



**Universidad Nacional Autónoma de México**

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

## ***Examen General de Conocimientos***

**Trabajo Escrito de Modalidades**

### **Auditorías Diversas**

**Propuesta para realizar la función de auditoría interna e información requerida para que ésta opere como un control de controles y se constituya en apoyo para la administración de las organizaciones**

**Que para obtener el grado de:**

**Maestro en Contaduría**

**Presenta: Jorge Ceballos Raya**

**Tutor: José Enrique Santos Gaona Muñoz**

**México, D.F., julio 2006**





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.

## I N D I C E

<b>Introducción</b>	<b>1</b>
<b>I. Origen, concepto y evolución de la Auditoría Interna.</b>	<b>3</b>
<b>II. Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna.</b>	<b>12</b>
<b>III. Gobierno Corporativo</b>	<b>16</b>
<b>IV. Control Interno</b>	<b>24</b>
<b>V. Mejores prácticas de Auditoría Interna</b>	<b>40</b>
<b>VI. Participación de la Auditoría Interna en las organizaciones</b>	<b>46</b>
<b>VII. Información requerida para realizar la función de Auditoría Interna</b>	<b>54</b>
<b>VIII. Propuesta de Lineamientos de Control Interno</b>	<b>61</b>
<b>Conclusiones</b>	
<b>Bibliografía</b>	

## Introducción

La Auditoría Interna cuenta actualmente con una bibliografía basta y en muchos de los títulos, autores renombrados exponen sus puntos de vista, opiniones, teorías, experiencias y visión personal acerca de los temas particulares que desarrollan. Con esa perspectiva personal, Charles A. Bacon elaboró un Manual de Auditoría Interna, inspirado y fundamentado según lo explica, en la teoría y práctica académicas.

La bibliografía a que hago referencia en esta investigación, permite conocer los antecedentes, la definición, alcance y objetivo de la Auditoría Interna, aspectos que permiten entenderla de manera general, y por otra parte se exponen diversos enfoques de esa función.

Toda vez que la Auditoría Interna, al igual que toda actividad, ha evolucionado y por lo tanto sus técnicas, alcances y fines han cambiado, y considerando la relevancia que esta función tiene para contribuir al buen funcionamiento de las organizaciones y más aún, en el marco de las mejores prácticas adoptadas para lograr confianza de todas aquellas personas relacionadas con dichas organizaciones, en el presente trabajo de investigación se plantea una forma de participación de la auditoría interna para que se constituya en un apoyo a la administración, así como precisar la información requerida para llevarla a cabo.

Emprender esta investigación, tiene como antecedente la relevancia mencionada en el párrafo que precede, así como las nuevas corrientes, pensamientos y conceptos relacionados con la auditoría interna, gobierno corporativo y control interno, que se han publicado, establecido y adoptado como resultado de la evolución natural de las teorías relativas a nuestra profesión, así como la adaptación de ésta a las nuevas situaciones económicas, de negocio, de riesgos y de sucesos que por su naturaleza han impactado y despertado el interés mundial tanto en general y en particular de los temas relacionados con la profesión.

Para desarrollar la investigación, se consideró como marco teórico las Normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna, la teoría relativa al Gobierno Corporativo, los conceptos relevantes del Control Interno, así como las Mejores prácticas en materia de auditoría Interna, con base en el cual se determinó la participación de la auditoría interna en las organizaciones y la información requerida para realizarla. Ante la relevancia de que exista un sistema de control para que la auditoría interna pueda evaluarlo, al final se incluye un modelo propuesto de Lineamientos Generales de Control Interno.

## I. Origen, concepto y evolución de la Auditoría Interna.

Según Richard Brown con el desarrollo de la civilización se generó la necesidad de que una persona investida con alguna autoridad y confianza, realizara cierto tipo de investigación acerca de la fidelidad con la que se estaban manejando las propiedades.<sup>1</sup>

Con el crecimiento de las actividades económicas, se determinó la conveniencia de que las organizaciones contaran con una función interna de evaluación independiente, que verificara la contabilidad y la información utilizada para la toma de decisiones por los administradores; así como también con medios para evaluar tanto la eficiencia del trabajo realizado, como la honestidad de los empleados. En respuesta a tal necesidad, a principios del siglo XX se estableció formalmente la función de auditoría interna en las organizaciones.<sup>2</sup>

La complejidad de las operaciones, la experiencia requerida para revisar y analizarlas en una forma adecuada y representativa, la necesidad de un estatus organizacional para asegurar la independencia y objetividad, así como la disciplina de procedimientos necesaria para desempeñar la auditoría interna, contribuyeron a que las organizaciones consideraran en sus estructuras esa función.

La Auditoría Interna se creó ante la necesidad de contar con medios de verificación independiente para reducir los errores en el registro de las operaciones, manejos inapropiados de los activos, así como de los fraudes. Esta necesidad incluía las organizaciones lucrativas y no lucrativas, las de servicios, las industriales, de tipo financiero y, en general, todas aquellas interesadas en contar con una unidad que se encargara de revisar de manera independiente el funcionamiento de las mismas, y

---

<sup>1</sup> Mautz, RK., and HAP Sharaf. *The Philosophy of Auditing* (Sarasota, Florida American Accounting Association, (1961).

<sup>2</sup> Mautz, RK., *Fundamentals of Auditing* (Sarasota, Florida American Accounting Association, (1961).

proporcionará comentarios y sugerencias para mejorar todo aquello que fuera necesario corregir o mejorar.

La función de auditoría interna inició enfocándose a la protección contra fraudes de nómina, pérdidas de efectivo y de otros activos, su alcance se modificó rápidamente hacia la verificación de casi todas las operaciones financieras.<sup>3</sup>

La Auditoría Interna se percibía como una extensión del trabajo de los auditores externos, los auditores internos eran llamados frecuentemente para apoyar a los primeros en la revisión de los estados financieros o para realizar conciliaciones bancarias. Los auditores internos eran apreciados desarrollando un modesto papel dentro de las organizaciones y sólo tenían una responsabilidad limitada en el entorno gerencial<sup>4</sup>

Después de dos décadas de la fundación del Institute of Internal Auditors, en 1941, Brink and Cashing<sup>5</sup> consideraron la Auditoría Interna con una orientación a la “Auditoría Operacional”, y señalaron que:

“Auditoría Interna se crea como un segmento especial del amplio campo de la contabilidad, utilizando métodos y técnicas básicas de auditoría. El hecho de que los contadores públicos y los auditores internos utilicen muchas técnicas similares, lleva a una percepción equivocada de que hay poca diferencia en el trabajo o en los objetivos de ambas actividades. Los auditores internos se enfocan a investigar la validez de las operaciones, tienen un interés en todo tipo de operaciones de la compañía y están más

---

<sup>3</sup> Mautz, RK., and HAP Sharaf. *The Philosophy of Auditing* (Sarasota, Florida American Accounting Association, (1961).

<sup>4</sup> Moeler R., and H.N. Witt, *Brink's Modernizing Internal Auditing*, 5th. Edition. John Wiley & Sons, Inc. (1999)

<sup>5</sup> Brink, V.Z., and J.A. Cashing, *Internal Auditing*, Ronald Press (1958).

interesados en ayudar a lograr que esas operaciones generen las mayores utilidades como sea posible.”

En la National Industrial Conference Board, se subrayó la relevancia de la auditoría interna como sigue:

“La brecha tan amplia entre la gerencia y la acción, ha hecho necesario desarrollar una serie de controles por medio de los cuales la organización pueda ser administrada eficientemente. El auditor interno cubre esas expectativas, proveyendo de una evaluación de cada actividad de control. No hay sustituto para esa actividad.”<sup>6</sup>

Según Flesher,<sup>7</sup> la relevancia de la Auditoría Interna en las organizaciones queda de manifiesto en lo siguiente.

“La necesidad crea la Auditoría Interna y hace que ésta sea parte integrante de las organizaciones modernas. Las grandes organizaciones tampoco pueden escapar a esto. Si aún no la tienen, tarde o temprano la tendrán.”

Con respecto a las normas y responsabilidades profesionales de la auditoría interna, en 1947 el Institute of Internal Auditors emitió el “Statement of Responsibilities of the Internal Auditor”, documento que precisaba que la auditoría interna se enfocaba en primera instancia a asuntos contables y financieros, aunque los asuntos de naturaleza operacional también quedaban incluidos en el alcance de su actividad. El

---

<sup>6</sup> Walsh, Jr., F.J. *Internal Auditing*, New York, National Industrial Conference Board, (1963).

<sup>7</sup> Flesher, D.L., *Internal Auditing: Standards and Practices*. The Institute of Internal Auditors, (1996)



“Statement of Responsibilities of Internal Auditing” se amplió, y entre sus modificaciones se consideraron los siguientes servicios a la administración:<sup>8</sup>

- Revisión y evaluación de la razonabilidad de la contabilidad, así como de la aplicación de controles contables, financieros y operativos;
- Comprobación del cumplimiento de las políticas, planes y procedimientos establecidos;
- Comprobación de la adecuada protección y registro de los activos;
- Evaluación de la razonabilidad de la contabilidad y de otro tipo de información generada en la organización, y
- Evaluación de la calidad en la ejecución de las actividades asignadas.

De acuerdo con las Normas para la Práctica Profesional de Auditoría Interna, “Standards for the Professional Practice of Internal Auditing”, emitidas en 1978 por el Institute of Internal Auditors, la auditoría interna se define como “Una actividad independiente de evaluación establecida en la organización como un servicio a la propia organización. Es un control que funciona examinando y evaluando lo adecuado y efectivo de otros controles.”<sup>9</sup>

En cuanto al objetivo, las referidas Normas establecían que la auditoría interna apoyaba a los miembros de la organización en el desarrollo efectivo de sus responsabilidades y para ese propósito, les proporcionaba análisis, evaluaciones y recomendaciones, así como información relacionada con las actividades revisadas.<sup>9</sup>

Para el desarrollo de la función de auditoría interna fue fundamental la estrecha relación con aquellos que tienen a su cargo el gobierno de las organizaciones, así

---

<sup>8</sup> Statement of Responsibilities of The Internal Auditor.- IIA Research Foundation Altamonte Springs, FL, (2003)

<sup>9</sup> The Institute of Internal Auditors. *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.*(2002)

como con el Comité de Auditoría. Tales relaciones son vistas actualmente como las mejores prácticas en las más renombradas corporaciones para lograr un adecuado proceso y estructura de gobierno corporativo en las mismas.

Con relación a dichas prácticas, Brink & Witt <sup>10</sup> establecen lo siguiente:

“En la mayoría de las situaciones el grupo de auditoría interna se ha desempeñado a niveles muy altos de las áreas operativas y se ha establecido como una parte valiosa y respetable de los esfuerzos de la Alta Dirección. El Auditor Interno está apoyando al Consejo de Administración, a través del Comité de Auditoría de ese Consejo.”

Adicionalmente cabe agregar que para la mayor parte de los Comités de Auditoría en las organizaciones, debe haber un puente entre el Consejo de Administración y los Auditores. Para cumplir sus responsabilidades con los accionistas y con el público, los miembros del Comité de Auditoría deben estar perfectamente involucrados e interesados y lo mejor informados en los asuntos de auditoría. La administración debe estar alerta de la necesidad de protegerse ella misma, mediante la adecuada atención de controles internos y auditorías efectivas. Consecuentemente, esto hace que deban responder de la mejor manera a las sugerencias del auditor, así como a la información que les solicite el Comité de Auditoría.

En “The Statement of Responsibilities of Internal Auditor”<sup>11</sup>, se establece que el alcance de la Auditoría Interna comprende el examen y evaluación que el sistema de control interno de las organizaciones sea adecuado y efectivo, así como la calidad en el desempeño de las responsabilidades asignadas, y que además considera:

---

<sup>10</sup> Brink V.Z., and H.L. Witt, *Modern Internal Auditing*, New York: John Wiley & Sons, Inc. (1982).

<sup>11</sup> Statement of Responsibilities of The Internal Auditor.- IIA Research Foundation Altamonte Springs, FL, (2003)

- Revisión de la razonabilidad e integridad de la información financiera y operativa, y de los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar tal información;
- Revisión de los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de los planes, políticas, procedimientos, leyes y demás regulaciones que pudieran tener un impacto significativo en los reportes y las operaciones, así como determinando si la organización cumple tales disposiciones legales;
- Revisión de los medios de protección de activos, si son apropiados, así como verificación de la existencia de tales activos;
- Evaluación de la economía y eficiencia en el manejo de los recursos de la organización, y
- Revisión de que los programas y operaciones cumplan los resultados planeados y que éstos sean congruentes con los objetivos y metas establecidos.

Al principio de los años noventas, los auditores internos desempeñaron actividades dependiendo de las preferencias y necesidades de las organizaciones, realizando entre otras: auditorías financieras, operacionales y por ciclos de transacciones; investigando fraudes y otras irregularidades; evaluando la eficiencia operacional; analizando, midiendo y reportando acerca de los riesgos operacionales y de la organización, así como otras actividades de evaluación y consulta. Desarrollando otras actividades, los auditores internos se enfocaron a los riesgos basados en los controles.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Bailey Jr., Andrew D., Gramling, Audrey A., and Ramamoorti, Sridhar. *Research Opportunities in Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors.- Altamonte Springs, Fl. 2003.

En 1999 el Institute of Internal Auditors publicó “The Guidance Task Force”, que vino a formar parte de los documentos rectores de la práctica profesional de la auditoría interna, la cual considera los siguientes propósitos:

- Proveer un marco flexible para la promoción del amplio alcance y valor agregado de las actividades de la Auditoría Interna;
- Delinear los principios básicos para la práctica de la Auditoría Interna en todo el mundo;
- Coadyuvar a la mejora de los procesos y operaciones establecidos en las organizaciones;
- Establecer un mecanismo de calidad para asegurar el cumplimiento de las normas, y
- Lograr el reconocimiento de la función, basado en la reputación mundial que se logre por servicios de auditoría de alta calidad en todo el mundo.

La definición de Auditoría Interna se adaptó para considerar el nuevo alcance y responsabilidades de esa función como sigue:

“La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de evaluación y consulta, diseñada para agregar valor a las operaciones de la organización. Ayuda a la organización en el cumplimiento de sus objetivos, desarrollando una evaluación sistemática y disciplinada de la efectividad de la administración de riesgos, el control y procesos de gobierno.”

