esto no es del todo cierto, ya que se pueden realizar reinterpretaciones en esta como en las demás perspectivas para construir el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral. Para el caso que nos ocupa, ultimadamente, los accionistas de un Departamento de Auditoría Interna bien pueden ser los mismos accionistas de la organización, así como también la Alta Gerencia (Board of Directors), e incluso el propio Comité de Auditoría. En este sentido, debe entenderse a quien el Departamento de Auditoría Interna rinda cuentas, tenga una relación funcional superior pero no le preste los servicios de auditoría directamente, como se verá más adelante en el caso de la perspectiva de clientes.

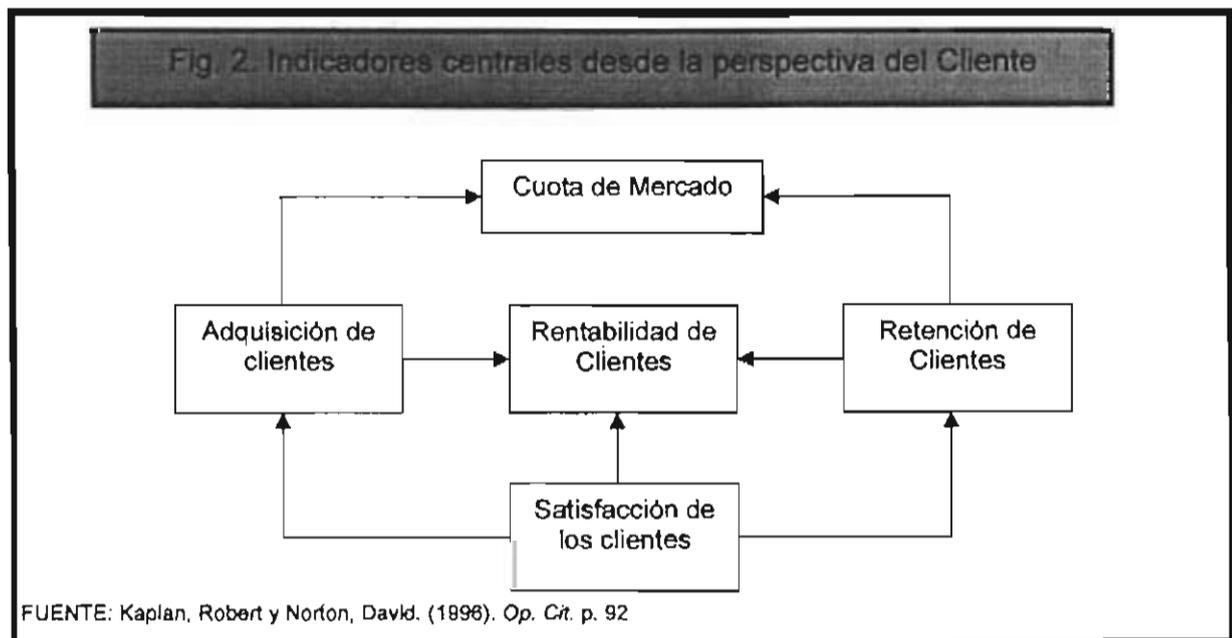
Las medidas de desempeño deberán así, estar relacionadas hacia lo que pretendería el Comité de Auditoría, la Alta Dirección y el propio Departamento de Auditoría Interna; en cumplimiento de la misión y objetivos del Departamento de Auditoría Interna y adicionalmente, estas mediciones de desempeño deberán estar relacionadas al uso de recursos del Departamento de Auditoría Interna. Si bien el Departamento de Auditoría Interna no genera ingresos a la organización ya que no cuenta con clientes externos a la organización, sí deberá de cuidar los recursos con que cuenta, sean financieros, de infraestructura e incluso tecnológicos, para el correcto desempeño de sus funciones; y es en estos aspectos donde deberá colocar sus mediciones de desempeño.

Perspectiva del cliente

En esta perspectiva se debe de responder a la pregunta: ¿Cómo deberíamos parecer ante nuestros clientes para alcanzar nuestra visión?

Propósito: Entender a los segmentos a los que atiende la empresa y la propuesta de valor para *cada uno* (Estrategia de Diferenciación).

En la perspectiva del cliente del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, las organizaciones identifican los segmentos del cliente y del mercado en que han elegido competir y/o dar servicio, permitiendo que las unidades de negocio equiparen sus indicadores clave sobre determinados clientes. Los indicadores centrales de esta perspectiva son genéricos en toda clase de organizaciones y se pueden agrupar en una cadena causal de relaciones. Este grupo de indicadores centrales se muestran en la figura 2.



Satisfacción del cliente.- Es la evaluación del nivel de satisfacción de los clientes según criterios de actuación específicos dentro de la propuesta de valor añadido.

Retención.- es el dar seguimiento, la tasa a la que se retiene ó mantiene las relaciones existentes con los clientes.

Adquisición.- Aquí se determina el incremento de clientes, donde generalmente se mide en términos absolutos ó relativos, la tasa en que la organización atrae ó gana nuevos clientes ó negocios.

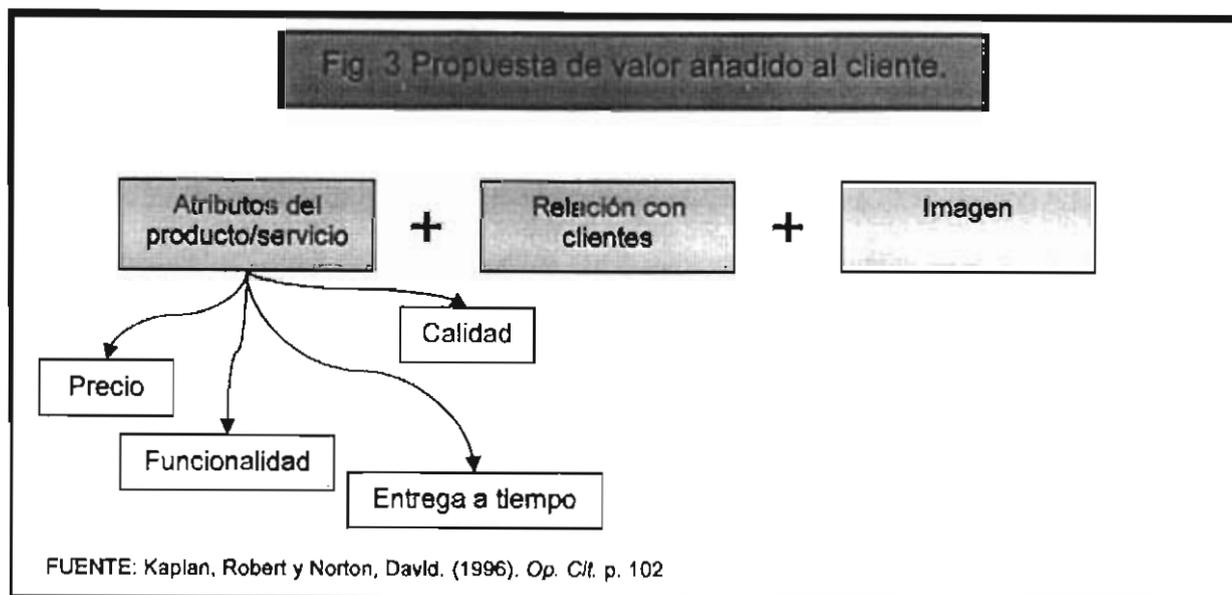
Rentabilidad del cliente.- Mide el beneficio neto de un cliente o de un segmento, después de descontar los únicos gastos necesarios para mantener ese cliente.

Cuota de mercado.- En este se refleja la proporción de ventas en un mercado dado.

En esta perspectiva también es posible identificar y medir en forma específica, las propuestas que den valor agregado, y que es uno de los principales objetivos de un Departamento de Auditoría Interna, que es precisamente generar valor agregado en sus trabajos de auditoría, esto es, hay que ofrecer productos y servicios mejor delineados con las preferencias de los clientes, traduciendo la visión y estrategia en objetivos concretos basados en el mercado y clientes.

Las empresas que intentan serlo todo para todo el mundo, acostumbran por terminar no siendo nada para nadie, por lo que las unidades de negocio con Balanced Scorecard o cuadro de mando integral han de identificar los segmentos de mercado en sus poblaciones de clientes existentes y potenciales y luego seleccionar los segmentos en los que eligen competir, identificando qué clientes demandan y valoran una propuesta de valor y aunque las propuestas de valor varían según los sectores económicos y los diferentes segmentos de mercado, existe un conjunto común de

atributos que pueden ser organizados en tres categorías, como se muestra en la siguiente Figura 3.



Donde los atributos que se deben tener presentes, detectados por funcionarios:

- ▼ En productos y servicios: Funcionalidad, Calidad, Precios y Entrega a tiempo.
- ▼ En relaciones con los clientes: Calidad en la experiencia de compra y relaciones personales
- ▼ Interna y externamente: Imagen y reputación

Y esta perspectiva del cliente es definida por los atributos que diferencian a la organización a los ojos del cliente.

Adecuación de la perspectiva del cliente para el Departamento de Auditoría Interna.

En forma similar a lo que se presentaba en la perspectiva financiera, se tiene en esta perspectiva del cliente, esto es, definir ¿quiénes son los clientes del departamento de auditoría interna? Aquí es importante destacar que los clientes del Departamento de Auditoría Interna no son los clientes de la organización en sí, sino que esta respuestas se contesta identificando quiénes son los que reciben el servicio de auditoría interna, por lo que los gerentes de los departamentos que están siendo auditados o revisados, son los que se deben considerar como los clientes del Departamento de Auditoría Interna, después de todo son los que más ganan en términos de mejora de procesos y reducción de riesgos y consecuentemente las medidas de desempeño deben referirse a evaluaciones de los gerentes que han recibido auditorías, o que estén en proceso e incluso aquellos gerentes susceptibles de recibir alguna revisión de parte del Departamento de Auditoría Interna.

Perspectiva Interna. (Procesos Internos)

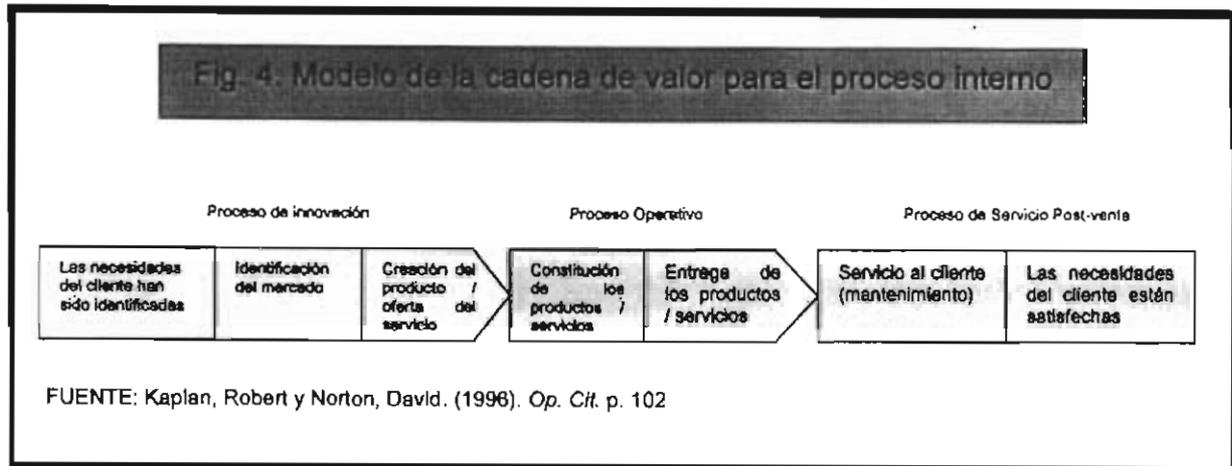
En esta perspectiva se debe de responder a la pregunta: ¿En qué procesos debemos ser excelentes para satisfacer a nuestros accionistas y clientes?

Propósito: Construir la cadena de valor del negocio y entender cómo ésta guía el desempeño que soporta los objetivos en las perspectivas del cliente y finanzas.

En ésta perspectiva los directivos identifican los procesos más críticos a la hora de conseguir los objetivos de accionistas y clientes. Al respetar la secuencia de las perspectivas financieras y la del cliente donde se desarrollaron sus objetivos e indicadores, es que se pueda ahora concentrarse en los procesos operativos internos.

En el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral se recomienda definir un completo análisis de los procesos más importantes con los que se cuente y determinar la cadena de valor, como se muestra en la Figura 4.

Fig. 4: Modelo de la cadena de valor para el proceso interno



Identificando:

- ✦ Las necesidades del cliente actual y futuro
- ✦ Desarrollar nuevas soluciones para éstas necesidades
- ✦ Entrega de los productos y servicios existentes
- ✦ Servicio posventa que añaden valor que reciben los clientes

En el **Balanced Scorecard** o cuadro de mando integral, los objetivos e indicadores para la perspectiva del proceso interno se derivan de estrategias explícitas para satisfacer las expectativas del cliente y accionistas. Este proceso secuencial y vertical acostumbra a revelar en su totalidad, los nuevos procesos en los que una organización ha de sobresalir con excelencia.

La **Perspectiva de Procesos Internos** es definida por la identificación de los procesos clave en los que la organización se debe enfocar para lograr su estrategia. Durante el proceso de innovación, se lleva a cabo una búsqueda de necesidades inminentes, potenciales, que suelen tener su origen en la misma clientela, en sus propias necesidades, creándose el servicio o producto que pudiera satisfacerlas.

Para el proceso operativo, se tiene que se entregan los productos o servicios al cliente. En la gran mayoría de los sistemas de medición del desempeño, estos procesos operativos han sido el centro de atención, ejemplo de éstos, son las reducciones de costos, excelencia en tiempos de entrega, excelencia en tiempos de operaciones, optimizaciones, etc.

Finalmente, para los procesos de servicio post-venta, una vez que el cliente ha adquirido el producto, necesita una atención posterior, donde se deben considerar aspectos como agilidad en el manejo de garantías, defectos, devoluciones, servicios de asistencia técnica, facilidades de pago, etc.

Adecuación de la perspectiva de procesos internos para el Departamento de Auditoría Interna.

Como ya ha quedado precisado, los clientes del Departamento de Auditoría Interna son los gerentes de las distintas divisiones donde se practican las revisiones de auditoría, y es con ellos donde se deben de identificar las necesidades de productos o servicios. Es importante destacar el hecho de que no se debe perder bajo ninguna circunstancia objetividad e independencia, características importantes y esenciales para el correcto desarrollo del Departamento de Auditoría Interna. Lo anterior nos lleva a preguntar qué tipos de auditoría debería desempeñar el Departamento de Auditoría Interna y qué resultados deberían resultar de esas auditorías. Aspectos de duración de auditorías, tiempo de entrega de resultados, identificación de áreas de riesgo, etc.

Perspectiva de aprendizaje y crecimiento.

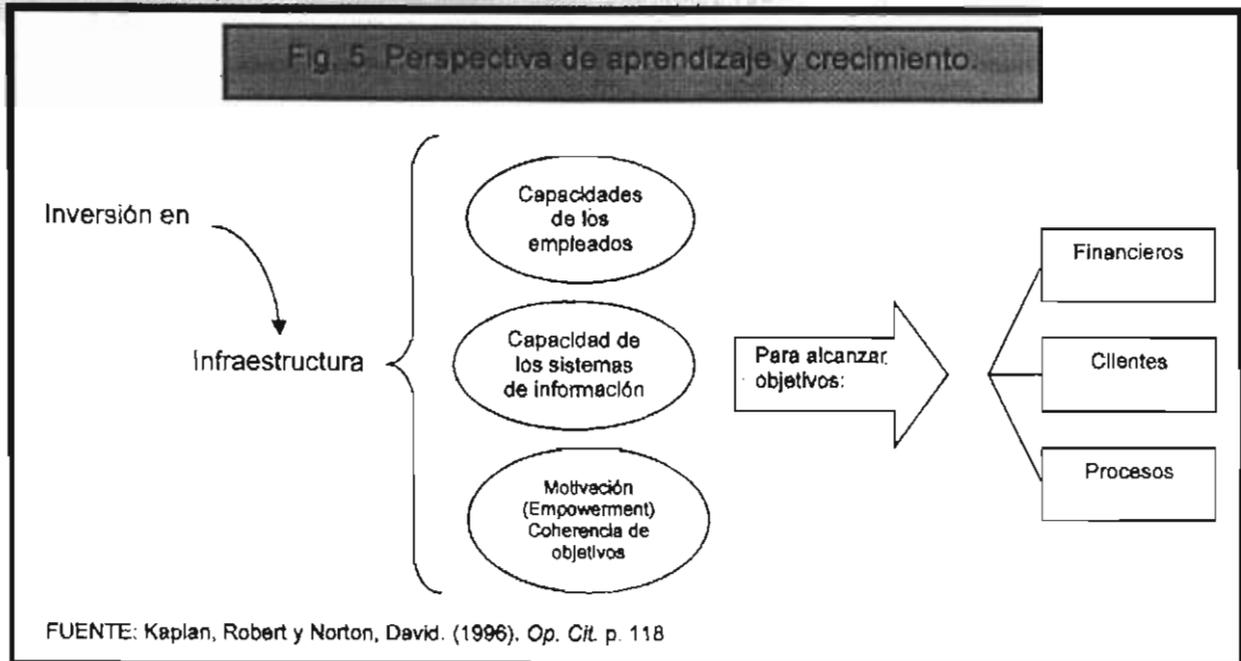
En esta perspectiva se debe de responder a la pregunta: ¿Cómo mantendremos

y sustentaremos nuestra capacidad de cambiar y mejorar; para conseguir alcanzar nuestra visión?

Propósito: Entender y ligar los conocimientos, las habilidades clave, los sistemas de información y el clima organizacional necesarios para soportar el cumplimiento de los objetivos de la perspectiva de procesos internos.

La cuarta y última perspectiva del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral típico, desarrolla objetivos e indicadores para impulsar el aprendizaje y el crecimiento de la organización. Los objetivos estratégicos en las tres perspectivas anteriores, identifican los puntos en que las organizaciones han de ser excelentes. Los objetivos de la perspectiva de aprendizaje y crecimiento proporcionan la infraestructura que permite que se alcancen los objetivos ambiciosos del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral. El Balanced Scorecard o cuadro de mando integral recalca la importancia de invertir para el futuro, no solamente en las áreas tradicionales de inversión; por ejemplo, las inversiones referentes a equipo y a investigación y desarrollo son ciertamente importantes, pero es poco probable que por sí mismas sean suficientes. Esto nos lleva a pensar que las organizaciones también deben invertir en su infraestructura: personal, sistemas y procedimientos, si es que se quieren alcanzar objetivos financieros a largo plazo.

Las estrategias para una actuación superior exigirán, en general, inversiones en personal, sistemas y procesos que construyen capacidades para la organización. La perspectiva de aprendizaje y crecimiento se enfoca en la mejora y soporte de las habilidades, cultura e infraestructura de la organización.



De la figura anterior, se desprende que se tienen tres categorías principales de variables en ésta perspectiva:

- Las capacidades de los empleados
- Las capacidades de los sistemas de información
- Motivación, delegación de poder (empowerment) y coherencia de objetivos

Sobre la primera –capacidades de los empleados- los indicadores clave serían:

1. La satisfacción del empleado
2. La retención del empleado
3. La productividad del empleado

Por medio de un sistema de desempeño formal que se incluya en el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, que nos permita tener un capital humano motivado y consciente, así como que sepa su papel y compromisos reales que juega dentro de la organización. En este punto nos damos cuenta definitivamente de la potencialidad del personal que se cuenta para la consecución de los objetivos estratégicos, permitiéndonos reaccionar para hacer crecer más a la gente y/o para tomar decisiones de separación ya sea de áreas estratégicas y/o de la organización.

En cuanto a la segunda categoría principal –capacidad de los sistemas de información- se deben contemplar aspectos de bases de datos estratégicas, Intranet, y sistemas de calidad y seguridad.

Y de la tercera categoría principal –motivación, delegación (empowerment) y coherencia de objetivos-, se deben tener presentes creación de equipos, capital humano, motivación, clima organizacional, alineación de objetivos personales-organizacionales, liderazgo y desarrollo, incentivos y retribución, perfiles, delegaciones de tareas, etc.

Adecuación de la perspectiva de aprendizaje y crecimiento para el Departamento de Auditoría Interna

La pregunta que resalta es: ¿El Departamento de Auditoría Interna tiene los conocimientos, capacidades y habilidades para renovarse constantemente asimismo, en el ambiente de negocios tan cambiante que actualmente se tiene? En esta perspectiva las medidas de desempeño deben estar relacionadas a conocimiento, capacidad y habilidades. Es importante percibir que los empleados que son auditados o revisados y que quieren realizar fraudes, cada día son más capaces en realizar sus fechorías, y además sus sistemas cada vez son más poderosos, por lo que los sistemas de tecnología de información y sus capacidades del Departamento de Auditoría Interna

deben ser igual de sofisticados y sus empleados igual ó más capaces que los empleados del resto de la organización.

3. Relaciones causa-efecto del Balanced Scorecard.

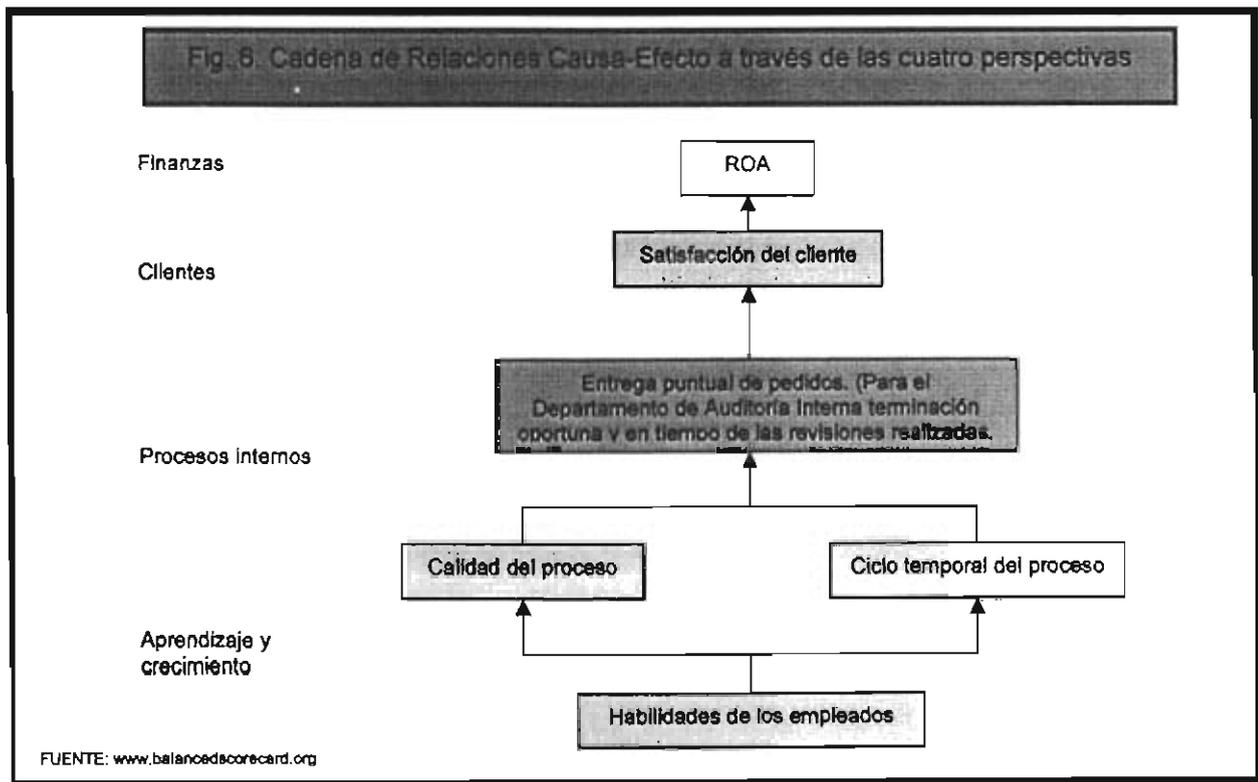
Como se ha venido insistiendo, el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral debe contar la historia de la estrategia iniciando con los objetivos financieros a largo plazo para posteriormente irlos vinculando a la secuencia de acciones que deben realizarse con los procesos financieros, los clientes, los procesos internos culminando con los de empleados y sistemas de información.

Ahora bien, una estrategia es un conjunto de hipótesis sobre la causa y el efecto, donde el sistema de medición debe establecer las relaciones entre los objetivos e indicadores en las diversas perspectivas con el fin de ser gestionadas y validadas. Por ejemplo, en una empresa lucrativa, un alto índice en ROA¹⁹ se podría obtener ,según el caso de estudio, mediante la repetición de adquisición con los clientes actuales y la ampliación de nuevos clientes, y posteriormente, con un análisis de las preferencias de los clientes, ó gerentes de otras áreas a quienes se les aplica la auditoría, podría ser la terminación en el plazo fijado en el inicio de la revisión, y ser este algo altamente valorado por ellos; y se deberá revisar en qué procesos se debe ser excelente a fin de que conseguir altos índices de término en la fecha establecida, donde pudiese mediante la capacitación y mejorando las habilidades de los empleados.

Así las cosas, como se aprecia en la Figura 6, se ve cómo toda una cadena de relaciones de causa y efecto que pueden establecerse como un vector vertical a través

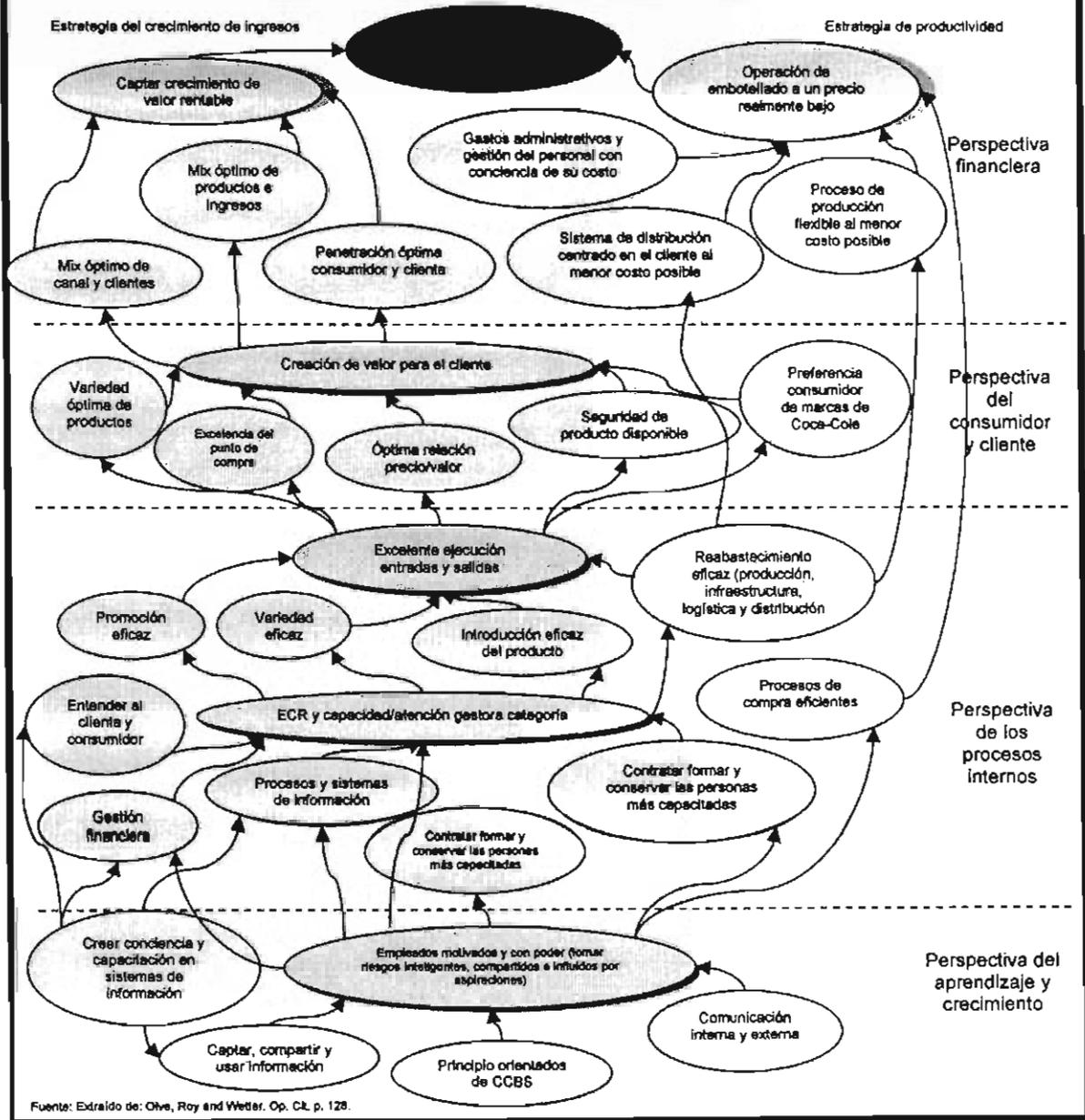
¹⁹ Para el caso de una unidad de mando, como lo es un Departamento de Auditoría Interna el *Return of assets* (ROA) parece ser no una meta a alcanzar. Posteriormente, se realiza una adecuación a la estructura original del Balanced Scorecard, de tal suerte que trate con temas de unidades de mando, y que es similar a empresas no lucrativas ó Dependencias gubernamentales.

de las cuatro perspectivas del Balanced Scorecard o Cuadro de Mando Integral, y debe contar la historia de la estrategia, empezando con los objetivos financieros a largo plazo, vinculándolos a la secuencia de acciones que deben realizarse con los procesos financieros, los clientes, los procesos internos y, finalmente con los empleados y los sistemas, para llegar a entregar la deseada actuación económica a largo plazo.



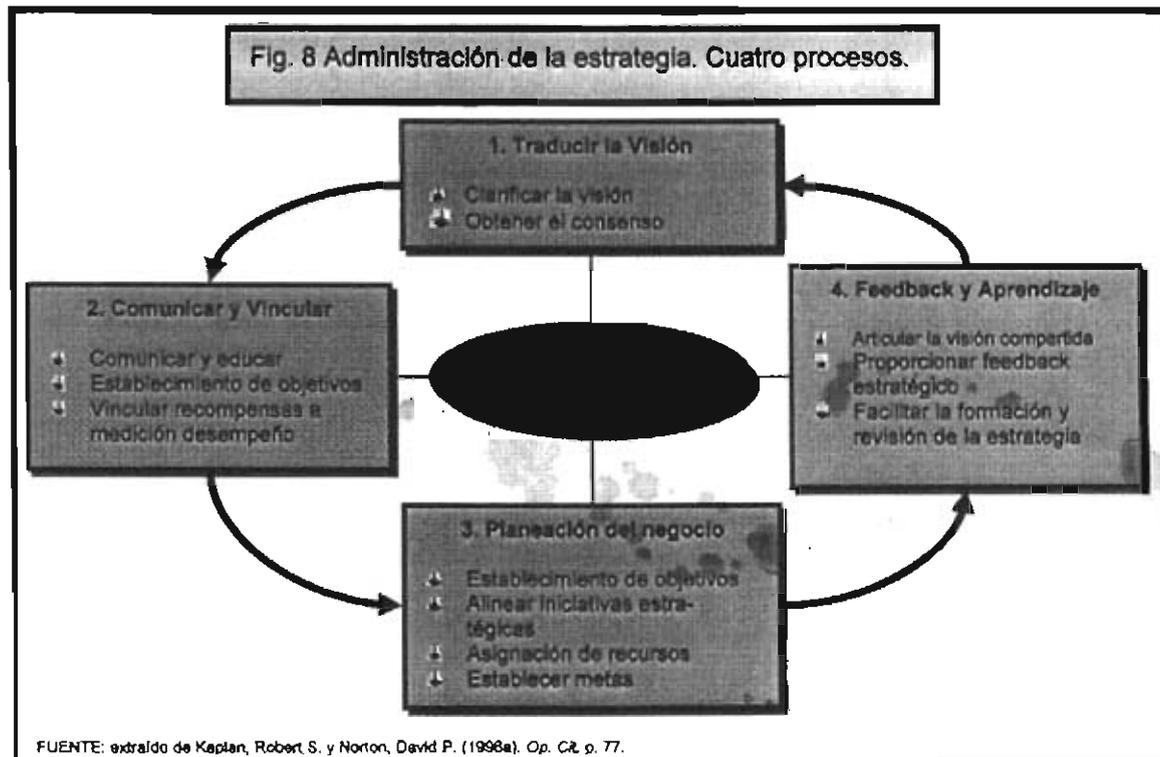
En la Figura 7 se aprecia una ilustración de las relaciones causa-efecto entre iniciativas estratégicas e indicadores de la empresa Bebidas Coca-Cola Suecia.