Chapman y Anderson<sup>13</sup>, explican que esta definición de Auditoría Interna presenta una nueva imagen de esa función, en los siguientes aspectos:

---

<sup>13</sup> Chapman, C., and U. Anderson, *Implementing the professional practices framework* (Altamonte Springs, Fl.: The Institute of Internal Auditors, (2002)

- Como una actividad objetiva, establecida no necesariamente dentro de la organización, la definición permite que los servicios de auditoría interna sean proporcionados por personas externas, reconociendo que dichos servicios pueden ser de calidad y obtenerse a través del outsourcing;
- Haciendo énfasis que el alcance de la auditoría interna incluye actividades de evaluación y consultoría, la nueva definición proyecta a la auditoría interna en forma proactiva, enfocada al cliente, y relacionada con aspectos clave en materia de control, administración de riesgos y gobierno;
- Declarando explícitamente que la auditoría interna es para agregar valor y para mejorar las operaciones de la organización;
- Percibiendo un alcance más extenso del mandato de la auditoría interna, apoyando a la organización en el cumplimiento de sus objetivos;
- La auditoría interna expande sus dominios, alcance de trabajo, para incluir la administración de riesgos, el control y los procesos de gobierno, y
- La auditoría interna es un proceso sistemático, documentado y disciplinado que asegura un desempeño de esas actividades con calidad, ya que está basada en normas.

En la introducción de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, se establece la siguiente definición de Auditoría Interna:<sup>14</sup>

“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 eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.”

---

<sup>14</sup> The Institute of Internal Auditors. *Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*.(2002)

Considerando lo señalado en el sentido de que la auditoría se caracteriza por ser un proceso sistemático al estar basada en normas, a continuación citaré las normas que aportan información a esta investigación, respecto de la naturaleza de la auditoría interna.

## II. Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna.

La diversidad de entornos, culturas, ambientes legales y profesionales, así como de organizaciones, lucrativas y no lucrativas, financieras, de gobierno, comerciales, industriales y de servicios, entre otras en las que se practica la auditoría interna, hizo necesario establecer las “Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna”, “*Normas*”, las cuales constituyen el marco de referencia para la práctica de la misma.

Las “*Normas*” entraron en vigor el 1 de enero de 2002, y forman parte de “The Professional Practices Framework”, aprobado por el Consejo de Administración del Institute of Internal Auditors en junio de 1999, integrada por la definición de Auditoría Interna, el Código de Ética, las propias “*Normas*”, y otras guías relacionadas, y tienen como propósitos:

- Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna tal como éste 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, y
- Fomentar la mejora en los procesos y operaciones de la organización.

Las “*Normas*” están constituidas por las **Normas sobre Atributos**, que tratan las características de las organizaciones y los individuos que desarrollan actividades de auditoría interna; las **Normas sobre Desempeño**, que describen la naturaleza de las actividades de auditoría interna y proveen criterios de calidad contra los cuales puede medirse la práctica de estos servicios, y las **Normas de Implantación**, que aplican las Normas sobre Atributos y sobre Desempeño a tipos específicos de trabajo por ejemplo, una auditoría de cumplimiento, una investigación de fraude, o un

proyecto de autoevaluación de control. A continuación presento lo que se expone en las referidas Normas acerca de aquellas relativas al desempeño.

## **Normas sobre desempeño**

### **2000 – Administración de la Actividad de Auditoría Interna**

El director ejecutivo de auditoría debe gestionar efectivamente la actividad de auditoría interna para asegurar que añada valor a la organización.

### **2060 – Informe al Consejo y a la Dirección Superior**

El Director Ejecutivo de auditoría debe informar periódicamente al Consejo y a la Alta Dirección sobre la actividad de auditoría interna en lo relativo a propósito, autoridad, responsabilidad y desempeño de su plan. El informe también debe incluir exposiciones de riesgo relevantes y cuestiones de control, cuestiones de gobierno corporativo y otras cuestiones necesarias o requeridas por el Consejo y la Alta Dirección.

### **2100 – Naturaleza del Trabajo**

La actividad de auditoría interna evalúa y contribuye a la mejora de los sistemas de gestión de riesgos, control y gobierno.

### **2110 – Gestión de Riesgos.**

La actividad de auditoría interna debe asistir a la organización mediante la identificación y evaluación de las exposiciones significativas a los riesgos, y en la contribución a la mejora de los sistemas de gestión de riesgos y control.



**2110.A1** - La actividad de auditoría interna debe supervisar y evaluar la eficacia del sistema de gestión de riesgos de la organización.

**2110.A2** – La actividad de auditoría interna debe evaluar las exposiciones al riesgo referidas a gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización, con relación a lo siguiente:

- Confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa;
- Eficacia y eficiencia de las operaciones;
- Protección de activos, y
- Cumplimiento de leyes, regulaciones y contratos.

## **2120 – Control**

La actividad de auditoría interna debe asistir a la organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia de los mismos y promoviendo la mejora continua.

**2120.A1** - Basada en los resultados de la evaluación de riesgos, la actividad de auditoría interna debe evaluar la adecuación y eficacia de los controles que comprenden el gobierno, las operaciones y los sistemas de información de la organización. Esto debe incluir lo siguiente:

- Confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa;
- Eficacia y eficiencia de las operaciones;

- Protección de activos, y
- Cumplimiento de leyes, regulaciones y contratos.

**2120.A2** – Los auditores internos deben cerciorarse del alcance de los objetivos y metas operativos y de programas que hayan sido establecidos y de que sean consistentes con aquellos de la organización.

**2120.A3** – Los auditores internos deben revisar las operaciones y programas para cerciorarse de que los resultados sean consistentes con los objetivos y metas establecidos, y de que las operaciones y programas estén siendo implantados o desempeñados tal como fueron planeados.

### **2130 – Gobierno**

La actividad de auditoría interna debe contribuir al proceso de gobierno de la organización mediante la evaluación y mejora del proceso por el cual (1) se establecen y comunican metas y valores, (2) se supervisa el cumplimiento de las metas, (3) se asegura la responsabilidad, y (4) se preservan los valores.

**2130.A1** – Los auditores internos deben revisar las operaciones y programas para asegurar su consistencia con los valores de la organización.

Toda vez que conforme a la definición de auditoría interna, ésta se enfoca a la evaluación de la efectividad de los procesos de gobierno, entre otros, a continuación presento algunos comentarios acerca de las mejores prácticas de gobierno corporativo de las organizaciones.

### III. Gobierno Corporativo.

Para formular una estrategia, deben tomarse en cuenta: los recursos que posee la empresa; los negocios en los que ya se encuentra compitiendo; la estructura organizacional, los sistemas y procesos que utiliza para llevar a cabo su actividad, las características del mercado, las condiciones económicas, así como sus metas y objetivos de cada organización.<sup>1</sup>

La fórmula mencionada en el párrafo anterior, no considera el papel que desempeñan las personas en la evolución de la estrategia, no obstante que en la mayoría de los casos las decisiones son el resultado de los propios objetivos personales de los ejecutivos; en otras palabras, la decisión estratégica es una opción de la alta dirección y, por tanto, se encuentra afectada por su percepción, personalidad, motivación y expectativas.<sup>2</sup> Ante esta situación, Charham<sup>3</sup> señala que el punto de partida para analizar los propósitos de la organización debe enmarcarse en el contexto del gobierno corporativo ya que, además de tener el poder de influir sobre los mismos, analiza los procesos de supervisión de las decisiones y acciones ejecutivas, así como los temas relacionados con la responsabilidad y el marco legal de la organización.

La importancia del Gobierno Corporativo fue reconocida por Arthur Levitt, Director de la Security Exchange Commission, quien lo describió como un proceso, indispensable para la efectiva disciplina de los mercados; lo definió como la liga entre los directivos de la organización y el sistema de reportes financieros.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Collins D.J. and Montgomery, C.A. *Corporate Strategy*: USA Mc Graw Gill (1997)

<sup>2</sup> Ibrahim, A.B. and Kelly, J. *Leadership Style at the policy level*, Journal of General Management. (1986).

<sup>3</sup> Charham, J.P., *Keeping Good Company: A study of corporate governance in five countries*, Clarendon Press, Oxford 1994.

<sup>4</sup> Levitt, T. *Ownership and Control of large industrial firms*, Review of business and economy reserch, (1999).

Para contar con un marco de referencia sobre el concepto de gobierno corporativo, en el cuadro siguiente se presentan diferentes definiciones de distintos autores sobre el mismo.

### Concepto de Gobierno Corporativo

Autores	Concepto
Baysinger y Hoskisson <sup>5</sup>	Integración de controles externos e internos que armonicen el conflicto de intereses entre accionistas y directivos resultante de la separación entre la propiedad y el control.
Prowse <sup>6</sup>	[...] conjunto de mecanismos que pueden prevenir a la empresa de políticas alejadas de la maximización del valor a favor de un stakeholder a empresas de otros.
Hart <sup>7</sup>	La estructura de gobierno puede verse como un mecanismo para la toma de decisiones que no se han especificado en el contrato inicial. Más concretamente, la estructura de gobierno asigna derechos residuales de control sobre los activos no humanos de la empresa; esto es, el derecho a decidir cómo esos activos pueden ser usados, dado que su uso no viene especificado en el contrato inicial. [...] En vista de la capacidad directiva de seguir sus propios intereses, es obviamente importante que existan controles y comparaciones sobre el comportamiento directivo. Un objetivo fundamental del gobierno corporativo consiste en diseñar esos controles y comparaciones.

<sup>5</sup> Baysinger, B. and Hoskisson, R.E., *The composition of boards of directors and strategic control: Effects on Corporate Strategy*. Academy of Management Review (1990)

<sup>6</sup> Prowse, S. *Corporate Control in Commercial Banks*. The Journal of Financial Reserch. (1994)

<sup>7</sup> Hart. O. *Corporate Governace: Some theory and implications*. The Economic Journal (1995).

Autores	Concepto
Shleifer y Vishny <sup>8</sup>	El gobierno corporativo está relacionado con los medios a través de los cuales los financiadores de la empresa garantizan el rendimiento adecuado de sus inversiones.
Zingales <sup>9</sup>	[...] el conjunto de restricciones que configuran la negociación expost sobre las cuasirentas generadas por la empresa.
Fernández y Gómez <sup>10</sup>	El sistema de gobierno de una empresa hace referencia al sistema completo de acuerdos institucionales y relaciones a través de las cuales las empresas son dirigidas y controladas. Se centra por tanto, en las relaciones entre propietarios y equipo directivo, así como en su repercusión en los resultados. [...] El objetivo principal de la estructura de gobierno es contribuir precisamente al diseño de los incentivos y mecanismos de control que minimicen los costes de agencia para evitar que la separación entre propiedad y control, asociada a las grandes empresas, dé lugar a formas de organización ineficientes.
John y Senbet <sup>11</sup>	El gobierno corporativo está relacionado con los mecanismos por los que los <i>stakeholders</i> de una empresa ejercen el control sobre los internos y directivos de tal forma que sus intereses estén protegidos. [...] el gobierno corporativo es un medio por el cual varios <i>stakeholders</i> , externos al control de la empresa, ejercitan los derechos establecidos por el entorno legal existente, así como en los estatutos sociales.

<sup>8</sup> Shleifer, A. and Vishny, R. *A survey of Corporate Governance*. Journal of financy. (1997)

<sup>9</sup> Zingales, L. *Corporate Governance*. NBER, Working Paper Cambridge. (1998)

<sup>10</sup> Fernández Alvarez, A.I. y Gómez Anson, S. *El papel supervisor del consejo de administración sobre la actuación gerencial*. Investigaciones Económicas (1998)

<sup>11</sup> John, K. and Senbet, L.W., *Corporate Governance and Board Effectivness*, Journal of Banking Finance, (1998)

Autores	Concepto
Eguidazu <sup>12</sup>	El gobierno de la empresa es un proceso de supervisión y control de la dirección de una empresa, por instituciones o mecanismos internos y/o externos, cuya finalidad es alinear los intereses de los gestores con los de los accionistas.
Salas <sup>13</sup>	[...] incluye el conjunto de instrumentos e instituciones que se crean en una sociedad con el fin de lograr asignaciones eficientes de los recursos presentes y futuros.
La Porta, López-de-Silanes, Shleifer y Vishny <sup>14</sup>	El gobierno corporativo es, en sentido amplio, un conjunto de mecanismos a través de los cuales los inversores externos se protegen contra la expropiación de los internos.

The Institute of Internal Auditors, define el gobierno corporativo como: <sup>15</sup>

“El proceso de gobierno es el conjunto de procedimientos utilizados por quienes representan a las personas que tienen relación con la organización, para proveerles de elementos sobre el proceso de administración de riesgos y controles establecidos por quien administra. El monitoreo de los riesgos de la organización y la evaluación de que los controles mitigan adecuadamente esos riesgos, contribuyen directamente al cumplimiento de las metas y objetivos de la organización, así como a la preservación de su valor como empresa.”

<sup>12</sup> Eguidazu Mayor, S. *Creación de valor y gobierno de la empresa*. AV Asesores. Madrid (1999)

<sup>13</sup> Salas, V., *El gobierno de la empresa*. Documento de Economía Industrial. Barcelona 1999.

<sup>14</sup> La Porta, R., López-de-Silanes, F., Shleifer, A. y Vishny, R., *Investor Protection and corporate valuation*. Journal of finance (2000)

<sup>15</sup> The Institute of Internal Auditors. *The Internal Audit and Organizational Governance*. Altamonte Springs. (2003)

Monks and Minow, definen el Gobierno Corporativo como:<sup>16</sup>

“La relación entre los diversos participantes en la determinación de la dirección y desempeño de las corporaciones”. Identifican como principales participantes en dicho gobierno a los accionistas, al consejo de administración y a la dirección de las empresas.”

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos<sup>17</sup> (OCDE), el Gobierno Corporativo hace referencia al sistema a través del cual los negocios son dirigidos y controlados; especificando la distribución de derechos y responsabilidades entre los diferentes participantes en la corporación, tal como el consejo, dirección, accionistas y otros grupos de poder; definiendo las reglas y procedimientos para la toma de decisiones en los temas corporativos; y proporcionando la estructura a través de la cual los objetivos de la compañía son fijados, así como los medios para lograr esos objetivos y controlar la rentabilidad.

En relación con los diferentes elementos que configuran el gobierno corporativo, Eguidazu señala:<sup>18</sup>

- El gobierno de la empresa es un proceso, es decir, una actividad permanente, no una o varias decisiones aisladas.
- Dicho proceso es de supervisión y control, y no de gestión, lo que no excluye el ejercicio de acciones ejecutivas para desarrollar apropiadamente dichas funciones de supervisión y control.
- Lo que se supervisa y controla es la dirección o gestión de la empresa en un sentido más amplio.

---

<sup>16</sup> Monks, R. and Minow, N. *Corporate Governance*. Blackwell Business. Cambridge (1995)

<sup>17</sup> Organización para el Comercio y Desarrollo Económicos. *Principios para el Gobierno de las sociedades* 1999.

<sup>18</sup> Eguidazu Mayor, S. *Creación de valor y gobierno de la empresa*. AV Asesores. Madrid (1999)

- La supervisión y el control del equipo directivo no son ejercidos sólo por instituciones internas como el consejo o la propia junta de accionistas, sino también por mecanismos externos como el mercado de capitales.
- La finalidad del proceso es alinear los intereses de gestores y accionistas, en la dirección marcada por estos últimos, que, en una economía de mercado, no puede ser otra que la maximización del valor de la empresa, teniendo en cuenta que existen otros intereses como el de los trabajadores, acreedores, proveedores o la comunidad.

En respuesta a la relevancia de contar con herramientas útiles que permitieran lograr un buen gobierno corporativo, en 1999 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, aprobó los “Principios para el Gobierno de las Sociedades”, los cuales responden a un esfuerzo para promover mayor transparencia, integridad y acato a las leyes. Entre los principios dados a conocer por la citada organización, se identifican los que se refieren a Comunicación y transparencia informativa y a las Responsabilidades del Consejo, de los cuales se comenta lo siguiente:<sup>19</sup>

### **Comunicación y transparencia informativa.**

El marco de gobierno debe asegurar que se presenta información de manera precisa y de modo regular, entre otros, de los resultados, la información financiera y el gobierno de la sociedad. Se debe preparar, auditar y presentar la información, siguiendo los estándares contables de calidad más exigentes.

---

<sup>19</sup> Organización para el Comercio y Desarrollo Económicos. *Principios para el Gobierno de las sociedades*, 1999.



### **Responsabilidades del Consejo.**

Estipular las directrices estratégicas de la compañía, un control eficaz de la dirección por parte del Consejo, y la responsabilidad de éste hacia la empresa y sus accionistas. Para estos efectos, dicho Consejo debe:

- Desempeñar su labor contando con información completa y asegurar el cumplimiento de las leyes.
- Realizar las siguientes funciones: revisión y dirección de la estrategia corporativa; los presupuestos anuales, el control y seguimiento de los resultados corporativos, y la supervisión de los principales gastos y adquisiciones.
- Garantizar la integridad de los sistemas de contabilidad y de los estados financieros, incluida una auditoría independiente, y la implantación de los debidos sistemas de control, particularmente control del riesgo y cumplimiento de la ley.
- Implantar los sistemas diseñados para asegurar que la sociedad cumpla con la normatividad vigente.

El Gobierno Corporativo plantea un Consejo de Administración de las organizaciones, que entre otras actividades, supervise la administración de las empresas, así como la participación determinada de la alta dirección en el establecimiento y evaluación permanente del funcionamiento del sistema de control interno que se establezca en las organizaciones, a fin de reducir los riesgos de eventos negativos que limiten el logro de los objetivos de la empresa.

Entre los diversos participantes que se identifican en el gobierno corporativo, se encuentran el Consejo de Administración, la Dirección o administrador, así como el Comité de Auditoría, además de la Auditoría Interna, función a la que con frecuencia recurren los administradores para que los auditores internos los apoyen en la evaluación de que los riesgos están perfectamente identificados y monitoreados, que los procesos de la organización están efectivamente controlados y que son eficientes y efectivos; y en otros casos, en la implementación de medidas para la administración de riesgos y controles.

En el contexto mencionado en el párrafo anterior, la Auditoría Interna debe jugar un rol activo en la implementación de un efectivo gobierno corporativo y en la evaluación del buen funcionamiento del control interno establecido en las organizaciones, por lo que en seguida comentaré algunos aspectos sobre este último.

#### **IV. Control Interno.**

El funcionamiento y las operaciones de las organizaciones pueden estar expuestas a dificultades, problemas o riesgos; aún cuando se encuentren perfectamente definidas y documentadas las órdenes, instrucciones, normas, planes, estructura, funciones, procedimientos, actividades y demás elementos necesarios para su conducción; situaciones negativas que pueden ocasionar que los objetivos dejen de cumplirse y que los resultados esperados tampoco se alcancen.

El éxito de las organizaciones depende de varios factores: objetivos definidos, planes estratégicos alcanzables, estructura y comunicación internas adecuadas, sistemas propios y adecuados para las operaciones, procedimientos entendibles y eficientes, selección del personal idóneo para los puestos; así como de la implantación de controles. Esto último implica que, además de planear, organizar y dirigir, los administradores deban preocuparse por establecer “control” de las diversas funciones de la empresa.

La palabra control en la mayoría de los casos provoca una sensación de rechazo, malestar o preocupación, apreciación que parece peyorativa de una función tan importante para la administración, debido a que es una actividad de evaluación de los resultados obtenidos en relación con los planes establecidos y la corrección oportuna de las desviaciones, con el propósito de lograr los objetivos de las empresas.

El control se considera como la inspección y verificación de lo que hace una persona, por parte de otra, para posteriormente reportar los resultados, con las respectivas consecuencias en caso de que estos sean negativos. Es una acción de comparación, porque examina los resultados en función de los planes establecidos; también es una acción de examen y evaluación, ya que al determinar alguna

desviación, analiza su origen e implicaciones para la organización, y es una acción de corrección, ya que promueve las acciones necesarias para eliminar el origen de las desviaciones, respecto de lo planeado.

Para lograr que los controles funcionen de manera eficaz sobre las operaciones y cumplan los cometidos mencionados en el párrafo anterior, es necesario que el responsable de administrar la organización lleve a cabo las acciones siguientes:

- Establezca normas de actuación.
- Mida la actuación o los resultados en comparación con las normas establecidas.
- Determine las desviaciones a las normas establecidas.
- Corrija las desviaciones para asegurar que las operaciones sigan el curso señalado en los planes originales.

Asimismo, debe procurar que los controles verifiquen las operaciones de la manera más eficiente posible, en forma permanente y preferentemente en el momento en el que se estén realizando.

Es conveniente precisar que el control no es una actividad limitativa del administrador de las empresas, tampoco se debe considerar que los controles se establecen de manera automática con la definición de los procedimientos y métodos que se hace al momento de determinar su organización y funcionamiento; que es una simple inspección o verificación que se realiza con el único propósito de detectar fraudes o vicios de la administración, o que sólo consiste en la aplicación de técnicas contables y elaboración de informes sobre la realización y registro de las operaciones.

En el contexto anterior, el administrador es responsable de establecer y mantener controles apropiados al tipo de empresa y a la naturaleza de las operaciones, con el alcance suficiente para detectar y eliminar el origen de las causas que afectan su buen desarrollo, entre las cuales se identifican las detalladas en el cuadro siguiente:

- La estructura organizacional puede no atender a los objetivos de la organización.
- Las normas, políticas y reglamentos establecidos para guiar el desarrollo de la organización dejan de cumplirse, o se observan parcialmente.
- Los métodos, sistemas y procedimientos establecidos resultan inoperantes, por estar incompletos, contener información inadecuada, porque omiten considerar todas las áreas participantes en algún proceso o las actividades específicas de algún puesto de la estructura; entre otros factores. También puede presentarse la situación de que dichos instrumentos de administración no existan.
- La supervisión carente o incompetente, que no asegura si el trabajo del personal se está desarrollando correcta y eficientemente.
- Información incorrecta, mal dirigida o inoportuna.
- Deficiencias o carencia de control interno.

Si bien todas las causas detalladas en el cuadro anterior son significativas en el cumplimiento de los objetivos de las organizaciones, la última, relativa a las deficiencias o a la carencia de control interno reviste particular relevancia, ya que

dependiendo de sus limitaciones o ausencia, coloca a éstas en posición de vulnerabilidad y de que puedan presentarse riesgos que en algunos casos podrían generar quebrantos al patrimonio, así como pérdidas en los resultados de operación o de los beneficios que se deberían tener por manejo de recursos económicos; entre otras consecuencias.

Ahora bien, cualquier negocio en épocas pasadas y aún en presentes, inició o puede iniciar como de tipo familiar o, por su tamaño, el dueño es quien se encarga de estar al pendiente de su funcionamiento, asimismo, las organizaciones, empresas o negocios, no siempre han tenido la complejidad, los problemas, ni han operado en circunstancias de grandes exigencias, que se han generado como consecuencia de las diversas etapas del desarrollo de la humanidad.

Por otra parte, cabe mencionar que el crecimiento en tamaño y operaciones, así como la complejidad de los negocios imposibilitan a los propietarios y administradores a participar de manera directa en todas las operaciones diarias de una organización o negocio, o a tener conocimiento de esas operaciones en forma permanente. Esta situación ha generado la necesidad de establecer estructuras organizacionales específicas, auxiliarse de otras personas para la administración de la empresa, nombrándolas para atender determinadas funciones; promover la implantación de métodos de trabajo y procedimientos acordes con las operaciones de la empresa; entre otras acciones, que han tenido que llevar a la práctica para contar con información del desarrollo, resultados y demás aspectos fundamentales que le permitan monitorear y tener seguridad acerca de la buena marcha del negocio.

Para evitar las situaciones mencionadas en los párrafos precedentes, es necesario que el administrador se preocupe por establecer un sistema de control interno que de seguridad sobre el buen funcionamiento de la organización. Asimismo, como acción complementaria debe considerar la importancia de evaluar y mantener actualizado

el sistema que se implante, atendiendo a las circunstancias cambiantes de la organización, modificación de su estructura, nuevas normas o políticas, operaciones nuevas, cambios en la normatividad contable, fiscal o de otro tipo que le resulte aplicable, entre otros aspectos que generan cambios a las condiciones originales.

En abundancia de lo anterior, para los responsables del gobierno de las organizaciones es primordial lograr los mejores resultados con economía de esfuerzos y recursos, es decir al menor costo posible. Para ello debe controlarse que sus decisiones se cumplan adecuadamente, en el sentido que las acciones ejecutadas se correspondan con aquéllas, dentro de un esquema básico que permita la iniciativa y contemple las circunstancias vigentes en cada momento; por consiguiente, es responsabilidad de la alta dirección el establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, definió el Control Interno como sigue:<sup>1</sup>

“Es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura; la promoción de la eficiencia de operación; así como la adhesión a las políticas prescritas por la administración.

El Control interno, como todas las actividades en este mundo, ha evolucionado, es así que para reducir los fraudes en los estados financieros, en 1987 la Treadway Commission emitió el “Report of the National Commission on Fraudulent Financial

---

<sup>1</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín E-02.- *Estudio y Evaluación del Control Interno*. Págs. 10 y 11. - Primera Reimpresión 1990.

Reporting”, “Reporte”, en el cual se exponen recomendaciones a las empresas públicas y auditores internos, entre otros, para cumplir tal propósito.

Para mejorar tanto el control como el gobierno, el “Reporte” hace referencia a la actitud de quienes gobiernan las organizaciones, Comités de Auditoría independientes y efectivos, así como a una cuidadosa supervisión de la independencia de la auditoría interna y externa, por los citados Comités de Auditoría.

En respuesta al desastre ENRON, algunos grupos han emitido o reafirmado las recomendaciones para mejorar el gobierno corporativo, entre las principales por su importancia está la interacción efectiva entre administradores, directores y auditores, y llaman directamente a las empresas a mantener una efectiva función de Auditoría Interna.

En abril de 2002 el Institute of Internal Auditors, hizo las siguientes recomendaciones para la Bolsa de Valores de Nueva York:<sup>2</sup>

- El Director de la Bolsa debe emitir principios de gobierno corporativo para las compañías. El consejo de directores de las empresas deben ser requeridos para desglosar en sus reportes anuales el grado en el cual éstos cumplen con dichos principios.
- El Consejo de Directores de todas las empresas debe ser requerido para publicar una evaluación de la efectividad de los controles internos en la organización.
- Todas las empresas deben establecer y mantener una función de Auditoría Interna independiente, con recursos suficientes y competentes, para que provea a la administración y al Comité de Auditoría de

---

<sup>2</sup> The Institute of Internal Auditors.- *Internal Auditing and Organizational Governance*. [www.theiia.com](http://www.theiia.com)



evaluaciones permanentes acerca de los procesos de administración de riesgos y del sistema de control interno de la organización.

Se han realizado diversos trabajos encaminados a buscar los mejores modelos de control interno para las organizaciones, uno de ellos, está considerado en el denominado "INFORME COSO", publicado en EE.UU. en 1987, surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes sobre el control interno.

El citado Informe plasma los resultados del trabajo realizado durante más de cinco años por el Committee Of Sponsoring Organizations, COSO por sus siglas, grupo de trabajo creado por la Treadway National Commission On Fraudulent Financial Reporting. El grupo estaba constituido por representantes de las siguientes organizaciones: American Accounting Association (AAA); · American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); Financial Executive Institute (FEI); · Institute of Internal Auditors (IIA), y por el Institute of Management Accountants (IMA).

El modelo de control interno COSO ha sido adoptado ampliamente en norteamérica y ha permitido los mejores resultados de los directores y gerentes, en la evaluación y eliminación de riesgos. Otros grupos de diferentes países, como por ejemplo COCO en Canadá, Cadbury en el Reino Unido, o el King Report en Sudáfrica, han adoptado modelos de control basados en los objetivos de control fundamentales; no obstante las diferencias entre éstos, cada uno de ellos está enfocado a proveer de infraestructuras para incrementar el control, así como de un enfoque a los riesgos y a la administración de éstos.