Fig. 7. Ilustración de las relaciones causa-efecto entre iniciativas estratégicas e indicadores en Bebidas Coca-Cola Suecia.



Fuente: Extraído de: Olive, Roy and Wetter. Op. Cit. p. 128.

Las empresas innovadoras están utilizando el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral como un sistema de gestión estratégica, para gestionar su estrategia a largo plazo. Kaplan y Norton²⁰ presentan una manera de cómo gestionar la estrategia en cuatro procesos, como a continuación se explica.



1. Clarificar y traducir la visión.

Trabajo que corresponde a la alta dirección, consistente en traducir la estrategia en unos objetivos estratégicos específicos, sea que se vaya a poner énfasis en el crecimiento del mercado, ingresos ó generación de flujo de efectivo; pero se debe ser explícito en cuanto a los segmentos de clientes y de mercado en los que se ha decidido

²⁰ Kaplan, Robert, D. y Norton, David P. (1996). *Op. Cit.*

competir. Generalmente es difícil obtener el consenso pero no se puede continuar hasta lograrlo.

2. Comunicar y vincular los objetivos y los indicadores estratégicos.

Los objetivos e indicadores son comunicados a toda la organización, recomendándose el uso de boletines, circulares, tableros, mamparas ó gacetas ó de forma electrónica. El objetivo es que todos los empleados conozcan los objetivos críticos que se deben alcanzar si se quiere que la estrategia de la organización tenga éxito y que todos los proyectos e iniciativas de la organización estén alineados con los procesos de cambio necesarios.

3. Planificación, establecimiento de objetivos y alineación de iniciativas estratégicas.

El Balanced Scorecard o cuadro de mando integral causa mayor impacto cuando se despliega para conducir el cambio de la organización. La alta dirección debe establecer unos objetivos muy ambiciosos para los indicadores de 3 a 5 años, que si se alcanzaran, transformarían radicalmente a la organización.

Por eso ataca en las cuatro perspectivas y así conseguir alcanzar los objetivos, utilizando además herramientas de benchmarking, reingeniería en procesos requeridos que no se centre en reducir costos, sino que se verifiquen mejoras espectaculares como tiempos de respuesta de pedidos ó de llegada (introducción) al mercado ó aumento e intensificación de las capacidades de los empleados.

Es claro que las compresiones de tiempo ó el incremento de capacidades no es el fin último, por lo que a través de una serie de relaciones de causa y efecto, incorporadas en el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, estas reducciones

de tiempo ó aumento de capacidades pueden traducirse, eventualmente, en un desempeño financiero superior.

4. Retroalimentación y la formación estratégica.

Generalmente, la alta dirección no cuenta con procedimientos para obtener un feedback sobre su estrategia para comprobar las hipótesis sobre las que se basa, y al contar con este feedback, es posible vigilar y ajustar las iniciativas ó incluso, si es el caso, realizar cambios de fondo en la estrategia. Las revisiones y puestas al día de la gestión pasan de revisar el pasado a aprender sobre el futuro; esto es, los directivos discuten no sólo cómo se consiguieron los resultados pasados, sino además, si sus expectativas para el futuro siguen yendo por el camino correcto. El Balanced Scorecard o cuadro de mando integral no es una colección de mediciones financieras y no financieras, sino que debe ser la traducción de la estrategia en un conjunto vinculado de medidas, que definan tanto los objetivos estratégicos a largo plazo como los mecanismos para alcanzar esos objetivos.²¹

²¹ Esta sección se realizó con apoyo de: Kaplan, Robert D. y Norton, David N. (1996). *Op. Cit.*

4. Modificación de la estructura del Balanced Scorecard para organizaciones no lucrativas o gubernamentales²².

Si bien es cierto que al desarrollar Robert Kaplan y David Norton el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, fue mediante una investigación en doce empresas lucrativas para evaluar su desempeño y como se ha destacado, posteriormente fue ya utilizado como una herramienta de administración estratégica, también lo es el hecho de que a pocos años de su generación, diversas organizaciones no lucrativas y gubernamentales iniciaron también la implantación del mismo dentro de su respectiva organización.

Ahora bien, hasta ahora la estructura del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral que se ha revisado corresponde en general a organizaciones del sector privado; sin embargo, Robert Kaplan y David Norton en su artículo *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic management: Part I*, ofrecen la posibilidad de realizar una modificación a la estructura original del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral para organizaciones no lucrativas y dependencias gubernamentales, donde los resultados financieros generalmente no son los principales objetivos a cumplir como sucedería en las organizaciones lucrativas.

En efecto, las organizaciones no lucrativas o gubernamentales presentarían dificultades para construir su Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, apreciando la estructura original, toda vez que los aspectos financieros (perspectiva financiera), se encuentra en la parte superior de la jerarquía sobre las demás perspectivas y para estas organizaciones –en la mayoría de los casos- sus objetivos principales no son el éxito financiero que obtenga la propia organización, por lo que

²² El presente subcapítulo se desarrolló esencialmente con base en: Kaplan, Robert. S. y Norton, David P. (2001). *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic management: Part I*. Accounting Horizons. Vol. 15. No. 1. pp. 87-104.

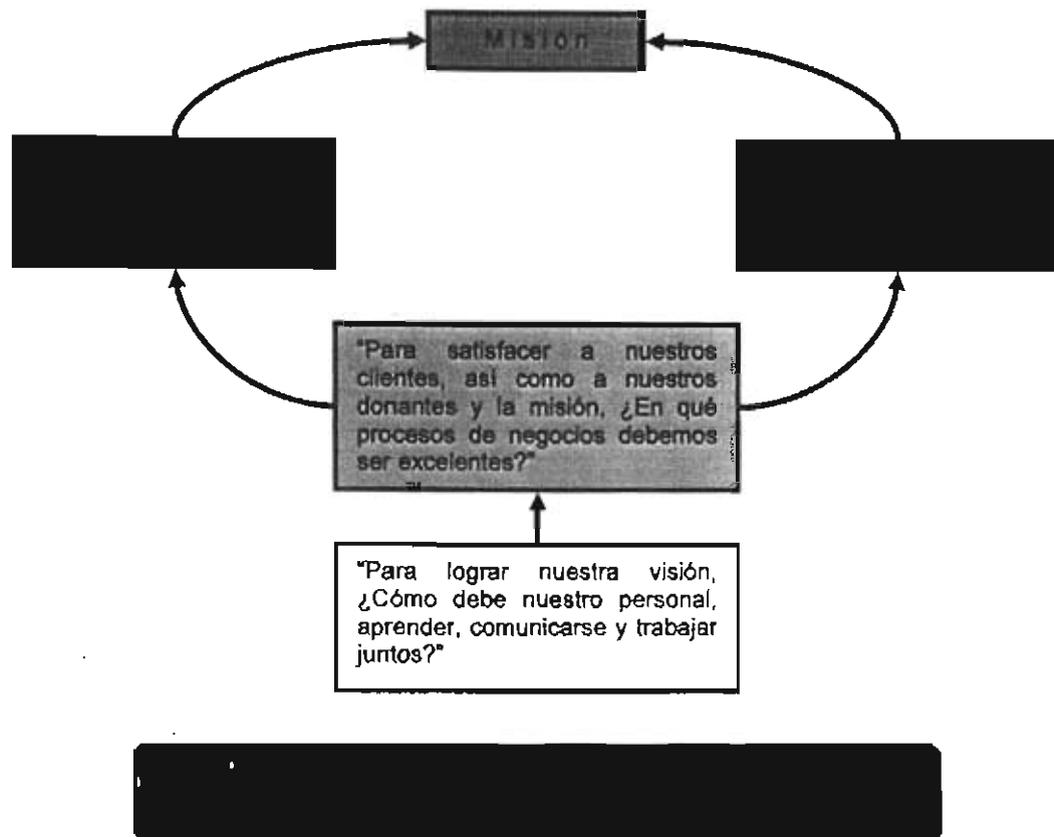
muchas organizaciones eliminan esta perspectiva o constituyen una nueva en sustitución de la financiera.

Caso de organizaciones no lucrativas.

En las organizaciones de indole lucrativo, en lo general, el cliente juega dos papeles distintos, esto es, paga por un producto o servicio y además recibe ese producto ó servicio, siendo estos dos papeles complementarios, y no se piensa en ellos en forma separada; en una organización no lucrativa, en general, los donantes son quienes suministran los recursos financieros, es decir, ellos pagan por el producto o servicio, y otro grupo de personas diferentes son quienes reciben los productos o servicios, cabiendo entonces preguntar ¿Quiénes son los clientes, los que pagaron o los que recibieron el producto o servicio?. Lo que los autores recomiendan es no tomar una decisión Salomónica al tratar de identificar al cliente, sino que este tipo de organizaciones debe considerar a ambos grupos en paralelo, y tomar en cuenta una perspectiva para los donantes y otra más para los receptores del producto o servicio colocando ambas perspectivas en la cima de la estructura del Balanced scorecard o cuadro de mando integral y desarrollando objetivos para ambos clientes. Lo anterior es evidente ya que muchas veces es importante identificar cómo evalúan los donantes para conservarlos e incluso incrementarlos, mientras que también es importante reconocer cómo es percibida la organización y los productos o servicios, a los ojos de quienes los reciben.

En la Figura 9 se aprecia como quedaría la nueva estructura, donde se desplaza a las perspectivas financiera y de cliente, generándose entonces una perspectiva para el caso de los donantes y una más para el caso de los beneficiados de los servicios o productos que ofrece la organización, los cuales deben ir diseccionados hacia el cumplimiento de la misión para la cual fue creada la organización no lucrativa. La misión de la organización no lucrativa debería ser medida en el más alto nivel de su scorecard, como se muestra en la figura de referencia.

Fig. 9. Adaptación a la estructura del Balanced Scorecard para organizaciones no lucrativas.

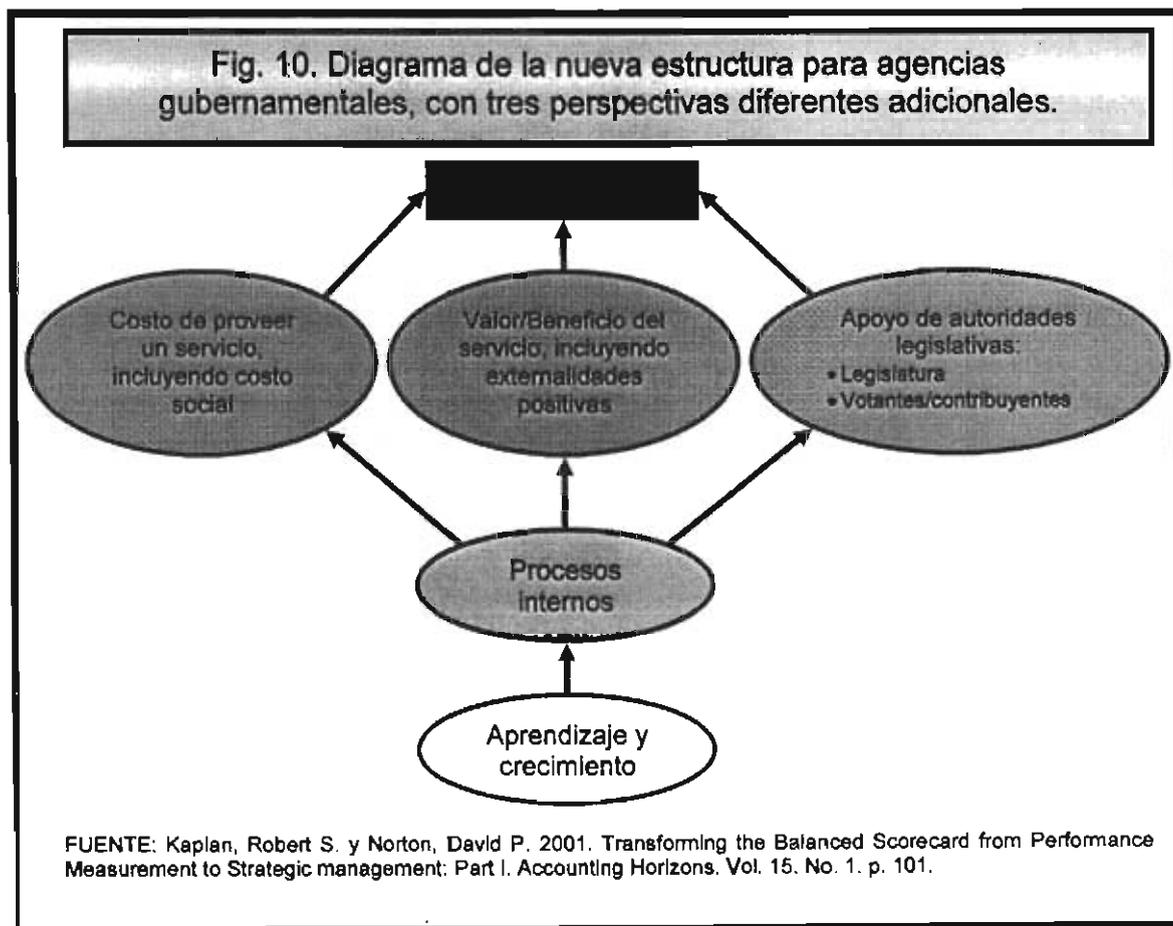


FUENTE: Kaplan, Robert S. y Norton, David P. 2001. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic management: Part I. Accounting Horizons. Vol. 15. No. 1. p. 100.

Caso de organizaciones gubernamentales.

En las dependencias gubernamentales, sean regulatorias ó ejecutivas, requieren igualmente de una revisión, básicamente en sus objetivos financieros y hacia los clientes. Ambos autores señalan el caso de las dependencias que se encargan de supervisar y castigar a quienes violan leyes de tipo ambientales, seguridad o salud. Estas dependencias, las cuales detectan las culpabilidades y que multan o arrestan a

quienes violan las leyes respectivas, no podrían fijarse en sus "clientes inmediatos" para medir su satisfacción y lealtad. Claramente no sería así, ya que los verdaderos clientes de estas organizaciones son los ciudadanos en general quienes se benefician de una efectiva pero sin una brusca aplicación de las leyes o regulaciones. En la Fig. 10 se muestra la estructura modificada en donde las dependencias presentan tres altos niveles de perspectivas.



Estas tres nuevas perspectivas y que en sí sustituyen a las perspectivas financieras y de clientes que se describieron con antelación, se refieren a lo siguiente:

1. *Costo incurrido por proveer un servicio.* En esta perspectiva se pone énfasis en la importancia de la eficiencia operacional. La medición del costo debería incluir tanto gastos propios de la dependencia gubernamental como costos impuestos a los ciudadanos y otras organizaciones a través de sus operaciones. Asimismo, las dependencias deberían minimizar los costos directos y sociales requeridos para lograr los beneficios establecidos en su declaración de misión.
2. *Valor creado.* Esta perspectiva es posiblemente la más problemática y difícil de medir, ya que se identificarían los beneficios que están siendo creados por la dependencia a los ciudadanos, toda vez que generalmente es complejo cuantificar financieramente hablando, los beneficios de una mejora en la educación, por ejemplo, reducción en los índices de contaminación, o índices de congestión de tráfico, o simplemente mejoras en los servicios de salud y la salud en general de los ciudadanos, o en contar con colonias más seguras. Sin embargo, el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral permite a las dependencias a identificar el desempeño de diversos rendimientos, sino los resultados de estas actividades, si su evolución, para tener por ejemplo, porcentaje de estudiantes que han adquirido alguna capacidad o conocimiento específico, o la densidad de contaminación en aire, agua y tierra, o mejoras en las tasas de mortalidad en poblaciones específicas, o tasas de crímenes y la percepción de los ciudadanos en la seguridad, o los tiempos de transportación o velocidades promedio de tránsito. En general, los ciudadanos y los legisladores realizarán los juicios sobre los beneficios del desempeño de estos rendimientos contra los costos en que se incurren.

3. *Apoyo Legislativo.* Un importante "cliente" para cualquier dependencia gubernamental, será su "donante", esto es, quien provee el financiamiento, donde típicamente es el poder legislativo. Luego entonces, la dependencia gubernamental debe esforzarse en conseguir el cumplimiento de los objetivos de la fuente de financiamiento, donde están los legisladores, y ultimadamente los ciudadanos y contribuyentes.

Posteriormente, los autores Robert Kaplan y David Norton nos señalan que una vez desarrollada estas tres perspectivas, una dependencia gubernamental puede identificar sus objetivos para los procesos internos y su aprendizaje y crecimiento, que ayuden a que los objetivos en las tres perspectivas del nivel alto (costo en que se incurre, creación de valor y apoyo legislativo) sean logrados.

**CAPÍTULO TERCERO: DISEÑO DEL
BALANCED SCORECARD PARA UN
DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA
INTERNA**

1. Métricas de desempeño para un Departamento de Auditoría Interna.

Una de las principales tareas para la construcción de un Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, es sin duda la adecuada selección de indicadores de desempeño en cada una de las perspectivas que éste contiene. Asimismo, que éstas métricas sean debidamente vinculadas para el logro de la misión y objetivos del propio departamento de auditoría interna. Ahora bien, el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, puede ser utilizado en dos formas, 1 como un sistema de medición de desempeño (1ª generación), y 2 como un sistema de gestión estratégica (2ª generación).

En ambos casos, igualmente se deben establecer medidas de desempeño, por lo que la pregunta sería ¿Cuáles son las medidas de desempeño adecuadas? No existe un listado de medidas de desempeño que sea acorde a todas las organizaciones, sino que cada organización, acorde a su misión, construya sus mediciones que más se adecuen. Sin embargo, sí se puede tener medidas de referencia para el caso de los departamentos de auditoría interna, tal como se verá más adelante. Adicional a la obtención de medidas de desempeño, también es conveniente contar con los valores meta de referencia que nos indique en dónde tenemos áreas de oportunidad. Para esto, existe una herramienta conocida como el Benchmarking.

El Benchmarking no es más que el proceso de compara el desempeño contra las prácticas de otras compañías líderes para la propuesta de mejoras en el desempeño. Las compañías también pueden comparar internamente, dando seguimiento y comparando, el desempeño actual contra el desempeño en el pasado.

Desde el año de 1992, el Institute of Internal Auditors realiza el documento Global Auditing Information Network (GAIN), el cual es un estudio de benchmarking, donde en su emisión de 2001 –la más reciente que esta disponible- y el cual presenta estudios de 490 empresas y Dependencias gubernamentales, sobre el comportamiento de sus diferentes departamentos de auditoría interna. Dichas empresas se ubican en distintos sectores que son: agricultura, petróleo, química, manufactura, servicios, transporte, comunicaciones, instituciones educativas, bancario-financiero, seguros y gobierno (estas últimas con una participación del 9%).

En la siguiente tabla se muestran algunas características de dichas empresas:

	Tamaño Staff			
	1-10	11-25	26-50	Más de 50
Número de empresas	199	140	85	66
Total de empresas involucradas en el estudio del GAIN	490			

Asimismo, se presenta el porcentaje de empresas participantes con respecto al volumen de ventas, activos y gastos, como sigue:

Miles de millones de dólares	En ventas	En activos	En gastos
<1	24%	16%	33%
1-5	41%	37%	39%
5-10	15%	13%	12%
10-20	9%	13%	9%
Más de 20	11%	21%	7%

Esto quiere decir, que el 24% de las empresas presentaron ventas por menos de mil millones de dólares en el año 2000, 16% de ellas cuentas con activos con valor

menor a los mil millones de dólares, y el 33% presentó gastos por menos a los mil millones de dólares; y así sucesivamente.

Cabe destacar, que de las 490 empresas, el 41% mencionó que presenta en algunos de sus procesos certificados ISO-9000; y el 26% declaró contar con alguna certificación ISO-14000. Todo lo anterior, únicamente para contar con alguna referencia del tamaño de las empresas con que se pretendería hacer la evaluación de benchmarking.

A continuación, se presentarán una serie de métricas clave para departamentos de auditoría interna, presentadas en el documento GAIN con su valor numérico, a fin de conocer hacia dónde debe aspirar cualquier departamento de auditoría interna, que pretenda desempeñar una actuación sobresaliente. Estas métricas además deberán irse clasificando en las 4 distintas perspectivas en que se presenta el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral.

Perspectiva Financiera.

1. Porcentaje del Costo Promedio de Auditoría por Tamaño de Ventas.

KPI*	Ventas (mmd)	Benchmark**	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Porcentaje del costo promedio de auditoría por tamaño de ventas	1 a 2	0.0343%	Minimizar costo de operación del DAI	Costo del DAI vs. Ventas	<u>(Costo total del Departamento de auditoría interna X 100)</u> Ventas totales de la empresa	Mensual
	2 a <3	0.0785%				
	4 a <5	0.0451%				
	5 a 10	0.0373%				
	10 a 40	0.0386%				

2. Costo Promedio de Auditoría por Tamaño de Activos.

KPI*	Activos (mmd)	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Porcentaje del costo promedio de auditoría por tamaño de activos	1 a 2	0.0496%	Minimizar costo de operación del DAI	Costo del DAI vs. Activos	<u>(Costo total del Departamento de Auditoría Interna X 100)</u> Activos totales de la empresa	Mensual
	2 a <3	0.1146%				
	5 a 10	0.0461%				
	10 a 40	0.0292%				

* KPI = Key Performance Indicator. (Indicador Clave de Desempeño)

** Benchmarks = Objetivo clave del negocio y Requerimientos de calidad del cliente.

3. Costos totales por auditor. (Viajes incluidos).

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Costo total por auditor. (viajes incluidos)	\$ 114,000 (dólares)	Minimizar costo del auditor con viajes	Costo por auditor	$\frac{\text{Costo total del Departamento de Auditoría Interna incluyendo viajes}}{\# \text{ total de auditores}}$	Mensual

4. Costos totales por auditor. (Viajes excluidos).

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Costo total por auditor. (viajes excluidos)	\$ 104,000 (dólares)	Minimizar costo del auditor sin viajes	Costo por auditor	$\frac{\text{Costo total del DAI excluyendo viajes}}{\# \text{ total de auditores}}$	Mensual

5. Salarios como un porcentaje de costos totales.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Salarios como un porcentaje de costo del DAI	72.71%	Referenciar sueldos	Salarios del DAI vs. Costos del DAI	$\frac{(\text{Salarios auditores}) \times 100}{\text{Costos totales del DAI}}$	Mensual

6. Viajes como un porcentaje de costos totales.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Viajes como un porcentaje de costo del Departamento de Auditoría Interna	9.67%	Costos de viajes no excedidos en costos del DAI	Viajes del DAI vs. Costos del DAI	$\frac{(\text{Viajes auditores}) \times 100}{\text{Costos totales del Departamento de Auditoría Interna}}$	Mensual

7. Training como un porcentaje de costos totales.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Training como un porcentaje de costo del Departamento de Auditoría Interna	2.05%	Referenciar costos de training en costos del Departamento de Auditoría Interna	Training del DAI vs. Costos del DAI	$\frac{(\text{Training auditores}) \times 100}{\text{Costos totales del Departamento de Auditoría Interna}}$	Mensual

8. Otros costos como un porcentaje de los costos totales.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Otros costos como un porcentaje de costo del Departamento de Auditoría Interna	13.30%	Referenciar otros costos en costos del Departamento de Auditoría Interna	Otros costos del Departamento de Auditoría Interna vs. Costos del Departamento de Auditoría Interna	$\frac{(\text{Otros costos}) \times 100}{\text{Costos totales del Departamento de Auditoría Interna}}$	Mensual

Adicionalmente, se pueden aplicar otros indicadores que la organización considere convenientes y útiles, y que igualmente sean críticos para la evaluación de su desempeño y el logro de la misión y los objetivos estratégicos del departamento de auditoría interna. Si bien estos indicadores no cuentan con datos de Benchmarking, sí pueden emplearse con datos pasados para verificar su desarrollo y comportamiento.

9. Indicadores adicionales (Perspectiva financiera):

KPI	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Costo de servicio a cliente por cada cliente	Minimización del costo por gerencia	Costo / Gerencia auditada	Segregación del costo por auditoría por cliente (gerencia auditada)	Semestral
Costo por auditoría realizada	Minimización del costo unitario de auditoría	Costo / auditoría	<u>Total de costos del Departamento de Auditoría Interna</u> / # de auditorías realizadas	Semestral
Costo por auditoría realizada por tipo de auditoría	Minimización del costo por tipo de auditoría	Costos / auditoría-tipo	<u>Total de costo del Departamento de Auditoría Interna</u> / # de auditorías realizadas por tipo	Semestral
Costo de capacidad instalada ociosa	Minimización de costo de capacidad instalada ociosa	Costo Cap. Ociosa	Costo de capacidad instalada ociosa	Semestral
Inversión en sistemas de información vs. activos totales	Referencia de inversiones en SI	Inversión / Activos	Inversiones en SI para el DAI <u>en el año X 100</u> / Activos totales	Anual

Perspectiva Cliente.

1. Papel que debe desempeñar el DAI. (Visto por el Comité de Auditoría).

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Papel que debe desempeñar el DAI (Visto por el Comité de Auditoría)					
Revisión financiera	67%	Cumplimiento con expectativas de tipo de revisiones con Comité de Auditoría	Tipos de auditoría ejecutadas	$\frac{(\# \text{ Revisiones financieras terminadas}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Revisión de eficiencia	79%			$\frac{(\# \text{ Revisiones de eficiencia terminadas}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Revisión de cumplimiento políticas y códigos de ética.	80%			$\frac{(\# \text{ Revisiones cumplimiento terminadas}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Control interno	91%			$\frac{(\# \text{ Revisiones control interno terminadas}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Desarrollo de personal	37%			$\frac{(\# \text{ Revisiones desarrollo personal terminadas}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual

2. Expectativas de la gerencia (Porcentaje de empresas que contestaron afirmativamente).

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Papel que debe desempeñar el DAI (Visto por la gerencia General)					
Concentrarse en cumplimiento de leyes y códigos de conducta y éticos	92.70%	Cumplimiento con expectativas de operaciones con gerencia General	Trabajos a realizar en DAI	$\frac{(\# \text{ Revisiones compliance terminadas}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Asegurar riesgos	93.10%			$\frac{(\# \text{ Revisiones de riesgos terminadas}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Consultoría interna en aspectos financieros	66.90%			$\frac{(\# \text{ Consultoría financieras terminadas}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Consultoría interna en aspectos operativos	85.90%			$\frac{(\# \text{ Consultoría operativa terminadas}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual

3. Técnicas de aseguramiento de la calidad del trabajo de campo del DAI. (Porcentaje de empresas que contestaron afirmativamente).

KPI	Benchmark		Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
	Regularmente	Frecuentemente				
Supervisión directa	78%	17%	Reconocimiento de técnicas para asegurar la calidad del trabajo del DAI	Porcentaje de cada una de las técnicas de aseguramiento de la calidad.	$\frac{(\# \text{ de auditoría con supervisión directa}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Revisión independiente de papeles de trabajo	62%	25%			$\frac{(\# \text{ de revisiones papeles trabajo}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones}}$	Mensual
Retroalimentación del cliente auditado	72%	19%			$\frac{(\# \text{ de revisiones con retroalimentación}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Revisiones por compañeros del staff	29%	38%			$\frac{(\# \text{ de auditoría con revisiones del staff}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Participación de la Gerencia	57%	31%			$\frac{(\# \text{ de auditoría con participación de la gerencia}) \times 100}{\# \text{ Total de revisiones terminadas}}$	Mensual
Otros	21%	17%				

4. Programa formal de CSA¹³. (Porcentaje de empresas que contestaron en forma afirmativa).

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
¿Participa en un programa formal de CSA?	46%	Involucrar el DAI con CSA	Si se tiene CSA	Verificar si se cuenta con programa formal de CSA	Anual
Auditoría con CSA como un paso formal de la auditoría	15%		% participación CSA en auditorías	# auditorías con CSA como paso formal del proceso de auditoría X 100 # total de auditorías realizadas	Anual

5. Tiempos de ciclo de la auditoría.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
De la planeación inicial al final del trabajo de campo	39.3 días	Minimización de tiempo de realización de las auditorías	Días para realizar las auditorías	Fecha de término de trabajo de campo – Fecha de inicio de planeación de auditoría	Por auditoría y se promedian todas. Cálculo mensual
Del final del trabajo de campo hasta la emisión del borrador del reporte	12.7 días			Fecha de término de emisión del borrador del reporte – Fecha de término de trabajo de campo	Por auditoría y se promedian todas. Cálculo mensual
De la emisión del borrador del reporte hasta la emisión del reporte final	16.7 días			Fecha de emisión del reporte final – Fecha de emisión del borrador del reporte	Por auditoría y se promedian todas. Cálculo mensual
Tiempo total en días	68.7 días			Fecha de emisión del reporte final – Fecha de inicio de planeación de auditoría	Por auditoría y se promedian todas. Cálculo mensual

CSA = Control Self-Assessments.

6. Utilización de exámenes formales e informales de satisfacción del cliente. (Porcentaje de empresas que contestaron afirmativamente).

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
No utiliza exámenes de satisfacción del cliente	25%	Fomentar el uso de exámenes formales de satisfacción del cliente en todas las auditorías realizadas	Número de exámenes aplicados	---	Por auditoría y se promedian todas. Cálculo mensual
Utiliza exámenes formales de satisfacción del cliente	60%			# exámenes formales de auditorías <u>terminadas X 100</u> # de auditorías terminadas	Por auditoría y se promedian todas. Cálculo mensual
Utiliza exámenes formales de satisfacción del cliente, pero no en todas las auditorías	5.5%			# exámenes formales de auditorías <u>terminadas X 100</u> # de auditorías terminadas	Por auditoría y se promedian todas. Cálculo mensual
Utiliza exámenes NO formales de satisfacción del cliente	9.5%			# exámenes NO formales de <u>auditorías terminadas X 100</u> # de auditorías terminadas	Por auditoría y se promedian todas. Cálculo mensual

7. Índices de satisfacción del cliente.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Preguntas de Planeación de la auditoría		Maximizar los índices de satisfacción del cliente	índice	Se realiza una encuesta por auditoría realizada y terminada, y se promedian los resultados. 5 = Excelente 4 = Bueno 3 = Regular 2 = Deficiente 1 = Pobre	Mensual
Comunicación	4.1				
Preocupaciones solicitadas	4.1				
Cobertura de riesgo	4.1				
Preguntas de trabajo de campo					
Informes a empleados	4.2				
Revisión ejecutada oportunamente	4.0				
Uso de auditores bien informados	4.1				
Preguntas del reporte					
Oportuna edición de reportes	3.8				
Se proporcionaron hallazgos significativos	4.0				
Preguntas generales					
Valor agregado	4.0				
Muestras de cortesía / flexibilidad	4.4				

Adicionalmente, se pueden aplicar otros indicadores que la organización considere convenientes y útiles, y que igualmente sean críticos para la evaluación de su desempeño y el logro de la misión y los objetivos estratégicos del departamento de auditoría interna. Si bien estos indicadores no cuentan con datos de Benchmarking, sí pueden emplearse con datos pasados para verificar su desarrollo y comportamiento.

8. Indicadores adicionales (Perspectiva cliente):

KPI	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Participación del mercado	Realizar el mayor número auditorías vs. auditores externos, 3ER Party, etc.	Porcentaje de auditorías desarrolladas por el Gerente de Auditoría	$\frac{\# \text{ de auditorías realizadas por el Gerente de Auditoría}}{\# \text{ total de auditorías realizadas en la organización}} \times 100$	Anual
Porcentaje de propuestas aprobadas e implantadas	Agregar valor mediante implantación de propuestas del Gerente de Auditoría	Porcentaje de propuestas aprobadas e implantadas vs. el total de propuestas elaboradas	$\frac{\# \text{ de propuestas aprobadas e implantadas}}{\# \text{ total de propuestas presentadas}} \times 100$	Anual
Número de quejas / auditoría	Minimizar el número de quejas	Porcentaje de auditorías con queja	$\frac{\# \text{ de quejas por una auditoría}}{\# \text{ total de auditorías}} \times 100$	Anual
Porcentaje de quejas resueltas en el primer encuentro	Maximizar el número de quejas solucionadas expeditamente	Porcentaje vs. quejas totales	$\frac{\# \text{ de quejas resueltas en el 1er encuentro}}{\# \text{ total de quejas presentadas}} \times 100$	Anual

Perspectiva Procesos Internos.