El referido informe COSO, define el Control Interno como:<sup>3</sup>

“Un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos relativos a la eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera, así como al cumplimiento de leyes y normas que sean aplicables.

Al considerar al control interno como un proceso, se hace referencia a una cadena de acciones extendida a todas las actividades, inherentes a la gestión e integrados a los demás procesos básicos de la misma: planificación, ejecución y supervisión. Tales acciones se hallan incorporadas a la infraestructura de la entidad, para favorecer el cumplimiento de sus objetivos.

En el marco integrado que plantea el informe COSO, se identifican los siguientes cinco componentes del control interno:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Actividades de control.
- Información y comunicación.
- Monitoreo.

A continuación se exponen algunos conceptos relevantes de cada uno de los componentes del control interno mencionados.

---

<sup>3</sup> Treadway Commission, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting( Washington, D.C. (1987)

### **Ambiente de control.**

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan las actividades en una organización desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en que los principios de este último se cumplen a través de las conductas y acciones del personal, así como la forma como están considerados en los procedimientos de operación.

El ambiente de control es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección, respecto de la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados. Fija el “tono”, es decir, la forma determinada por la alta dirección para controlar la organización y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

Se puede establecer que el ambiente de control constituye la base para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

Los principales factores del ambiente de control son:

- La filosofía y estilo de la dirección.
- La estructura, el plan organizacional, los reglamentos, las normas internas y los manuales de procedimientos.
- La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.

- Las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal.
- El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.

El ambiente de control reinante será tan bueno, regular o malo como lo sean los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo y excelencia de éstos hará, en ese mismo orden, la fortaleza o debilidad del ambiente que generan y consecuentemente al “tono” de la organización.

### **Evaluación de riesgos.**

Riesgo es una situación que al concretarse, eventualmente ocasionará que alguno de los objetivos de la organización no se logre en la forma y oportunidad como se planearon.

El control interno se determina e implanta esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones, y es tan efectivo o menos efectivo, en razón de cómo identifica, controla, transfiere o elimina los riesgos relevantes. Establecer objetivos es una acción previa a la evaluación de riesgos, son fundamentales para la determinación de cualquier sistema de control interno, ya que constituyen un requisito previo para el funcionamiento del mismo.

Los objetivos relacionados con las operaciones, con la información financiera y con el cumplimiento de disposiciones, pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares, lo importante es establecerlos para que con base en ellos se identifiquen los riesgos que pueden llegar a impedir su consecución.

Dado que las condiciones de operación de las organizaciones suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y encarar el tratamiento de los riesgos asociados con el cambio. Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse independientemente, dada su gran importancia y las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos para quienes están inmersos en las rutinas de los procesos.

Es importante conocer los riesgos a los que está expuesta la organización, más significativo es administrarlos de manera eficiente, identificándolos oportunamente, transfiriéndolos, eliminándolos o controlándolos; luego entonces, administrar los riesgos conlleva identificarlos y establecer los controles apropiados que permitan su manejo adecuado.

En relación con los riesgos, existen circunstancias que pueden merecer una atención especial en función del impacto potencial que puedan tener para la organización:

- Cambios en el entorno.
- Redefinición de la política institucional.
- Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- Ingreso de empleados nuevos, o rotación de los existentes.
- Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- Crecimiento de la organización, expansión a otros países.
- Nuevos productos, actividades o funciones.

Los mecanismos para prever, identificar y administrar los riesgos, deben poder anticipar los más significativos, asimismo, deben contar con indicadores de control complementados con planes para resolver las contingencias o impacto que puedan provocar en las actividades y al final, el efecto en el logro de los objetivos.

### **Actividades de control.**

Están constituidas por los procedimientos específicos, establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos. Conociendo los riesgos se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, los cuales se enfocan a lograr la eficacia y eficiencia de las operaciones; la confiabilidad de la información financiera, y el cumplimiento de leyes y reglamentos.

En todos los niveles de la organización existen responsabilidades de control, y es preciso que en la organización se conozcan, y que en forma individual cada quien sepa cuáles actividades de control le competen, debiéndose para ello explicitar claramente tales funciones.

Ejemplos de actividades de control son: el análisis efectuado por la dirección; el seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades; la comprobación de las transacciones en cuanto a su exactitud y autorización pertinente; aprobaciones, revisiones, cotejos, recálculos, prenumeraciones de documentos o trámites; los controles físicos, arqueos, conciliaciones, recuentos, los dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros, y la segregación de funciones.

De particular importancia es que las organizaciones cuenten con buenos controles de las tecnologías de información, pues éstas desempeñan un papel fundamental en la gestión, destacándose al respecto el centro de procesamiento de datos, la adquisición, implantación y mantenimiento del software, la seguridad en el acceso a

los sistemas, los proyectos de desarrollo y mantenimiento de las aplicaciones. Asimismo, la implantación de sistemas requiere anticiparse estableciendo medidas de control durante el desarrollo de éstos.

### **Información y comunicación.**

Así como es necesario que se conozcan las funciones y responsabilidades de los participantes en la organización, es imprescindible que cuenten con información periódica y oportuna para orientar sus acciones en consonancia con los demás, hacia el logro de los objetivos. La información relevante debe ser captada, procesada y transmitida en la forma más adecuada, para que llegue oportunamente a todos los sectores, permitiendo asumir las responsabilidades individuales.

La información operacional, financiera y de cumplimiento, conforma un sistema para posibilitar la dirección, ejecución y control de las operaciones; está conformada tanto por datos generados internamente, como por aquellos provenientes de actividades y condiciones externas, necesarios para la toma de decisiones.

Los sistemas de información permiten identificar, registrar, procesar y divulgar datos relativos a los hechos o actividades internas y externas, y funcionan como herramientas de supervisión a través de rutinas previstas para tal efecto; sin embargo, resulta importante mantener un esquema de información acorde con las necesidades institucionales que, en un contexto de cambios constantes, evolucionan rápidamente. Por lo anterior, deben adaptarse, distinguiendo entre indicadores de alerta y reportes cotidianos en apoyo de las iniciativas y actividades estratégicas, a través de la evolución desde sistemas exclusivamente financieros a otros integrados con las operaciones, para un mejor seguimiento y control de las mismas.

Ya que el sistema de información influye sobre la capacidad de la dirección para tomar decisiones de gestión y control, la calidad de aquél resulta de gran trascendencia y se refiere, entre otros, a los aspectos de contenido, oportunidad, actualidad, exactitud y accesibilidad.

La comunicación es inherente a los sistemas de información, las personas deben conocer a tiempo las cuestiones relativas a sus responsabilidades de gestión y control. Cada función ha de especificarse con claridad, entendiéndose con ello, los aspectos relativos a la responsabilidad de los individuos dentro del sistema de control interno; y asimismo, el personal debe saber cómo están relacionadas sus actividades con el trabajo de los demás, cuáles son los comportamientos esperados, y de qué manera deben comunicar la información relevante que ellos generan.

Los informes deben transferirse adecuadamente a través de una comunicación eficaz, es decir, debe circular en todas las direcciones: ascendente, descendente y transversal. La existencia de líneas abiertas de comunicación y una clara voluntad de escuchar por parte de los directivos resultan vitales.

Además de una buena comunicación interna, es importante una eficaz comunicación externa que favorezca el flujo de toda la información necesaria, y en ambos casos importa contar con medios eficaces, dentro de los cuales, tan importantes como los manuales de políticas, memorias, difusión institucional, y canales formales e informales, resulta la actitud que asume la dirección en el trato con sus subordinados.

### **Monitoreo.**

Es responsabilidad de la Dirección General de las organizaciones la implantación de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como mantenerla funcionando en un nivel adecuado. Procede la evaluación de las actividades de



control de los sistemas a través del tiempo, ya que en algún momento determinado, se pueden identificar algunos que no se estén cumpliendo o simplemente sean obsoletos para cubrir los riesgos, y por lo tanto, requieran ser reforzados o se impone directamente su reemplazo, debido a que perdieron su eficacia o resultaron inaplicables a los cambios internos y externos a la gestión, y/o a que al variar las circunstancias, generan nuevos riesgos que requieren atenderse, controlarse o eliminarse.

El Monitoreo tiene como propósito asegurar que el control interno funcione adecuadamente, y se realiza mediante actividades incorporadas a los procedimientos de cada operación, que se ejecutan durante el desarrollo de las operaciones y generan respuestas dinámicas a las circunstancias que se identifican al realizar las actividades; así como evaluaciones específicas, para las cuales caben las siguientes consideraciones:

- Su alcance y frecuencia están determinados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que éstos conllevan, la competencia y experiencia de quienes aplican los controles, y los resultados de la supervisión continuada.
- Son ejecutados por los propios responsables de las áreas de gestión (autoevaluación), la auditoría interna, y los auditores externos.
- Debe confeccionarse un plan de acción que contemple:
  - El alcance de la evaluación
  - Las actividades de supervisión continuadas existentes.
  - La tarea de los auditores internos y externos.
  - Áreas o asuntos de mayor riesgo.
  - Programa de evaluaciones.
  - Evaluadores, metodología y herramientas de control.

- Presentación de conclusiones y documentación de soporte
- Seguimiento para que se adopten las correcciones pertinentes.

Las deficiencias o debilidades del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión, deben ser comunicadas a fin de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes. Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la función o actividad implicada, como las autoridades superiores.

## **V. Mejores prácticas de Auditoría Interna.**

Con el propósito de reforzar la relevancia de la Auditoría Interna, presento una exposición de las mejores prácticas sobre esa función, adoptadas por instituciones que tienen relación con bancos, y otras de asociaciones profesionales y organismos empresariales que han aportado recomendaciones para lograr buen gobierno corporativo en las organizaciones de todo el mundo.

### **Encuesta sobre auditoría interna en los bancos y la relación del supervisor con los auditores.**

El grupo de trabajo sobre Auditoría del Comité de Basilea, durante 2001 y 2002, realizó una “Encuesta sobre auditoría interna en los bancos y la relación del supervisor con los auditores”, “Encuesta”, con el propósito de estudiar la manera como se ha organizado la función de auditoría interna en 71 de los bancos de 13 países: Alemania, Bélgica, España, Estados Unidos de Norteamérica, Francia, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Suecia, Suiza, Austria y Singapur.

La información sobre los bancos compilada en la “Encuesta”, se basa en la opinión de las autoridades supervisoras de cada país, y fue reforzada con entrevistas con auditores internos y con otros profesionales de bancos de distintos tamaños, de los países participantes en la encuesta.

En la introducción de la “Encuesta”, se menciona que un buen gobierno corporativo requiere un adecuado control interno que incluya, entre otros aspectos, funciones de auditoría interna independiente y permanente, de forma tal que se deben adoptar las medidas necesarias para que se cuente con una función de auditoría interna que sea adecuada para la naturaleza y tamaño de la organización y características de las operaciones, y que cuente con los recursos materiales y personal necesarios para que cumpla sus funciones.<sup>1</sup>

Entre los principales resultados de la “Encuesta”, destacan los siguientes:

- El ámbito de la auditoría interna es muy amplio y en éste se integran aspectos esenciales relacionados con los sistemas de control interno, los procedimientos de gestión de riesgos, los sistemas de información financiera, la comprobación de las transacciones y operaciones, así como el acatamiento de las leyes y reglamentos en vigor.
- El ámbito de la auditoría interna coincide con la definición que sobre ella emitió el Institute of Internal Auditors. La auditoría 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 eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno corporativo.
- La auditoría interna debe cumplir con los principios de independencia, objetividad e imparcialidad, así como con las Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna, emitidas por The Institute of Internal Auditors, y vigentes a partir de enero de 2002, particularmente en lo que se refiere a que los departamentos de auditoría interna cuenten con

---

<sup>1</sup> Comité de Supervisión Bancaria de Basilea. *Encuesta sobre auditoría interna en los bancos y la relación del supervisor con los auditores*. Banco de Pagos Internacionales. Basilea 2002

procesos continuos de mejora de alta calidad, entre los que debe insertarse un ejercicio independiente de revisión de calidad cada cinco años.

- Los estatutos de auditoría deberán ser aprobados por el Consejo de Administración o por un órgano de rango similar, de acuerdo a los diferentes modelos de gobierno corporativo adoptados en cada organización.
- Los planes de la auditoría interna deben estar orientados a los riesgos, a fin de que esa función cumpla con la identificación y valoración de los riesgos que puedan afectar a las organizaciones, y mediante la mejora de los sistemas de control y gestión de riesgo, como lo establecen las Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna, particularmente las relativas a la Naturaleza del Trabajo.- Gestión de Riesgos.
- El Consejo de Administración es responsable de asegurar que la alta gerencia establece y mantiene un sistema de control interno que sea adecuado y eficaz, un sistema de medición que evalúe los distintos riesgos asociados a las actividades y operaciones; así como métodos más adecuados para asegurar el cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas internas.
- Los Consejos de Administración y la alta gerencia están conscientes de la importancia que revisten estas mejores prácticas, y por ello han adoptado entre otras, la de establecer el marco de control interno, incluir la administración de riesgos, el control y los procesos de gobierno.

## **Comités de Auditoría.**

Entre las recomendaciones para una adecuada gestión de gobierno, en la publicación “Consejo Corporativo de Alta Efectividad” de Deloitte,<sup>2</sup> se describen los mecanismos y acciones implementados en corporativos con resultados exitosos, que corresponden a metodologías de mejores prácticas en materia de Gobierno Corporativo a nivel internacional, las cuales garantizan un alto valor agregado para las organizaciones en las que se han implementado. Entre ellas se encuentran los siguientes:

- Formalización de Políticas de Control de Negocio.
- Función de Auditoría Interna.

Respecto de la formalización de políticas de control de negocio, la publicación de Deloitte, establece la necesidad de que éstas se definan con toda precisión, a fin de hacerlas exigibles y con ello lograr que toda la organización las reconozca y aplique; para lo cual se propone definir “Lineamientos Generales de Control”, en los que se describirán las principales directrices de control que deben ser cubiertas por las diversas áreas de la organización, para cada uno de los procesos.

En cuanto a la función de Auditoría Interna, la publicación señala que para el éxito de los Comités de Auditoría, es fundamental contar con una función de auditoría interna que aplique prácticas tanto de evaluación de cumplimiento, como de asesoría en la creación de la infraestructura de control.