1. De las políticas escritas.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Porcentaje de organizaciones con existencia de políticas escritas y actualizadas para controlar el Departamento de Auditoría Interna.	55.90%	Dar claridad en su actuación	Contar con manuales escritos actualizados	Determinar si se han desarrollado y actualizado los manuales de organización del Departamento de Auditoría Interna	Semestral

2. Porcentaje de empresas con frecuencia de juntas CAE y Comité de Auditoría. (% de empresas donde se contestó con una afirmación)

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Frecuencia de juntas GAI y Comité de Auditoría					
Mensualmente	1.80%	Regularizar frecuencia reuniones del Gerente de Auditoría con el Comité de Auditoría	# juntas realizadas	# juntas realizadas en el mes	Mensual
Semestralmente	22.20%			# juntas realizadas en el semestre	Semestral
Anualmente	0			# juntas realizadas en el año	Anual
Otra	5.50%			# juntas realizadas en el periodo	Otra
Nunca	0			--	--

3. Temas revisados por Gerente de Auditoría con Comité de Auditoría. (% de empresas que contestó con una afirmación)

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Temas revisados por el CAE con el Comité de Auditoría					
% Plan de auditoría complementado	80.80%	Identificación de mejores prácticas	Temas a tratar en reuniones	Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Presupuesto de gastos del DAI	48.40%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Gastos actuales vs. presupuestados	40.80%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Medidas de productividad del DAI	53.10%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Benchmark-comparación vs. otras compañías	41.40%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Estructura organizacional	73.90%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Sistemas de aseguramiento de riesgo	76.30%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Aseguramiento del control corporativo	67.30%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Coordinación de auditoría interna con plan de auditor externo	73.90%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
# de hallazgos significativos	89.60%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Listado de todas las auditorías desarrolladas	87.10%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Fraudes/conflictos de intereses	70.20%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión
Resultados de monitorear programas de cumplimiento con leyes, códigos de conducta y ética	61.20%			Verificar orden del día y minuta si se trató el tema	Por reunión

4. Áreas de riesgo de la compañía. (Porcentaje de empresas que contestaron afirmativamente).

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Penetración no autorizada a sistemas de información	76.30%	Identificación de mejores prácticas	Operaciones que debe realizar el Departamento de Auditoría Interna	Verificar que se realice en el Departamento de Auditoría Interna	Mensual
Fraude	77.10%			Verificar que se realice en el Departamento de Auditoría Interna	Mensual
Control de transferencias alámbricas (telefónicas)	33.30%			Verificar que se realice en el Departamento de Auditoría Interna	Mensual
Protección de activos	85.90%			Verificar que se realice en el Departamento de Auditoría Interna	Mensual

5. Relaciones de funcionalidad. CAE reporta a:

KPI	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección					
Relación de funcionalidad. Gerente de Auditoría reporta a:	Identificación de mejores prácticas	Operaciones que debe realizar el Departamento de Auditoría Interna	Verificar que se realice en el Departamento de Auditoría Interna	Mensual					
					Benchmark Tamaño de los activos (mmd) Porcentaje con respuesta afirmativa				
					<1	1 a <5	5 a <10	10 a <20	Más de 20
Comité de Auditoría	42.50%	50.90%	46.80%	49.20%	46.40%				
CEO	20.50%	12.90%	17.70%	16.40%	13.40%				
CFO	16.40%	15.30%	27.40%	24.60%	17.50%				

6. Tipos de auditorías practicadas.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Tipos de auditoría practicada		Reconocer de las auditoría practicadas, cuál de sus tipos se realizaron en mayor cantidad.	Porcentaje de cada tipo de auditoría practicada en el año.		
Financiera	19%			$\frac{\# \text{ de auditorías financieras terminadas}}{\# \text{ total de auditorías terminadas}} \times 100$	Anual
Operacional	32%			$\frac{\# \text{ de auditorías operacionales terminadas}}{\# \text{ total de auditorías terminadas}} \times 100$	Anual
Cumplimiento	14%			$\frac{\# \text{ de auditorías de cumplimiento terminadas}}{\# \text{ total de auditorías terminadas}} \times 100$	Anual
Tecnología de la información	14%			$\frac{\# \text{ de auditorías de TI terminadas}}{\# \text{ total de auditorías terminadas}} \times 100$	Anual
Integración de las anteriores	16%			$\frac{\# \text{ de auditorías integradora terminadas}}{\# \text{ total de auditorías terminadas}} \times 100$	Anual
Otras	5%			$\frac{\# \text{ de otras auditorías terminadas}}{\# \text{ total de auditorías terminadas}} \times 100$	Anual

7. Coordinación de servicios de auditoría con auditores externos. (Porcentaje de empresas que contestaron afirmativamente)

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Coordinación con auditores externos	87.10%	Cumplimiento con expectativas de tipo de revisiones con Comité de Auditoría	Tipos de auditoría ejecutadas	Verificar si se tiene coordinación con auditores externos con encuesta	Mensual
Préstamo de Staff a auditores externos	29.50%			$\frac{\# \text{ horas-hombre en el mes a préstamo}}{\# \text{ horas-hombre mensuales}} \times 100$	Mensual
Desempeñar auditoría completas o parciales de productos o funciones específicas	78.70%			$\frac{(\# \text{ de auditorías completas ó parciales de productos o funciones específicos})}{\# \text{ total de auditorías}} \times 100$	Mensual
Conducir sesiones conjuntas de planeación anual	63.50%			Verificar orden del día y minuta	Mensual

Adicionalmente, se pueden aplicar otros indicadores que la organización considere convenientes y útiles, y que igualmente sean críticos para la evaluación de su desempeño y el logro de la misión y los objetivos estratégicos del departamento de auditoría interna. Si bien estos indicadores no cuentan con datos de Benchmarking, sí pueden emplearse con datos pasados para verificar su desarrollo y comportamiento.

8. Indicadores adicionales (Perspectiva procesos internos):

KPI	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Entregas a tiempo	Terminar auditorías en la fecha estipulada	Porcentaje de auditorías entregadas a tiempo	$\frac{\# \text{ auditorías entregadas a tiempo} \times 100}{\# \text{ total de auditorías terminadas}}$	Mensual
Días de atraso	Minimizar días de atraso en auditorías terminadas	# promedio de días de atraso	(Día de entrega – día prometido de entrega). Por auditoría, se suman y se calcula promedio.	Mensual
Productividad por empleado en hallazgos significativos	Incrementar la productividad de los empleados	Productividad en relación a hallazgos significativos	$\frac{\# \text{ de hallazgos significativos}}{\# \text{ empleados en el Departamento de Auditoría Interna}}$	Mensual
Apegar la revisión a su planeación	Incrementar el número de auditorías apegadas a planeación	Porcentaje de auditorías apegadas a planeación	$\frac{\# \text{ de auditorías apegadas a planeación} \times 100}{\# \text{ total de auditorías}}$	Mensual
Auditorías en estado "pendientes"	Minimizar el número de trabajos pendientes	# de trabajos pendientes	# de auditorías en estado de "pendientes"	Mensual
Retrabajos	Minimizar retrabajos por errores	Porcentaje de auditorías retrabajadas por errores	$\frac{\# \text{ de auditorías terminadas con retrabajos} \times 100}{\# \text{ total de auditorías terminadas}}$	Mensual

Perspectiva Aprendizaje y Crecimiento.

1. Antigüedad del CAE.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Años de antigüedad en la compañía	De 10 a 20 años	Asegurar el conocimiento de la compañía	Años de antigüedad	Fecha actual – Fecha de ingreso a la compañía	Anual
Años en el cargo (Gerente de Auditoría)	De 4 a 7 años	Asegurar el conocimiento del cargo	Años de antigüedad	Fecha actual – Fecha de nombramiento como Gerente de Auditoría	Anual

2. Rango de salarios.

KPI	Requisitos de calidad		Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Rango de salarios	Salarios competitivos		Salarios del mercado		
	Benchmark (mmd/año)				
	Alto	Bajo	Promedio		
Management	200	74	112	Salario devengado en el año, incluyendo prestaciones	Anual
Staff	90	35	55		Anual
Administrativo	55	30	40		Anual

3. Niveles de educación en el Departamento de Auditoría Interna ¹⁴.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Nivel máximo de estudios en el Departamento de Auditoría Interna					
Licenciatura	65%	Incrementar personal con preparación	Nivel de estudios	<u># de personas con licenciatura</u> # total de personal en el Departamento de Auditoría Interna	Anual
Maestría	23%			<u># de personas con maestría</u> # total de personas en el Departamento de Auditoría Interna	Anual

Nota: Cabe mencionar que en el sector gobierno se presenta hasta un 30% de personal con maestría, el cual tiene el Índice más alto; siguiéndole la industria agrícola, minera, construcción y comunicaciones con 29%; instituciones educativas con 30% con personal con maestría; y con 27 y 26% la empresas de manufactura y química respectivamente. El dato de 23% expresado en la tabla, se refiere al señalado en el documento GAIN como el universo. Para efectos prácticos, se recomienda al lector recurrir al documento GAIN y ubicar su empresa específica en el sector que le correspondiera, para obtener un valor más específico.

4. Rotación de personal. Causas que lo originan.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Rotación de personal. Causas que lo originan.		Vigilar las causas de no permanencia en el DAI	Causas de salida del Departamento de Auditoría Interna		
Dimisión	36%			$\frac{\# \text{ personas dejan DAI por dimisión} \times 100}{\# \text{ total de personas que dejan el DAI}}$	Anual
Reubicación	56%			$\frac{\# \text{ personas dejan DAI} \times \text{reubicación} \times 100}{\# \text{ total de personas que dejan el DAI}}$	Anual
Retiro	8%			$\frac{\# \text{ personas dejan DAI por retiro} \times 100}{\# \text{ total de personas que dejan el DAI}}$	Anual

5. Certificaciones del personal del Departamento de Auditoría Interna.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Certificaciones del personal					
CBA/CFSA/CFE	10.30%	Maximizar el personal certificado	Porcentaje de personal con alguna certificación	$\frac{\# \text{ personas con CBA/CFSA/CFE} \times 100}{\# \text{ total de personas del DAI}}$	Anual
CIAMIIA	17.00%			$\frac{\# \text{ personas con CIAMIIA} \times 100}{\# \text{ total de personas del DAI}}$	Anual
CISA/QICA	12.20%			$\frac{\# \text{ personas con CISA/QICA} \times 100}{\# \text{ total de personas del DAI}}$	Anual
CMA/CIMA	3.90%			$\frac{\# \text{ personas con CMA/CIMA} \times 100}{\# \text{ total de personas del DAI}}$	Anual
CPA/CA	26.90%			$\frac{\# \text{ personas con CPA/CA} \times 100}{\# \text{ total de personas del DAI}}$	Anual
Otra	22.4%			$\frac{\# \text{ personas con otra certificación} \times 100}{\# \text{ total de personas del DAI}}$	Anual

6. Horas de capacitación por auditor al año.

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Horas de capacitación	58	Maximizar el personal capacitado	Horas /año de capacitación	$\frac{\# \text{ total de horas de capacitación en el DAI en el año}}{\# \text{ total de auditores en el Departamento de Auditoría Interna (promedio anual)}}$	Anual

7. Auditorías a tecnología de la información (TI).

KPI	Benchmark	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Porcentaje de empresas con staff especializado	70.00%	Asegurar personal del Departamento de Auditoría Interna con conocimientos de tecnologías de información	Porcentaje de personal con conocimientos de TI	Verificar si se tiene staff especializado en TI	Mensual
Porcentaje del staff especializado en auditorías de TI	19.00%			$\frac{\# \text{ personas especializadas en TI}}{\# \text{ personas totales en Departamento de Auditoría Interna}} \times 100$	Mensual

8. Indicadores adicionales (Perspectiva aprendizaje y crecimiento):

KPI	Requisitos de calidad	Variable clave	Forma de cálculo	Frecuencia de recolección
Antigüedad promedio del personal del Departamento de Auditoría Interna	Minimizar personal con poca antigüedad	Años de servicio	Promedio de antigüedad del personal en el Departamento de Auditoría Interna	Anual
Ausentismo	Minimizar el ausentismo	Porcentaje de de ausentismo promedio	Suma de días de ausentismo por <u>todos los empleados</u> X 100 Número de días totales X # empleados	Mensual
Calidad el ambiente de trabajo	Maximizar la calidad el ambiente de trabajo	Índice	Aplicar encuesta a empleados sobre la calidad del ambiente de trabajo	Trimestral
Satisfacción de los empleados	Maximizar la satisfacción	Índice	Aplicar encuesta a empleados sobre su satisfacción en el trabajo	Trimestral
Logro de metas personales	Reconocer el logro de sus metas	Índice	Aplicar encuesta a empleados sobre el logro de sus metas personales	Trimestral
Número de violaciones al código de ética	Minimizar la cifra	Número	Número de violaciones al código de ética	Trimestral
Porcentaje de cobertura de competencias	Maximizar el porcentaje	Porcentaje contra lo idealizado	Índice de cobertura de competencias vs. competencia ideal	Anual
Porcentaje de auditores multi-funcionales respecto a tipos de auditoría	Incrementar el porcentaje	Porcentaje	# de auditores con capacidad para realizar más de 2 tipos de <u>auditoría</u> X 100 # total de auditores	Anual



2. Metodología para la construcción de un Balanced Scorecard.

Como hemos visto para el diseño de un Balanced Scorecard es necesario contar con una estrategia. Cuando todos tengan claro los objetivos a largo plazo de la unidad de negocio, así como la estrategia para alcanzar los objetivos, entonces todos los esfuerzos e iniciativas de la organización pueden alinearse con los procesos necesarios de transformación.

1. Clarificar la Misión.

Se busca traducir una misión genérica en una estrategia que se comprenda y pueda ser comunicada. Como hemos visto para el diseño de un Balanced Scorecard es necesario contar con una estrategia la cual se recomienda que cada integrante de la organización ayude a implantarla y de esta manera pueden apoyar a través de un feedback a que de manera activa sugieran medios por los que se puede alcanzar la visión y la estrategia.

Es importante que se tenga el compromiso de comunicar la estrategia y vincularla incluso con las aspiraciones personales de cada empleado, para asegurar una comprensión y compromiso compartido de toda la organización.

2. Comunicar a los mandos intermedios.

Hay que desarrollar los cuadros de mando de las unidades de negocio, esto es que cada unidad de negocio traduce su estrategia a su propio cuadro de mando. Cuando todos tengan claro los objetivos a largo plazo de la unidad de negocio, así como la estrategia para alcanzar los objetivos, entonces todos los esfuerzos e iniciativas de la organización pueden alinearse con los procesos necesarios de transformación.

3. Eliminar las inversiones no estratégicas y lanzar programas de cambio corporativo.

Al reconocer las prioridades estratégicas, se logra identificar muchos programas activos que no están contribuyendo a la estrategia. Asimismo, identifica la necesidad de programas de cambios en negocios relacionados. Estos lanzan mientras las unidades de negocio preparan sus cuadros de mando.

4. Revisar los cuadros de mando de la unidad de negocio.

Se revisan los cuadros de mando de las unidades individuales de negocio. La revisión permite que el director general participe con conocimiento en la conformación de la estrategia de la unidad de negocio.

5. Refinar la visión.

La revisión de los cuadros de mando de la unidad de negocio identifica varios temas de negocios relacionados que en el inicio no estaban incluidos en la estrategia de la corporación.

6. Comunicar el cuadro de mando integral a toda la empresa y establecer objetivos de actuación individual.

En cuanto a los empleados, ellos pueden ver la forma en que sus acciones particulares contribuyen a la consecución de los objetivos de la unidad de negocio y en general de toda la organización.

7. Actualizar el plan y presupuesto a largo alcance.

Para ver un mejor resultado de esto, es necesario que además de alinear los recursos humanos con la estrategia de la unidad de negocio, se contemplen los recursos financieros ya que puede ser muy útil para los accionistas establecer prioridades para las inversiones y programas de acción que tenga la entidad.

8. Realizar revisiones mensuales y trimestrales.

Después de la aprobación corporativa de los cuadros de mando de las unidades de negocio empieza un proceso de revisión mensual, complementado por revisiones trimestrales que se centran con mayor fuerza en los temas estratégicos.