---

<sup>2</sup> Deloitte Touche Tohmatsu, *El Comité de Auditoría*. Consejo Corporativo de Alta Efectividad. [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)

Toda vez que no se puede evaluar lo que no existe, la responsabilidad primaria de la Dirección General de cualquier organización, es promover el establecimiento de una infraestructura de control, lo cual resulta indispensable para realizar la evaluación del control interno establecido, que considere una función de auditoría interna que sustente su funcionamiento en los pronunciamientos y criterios aceptados por la profesión.

### **Código de Mejores Prácticas.<sup>3</sup>**

En cuanto a la difusión de las mejores prácticas de gobierno corporativo en el país, el “Código de Mejores Prácticas” emitido en 1999 por el Comité de Mejores Prácticas, órgano colegiado instituido por el Consejo Coordinador Empresarial con el interés de transparentar la administración de las empresas, ha cumplido un papel relevante.

La relevancia ha sido tal, que el Comité de Mejores Prácticas con el propósito de contribuir a una mejor revelación de información al mercado, solicitó a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, emitiera disposiciones, a fin de que las empresas cuyas acciones cotizaran en la Bolsa, revelaran su grado de adhesión a las prácticas sugeridas. Al efecto, la referida Comisión, con fecha 26 de septiembre de 2000, emitió la Circular 11-33 mediante la cual se dan a conocer las “Disposiciones de carácter general relativas a la información que debe proporcionarse a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a las bolsas de valores y al público inversionista”.

Entre las recomendaciones relevantes para mejorar el gobierno corporativo de las empresas, el Código de Mejores Prácticas establece que el control interno constituye el medio por el cual el Consejo se asegura de que la Sociedad opere en un ambiente general de control; sugiere que se sometan a la consideración del Consejo los lineamientos del sistema de control interno; que se le apoye en la evaluación de la

---

<sup>3</sup> Consejo Coordinador Empresarial. *Código de Mejores Prácticas Corporativas*. México, 1999

efectividad de dicho sistema, y resalta la importancia de que existan mecanismos para determinar si se cumple con las disposiciones aplicables. Asimismo, sugiere que el Consejo sea apoyado en las funciones de identificación de los factores de riesgo a los que está expuesta la organización, y en la evaluación de las políticas de administración de riesgos.



## **VI. Participación de la Auditoría Interna en las organizaciones.**

En tiempos pasados, la naturaleza de los acontecimientos, espaciados y de poca afectación, hacía que apenas si se notaran los cambios en el destino de la humanidad; y en cuanto a las organizaciones, los administradores tenían un panorama de poca exigencia y de condiciones que permanecían estáticas durante mucho tiempo.

Una característica de la humanidad es la evolución y en el mundo actual, los cambios, sólo por mencionar algunos, hasta 1989, la cabeza de la estructura mundial era la guerra, ésta industria propiciaba el desarrollo tecnológico y luego, comercializaba los avances. Ahora el escenario se lleva a cabo en el contexto de “guerras” de otro tipo, económico, ha cambiado el protagonismo de los actores, antes eran la URSS y los Estados Unidos, o viceversa, ahora se ha diversificado en más países y empresas; los procesos de industrialización están cambiando a las fusiones y alianzas, los Tratados de Libre Comercio han abierto amplias posibilidades de negocio entre las empresas de los países firmantes, y ha aparecido la globalización.

Adicionalmente a los antecedentes mencionados, el mundo de los negocios ha conocido casos como el de ENRON, el cual generó dudas sobre la observancia de los deberes y normas morales de los profesionistas encargados de administrar y de revisar las operaciones de esa organización, incluidos los auditores internos, de los cuales no se mencionó responsabilidad. Cuántos trabajadores inocentes que confiaron su patrimonio, fueron víctimas de quienes les hicieron creer a ellos y al mundo empresarial y financiero, que habían desarrollado una empresa y una cultura del bien hacer que le permitió a ENRON, crecer vertiginosamente en quince años, hasta convertirse en una de las referencias mundiales de excelencia.

Sobre el caso ENRON resultaría conveniente preguntarse ¿Qué sucedió con los mecanismos de control?; ¿Qué acciones se tomaron y de qué naturaleza, para cubrir la situación sin que esos mecanismos hubieran siquiera notado que ENRON había llegado a la bancarrota?. Un aspecto relevante de ese hecho es que haya sucedido en los Estados Unidos de Norteamérica, país en el que la transparencia, los mecanismos de rendición de cuentas, los pesos y contrapesos son la norma, y en el que las entidades reguladoras y supervisoras, han conformado una base institucional que ha permitido confiar en la veracidad de los reportes y de los estados financieros que se emiten.

El crecimiento de los mercados, los cambios tecnológicos, la necesidad de seleccionar la información más útil de entre grandes cantidades, la promulgación de leyes y otros instrumentos jurídicos con mayores exigencias de control, la aparición de nuevas formas de abuso, el desarrollo económico de determinados países, características éstas de las últimas épocas, la frecuencia y el impacto que provocan los acontecimientos mundiales, aún cuando sucedan en el otro extremo del planeta, han modificado el panorama de estabilidad permanente y obligado a las organizaciones a adoptar estrategias, hacer replanteamientos y considerar nuevos mecanismos en su funcionamiento, a fin de enfrentar de la mejor manera las nuevas condiciones marcadas por la evolución de los mercados, en búsqueda de maneras de ser cada vez más competitivas.

En el entorno mencionado, se ha creado una complejidad significativa para administrar una organización y por ello, los administradores de éstas tiene la responsabilidad de tomar acciones para mantenerlas y dirigir las al logro de sus objetivos, aprovechando al máximo los recursos disponibles, prevenir el desperdicio y el uso inadecuado o ilícito de los recursos, así como asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables, para lo cual requieren contar con una función de auditoría interna, que les apoye en los propósitos mencionados.

De la misma forma que el mundo ha cambiado y las organizaciones se adaptan a éste, la Auditoría Interna ha evolucionado, para constituirse en un apoyo para los órganos de gobierno de las organizaciones, apoyándolos en la evaluación de la eficiencia del sistema de control interno establecido, y en la evaluación de los mecanismos adoptados para la administración de riesgos en cada organización, gracias a la posición jerárquica en la estructura de organización, así como a las relaciones con los entes que toman decisiones para dirigir las organizaciones.

La evolución de la Auditoría Interna se ha basado en los diversos pronunciamientos derivados de estudios y análisis de los grupos profesionales, como The Institute of Internal Auditors, entre los principales, y que como resultado de los análisis y encuestas realizadas a nivel mundial, ha proporcionado pensamientos y corrientes actuales sobre la competencia de esa función.

Después de que la Auditoría Interna se estableció en las organizaciones, gracias al reconocimiento de sus beneficios y aportaciones, ha tenido una respuesta favorable a nuevas demandas derivadas de los diversos entornos en los que se desarrollan las organizaciones, así como de las regulaciones importantes y pronunciamientos profesionales que se han conocido en el tiempo. El medio ambiente de los negocios ha experimentado un cambio significativo en el mundo de las organizaciones, la administración debe responder a la competencia global, adoptando prácticas adecuadas para la administración de riesgos, sistemas de calidad, reingeniería de procesos, así como con la mayor rendición de cuentas, todo ello para contar con información oportuna, confiable y relevante para la toma de decisiones.

La Auditoría Interna es un mecanismo más de control, que desempeña una función asesora y de servicio, que agrega valor a la gestión de las organizaciones, apoya a la administración en el cumplimiento de una de sus responsabilidades, el establecimiento de la infraestructura de control interno, mediante el suministro de comentarios y sugerencias derivadas de la evaluación de los mecanismos de control

establecidos, generando resultados tendientes a mejorarlos, y una garantía razonable de que la actuación del Director General y del resto del personal, se realiza de conformidad con sanas prácticas y el marco legal vigente y aplicable a las operaciones.

La Auditoría interna no debe ser una razón para que el Director General se considere exento, en modo alguno, de su responsabilidad básica por el diseño, la implantación, la evaluación y el perfeccionamiento del sistema de control interno. En realidad, ésta es una unidad que contribuye con él en un mejor desempeño de esa responsabilidad, pero no puede, ni debe aceptar una obligación superior a la que le compete en lo referente al sistema; más aún, sólo mediante la acción del Director General pueden ponerse en práctica las propuestas de mejora de la auditoría interna, ya que ésta no tiene autoridad funcional para exigir su aplicación.

La función de auditoría interna se adopta en las organizaciones como parte de su infraestructura y de la dinámica de los procesos de trabajo, para ayudar a los administradores en su labor de dirección, de manera que les permita alcanzar los resultados programados en sus planes tácticos y estratégicos.

Las organizaciones requieren contar con un proceso de gobierno corporativo que permita el diálogo permanente entre los accionistas, administradores y el órgano máximo de gobierno, y además deben considerar los intereses de quienes tienen alguna relación con las empresas u organizaciones, monitoreo y retroalimentación que fortalece la administración de la empresa, con el fin de lograr los objetivos, para lo cual están poniendo en práctica los más efectivos procesos y estructuras de gobierno, entre las que se recomienda considerar en la estructura una función de la Auditoría Interna, considerándola como la función más calificada para ayudar en la implantación de dichas prácticas de gobierno corporativo, monitoreando la eficiencia de los controles y evaluando la eficiencia operativa de las estrategias administrativas.

La función de auditoría interna tiene acceso a todos los sistemas y procesos de las organizaciones, en ellos debe aportar valor agregado, identificando las oportunidades de mejora de los mismos, proponiendo recomendaciones para mejorarlos, haciéndolos mas eficientes y mejor controlados, procurando el mejor aprovechamiento de los recursos materiales, financieros y tecnológicos, entre otros beneficios, con lo cual contribuirá al logro de los objetivos de la organización.

Algunas preguntas relevantes en los casos ENRON y WORLD COM, entre otros, serían: ¿Cuál es la responsabilidad de los auditores internos?, ¿Acaso no debieron identificar las causas de esos desastres?. En mi opinión, la Auditoría Interna debe interesarse en la exactitud financiera, cambios en las políticas de contabilidad, preocuparse y ocuparse por los controles que aseguren razonabilidad y corrección de la información financiera.

Por la naturaleza falible, intrínseca al ser humano, el control interno está sujeto a la probabilidad de ser mal entendido o mal ejecutado, por el desconocimiento o actitudes como el descuido y la apatía, estados como la fatiga o acciones como la colusión, así como a la imposibilidad práctica de establecer mecanismos de control que cubran todos los posibles riesgos que enfrente la organización. Estas situaciones provocan que el control interno sólo pueda rendir una seguridad razonable, y nunca una certeza absoluta, acerca del cumplimiento de los objetivos organizacionales, razón por la cual la Dirección General debe considerar esas situaciones y tomar las acciones para superar dichas limitaciones; evitando que afecten negativamente los sistemas respectivos y, consecuentemente, lograr el éxito de los esfuerzos por cumplir con los objetivos de la organización. Una acción importante es integrar la función de Auditoría Interna a la estructura de la organización, siendo necesario recalcar la conveniencia de que sea una unidad bien organizada e independiente, a la que se dote de los recursos necesarios para llevar a cabo sus funciones.

La Auditoría Interna debe desempeñarse como una función de información y opinión objetiva a los responsables del gobierno de las organizaciones, en algunos casos a través de los Comités de Auditoría, según la estructura de gobierno corporativo que se adopte o funcione. Con estas acciones y apoyando en el cumplimiento de los objetivos, desarrollando una evaluación sistemática y disciplinada de la efectividad de la administración de riesgos, el control y procesos de gobierno de las organizaciones, se constituye en una de las piedras angulares del buen gobierno corporativo, junto con el Consejo de Administración y la Dirección General.

La Auditoría Interna debe encargarse de evaluar si la infraestructura de control interno de la organización, es adecuada a los riesgos a los que están expuestas las operaciones de la misma, asimismo, que asegure el cumplimiento de las regulaciones y disposiciones aplicables, que haya eficacia y eficiencia de las operaciones; que la información financiera sea confiable, y se protejan adecuadamente los activos. Para efectos de lo anterior, las organizaciones deberán contar con un área específica que desempeñe la función de Auditoría Interna.

El área de Auditoría Interna tendrá, entre otras, las funciones siguientes:

- Evaluar el funcionamiento operativo de las distintas unidades de la Institución, así como su apego al Sistema de Control Interno, incluyendo la observancia del código de conducta de la organización.
- Revisar que los mecanismos de control implementados, conlleven la adecuada protección de los activos de la organización.
- Verificar que los sistemas informáticos, incluyendo los contables y operacionales, cuenten con mecanismos para preservar la integridad, confidencialidad y disponibilidad de la información.

- Cerciorarse de la calidad, suficiencia y oportunidad de la información financiera, así como que sea confiable para la adecuada toma de decisiones, y tal información se proporcione en forma correcta y oportuna a las autoridades competentes.
- Valorar la eficacia de los procedimientos de control interno para prevenir y detectar actos improcedentes, u operaciones que no estén autorizadas.
- Verificar la efectiva segregación de funciones e independencia de las distintas funciones en la estructura organizacional autorizada.
- Evaluar la eficiencia y eficacia del desempeño de la función de administración de riesgos, y de las acciones de esta para identificar, evaluar, controlar, transferir y eliminar los riesgos a los que se enfrenta la organización.
- Apoyar al Comité de Auditoría, en el desempeño de las funciones de ese órgano colegiado, y presentar al mismo los informes de relativos a las revisiones efectuadas conforme a su programa de trabajo.
- Informar las desviaciones y proponer las mejoras al Sistema de Control Interno, y al sistema o procedimientos establecidos para la administración de riesgos.

A fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos y responsabilidades de la función, el área de Auditoría Interna deberá ser independiente de las demás áreas de la organización, estar en una posición jerárquica que le permita accesos a toda la organización, así como contar con procedimientos documentados para el desarrollo de las actividades por parte de los auditores internos.

Para estar en posibilidad de cumplir los objetivos y el alcance mencionados, los auditores internos además de contar con la preparación profesional y cualidades personales necesarias, requieren conocer las operaciones que realiza la empresa,

los controles establecidos, las normas, políticas y demás disposiciones aplicables a las operaciones, así como la estructura de organización y funciones de cada área que la integra, y la normatividad contable vigente.