9. Realizar la revisión anual de la estrategia.

Una vez que pasa el primer año, se consigue la estrategia inicial y la estrategia de la corporación exige ser actualizada, por lo que se elabora una relación de diez temas estratégicos. A cada unidad de negocio se le pide que desarrolle una posición sobre cada tema para la actualización de su estrategia y cuadro de mando.

10. Vincular la actuación de todos con el cuadro de mando integral.

Se pide a todos los empleados que vinculen sus objetivos individuales con el cuadro de mando integral. Todo el programa de compensación por incentivos de la organización se vincula al cuadro de mando integral.

Se debe desarrollar un proceso de aprendizaje estratégico, el cual se puede obtener de igual manera con un Balanced Scorecard lo cual deberá incluir esencialmente:

1. Una estructura estratégica compartida que comunica la estrategia y permite que cada participante vea la forma en que sus actividades contribuyen a la consecución de la estrategia general;
2. Un proceso de retroalimentación que recoge datos sobre la estrategia y permite que se comprueben las hipótesis con respecto a las interrelaciones entre objetivos e iniciativas estratégicas; y

3. Un proceso de solución de problemas de equipo que analiza y aprende de los datos de la actuación y luego adapta la estrategia a temas emergentes. Esto es la forma en que las organizaciones ganan claridad y consenso sobre su estrategia y luego utilizan el consenso para diseñar los Balanced Scorecard.

Para efectos de este trabajo analizaremos que la prioridad de un proyecto de cuadro de mando no es desarrollar un nuevo conjunto de indicadores, o la forma en que se describen los resultados y las metas como herramienta de evaluación y motivación, sino que además ayude a la administración y consecución de la misión y estrategia del Departamento de Auditoría Interna. La estructura de indicadores del cuadro de mando integral debe ser empleada para desarrollar un nuevo sistema de gestión, que aunque son muy parecidos, cabe destacar que el sistema de indicadores debería ser sólo un medio para conseguir un objetivo aún más importante: un sistema de gestión estratégica que ayude a los ejecutivos a implantar y obtener los resultados deseados estratégicos.

3. Desarrollo de un Balanced Scorecard para un Departamento de Auditoría Interna.

Como ha quedado referido con antelación, en general, los departamentos de auditoría interna no cuentan con sistemas de medición de su desempeño, y cuando si los tienen, sus mediciones son aisladas ó no son críticas para que el departamento de auditoría interna vaya dirigido al cumplimiento de sus objetivos.

Asimismo, los empleados que laboran en el Departamento de Auditoría Interna, no cuentan con mediciones de su propio desempeño que les permita observar si su actuación diaria ó sus esfuerzos van dirigidos a que el Departamento de Auditoría Interna vaya rumbo al cumplimiento de sus objetivos. Igualmente, es difícil encontrar en

las organizaciones que el Departamento de Auditoría Interna haya generado sus objetivos y metas, ni mucho menos tenga construida una declaración de misión y que vaya acorde con la declaración de misión de toda la organización, elementos que además de construirse deben de ser conocidos y entendidos por todo el Departamento de Auditoría Interna y gerentes de otras áreas que hagan uso del mismo.

Derivado de lo anterior, se presenta el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, como una herramienta útil para establecer un sistema de medición del desempeño de los departamentos de auditoría interna, pero además éstas mediciones estarán ligadas entre sí, en una relación causa-efecto, y que incluso este sistema de medición sea compuesto por indicadores críticos, para la búsqueda del cumplimiento de los distintos objetivos estratégicos que deberá establecer el propio Departamento de Auditoría Interna y el consecuente logro de metas a largo plazo.

Es importante identificar que el objetivo de un Balanced Scorecard o cuadro de mando integral no es desarrollar un conjunto de indicadores, sino que éstos indicadores deben ser utilizados como una herramienta de motivación y evaluación. Expresado en otros términos, la estructura de indicadores del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, debería ser empleada para desarrollar un sistema de gestión y no como un sistema de medición. Esta distinción entre sistema de medición y sistema de gestión es sutil pero crucial. Kaplan y Norton mencionan que este sistema de indicadores debería ser solo un medio para conseguir un objetivo aún más importante: un sistema de gestión estratégico que ayude a los ejecutivos a implantar y obtener feedback sobre su estrategia

24

²⁴ Con base en Kaplan y Norton. (1996). *Op. Cit.*

Paso 1. Clarificar la misión.

Es entonces que basándonos en la metodología establecida con anterioridad, podemos definir como primer paso, el clarificar la visión. Para obtener esta visión deberá formarse un equipo de planeación estratégica, donde dicho equipo esté encabezado por el Gerente de Auditoría, de la organización y dentro de sus miembros de este equipo estarán entre otros, el director general de la organización así como diversos gerentes de distintas áreas a las que le trabaje el Departamento de Auditoría Interna como podrían ser ventas, producción, crédito y cobranza, compras, distribución, etc. Asimismo, deberán formar parte de este mismo equipo, parte del staff del propio Departamento de Auditoría Interna y miembros del Comité de Auditoría, si es que lo hubiera.

Este equipo debe empezar por revisar ó traducir la misión del Departamento de Auditoría Interna, pasándolo de un lenguaje encumbrado ó distinguido a lo que Kaplan y Norton llaman *"un integrado conjunto de objetivos e indicadores convenido por todos que describan la dirección al éxito a largo plazo"*¹⁴. Este equipo debe establecer la misión del Departamento de Auditoría Interna en términos de medidas de desempeño relacionadas a cada perspectiva. El seleccionar las medidas adecuadas puede ser una tarea complicada, sobretodo porque deben estar interrelacionadas de tal suerte que su causa-efecto cuente la historia de la estrategia; sin embargo, el hecho de que se tengan que agrupar en cuatro perspectivas facilita en algo la construcción del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral.

¹⁴ Se remite al lector consultar el trabajo de: Rojas Arce, Jorge Luis. (2005). *Pautas para formular la visión y misión en una organización*. Tesis para obtener el grado de maestría en Ingeniería. UNAM. México. Para el desarrollo de misión y visión; sin embargo, de conformidad con los alcances del presente documento, se presentará una construcción de un Balanced Scorecard a manera de ejemplo.

Se presenta así una forma de construir un cuadro de mando con sus indicadores, para lo cual, partiremos de lo siguiente:

- a. Generar lo que se conoce como el Mapa de estrategia, identificando los temas clave que conducen a la estrategia, esto es, establecer las rutas estratégicas. El Mapa de la estrategia es la representación visual de la estrategia de una organización ó unidad de mando en nuestro caso, y gráficamente mostrará como están relacionados los indicadores en sus causas-efectos, a los objetivos estratégicos. La Ruta estratégica se define como los temas clave para lograr la misión y se recomienda iniciar la construcción de un Balanced Scorecard mediante dos temas claves cuando la organización ó área de negocio tiene una madurez importante para entender y aceptar este tipo de herramientas de alta administración para concretar su planeación estratégica y conforme se entienda el proceso del Balanced Scorecard, entonces sí establecer quizá hasta tres rutas estratégicas. Por último tenemos que los objetivos estratégicos son la declaración concisa de lo que un componente específico de la estrategia global debe alcanzar y que es crítico para su logro.

- b. Posteriormente se deben establecer las perspectivas, los indicadores y las metas de cada indicador. Como ya se ha establecido, las perspectivas son los puntos de vista desde los cuales se evaluarán los logros de los objetivos estratégicos más allá del resultado financiero, aunque sí incluyéndolos. Un Balanced Scorecard o cuadro de mando integral típico, como se ha dicho con antelación, se construye en base a cuatro perspectivas: financiera, clientes, procesos internos y la de aprendizaje y crecimiento, las cuales ya han sido plenamente comentadas y explicadas. El indicador se define como el valor de éxito ó fracaso de un objetivo para evaluar el logro y el avance, agregando la definición que otorga Vitasek¹⁵, con respecto a un indicador clave de desempeño, que lo describe como una medida la cual es de

¹⁵ Vitasek, Kate. (2003). "Logistics Terms and Glossary". *Supply Chain Visions*. Washington.

importancia estratégica para una compañía ó departamento; y en el Balanced Scorecard, sólo se incluirán indicadores clave de desempeño de las empresas ó unidades de mando de que se trate y que sean estratégicos, esto es, que busque cumplir objetivos estratégicos. Un aspecto adicional son las metas a alcanzar, esto es, el nivel de desempeño deseado en cada indicador para lograr los objetivos estratégicos. Estas metas deben ser declaradas en unidades específicas y deberán incluir cortes en el tiempo (cada mes, cada 3 meses, cada año, etc.) según sea apropiado. Una metodología para la obtención de indicadores clave, resulta ser el Benchmarking, a fin de además de identificar indicadores clave de éxito, se conocerían los valores meta a los que deberá aspirar el Departamento de Auditoría Interna.

- c. Asimismo, se deberán establecer las causas y efectos estableciendo un equilibrio, lo cual como se ha expresado representa un gran reto. Olve *et. al.*¹⁶ señalan que se debe discutir si es posible alcanzar un equilibrio entre los diferentes indicadores de tal suerte que las mejoras a corto plazo no entren en conflicto con las metas a largo plazo. Los indicadores de las diferentes perspectivas no deben llevar a la suboptimización, sino que deben ajustarse a la visión globalizada y servir de apoyo a la estrategia general.

La construcción de las relaciones causa-efecto y la selección adecuada de indicadores termina en la búsqueda de los objetivos estratégicos del Departamento de Auditoría Interna, esto es, generar ahorros a la organización cuidando el aspecto de la productividad. Existen más indicadores adicionales y será tarea de cada organización elegir los adecuados ó generar los suyos propios.

¹⁶ Olve, Nils-Göran, *et. al.* (1999). *Op. Cit.*

Cabe destacar que no es conveniente conglomerar un gran número de indicadores, pretendiendo tener mayor cobertura ó alinear más al Departamento de Auditoría Interna, ya que la complicación administrativa de su manipuleo reduciría el valor de juntar demasiados indicadores, además de que se perdería enfoque a los datos que son relevantes ó críticos para el Departamento de Auditoría Interna; y por otro lado, tener pocos indicadores podría generar un Balanced Scorecard que no aporte la información que se necesita, es decir, no nos mostraría con seguridad que se están consiguiendo los objetivos estratégicos y no se tendría la certeza de que se esté encaminando hacia el logro de la misión del Departamento de Auditoría Interna.

De manera similar se procedería con un Balanced Scorecard para un Departamento de Auditoría Interna, como se muestra en la Fig. 9. a manera de propuesta, donde se tiene lo siguiente:

Rutas estratégicas:

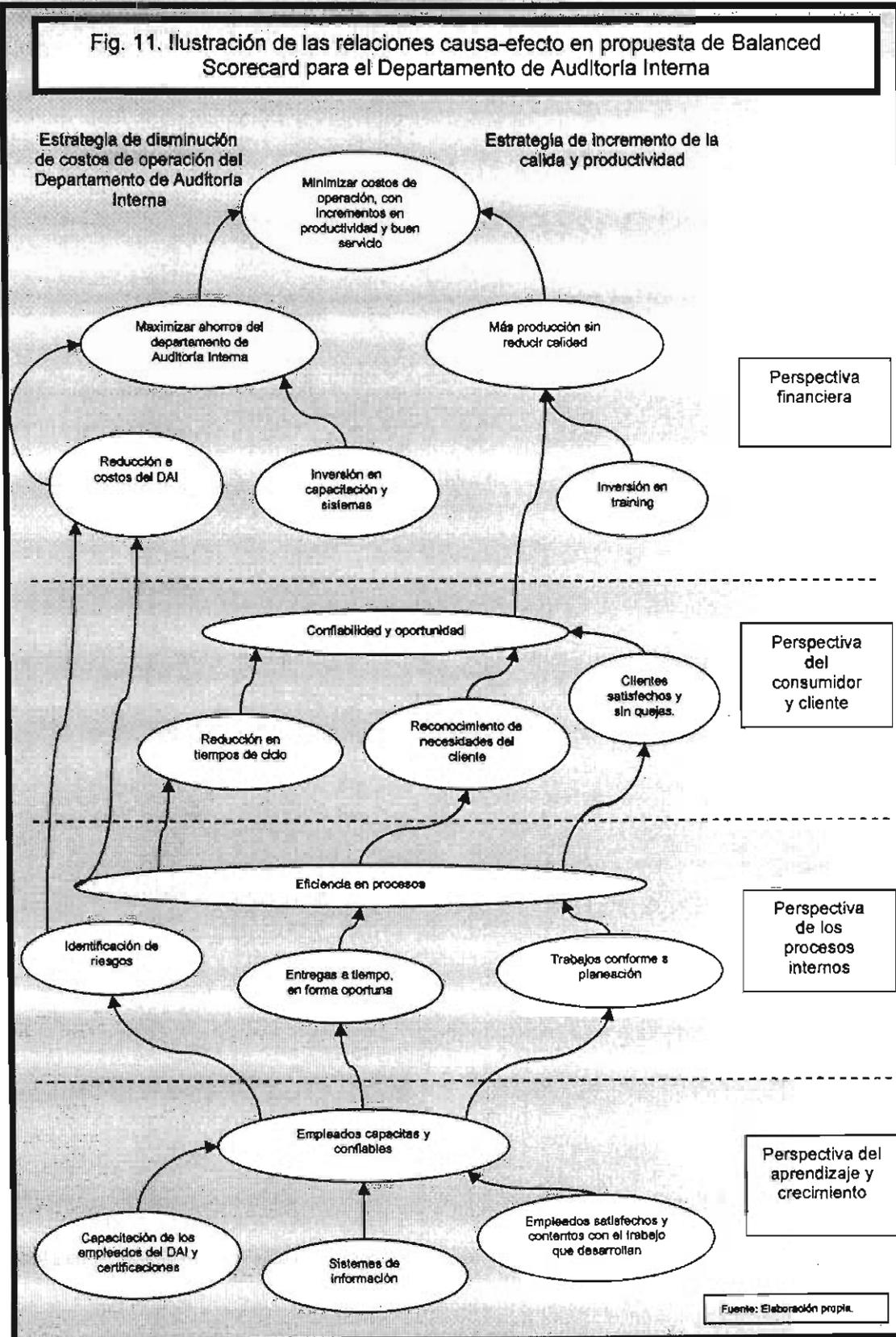
1. Disminución de costos de operación del Departamento de Auditoría Interna,
2. Incremento en la productividad y calidad del Departamento de Auditoría Interna.

Objetivos estratégicos:

- ♦ Para la perspectiva de aprendizaje y crecimiento: Empleados capacitados y confiables.
- ♦ Para la perspectiva de procesos internos: Eficiencia en procesos.
- ♦ Para la perspectiva de cliente: Ser una unidad de mando confiable, oportuna y con servicio.
- ♦ Para la perspectiva financiera: Minimizar costos de operación del Departamento de Auditoría Interna, con incrementos en la productividad y buen servicio.

En relación a causa-efecto, se tiene lo presentado en la Figura 9, donde se aprecian las rutas estratégicas, los objetivos estratégicos y cómo se van a ir logrando los objetivos del Departamento de Auditoría Interna.

Fig. 11. Ilustración de las relaciones causa-efecto en propuesta de Balanced Scorecard para el Departamento de Auditoría Interna



Indicadores críticos ó clave:

▼ Para la perspectiva de aprendizaje y crecimiento:

- a. Porcentaje de inversión en capacitación del personal del Departamento de Auditoría Interna *versus* capacitación total en la organización.
- b. Horas de capacitación/auditor interno.
- c. Porcentaje de la Inversión en sistemas de información *versus* activo total de la organización.
- d. Certificaciones del personal del Departamento de Auditoría Interna.
- e. Índices del ambiente de trabajo, satisfacción del empleado y logro de sus metas personales.
- f. Rango de salarios.

▼ Para la perspectiva de procesos internos:

- a. Entregas a tiempo.
- b. Días de atraso.
- c. Apegarse a planeación.
- d. Retrabajos.
- e. Áreas de riesgo.

▼ Para la perspectiva de cliente:

- a. Expectativas de gerencia general
- b. Tiempo e ciclo de auditorías.
 - b.1. Planeación y trabajo de campo.
 - b.2. Elaboración de borrador.
 - b.3. Elaboración de reporte.
- c. No. de quejas/auditoría.
- d. Índice de satisfacción del cliente.

▼ Para la perspectiva financiera:

- a. Porcentaje del total de costos del Departamento de Auditoría Interna vs. ventas de la organización.
- b. Total de costos / auditor (incluyendo viajes).
- c. Training / Costos del Departamento de Auditoría Interna.
- d. Costo/auditoría.
- e. Inversión en sistemas de información.