El apoyo a la gerencia implica la participación permanente de la Auditoría Interna. Esta permite a los auditores el conocimiento de las operaciones, normas, controles y sistemas durante su elaboración, diseño o implantación, según corresponda, etapa durante la cual el auditor interno deberá procurar aportar ideas en el marco de los objetivos de la función, así como de los relativos al control interno. Asimismo, considera la verificación de que las operaciones se hayan realizado cumpliendo las normas y políticas, métodos y procedimientos, así como los demás aspectos establecidos para realizarlas, y estén registradas en la contabilidad correcta y oportunamente.

Un valor agregado de la participación permanente de la auditoría interna es que el conocimiento y dominio de todos los aspectos señalados, coloca al auditor interno en una posición ventajosa, ya que como resultado del trabajo que realice tendrá mayores elementos para hacer aportaciones tendientes a mejorar, corregir, modificar o establecer nuevos mecanismos de control; o simplemente porque las opiniones que le entregue tendrán por si mismas un valor y verdad absolutos, y se constituirán en beneficios importantes para la Dirección General.



## **VII. Información requerida para realizar la función de Auditoría Interna.**

Como se mencionó en el apartado anterior, la Auditoría Interna está relacionada con las funciones sustantivas y de apoyo de la organización, ya que en atención a su alcance, cubre todas las operaciones y funciones que se desarrollan en ésta, siendo la forma de relación, las revisiones y evaluaciones que realiza de las mismas y del control interno establecido para llevarlas a cabo.

Para la Auditoría Interna la información es de una importancia significativa, ya que esta última representa el principal insumo utilizado para que la primera cumpla su función, lo cual queda demostrado con los ejemplos siguientes:

### **Primero.**

Sin la información, el auditor interno no conocería lo que se hace en las demás áreas funcionales y tampoco se enteraría de los nuevos proyectos de operaciones, sistemas, métodos y procedimientos, normas y políticas, situación que lo limitaría en el cumplimiento de sus funciones, al no estar enterado de todo lo nuevo en la empresa, pudiendo llegar al extremo de no revisarlo periódicamente o hacer evaluaciones incorrectas o incompletas en virtud del desconocimiento.

### **Segundo.**

El auditor interno requiere contar con información que se constituye en los elementos de juicio, bases o parámetros necesarios para revisar las operaciones; realizar los estudios y la evaluación de las operaciones y de los controles y, más aún, para mantener actualizado el sistema de control interno siguiendo una actitud propositiva, mediante las sugerencias constructivas y de mejoramiento de a conocer que como resultado de la realización de su función.

Es por las razones anteriores, que para lograr la relación con las demás áreas de la empresa y cumplir los objetivos de la función, la Auditoría Interna al igual que cualquier otra área de las organizaciones, requiere contar con información.

A partir de esta primera conclusión, surgen las siguientes interrogantes: ¿Qué información se requiere?; ¿Cómo la puede obtener o Quién se la debe proporcionar?; ¿Periodicidad con que la debe recibir?; ¿Qué debe hacer con ella?. Las respuestas correspondientes las expongo a continuación.

### **¿Qué información se requiere?**

La respuesta conceptual a esta pregunta es, toda aquella determinada como indispensable para realizar de la mejor manera la función de Auditoría Interna, participando permanente en los proyectos de operaciones, normas y sistemas entre otros; en la revisión posterior de los controles y de las operaciones, así como en el mantenimiento y actualización del sistema de control interno.

De manera específica, la información requerida por el auditor interno se puede catalogar de dos tipos: primero, aquella que permite conocer la constitución, funciones, administración y marco legal de la empresa, y segundo, la relacionada con las operaciones y funciones que serán objeto de revisión y evaluación. En los cuadros siguientes relaciono los tipos de información y su detalle.

### **Para conocer constitución, funciones, administración y marco legal de la empresa**

- Leyes, Reglamentos y demás disposiciones aplicables a la empresa.
- Atribuciones conferidas a las áreas responsables de las diversas funciones de la empresa, así como las facultades de los funcionarios encargados de cada área.
- Estructura Organizacional de la empresa y Unidades Administrativas que la conforman.
- Unidades Administrativas adscritas a cada área y sus funciones.

### **Relacionada con las operaciones y funciones**

- Operaciones que se realizan y su sustento legal, normativo y jurídico, así como, en su caso, sus condiciones particulares.
- Políticas, Normas y Criterios de carácter normativo.
- Políticas para el manejo de los recursos financieros y materiales.
- Integración, Funcionamiento y Facultades de los Órganos Colegiados establecidos en la empresa, así como los acuerdos tomados por éstos.
- Catálogo de Cuentas y las Bases Presupuestales, así como Normas e Instrucciones contables específicas.
- Métodos y Procedimientos establecidos para la ejecución de las operaciones.
- Sistemas establecidos para realizar y tramitar las operaciones.
- Modelos de pedidos, contratos y convenios, aprobados para formalizar las operaciones, y formas utilizadas para documentarlas.

**¿ Cómo puede obtener la información o quién se la debe proporcionar?**

Las fuentes de información correspondientes al primer tipo, es decir la requerida para conocer la constitución, funciones, administración y marco legal de la empresa, son los siguientes:

INFORMACIÓN	FUENTE PARA OBTENERLA
Leyes, Reglamentos y demás disposiciones aplicables a la empresa.	Diario Oficial de la Federación y de las leyes publicadas.
Atribuciones conferidas a las áreas responsables de las diversas funciones, y Facultades de los funcionarios encargados de cada área.	Reglamento Interior o Estatutos, según se trate de una empresa pública o privada.
Estructura Organizacional de la empresa y Unidades Administrativas que la conforman.  Unidades Administrativas adscritas a cada área y sus funciones.	Manual de Organización.
Operaciones que se realizan y su sustento legal, normativo y jurídico, así como, en su caso, sus condiciones particulares.	Reglamento Interior, Leyes y Estatutos.
Políticas para el manejo de los recursos financieros y materiales.	Áreas responsables de las funciones.
Integración, Funcionamiento y Facultades de los Órganos Colegiados establecidos en la empresa, así como los acuerdos tomados por éstos.	Secretaría de los Comités.
Catálogo de Cuentas y las Bases Presupuestales, así como Normas e Instrucciones contables específicas.	Áreas de Contabilidad y Presupuestos o Tesorería, según corresponda.

<p>Políticas, Normas y Criterios de carácter normativo.</p> <p>Métodos y Procedimientos establecidos para la ejecución de las operaciones</p> <p>Sistemas establecidos para realizar y tramitar las operaciones.</p> <p>Modelos de pedidos, contratos y convenios, aprobados para formalizar las operaciones, y formas utilizadas para documentarlas</p>	<p>Áreas encargadas de la función.</p>
--	--

### **¿Periodicidad con la que debe recibir la información?**

La respuesta a esta pregunta es, permanentemente, una vez que se genere o la que haya estado en vigor se actualice o modifique.

De no ser así, se perderá la posibilidad de utilizarla en los proyectos, estudios o revisiones de las operaciones que se estén realizando. Para asegurar esa oportunidad, se deberán tomar acciones para contar con las fuentes externas de manera cotidiana y respecto de las internas, se tendrá que solicitar a las áreas correspondientes el envío sistemático, identificando en su caso, al responsable de la difusión o envío, para consultarlo y confirmar que se tenga la última información.

### **¿Qué hacer con la información?**

Como ya se mencionó, es necesario que la información se obtenga o reciba de manera sistemática, esta condición no tendría beneficio alguno si simplemente se acumula o guarda en un cajón. La verdadera utilidad de la información se obtiene cuando se conoce que existe, se obtiene o recibe y se procesa.

La respuesta a la pregunta planteada es, analizarla, y la razón poder determinar las acciones a llevar a cabo en función de los resultados derivados de la evaluación efectuada. Algunas de las acciones que podrán derivarse del análisis se presentan en el cuadro siguiente:

## ACCIONES A REALIZAR CON LA INFORMACIÓN

- Determinar a cuál operación afecta.
- Precisar si implica algún cambio a las normas, procedimientos, o si se requiere modificar o reforzar los controles establecidos.
- Determinar si requerirá elaborarse alguna norma contable o si las que se reciban consideran la participación de todas las áreas que deben participar en la operación.
- Evaluar la necesidad de complementar o modificar los procedimientos de revisión considerados en el programa de la operación que corresponda.
- Identificar los posibles cambios al Manual de Organización y a los de Normas y Procedimientos de Operación.
- Determinar si no se sobrepasan las funciones de las áreas involucradas y corresponden al ámbito de las funciones de las áreas.
- Actualizar el archivo permanente de la operación y los diagramas de flujo.
- Promover la elaboración y aprobación de alguna Norma o Criterio o la actualización de las existentes.
- Conocer y analizar lo que se implementa en las áreas con motivo de alguna norma o instrucción.
- Elaborar recomendaciones para que se incorpore alguna actividad tendiente a mejorar el control interno.

Lo anterior obliga a cambios importantes en la función de la auditoría interna, en el caso que estén funcionando de manera tradicional. Requiere que se le informe de los proyectos nuevos, nuevas operaciones autorizadas, sistemas, métodos procedimientos, normas y políticas que se establezcan.

Por otra parte el personal debe contar con los medios que le permitan identificar la información que debe explotar y consultar permanentemente para mantenerse actualizado, tanto interna como aquella que no se genera en la organización y que representa un elemento fundamental para el desarrollo de su trabajo, como son Leyes, Decretos, Normas, regulaciones específicas para las operaciones, entre otra.

## **VIII. Propuesta de Lineamientos de Control Interno.**

Entre las mejores prácticas de gobierno corporativo adoptadas en las organizaciones, se tiene la de establecer la infraestructura de control interno.

Un elemento de la práctica mencionada es la determinación de los criterios mínimos de control que se deben adoptar en los diversos procesos de la organización, con base en los cuales cada responsable de área determina los procedimientos específicos de control y, en general, se diseña e integra el sistema de control interno de la organización.

Dichos lineamientos generales de control debe elaborarlos el área facultada para apoyar al responsable de administrar la organización en lo relativo al sistema de control interno, y describirán las principales directrices de control que deben ser cumplidas por los responsables de las diversas áreas en cada uno de los procesos.

La aprobación e implantación de los lineamientos generales de control compete y es responsabilidad de la Dirección General, en tanto que el órgano de gobierno máximo de la organización vigilará que la primera establezca un sistema de control interno eficiente y que se preocupe por mantenerlo operando de manera eficiente.

Dada la relevancia de que exista ese marco de control para que la auditoría interna pueda evaluar el sistema de control interno de la organización, a continuación presento una propuesta de “Lineamientos Generales de Control Interno”.



## **Lineamientos Generales de Control Interno**

### **Objeto.**

Los Lineamientos Generales de Control Interno, “Lineamientos”, tienen como propósito establecer las bases normativas que orienten la definición y el establecimiento de la infraestructura de control interno que permita a las organizaciones cumplir sus objetivos, así como proteger los activos, obtener información financiera oportuna y correcta, así como asegurar el cumplimiento de la normatividad.

### **Estructura.**

Los Lineamientos contienen la definición de control interno, sus objetivos y señalan las responsabilidades del control interno en la organización. Asimismo, presentan los lineamientos específicos para el ambiente de control, la evaluación de riesgos, las actividades de control, la información y comunicación y para el monitoreo. Para su aplicación, los Lineamientos Generales de Control Interno deben considerarse integralmente.

## **Lineamientos Generales**

### **Definición del control interno.**

El Control Interno es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos relativos a la eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera, así como al cumplimiento de leyes y normas que sean aplicables.

El control interno se constituye en la serie de sistemas, decisiones y acciones aplicados a los procesos y proyectos de la organización, en forma previa, durante su desarrollo o una vez concluidas las actividades. Así, el control interno está presente en todos los procesos institucionales desde antes que éstos den inicio y, mediante procesos de verificación y otros similares, hasta después de que han concluido.

El control interno es un medio más para el logro de objetivos, por lo tanto, es un proceso que debe establecer la Dirección General, y ser ejecutado por ella y por todos y cada uno de los integrantes de la organización.

### **Objetivos del control interno.**

El control interno tiene como fin coadyuvar con la organización en el cumplimiento de sus objetivos, procura proporcionar una seguridad razonable de que la organización alcance:

**La eficacia y eficiencia de las operaciones**, lo que implica una conducción adecuada de las actividades organizacionales, haciendo un uso apropiado de los recursos disponibles y atendiendo las mejores prácticas que dicten la técnica y el ordenamiento jurídico, lo que idealmente debe conducir al logro de los objetivos al menor costo.

**Confiabilidad y oportunidad de la información** de todo tipo, entre otros, presupuestaria, estados financieros y contable. Los informes serán confiables si contienen información veraz y contienen datos suficientes, y serán oportunos si se comunican en el momento que se requieran para quien va a utilizar la información.

**Cumplimiento de la normativa aplicable**, leyes, decretos, reglamentos, normas administrativas internas, normas o disposiciones emitidas por autoridades externas.

**Seguridad razonable en cuanto a la protección de los activos y a la detección y corrección oportunas de eventuales desviaciones y usos indebidos.**

### **Responsabilidad por el control interno.**

El diseño, la implantación, la operación, la evaluación, el mejoramiento y el perfeccionamiento del control interno es responsabilidad, en primer término, del Director General, así como de los titulares de las áreas que lo apoyan en el despacho de los asuntos. Por su parte, las jefaturas en cada área deben cuidar que los mecanismos de control relativos a las operaciones, del ámbito de su competencia, permitan enfrentar los riesgos a que están expuestas.

En virtud de lo anterior, el Director General debe establecer los Lineamientos Generales de Control Interno. Por su parte, los titulares subordinados son responsables del control interno que funciona dentro del ámbito de acción específico y supervisar que el equipo de trabajo realice sus actividades cumpliendo los mecanismos de control establecidos.

Corresponde a todos los funcionarios y empleados de la organización cumplir en todo momento, los controles definidos por la Dirección General para su puesto de trabajo; aplicarlos oportuna y correctamente, y hacer notar a sus superiores las deficiencias que observen en la ejecución de los mecanismos establecidos.