De igual manera, se deben desglosar indicadores a nivel individual de los empleados del Departamento de Auditoría Interna, partiendo del mostrado en la Fig. 2. donde se colocarían mediciones del desempeño, igualmente por perspectiva, y los incentivos de sueldo deben estar igualmente ligados a estos indicadores. Ejemplos de indicadores para la construcción de los Balanced Scorecard individuales, serían los siguientes:

Para la perspectiva financiera:

- ▼ Total de costo por auditor (viajes incluidos) / auditoría realizada - auditor interno.
- ▼ Total de inversión por training / auditor interno.

Para la perspectiva de cliente:

- ▼ Satisfacción del cliente / auditoría realizada - auditor interno.
- ▼ Número de quejas sobre auditoría / auditoría realizada - auditor interno.
- ▼ Tiempos de ciclo –en sus tres categorías- / auditor.

Para la perspectiva de procesos internos:

- ▼ Número de hallazgos de áreas de riesgo / auditoría realizada – auditor
- ▼ Número de entregas a tiempo / auditoría realizada – auditor.
- ▼ Número de días de atraso / auditoría realizada – auditor.
- ▼ Número de auditorías con retrabajos / auditoría realizada – auditor.

Para la perspectiva de aprendizaje y crecimiento:

- ♦ Horas de capacitación por auditor / horas de capacitación por empleado en la organización.
- ♦ Número de certificaciones / auditor.

Paso 2. Comunicar a los mandos medios y ligar.

Comunicar a los mandos medios.

Desarrollar Balanced Scorecard por unidad de negocio.

Una vez construida esta misión en términos de indicadores, deberá presentarse este Balanced Scorecard a todos los empleados del Departamento de Auditoría Interna para su discusión. En ocasiones el Departamento de Auditoría Interna se compone solamente del Gerente del mismo y su grupo de staff, y éstos ya discutieron conjuntamente desde el paso anterior.

Posteriormente, este gerente y el staff generarán un Scorecard para cada unidad del Departamento de Auditoría Interna, igualmente si las hubiese y finalmente un Balanced Scorecard para cada empleado, de tal suerte que su actuación diaria sea medida y esa medición esté alineada con la consecución de la estrategia del Departamento de Auditoría Interna. Debe recordarse que una de las virtudes y características principales del Balanced Scorecard, es que cada empleado de la organización –del Departamento de Auditoría Interna, para nuestro caso- reconozca en qué debe centrar sus esfuerzos para el logro de los objetivos de la misma; de modo que su medición personal deberá estar alineada al Balanced Scorecard general del Departamento de Auditoría Interna.

Es menester también mencionar que los programas de compensaciones, gratificaciones, bonos, estímulos, es decir, cualquiera que maneje el Departamento de

Auditoría Interna, deberá igualmente estar alineado a este Balanced Scorecard individual.

Paso 3. Planeación de negocios.

Eliminar inversiones no estratégicas.

Lanzar cambios corporativos.

En este paso, y que corresponde a la planeación de negocios, —estableciendo que se llamará a los programas como aquellos tipos de auditoría que realiza el Departamento de Auditoría Interna - se realizará la identificación de los programas (tipos de auditoría) que satisfagan la misión del Departamento de Auditoría Interna, lo cual consiste en verificar que los programas activos que no contribuyan al logro de la misión del Departamento de Auditoría Interna deberán ser eliminados y consecuentemente, aquellos programas (tipos de auditoría) que no se encuentren activos pero que sí contribuirían en el logro de la misión deberán ser implantados.

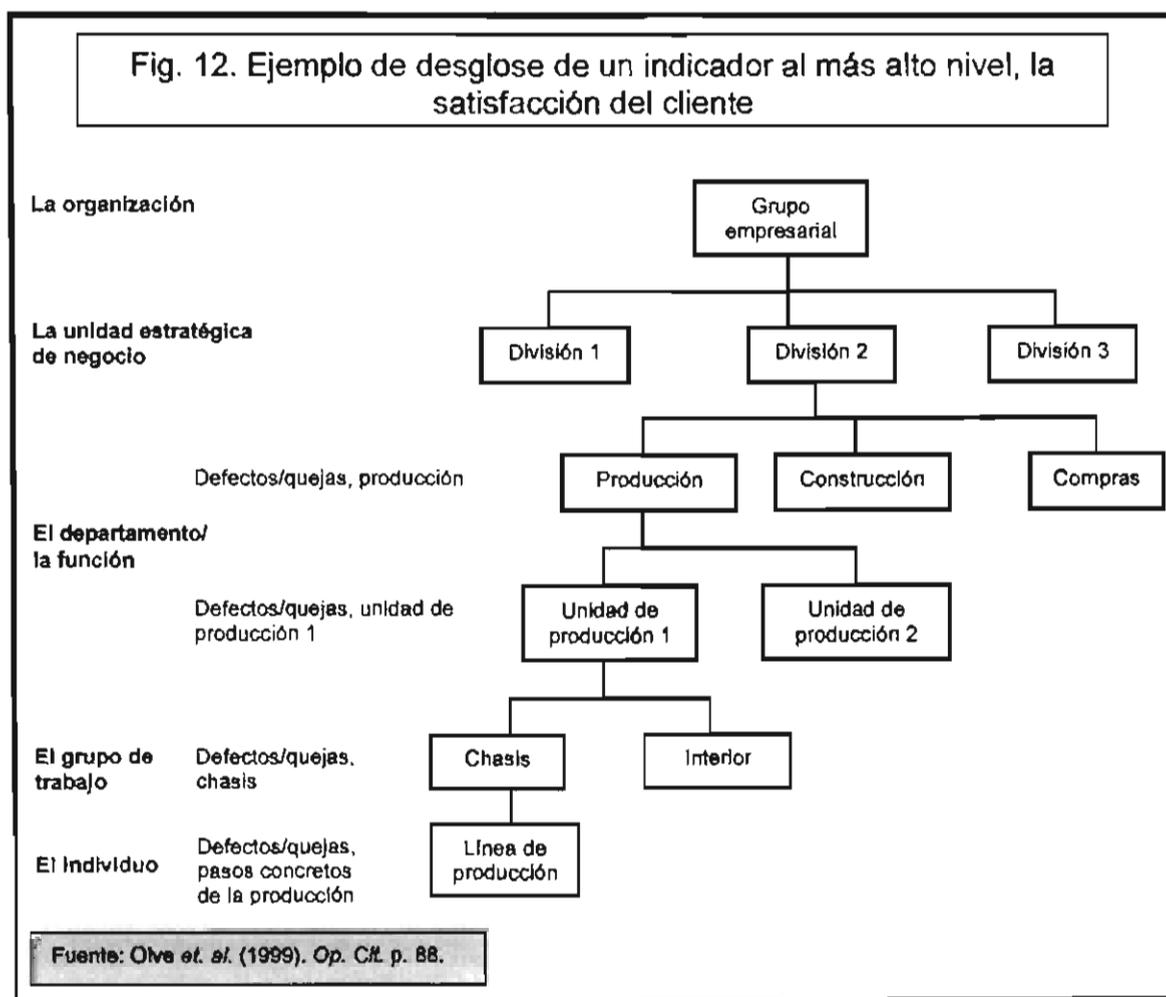
Al final, pudiese ser que determinado Departamento, por ejemplo, decidiese realizar mayor ó menor número de auditorías de tipo financiero y/o menor o mayor número de tipo administrativo, todo en función del tipo de organización de que se trate y especialmente de la misión que haya sido establecida en el paso 1.

Paso 4. Revisar los cuadros de mando de la unidad de negocio.

El Gerente del Departamento de Auditoría Interna y su staff deberán revisar los Balanced Scorecard individuales, permitiéndoles asegurarse que estos Balanced Scorecard sean compatibles con el Balanced Scorecard del Departamento de Auditoría

Interna y que todos los indicadores del Balanced Scorecard del Departamento de Auditoría Interna sean cubiertos por los distintos Balanced Scorecard individuales.

Disgregando un poco este paso, fijemos el siguiente ejemplo, presentado en la Figura 10.



De esta manera se aprecia cómo un indicador de satisfacción de cliente, se puede ir colocando "en cascada" hasta llegar al nivel individual, igualmente se debe realizar en el Balanced Scorecard, de tal suerte que los indicadores se coloquen a nivel individual.

Paso 5. Refinar la visión.

Dado que como ya se comentó con antelación, estamos ante un proceso cíclico, por lo que ahora correspondería nuevamente al equipo de planeación estratégica conformado por los elementos que se ha explicado con anterioridad, quien refine la misión del Departamento de Auditoría Interna y el propio Balanced Scorecard, ahora que ya cuenta con el proceso de feedback que le manda el propio Departamento de Auditoría Interna.

Paso 6. Comunicar y Ligar.

Comunicar el Balanced Scorecard a toda la organización.

Establecer objetivos de desempeño individuales.

El Gerente del Departamento de Auditoría Interna, y una vez que se ha realizado la refinación de la declaración de la misión y del Balanced Scorecard por parte del equipo de planeación estratégica, realizado en el paso anterior, será quien comunique a todo el personal del Departamento de Auditoría Interna el Balanced Scorecard definitivo del Departamento y los Balanced Scorecard individuales que hayan quedado en firme. Sin embargo, como se explica más adelante, el Balanced Scorecard es un sistema dinámico y que se encuentra en constante cambio, de ahí que no se pueda hablar de un Balanced Scorecard definitivo y eterno.

Paso 7. Actualización de planes y presupuestos de largo plazo.

El Gerente del Departamento de Auditoría Interna debe relacionar el Balanced Scorecard que ha quedado en firme a los planes y presupuestos de largo plazo del propio Departamento de Auditoría Interna, y esto implica identificar los recursos necesarios para satisfacer la misión del Departamento de Auditoría Interna para los

próximos cinco años. Aquí es menester estar claros que hay organizaciones que por su tamaño no es posible realizar planes y presupuestos a tan largo plazo, pero se deberá de realizar un esfuerzo para que este horizonte de planeación no sea menos de dos ó tres años.

Aquí se destacan varias cosas, es importante recordar, que se debe identificar al Balanced Scorecard como una herramienta de gestión, donde va implicado la distribución de presupuesto y que además está referenciado a planes estratégicos para el éxito de consecución de estrategias a largo plazo, es decir, sin descuidar los resultados a corto plazo, una de sus principales bondades es que permite obtener resultados a largo plazo, de ahí que su gestión igualmente debe verse a largo plazo.

Paso 8. Realizar revisiones mensual o trimestralmente.

El Gerente del Departamento de Auditoría Interna y otras partes interesadas, como podrían ser miembros del equipo de planeación, deben periódicamente monitorear y revisar las medidas ó indicadores de desempeño y las metas establecidas, una vez que la alta dirección haya aprobado el plan y presupuesto de cinco años ó el correspondiente en cada caso. Igual que la mayoría de los pasos que se han descrito, establecer una regulación en tiempo para su consecución estará en función del tamaño de la empresa y del propio Departamento de Auditoría Interna, por lo que estas revisiones pudieran ser mensuales para departamentos de auditoria interna de tamaño importante, y quizá cuatrimestralmente para aquellos de menor tamaño. Lo importante es que estas revisiones periódicas deberán centrarse en el logro de las metas estratégicas más que en los aspectos de corto plazo.

Paso 9. Realizar revisiones estratégicas anualmente.

En el paso anterior mencionamos la conveniencia de que parte del equipo de planeación estratégica interviniera, pero a diferencia de eso, en este paso, sí se requerirá de la participación de todo el equipo de planeación estratégica y que quedó conformado desde el primer paso, comandado por el Gerente del Departamento de Auditoría Interna, ya que anualmente se deberá hacer una revisión anual de la misión y del Balanced Scorecard. Esto implica una reflexión profunda de la misión del Departamento de Auditoría Interna y se iniciaría todo el proceso completo nuevamente.

Paso 10. Vincular el desempeño de cada empleado con el Balanced Scorecard.

Finalmente, el Gerente del Departamento de Auditoría Interna se asegurará que todo el personal del Departamento de Auditoría Interna sea evaluado en términos de su Balanced Scorecard individual.

Anexo 1.

Listado de organizaciones¹, principalmente en Estados Unidos (USA) que han adoptado el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, en las mismas o en algunos de sus procesos.

Organización	Sector	País
↘ Allfirst Bank	Bancario	USA
↘ Ann Taylor Stores	Menudeo	USA
↘ AT&T Canada Long Distance	Telecomunicaciones	Canada
↘ Bank of Tokyo-Mitsubishi	Bancario	Japan
↘ Blue Cross Blue Shield of Minnesota	Seguro Gastos Médicos	USA
↘ BMW Servicios Financieros	Servicios Financieros	Germany
↘ Boston Lyric Opera	Entretenimiento	USA
↘ British Telecomunicaciones Worldwide	Telecomunicaciones	UK
↘ California Poly. State University, San Luis Obispo	Educación Superior	USA
↘ California State University system	Educación Superior	USA
↘ California State University, Pomona	Educación Superior	USA
↘ Carleton University	Educación Superior	Canada
↘ Caterpillar, Inc.	Manufactura	USA
↘ Charleston Southern University	Educación Superior	USA
↘ Chemical Bank	Bancario	USA
↘ Cigna Property & Casualty	Seguros	USA
↘ Cigna Property & Casualty	Seguros	USA
↘ Citizen Schools	Educación Media	USA

¹ FUENTE: www.balancedscorecard.org

↖ City of Charlotte	Gobierno Local	USA
Organización	Sector	País
↖ Cornell University	Educación Superior	USA
↖ Crown Castle International Corp.	Telecomunicaciones	USA
↖ DaimlerChrysler	Manufactura	Germany
↖ Datex-Ohmeda	Suministro Cuidados Médicos	USA
↖ Deakin University	Educación Superior	Australia
↖ Defense Logistics	Agencia Gubernamental	USA
↖ Devereux Foundation Mental	Cuidados de la salud	USA
↖ Duke University Hospital	Cuidados de la salud	USA
↖ DuPont	Manufactura	USA
↖ Entergy	Energía	USA
↖ Equifax, Inc.	Servicios Financieros	USA
↖ ExxonMobil Corp.	Energía	USA
↖ Fannie Mae	Bancario	USA
↖ Finforest, UK	Recursos Naturales	UK
↖ First Energía Corp.	Energía	USA
↖ Ford Motor Company	Manufactura	USA
↖ Fort Hays State University	Educación Superior	USA
↖ Foster Farms	Agricultura	USA
↖ General Electric Company	Manufactura	USA
↖ High Performance Systems, Inc.	Tecnología de la información	USA
↖ Hilton Hotels Corp.	Hospedaje	USA
↖ Homestead Technologies Internet	Comunicación	USA
↖ Honeywell	Manufactura	USA
↖ IBM	Tecnología de la información	USA
↖ Illinois Benedictine College	Educación Superior	USA
↖ Indiana University	Educación Superior	USA

✦ Ingersoll-Rand	Manufactura	USA
✦ International Data Corp.	Tecnología de la información	USA
Organización	Sector	País
✦ KeyCorp	Servicios Financieros	USA
✦ Lawrence Hospital	Cuidados de la salud	USA
✦ Lloyds TSB Bank	Bancario	UK
✦ May Institute	Cuidados de la salud	USA
✦ McCord Travel Management (now WorldTravel BTI)	Agencia de viajes	USA
✦ MDS Health & Life	Ciencias	USA
✦ Mercury Computer Systems, Inc.	Tecnología de la información	USA
✦ Mobil North American Marketing & Refining	Energía	USA
✦ Montefiore Medical Center	Cuidados de la salud	USA
✦ National City Bank	Bancario	USA
✦ National Reconnaissance Office	Gubernamental	USA
✦ NCR Corp.	Tecnología de la información	USA
✦ Northern States Power Company	Energía	USA
✦ Northwestern Mutual	Seguros	USA
✦ Nova Scotia Power, Inc.	Utilities	Canada
✦ Ohio State University	Educación Superior	USA
✦ Ontario Hospitals	Cuidados de la salud	Canada
✦ Owens & Minor	Cuidados de la salud	USA
✦ Pennsylvania State University	Educación Superior	USA
✦ Pfizer Inc.	Farmacéutica	USA
✦ Philips Electronics	Manufactura	USA
✦ Reuters America, Inc.	Servicios Financieros	USA
✦ Ricoh Corp.	Manufactura	Japan

➤ Royal Canadian Mounted Police	Gobierno	Canada
➤ Saatchi & Saatchi Worldwide	Marketing	USA
➤ Saint Leo University	Educación Superior	USA
Organización	Sector	País
➤ Scudder Kemper Investments Inc.	Servicios Financieros	USA
➤ Sears Roebuck & Company	Menudeo	USA
➤ Siemens AG	Manufactura	Germany
➤ Southern Gardens Citrus Processing Corp.	Procesamiento de comida	USA
➤ St. Mary's/Duluth Clinic Health System	Cuidados de la salud	USA
➤ St. Michael's Hospital	Cuidados de la salud	Canada
➤ Technologies, Inc.	Servicios Financieros	USA
➤ Texas Education Agency	Educación	USA
➤ The Handleman Company	Almacenaje y Distribución	USA
➤ The Store 24 Companies, Inc.	Menudeo	USA
➤ The Thompson Corp.	Sistemas de información	USA
➤ UK Ministry of Defence	Gobierno	UK
➤ Unicco Service Co.	Servicios Industriales	USA
➤ Univ. of California	Educación Superior	USA
➤ Univ. of California San Diego	Educación Superior	USA
➤ University of Akron	Educación Superior	USA
➤ University of Alaska	Educación Superior	USA
➤ University of Arizona	Educación Superior	USA
➤ University of California	Educación Superior	USA
➤ University of Denver	Educación Superior	USA
➤ University of Florida	Educación Superior	USA
➤ University of Iowa	Educación Superior	USA
➤ University of Louisville	Educación Superior	USA

↘ University of Missouri	Educación Superior	USA
↘ University of North Carolina at Wilmington	Educación Superior	USA
↘ University of Northern Colorado	Educación Superior	USA
Organización	Sector	País
↘ University of St. Thomas	Educación Superior	USA
↘ University of Vermont	Educación Superior	USA
↘ University of Virginia Library	Educación Superior	USA
↘ University of Washington	Educación Superior	USA
↘ UPS	Envíos	USA
↘ US Army Medical Command	Cuidados de la salud	USA
↘ US West	Telecomunicaciones	USA
↘ Vanderbilt University Medical Center	Cuidados de la salud	USA
↘ Verizon Communications Inc.	Telecomunicaciones	USA
↘ Volvofinans	Servicios Financieros	Suecia
↘ Walt Disney World Company	Entretenimiento	USA
↘ Wayne State University	Educación Superior	USA
↘ Wells Fargo Bank	Bancario	USA

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

El desarrollo de este trabajo nos refleja la importancia que tiene la auditoría interna dentro de las organizaciones y cómo cada vez su papel es más relevante para la toma de decisiones en la alta dirección.

Igualmente, apreciamos como el manejo cada vez mayor del Balanced Scorecard o cuadro de mando integral, se debe a la percepción general de que las mediciones financieras tradicionales no representan una mejora integral en la organización a largo plazo, ya que debido al creciente ambiente competitivo, se observa la necesidad de presentar otras métricas de desempeño que no sean financieras. En efecto, cada vez son más las empresas que utilizan sistemas de indicadores de desempeño, financiero y no financieros; sin embargo, estos sistemas deben formar parte del sistema de información para empleados en todos los niveles de la organización y así estén en condiciones de identificar cómo se mejora la actuación del Departamento de Auditoría Interna en sus labores diarias.

Podemos detectar algunas fortalezas al aplicar un Balanced Scorecard a un departamento de auditoría interna, como el hecho de que permite enlazar entre sí, métricas específicas de diferentes perspectivas y entender sus relaciones causa-efecto. Además ayuda a la selección de indicadores críticos, facilitando así la toma de decisiones rápidas y orientadas y además, la actualización del Balanced Scorecard garantiza que se incorporen gradualmente los factores de éxito que ellos consideran más importantes y que reflejan mejor la realidad del negocio.

Adicionalmente, se ha mostrado la posibilidad de construir Balanced Scorecard para unidades de mando, dentro de una organización, reinterpretando su estructura original, específicamente con la percepción de los accionistas y los

clientes. Sin duda alguna, el implantar este tipo de herramientas dentro de estructuras como el departamento de auditoría interna, permitirá que se desarrollen de una forma más eficiente, con empleados más capacitados y satisfechos, un mejor clima de trabajo, una mejor relación con los gerentes auditados y mejor comunicación con éstos y con la ala gerencia.

Cada departamento de auditoría interna, deberá tener precaución en la elección de sus indicadores y las metas que se proponga, debiéndose dejar esta tarea a la alta gerencia y al Comité de Auditoría, a fin de no desvirtuar las mediciones y sobretodo no desvirtuar las metas a las que debe de aspirar el Departamento de Auditoría Interna. Esta herramienta no es para formularse sueños inalcanzables, pero sí establecerse metas ambiciosas a mediano plazo, para el éxito del Departamento de Auditoría Interna a largo plazo. Igualmente, debe ponerse énfasis en establecer indicadores balanceados a corto y largo plazo, para vigilar el comportamiento día a día del Departamento de Auditoría Interna y la consecución de objetivos estratégicos a largo plazo.

Queda claro que las empresas han comenzado a utilizar el Balanced Scorecard o cuadro de mando integral para gestionar su estrategia a largo plazo; sin embargo, se percibe una falta de software's que hagan más amigable la implantación de estos sistemas en las empresas, ya que solamente así muchas organizaciones estarían en condiciones de instaurarlo. Es cierto que ya hay herramientas que permiten desarrollar sistemas de medición de desempeño propio de cada industria, pero necesitan ser diseñados por el área de sistemas lo cual puede demorar el proceso y los software's que circulan en el mercado no corresponden a las necesidades de unidades de mando como pueden ser los departamentos de auditoría interna.

El Balanced Scorecard debe entenderse como un sistema dinámico y evolutivo que requiere ser actualizado periódicamente para incorporar las nuevas metas y/o estrategias, así como enfrentar las amenazas que surgen en el negocio.

Extensiones.

Existen diversas líneas para futuras investigaciones sobre el tema, como son:

- ✦ ¿Cuáles medidas de desempeño son más efectivas para auditores internos en forma individual, y cuáles para equipos de auditoría interna?
- ✦ ¿Cuáles medidas de desempeño son más efectivas para proporcionar incentivos a auditores internos y alinear sus metas con las de la organización?
- ✦ ¿Medir el desempeño de quien realiza una auditoría interna, a través de las áreas auditadas, afectaría el juicio y hallazgos que realice al Auditoría Interna? ¿Cómo hacer para que el auditor interno no le afecte en su independencia y objetividad?
- ✦ ¿Es conveniente agregar una quinta perspectiva, que se enfoque a aspectos de la ética de los negocios, para medir precisamente la ética de los empleados del Departamento de Auditoría Interna? ¿Cuáles serían las medidas de esta perspectiva?
- ✦ ¿Los incentivos basados en el desempeño, afecta la independencia y objetividad de los auditores internos?

Fuentes de Información

Libros:

Arana Gondra, Victor. (1970). *El cuadro de mando: conceptos y aplicación en la empresa*. Deusto. España. 137 pp.

Kaplan, Robert S. y Norton, David P. (1996a). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Harvard business school press. USA. 322 pp.

Laurel, Pierre. *De los ratios al cuadro de mando*. Tr. de: Des ratios au tableau de bord. Tr.

López Viñegla, Alfonso. (2003). *El cuadro de mando y los sistemas de información para la gestión empresarial*. AECA. España. pp.

Niven, Paul R. (2003). *El cuadro de mando integral paso a paso: maximizar la gestión y mantener los resultados*. Tr. de: *Balanced scorecard step by step for government and non profit agencies*. Tr. Carlos Ganzinelli. Gestión 2000. España. 414 pp.

Olve, Nils-Goran; Roy, Jan y Wetter, Magnus. (1999). *Performance drivers: a practical guide to using the balanced scorecard*. John Wiley & sons. England. 347 pp.

Sintot, William. (1963). *El cuadro de mando de la empresa: Como se estructura y utiliza este medio de gestión*. Tr. de: *Le tableau de bord*. Tr. Jaime Vicens Carrio. F. Casanovas. España. 220 pp.

Bacon, Charles A. *Manual de Auditoría Interna*, México, Noriega, 1996. 380 pp.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Boletines de Contabilidad Generalmente Aceptados*, México, IMCP, vigente.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. , México, IMCP, vigente.

Tesis:

Cornejo Raygoza, Fernando. *“Organización y control de un departamento de auditoría interna”*. México, 2000, 127p.

Ortega Sánchez, Martín. *“Auditoría Interna”* México, 1999, 51 pp.

Arzate Cadena, Elienai. "Auditoría interna: fundamentos y su certificación internacional" México, 2000, 119 pp.

Amieva Alonso, Ana María. "Control total de calidad en los servicios de auditoría interna" México, 2000, 112 pp.

Campos Rosas, Daniel Jesús. "La creación de un departamento de auditoría interna". México, 1998. 149 pp.

Revistas periódicas:

1. Amaratunga, Dilanthi; Baldry, David y Sarshar, Marjan. (2001). *Process improvement through performance measurement: the balanced scorecard methodology*. Work study. Vol. 50. No. 5. pp. 179-188.
2. Atkinson, Anthony y Epstein, Marc. (200). *Measure for measure. Realizing the power of the balanced scorecard*. CMA management. Vol. No. pp-22-28.
3. Ballve, Alberto y Dávila, Antonio. (2000). *Microsoft Latin America*. Harvard business school. Vol. No. pp. 1-13.
4. Benedossi, Luis R. (1999). *Tablero de commando. Una herramienta para la dirección competitiva de organizaciones*. Costos y gestión. Vol. 8. No. 32. Junio. pp. 279-307.
5. Brewer, Meter C. Y Speh, Thomas W. (2000). *Using the balanced scorecard to measure supply chain performance*. Journal of business logistics. Vol. 21. No. 1. pp. 75-93.
6. Carazo, Luis Ramón. *Balanced scorecard, más allá del resultado financiero*. Ejecutivos de finanzas. Vol. 28. No. 1. Enero. pp. 20-23.
7. Chang, Richard. (2002). *Performance scorecard*. Executive excellence. Vol. No. Diciembre. p. 10.
8. Copacino, William C. (2002). *Use the right measurements*. Logistics management. Vol. No. p. 80.
9. Donselaar, Karel van; Kokke, Kees y Alessie, Martijn. (1998). *Performance measurement in the transportation and distribution sector*. International journal of physical distribution & logistics. Vol. 28. No. 6. pp. 434-450.

10. Davis, Tim R.V. (1996). *Developing an employee balanced scorecard: linking frontline performance to corporate objectives*. Management decision. Vol. 34. No. 4. pp. 14-18.
11. Eccles, Robert G. (1991). *The performance measurement manifesto*. Harvard business review. Vol. No. pp.131-139.
12. García-Cebrián, Lucía Isabel y López-Viñegla, Alfonso. (2002). *The use of the scorecard in the management of production-operations*. Industrial management & data systems. Vol. 102. No. 1. pp. 39-46.
13. Hayes, Robert H. y Garvin, David A. (1982). *Managing as if tomorrow mattered*. Harvard business review. Vol. No. pp. 70-79.
14. Holten, Roland; Dreiling, Alexander; Muehlen Michael zur y Becker, Joerg. (). *Enabling technologies for supply chain process management*. Vol. No. pp. .
15. Holzer, Marc y Yang, Kaifeng. *Performance measurement and improvement: an assessment of the state of the art*. International review of administrative sciences. Vol. 70. No. 1. pp. 15-31.
16. * Kaplan, Robert. (1983). *Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research*. The American counting review. Vol. 58. No. 4. Octubre. pp. 686-705.
17. * Kaplan, Robert. (1984). *The evolution of management accounting*. The American counting review. Vol. 59. No. 3. Julio. pp. 390-418.
18. Kaplan, Robert S. y Norton, David P. (1992). *The balanced scorecard-Measures that drive performance*. Harvard business review. Vol. No. pp. 71-79.
19. Kaplan, Robert S. y Norton, David P. (1993). *Putting the balanced scorecard to work*. Harvard business review. Vol. No. pp. 134-149.
20. Kaplan, Robert S. y Norton, David P. (1996b). *Using the balanced scorecard as a strategic management system*. Harvard business review. Vol. No. pp. 75-87.

21. Kaplan, Robert S. y Norton, David P. (2001a). *Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I*. Accounting horizons. Vol. 15 No. 1. March. pp. 87-104.
22. Kaplan, Robert S. y Norton, David P. (2001b). *Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II*. Accounting horizons. Vol. 15 No. 2. June. pp. 147-160.
23. Ker, Tim. *Aligning strategy and performance*. BPM: The vision. Vol. No. pp. 83-86.
24. Kuo, Chun-Ho; Dunn, Kimberly D. y Randhawa, Sabah U. (1999). *A case study assessment of performance measurement in distribution centers*. Industrial management & data systems. Vol. 99. No. 2. pp. 54-63.
25. Lai, Kee-hung; Ngai, E.W.T.; Y Cheng, T.C.E. (2002). *Measures for evaluating supply chain performance in transport logistics*. Transportation research part E: Logistics and transportation review. Vol. 38. No. 6. pp. 439-456.
26. Lee, Hau L. y Amaral, Jason. (2002). *Continuous and sustainable improvement through supply Chain performance management*. Supply chain performance management. Vol. No. pp. 1-13.
27. Letza, Stephen R. (1996). *The design and implementation of the balanced business scorecard. An analysis of three companies in practice*. Business process re-engineering & management journal. Vol. 2. No. 3. pp. 54-76.
28. Nelly, A., Richards, H., Mills, J., Platts, K. y Bourne, M. (1997). *Designing performance measures: a structured approach*. International journal of operations and production management. Vol. 17. No. 11. pp. 1131-1152.
29. Roest, Pim. (1997). *The golden rules for implementing the balanced business scorecard*. Information management & computer security. Vol. 5. No. 5. pp. 163-165.
30. Sabaté Prats, Pere y Joval Bardina, Jordi. (2002). *El cuadro de mando integral en las pequeñas y medianas empresas. Propuesta de aplicación en una industria de transformación de la madera*. Técnica contable. Vol. 54. No. 641. Mayo. pp. 405-418.
31. Salterio, Steven y Webb, Alan. (2004). *Balanced scorecard*. Veritas. Vol. 48. No. 1589. Enero. pp. 25-27.

32. Sengun, Yenyurt. (2003). *A literature review and integrative performance measurement framework for multinational companies*. Marketing intelligence & planning. Vol. 21. No. 3. pp. 134-142.
33. Slates, S.F. & Naver. (1995). *Market orientation and the learning organization*. Journal of marketing. Vol. 59. No. 3. pp. 63-74.
34. Tsang, Albert H.C. (1999). *Measurement maintenance performance: a holistic approach*. International Journal of operations & production management. Vol. 19 No. 7. pp. 691-715.
35. Yenyurt, Sengun. (2003). *A literature review and integrative performance measurement framework for multinational companies*. Marketing intelligence & planning. Vol. 21. No. 3. pp. 134-142.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**Programa de Posgrado en Ciencias de la
Administración**

OFICIO: PPCA/GA/2005

ASUNTO: Envío oficio de nombramiento de Jurado de Maestría.

Ing. Leopoldo Silva Gutiérrez
Director General De Administración Escolar
De Esta Universidad
P r e s e n t e.

At'n.: Biol. Francisco Javier Incera Ugalde
Jefe De La Unidad De Administración Del Posgrado

Me permito hacer de su conocimiento, que la alumna **Nayelly León Montes de Oca**, presentará Examen de Grado dentro del Plan de Maestría en Auditoría, toda vez que ha concluido el Plan de Estudios respectivo y su tesis, por lo que el Subcomité Académico de las Maestrías, tuvo a bien designar el siguiente jurado:

M.A. Rafael Silva Ramírez	Presidente
M.B.A. José Antonio Echenique García	Vocal
M.A.I. Héctor Horton Muñoz	Secretario
M.A. Juan José Baños Martínez	Suplente
M.A. Gabino García Tapia	Suplente

Por su atención le doy las gracias y aprovecho la oportunidad para enviarle un cordial saludo.

Atentamente
"Por mi raza hablará el espíritu"
Cd. Universitaria, D.F., 17 de octubre del 2005.
El Coordinador Del Programa

Dr. Ricardo Alfredo Varela Juárez