## **Lineamientos relativos al Ambiente de Control**

### **Ambiente propicio para el control.**

La Dirección General debe fomentar un ambiente adecuado, para que en la organización opere el sistema de control interno, promoviendo una cultura de autocontrol entre el personal, el reconocimiento de que el control forma parte de los sistemas y de los procedimientos de operación establecidos; así como una actitud de apoyo y observancia continua de las actividades, prácticas y mecanismos de control.

### **Actitud de apoyo al control interno.**

La Dirección General, en su calidad de responsable por el sistema de control interno, debe mostrar una actitud de apoyo permanente a los mecanismos de control implantados en la organización, divulgándolos y apegándose a ellos al desempeñar sus actividades, constituyéndose con esto en ejemplo continuo.

### **Valores de integridad y ética.**

La Dirección General determinará y fomentará los valores de integridad y ética de aplicación deseable, para beneficiar el desarrollo de los procesos y actividades en la organización, así como establecer mecanismos que promuevan la adhesión del personal a esos valores, como puede ser el Código de Conducta.

### **Selección y administración del recurso humano.**

La Dirección General debe diseñar y establecer un proceso de administración de recursos humanos que garanticen la contratación de personal idóneo que reúna

competencias (habilidades, actitudes y conocimientos) idóneas para el desempeño de cada puesto; y la permanencia de éste en la organización. En la contratación se deben contemplar actividades de planificación de necesidades, reclutamiento y selección profesionales y transparentes. Para asegurar la permanencia se debe considerar la creación de condiciones laborales idóneas, la promoción de actividades de capacitación y formación que permitan al personal aumentar y perfeccionar sus conocimientos, habilidades y destrezas, así como un sistema de evaluación del desempeño e incentivos que motiven la adhesión a los valores y controles.

### **Estructura organizacional.**

La Dirección General debe diseñar y establecer una estructura organizacional que apoye efectivamente el logro de los objetivos de la organización, la ejecución de las funciones necesarias para llevar a cabo los procesos requeridos para la operación la misma, y que muestre las relaciones jerárquicas entre los diversos puestos que la conformen.

### **Delegación de funciones y autoridad.**

La delegación de funciones conlleva tanto las responsabilidades por el cumplimiento de los procesos, actividades o transacciones correspondientes, como la asignación de la autoridad necesaria para que quien las desempeñe, esté en aptitud de tomar las decisiones y emprender las acciones más oportunas para ejecutar su cometido de manera expedita y eficaz. La delegación de autoridad debe establecerse formalmente por escrito en reglamentos, instructivos, manuales u otros documentos de vigencia permanente, con el propósito de que el personal conozca el alcance de sus facultades y actúe siempre dentro de ellos.

### **Mecanismos de coordinación organizacional.**

La normatividad interna debe establecer mecanismos de coordinación que incluyan los de autorización y aprobación de transacciones, operaciones y procesos; la supervisión y el examen de la gestión en asuntos específicos; la celebración de reuniones periódicas para monitorear el avance de determinados trabajos, y la revisión, por parte de personal especializado en diferentes disciplinas, de las tareas que lo ameriten. Dichos mecanismos de coordinación deben preverse, convenientemente, desde las primeras etapas del proceso planificador y tenerlos presentes como consideraciones indispensables para la determinación de la organización formal, y para las relaciones entre las diversas áreas y puestos.

### **Participación del personal en el control interno.**

Compete al personal observar los mecanismos de control interno establecidos por la Dirección General, para lo cual, deberá conocer cabalmente el sistema y tomar conciencia de la forma como contribuye al logro de los objetivos de la organización, a fin de que desarrolle un sentido de compromiso al respecto, y ejerza un autocontrol permanente sobre su propio trabajo, para determinar si su avance es satisfactorio, si se conduce con eficacia al logro del objetivo correspondiente y, en su caso, cómo mejorar los controles que le corresponde aplicar.

Además, el personal deberá tener una actitud crítica y constructiva sobre los mecanismos de control que operan en el entorno de sus actividades, así como la disposición e interés para proponer su mejora o sugerencias para fortalecerlos.

El control interno es efectuado por personas, por lo que la Dirección General debe esforzarse por obtener un recurso humano que cuente con características idóneas para el cumplimiento de sus labores, incluyendo la aceptación de la responsabilidad que le compete por la práctica y la ejecución de los controles aplicables a su área

específica de trabajo, y por procurar que aquellos funcionen de manera eficaz y se perfeccionen permanentemente.

### **Adhesión a las políticas institucionales.**

En el ejercicio de sus funciones, el personal debe observar y contribuir con sugerencias a las políticas institucionales y a las específicas aplicables a sus respectivas áreas de trabajo, que hayan sido emitidas y divulgadas por los superiores jerárquicos, quienes además deben instaurar medidas y mecanismos propicios para fomentar la adhesión a las políticas por ellos emitidas.

Los funcionarios deben realizar sus funciones tomando en consideración las políticas establecidas por sus superiores jerárquicos y cuando corresponda, deben sugerir mejoras al respecto. Por su parte, los superiores jerárquicos deben asegurarse de que la adhesión requerida se dé continuamente, mediante el establecimiento de controles y factores motivadores adecuados.

### **Ambiente de confianza.**

Se debe estimular entre el personal un clima de confianza, mediante la difusión de información veraz, la comunicación adecuada, la delegación de funciones y técnicas de trabajo participativo y cooperativo; promoviendo la lealtad, el desempeño eficaz y el logro de los objetivos de la organización. Es necesario reforzar la existencia de mecanismos de apoyo, cooperación y retroalimentación permanentes que contribuyan al mejoramiento de la calidad en el trabajo, y de canales de comunicación que permitan detectar y transmitir, en forma oportuna, todos los asuntos que interfieran con la buena gestión organizacional.



### **Unidad de auditoría interna.**

La organización debe contar con una unidad de auditoría interna independiente, con una jerarquía tal que le permita el apoyo y comunicación permanentes con los mas altos niveles y desempeñar de una mejor manera esa función. También debe contar los recursos necesarios para brindar una asesoría oportuna y profesional en el ámbito de su competencia y, de este modo, agregar valor a su gestión, apoyando a la Dirección General en la evaluación del buen funcionamiento del sistema de control interno.

## Lineamientos relativos a Evaluación de Riesgos

### Identificación y evaluación de riesgos.

Riesgo es todo aquello que afecta negativamente la capacidad organizacional para alcanzar los objetivos planteados con legalidad, eficacia, eficiencia y economía. A los responsables de la gestión les corresponde identificar y evaluar los riesgos a nivel de organización, direcciones, departamentos, actividades, así como emprender las acciones para enfrentarlos, controlarlos, transferirlos o eliminarlos.

La identificación y evaluación de los riesgos debe realizarse para que, como resultado de ésta, se tomen decisiones a fin de conducir las actividades, realizar las operaciones o para revisar los planes, entre otras, ajustándolas a las condiciones cambiantes y a los retos que plantea el riesgo identificado. Entre las acciones que se deberán tomar están las siguientes:

**Identificar los factores de riesgo.** Se debe hacer un análisis de las circunstancias internas y externas en las que se está desarrollando la organización, para determinar cuáles generan algún riesgo, determinar en cuáles ese riesgo tiene mayor probabilidad de materializarse y ocasionar perjuicio al logro de los objetivos, y calificarlos, para identificar cuáles son prioritarios, es decir, cuáles merecen una atención inmediata para controlarlos.

**Enfrentar el riesgo.** Una vez que se han identificado los riesgos más relevantes, se deben implantar los controles que permitan enfrentar y controlar los riesgos en forma adecuada. Asimismo, se deben establecer mecanismos de control para prevenir la materialización de los riesgos y reducir el impacto de éstos en el funcionamiento y logro de los objetivos de la organización.

**Administrar los riesgos.** Es necesario establecer una adecuada administración de riesgos, mediante la implementación de una matriz de riesgos, así como realizando con base en ella el seguimiento y evaluación permanente de los riesgos que puedan afectar las operaciones, a fin de conocer su comportamiento, determinar si los riesgos identificados están controlados, si los controles implantados para enfrentarlos los disminuyeron o su impacto sigue siendo relevante, si se erradicaron o se hicieron de mayor impacto negativo para el logro de los objetivos de la organización, entre otros aspectos.

#### **Acciones de Autocontrol.**

La Dirección General deberá establecer mecanismos que permitan la autoevaluación de controles, por parte de los responsables y personal encargado de los procesos y operaciones, evalúen permanentemente la eficiencia de los mecanismos establecidos, así como tomando las acciones pertinentes para hacerlos más efectivos y eficientes, con lo cual se estará eliminando la ocurrencia de riesgos detectados, o posibles que pudieran afectar.

#### **Administración de Riesgos.**

La Dirección General deberá establecer una matriz de riesgos, que permita identificar aquéllos que enfrenta o pudieran presentarse en los diversos procesos de la organización, o en los más importantes para el funcionamiento de la misma. Para cada proceso deberán evaluarse los riesgos inherentes, y determinarse los controles que los mitiguen, transfieran o controlen.

### **Divulgación de los planes.**

Los planes deberán ser divulgados para conocimiento del personal, y para que esto les permita aceptarlos y comprometerse con ellos para lograr su cumplimiento.

### **Establecimiento de políticas.**

La Dirección General debe definir, establecer y comunicar las políticas necesarias para orientar el quehacer de la organización al cumplimiento de sus objetivos. El personal debe cumplir dichas políticas en el desempeño de sus actividades, y de estimarlo conveniente, deberá hacer sugerencias para complementarlas, actualizarlas o corregirlas, según el caso.

### **Revisión de los objetivos.**

La Dirección General, apoyada con el personal de la organización, deberá revisar periódicamente los objetivos, para comprobar su vigencia y, en su caso, promover las modificaciones respectivas, a fin de que continúen orientando las acciones en la empresa y proporcionen el marco para sustentar el sistema de control interno de ésta. Para estos efectos, se deberán considerar los parámetros y criterios de evaluación definidos como parte de los planes.

## **Lineamientos relativos a las Actividades de Control**

### **Mecanismos de control.**

Para cada proceso se deben diseñar y adoptar mecanismos de control interno adecuados para enfrentar los riesgos relevantes, que permitan asegurar el cumplimiento de la normatividad legal, técnica y administrativa aplicable y coadyuven de la mejor manera al logro de los objetivos de la organización.

### **Control integral.**

Los mecanismos de control interno deben diseñarse para su aplicación en todas las etapas de los procesos de la organización, por lo tanto, deberán determinarse actividades de control previo, que se apliquen durante el desarrollo de los procesos y posteriores, e integrarse a los diferentes procesos. Los mecanismos de control previo, concomitante y posterior, deben establecerse en los Manuales de Procedimientos como parte inherente de estos procedimientos de cada proceso, y revisarse permanentemente para mejorarlos en función de los riesgos que se adviertan.

### **Costo-beneficio de los controles.**

La implantación de cualquier mecanismo, práctica o procedimiento de control, debe efectuarse previo análisis del costo que representarán éstos y de los beneficios que aportará a la organización, así como de la viabilidad, conveniencia y contribución, tanto para la confrontación de los riesgos, como para el logro de los objetivos.

### **Delimitación de responsabilidad.**

La responsabilidad de los puestos que conforman la estructura organizacional, debe estar definida en forma específica, y ser asignada y comunicada formalmente al personal que los ocupa, mediante las descripciones de puestos en los Manuales de Organización, de Puestos, de Funciones, de Competencias, o de otro tipo; documentos que deberán ponerse a disposición del personal, para que éste los utilice como base de la ejecución de sus actividades en cada proceso.

### **Segregación de funciones y actividades.**

Las funciones y fases de los procesos deberán separarse y distribuirse entre las diferentes áreas y las actividades en distintos puestos; evitando que una sola área o persona sean responsables de desarrollar la ejecución, aprobación, autorización y registro de transacciones, así como de la guarda y custodia. Esta segregación de funciones debe establecerse en los respectivos Manuales de Procedimientos.

### **Autorización de operaciones.**

La ejecución de las operaciones deberá contar con la autorización de los funcionarios con facultades para otorgarlas, para lo cual se hace necesario contar con un Registro único de delegación de facultades, documento que deberá hacerse del conocimiento del personal que las ejercerá, a fin de que conozca el alcance o límites de las facultades que se les confieran.

### **Documentación de procesos y operaciones.**

Los procesos de la organización deben documentarse por escrito mediante los correspondientes Manuales de Procedimientos, en los que además de las actividades propias de cada proceso, se incluirán los mecanismos de control que se determinen convenientes para afrontar los riesgos inherentes a los mismos. Asimismo, las operaciones derivadas de esos procesos deberán documentarse con los comprobantes que se determinen necesarios para dejar evidencia objetiva de su ejecución, los cuales, además deberán contener toda la información, conformidades y autorizaciones que se requieran en cada caso.

### **Supervisión.**

Los procesos y actividades del personal deben supervisarse por funcionarios o jefes de puestos superiores, que tengan a su cargo las diversas áreas u operaciones, con el propósito de asegurar que las labores se realicen de conformidad con la normativa y las disposiciones vigentes, así como en apego a los Manuales de Procedimientos de Operación.

Quien supervisa, debe desarrollar acciones de retroalimentación con los supervisados, comunicándoles las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar su participación en los procesos, para que eviten las prácticas improcedentes, se eviten los riesgos que puedan estar generando éstas, y lo más importante, motivar al personal para que colabore en la ejecución eficaz de los planes y logro de objetivos.

### **Sistema contable.**

La organización deberá contar con un sistema contable para el registro de operaciones, basado en un Catálogo de Cuentas, elaborado de conformidad con los principios y mejores prácticas en materia de contabilidad, que recomienden los Colegios de Profesionales.

Quienes sean responsables del Catálogo de Cuentas, deberán estar actualizados en los pronunciamientos que estén publicando los Colegios, a fin de reflejar en el sistema de contabilidad, los cambios o nuevas prácticas que se sugiera adoptar para el registro contable de las operaciones y para lograr información financiera confiable y razonable.

### **Registro de las operaciones.**

Las operaciones de la organización deben registrarse en la contabilidad, el día que se ejecutan, a fin de mantener actualizada en forma permanente la información financiera y que ésta pueda resultar útil para la toma de decisiones.

### **Inventarios periódicos.**

La cantidad de los activos que puedan ser sujetos a recuento, como son el mobiliario y equipo, los vehículos y las existencias en almacenes, entre otros, debe comprobarse periódicamente mediante la verificación y el recuento físico, y el resultado deberá confrontarse contra los registros contables.

Una vez efectuado el inventario físico y la confronta, se deben analizar las diferencias para identificar su origen, llevar a cabo los ajustes contables que procedan o determinar las responsabilidades respectivas, así como establecer las



medidas de control necesarias para eliminar las causas que están generando los riesgos correspondientes.

### **Arqueos.**

Los fondos fijos o cajas chicas de efectivo, así como otro tipo de activos que puedan ser susceptibles de sustracción, deben someterse a arqueos, preferentemente sorpresivos, por personal diferente de quienes estén encargados de su custodia, administración y contabilización.

Deberá dejarse constancia del arqueo, con las firmas de quienes hayan participado y, en caso de diferencias, analizar las causas de éstas y emprender las acciones para actualizar los registros contables, restituir el patrimonio de la organización y mejorar los controles que permitan eliminar las causas que estén generando los riesgos en el manejo de tales activos.

### **Garantías a favor de la institución.**

Los encargados de recaudar, custodiar o administrar fondos y valores, deberán constituir garantías, a fin de proteger el patrimonio y propiedades de la organización. Asimismo, deben solicitarse garantías en las diversas contrataciones que se realicen, con el propósito de proteger los intereses de la misma, y cuidar el cumplimiento de los compromisos por parte de los proveedores, prestadores de servicios y demás personas físicas y morales con las que se tengan relaciones de negocio. Las garantías deberán ser por importes razonables y suficientes, de acuerdo con el valor de los activos y monto de las operaciones que se contraten.

## **Lineamientos relativos a la Información y Comunicación**

### **Calidad y suficiencia de la información.**

La información en la organización, debe ser confiable, de calidad y suficiente, para lo cual se deberán establecer mecanismos y procedimientos para asegurar que aquella que se genere y comunique resulta útil, está actualizada y es oportuna para la toma de decisiones.

### **Sistemas de información.**

Los sistemas que se diseñen e implanten en la organización, deberán ajustarse a las características y ser apropiados para satisfacer las necesidades de procesamiento e información de la organización.

### **Control en los sistemas.**

Los sistemas que se desarrollen e implanten en la organización, deberán contar con controles adecuados para garantizar su confiabilidad, la seguridad y una adecuada administración de los accesos a la información y datos sensibles. Debe considerarse la aplicación de controles que aseguren el funcionamiento correcto y continuo de los sistemas, su seguridad física, así como la integridad, la confiabilidad y la exactitud de la información procesada, almacenada y generada de éstos.

### **Comunicación.**

Deben establecerse canales de comunicación que permitan dar a conocer la información en forma expedita a los receptores de la misma, en un formato adecuado para su comprensión, análisis y uso, así como con la oportunidad requerida para

tomar las decisiones, o para cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que obliguen a proporcionar información a entes externos o fiscalizadores.

Para la comunicación externa, deberán establecerse mecanismos de autorización que permitan filtrar y evaluar la procedencia de entregar información a terceros, para lo cual deberán ceñirse estrictamente a las disposiciones que obliguen a ello.

### **Archivo institucional.**

La organización deberá implantar políticas y procedimientos de archivo apropiados para la preservación de documentos administrativos, informes y registros contables, así como para la información que deba conservar en virtud de su utilidad, por requerimiento de autoridad o por disposición de ley.

## **Lineamientos relativos al Monitoreo**

### **Monitoreo del funcionamiento del sistema de control interno.**

La Dirección General, como responsable de la implantación del sistema de control interno, deberá establecer mecanismos para evaluar el funcionamiento de los diversos controles y, en general, del sistema de control interno, con el fin de determinar la vigencia y la calidad de éste y, en su caso, emprender las modificaciones pertinentes para actualizarlo en función de los nuevos riesgos que se identifiquen y con ello, mantener su efectividad.

Asimismo, la Dirección General deberá establecer una cultura de autocontrol en la organización, como resultado de la cual, el personal de la misma adquiera una actitud que favorezca la percepción del control interno como un medio que coadyuva al cumplimiento de los objetivos de la institución, y los comprometa a evaluar permanentemente el funcionamiento de los mecanismos de control establecidos y procurar la mejora continua de los mismos.

Adicionalmente, la Dirección General deberá considerar en la estructura de organización la unidad de auditoría interna, dándole una independencia de las demás áreas y una jerarquía tal, que le permita desempeñar sus funciones de la mejor manera posible y tener el reconocimiento de la labor en la organización, para que sus recomendaciones sean aceptadas y puestas en práctica, y que se constituya en un apoyo de la Dirección en el monitoreo del funcionamiento del sistema de control interno.

### **Monitoreo de las actividades.**

Las actividades del personal deben ser monitoreadas mediante la aplicación de las medidas de control previo, concurrente y posterior que se determinen, a fin de guiar las operaciones y conocer oportunamente el grado de efectividad de su desempeño, identificar desviaciones y emprender acciones correctivas en el momento propicio, así como otras acciones que prevengan el surgimiento de situaciones de riesgo.

### **Monitoreo del ambiente de trabajo y de relación externa.**

La Dirección General y los titulares de las diversas áreas de la organización, deberán evaluar periódicamente el ambiente de trabajo interno y con los terceros que tienen alguna relación de negocio, para conocer la percepción y, en su caso, tomar medidas oportunas para enfrentar los factores y condiciones reales o potenciales que estén afectando o puedan afectar el desarrollo de las funciones, la ejecución de los planes y el cumplimiento de los objetivos.

### **Evaluación del desempeño institucional.**

La Dirección General y quienes le apoyan en el despacho de funciones a éste, deben efectuar una evaluación permanente de la gestión, respecto de los planes y presupuestos establecidos y autorizados. Asimismo, deben establecer mecanismos que permitan asegurar el cumplimiento de las disposiciones y normas vigentes que resulten aplicables a las operaciones, procesos y actividades en la organización.

### **Rendición de cuentas.**

La Dirección General y quienes le apoyan en el despacho de sus funciones, deben presentar informes al órgano máximo de gobierno de la organización, sobre el uso de los recursos, sobre el cumplimiento de los objetivos, así como de los y resultados planeados.

### **Reporte de deficiencias.**

La Dirección General debe establecer formalmente, mecanismos y canales de comunicación para que el personal de todos los niveles de la organización, supervisores, órganos de fiscalización y auditores, informen las deficiencias en la gestión, en los procedimientos y hasta en el funcionamiento del sistema de control interno que detecten, a quienes tengan jerarquía y autoridad para corregirlas.

El funcionario que detecte las deficiencias o desviaciones en la gestión o en el control interno, o sea informado de ellas, deberá determinar las causas y las opciones disponibles para solventarlas y adoptar oportunamente la que resulte más adecuada a la luz y riesgos identificados y de los objetivos de la organización.

## Conclusiones

Los cambios, y más aún, la evolución y el desarrollo, han sido, son en la actualidad y podrían ser en el futuro, las constantes en la humanidad y consecuentemente en todas aquellas actividades inherentes a ella, dentro de las cuales se encuentra el funcionamiento de las organizaciones y de todo aquello asociado con éstas.

El entorno de competencia y globalización en el que operan las empresas del mundo, las obliga a la adopción de las mejores estrategias y prácticas para asegurar los mejores resultados y con ello lograr la permanencia en los mercados en los que se desarrollan.

En atención a la importancia de considerar los intereses de los diversos entes relacionados con las empresas, se han adoptado prácticas de buen gobierno corporativo, derivadas de diversas iniciativas de organizaciones como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, a nivel mundial, como del Consejo Coordinador Empresarial en el caso de nuestro país. Dichas prácticas representan una muestra de los cambios, de la evolución y el desarrollo mencionados.

En cuanto a la Auditoría Interna, a través del tiempo ha identificado y aprovechado las áreas de oportunidad, así como demostrado capacidad y dinamismo para evolucionar acorde a los cambios en el entorno del mundo moderno de las organizaciones, habiendo pasado de hacer investigaciones particulares, a integrarse como una función necesaria para el funcionamiento de las organizaciones, constituyéndose actualmente en un apoyo fundamental para los órganos de gobierno de las mismas.

La evolución de la función de Auditoría Interna, la consideración de que se trata de una función independiente de consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones, le ha dado la posibilidad de colocarse en un nivel jerárquico importante en las organizaciones, se relaciona con los niveles decisorios y reporta a los órganos de gobierno a través de los Comités de Auditoría.

La Auditoría Interna es un mecanismo más de control, que apoya a la administración en el cumplimiento de una de sus responsabilidades, el mantener funcionando en forma eficiente el sistema de control interno establecido, para lo cual realiza evaluaciones del mismo y proporciona comentarios y sugerencias para mejorarlo en caso de ser necesario. Esta consideración no releva al Director General del desempeño de la responsabilidad mencionada, la auditoría interna es solamente un apoyo.

El control interno es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de las organizaciones, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos relativos a la eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera, así como al cumplimiento de leyes y normas que sean aplicables; ante la posibilidad de que pudiera operar en forma inadecuada, cualquiera que fuera el origen de ello, el control interno sólo puede rendir una seguridad razonable, y nunca una certeza absoluta, acerca del cumplimiento de los objetivos organizacionales, razón por la cual la Dirección General debe integrar la función de Auditoría Interna a la estructura de la organización, siendo necesario recalcar la conveniencia de que sea una unidad bien organizada e independiente, a la que se dote de los recursos necesarios para llevar a cabo sus funciones.

La Auditoría Interna debe desempeñarse como una función de información y opinión objetiva a los responsables del gobierno de las organizaciones. Con estas acciones y apoyando en el cumplimiento de los objetivos, desarrollando una evaluación



sistemática y disciplinada de la efectividad de la administración de riesgos, el control y procesos de gobierno de las organizaciones, se constituye en una de las piedras angulares del buen gobierno corporativo, junto con el Consejo de Administración y la Dirección General.

La evaluación de la infraestructura de control interno de la organización, tendrá como objetivo principal comprobar que ésta sea adecuada a los riesgos a los que están expuestas las operaciones de la misma, que asegure el cumplimiento de las regulaciones y disposiciones aplicables, que haya eficacia y eficiencia de las operaciones; que la información financiera sea confiable, y se protejan adecuadamente los activos.

El área de Auditoría Interna tendrá, entre otras, las siguientes funciones generales:

- Evaluar el funcionamiento del Sistema de Control Interno.
- Revisar que los mecanismos de control implementados, conlleven la adecuada protección de los activos de la organización, a la eficiencia de operación y a la obtención de información financiera correcta y confiable.
- Evaluar la eficiencia y eficacia del desempeño de la función de administración de riesgos, y de las acciones de ésta para identificar, evaluar, controlar, transferir y eliminar los riesgos a los que se enfrenta la organización.
- Apoyar al Comité de Auditoría, en el desempeño de las funciones de ese órgano colegiado, y presentar al mismo los informes de relativos a las revisiones efectuadas conforme a su programa de trabajo.
- Informar las desviaciones y proponer las mejoras al Sistema de Control Interno, y al sistema o procedimientos establecidos para la administración de riesgos.

Cumplir las funciones mencionadas, demanda que los auditores internos además de contar con la preparación profesional y cualidades personales necesarias, requieren conocer las operaciones que realiza la empresa, los controles establecidos, las normas, políticas y demás disposiciones aplicables a las operaciones, así como la estructura de organización y funciones de cada área que la integra, y la normatividad contable vigente.

La información tiene una importancia relevante para el buen desempeño de la función de Auditoría Interna, junto con los recursos humanos de calidad, representan sus principales insumos. Contando con información, el auditor interno conoce las demás funciones, se entera de los nuevos proyectos de operaciones, sistemas, métodos y procedimientos, normas y políticas, y ello le permite contar con elementos de juicio, bases o parámetros necesarios para revisar las operaciones; realizar los estudios y las evaluaciones y, más aún, mantener actualizado el sistema de control interno siguiendo una actitud propositiva, mediante las sugerencias constructivas y de mejoramiento.

Establecer un sistema de control interno adecuado a los riesgos a los que está expuesta la organización, es una de las prácticas adoptadas para el buen gobierno corporativo de las organizaciones, su diseño e integración se debe realizar con base en los Lineamientos de Control que debe establecer el Director General, como responsable de la administración de las empresas.

Los Lineamientos generales de control debe elaborarlos un área independiente a la Auditoría Interna, en apoyo de la Dirección General, y deberán contener las principales directrices de control que deben ser cumplidas por los responsables de las diversas áreas en cada uno de los procesos a su cargo.

La Dirección General es responsable de la aprobación e implantación de los lineamientos generales de control, en tanto que al órgano de gobierno le corresponde vigilar que la primera establezca un sistema de control interno y que se preocupe por mantenerlo operando de manera eficiente.

## Bibliografía

Bailey Jr. Andrew D., Gramling Audrey A., and Ramamoorti Sridhar, Research Opportunities in Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors.- Alta,menote Springs, Fl. (2003)

Baysinger, B. and Hoskinsson, R.E., The composition of boards of directors and strategic control: Effects on Corporate Strategy. Academy of Management Review (1990)

Brink, V.Z., and J.A. Cashing, Internal Auditing, Ronald Press (1958).

Brink V.Z., and H.L. Witt, Modern Internal Auditing, New York: John Wiley & Sons, Inc. (1982).

Collins D.J. and Montgomery, C.A. Corporate Strategy: USA Mc Graw Gill (1997)

Chapman, C., and U. Anderson, Implementing the professional practices framework (Altamonte Springs, Fl.: The Institute of Internal Auditors, (2002)

Charham, J.P., Keeping Good Company: A study of corporate governance in five countries, Clarendon Press, Oxford (1994).

Comité de Supervisión Bancaria de Basilea. Encuesta sobre auditoría interna en los bancos y la relación del supervisor con los auditores. Banco de Pagos Internacionales. Basilea (2002)

Consejo Coordinador Empresarial. Código de Mejores Prácticas Corporativas. México, (1999).

Deloitte Touche Tohmatsu. El Comité de Auditoría. Consejo Corporativo de alta Efectividad. [www.kpmg.com.mx](http://www.kpmg.com.mx)

Eguidazu Mayor, S. Creación de valor y gobierno de la empresa. AV Asesores. Madrid (1999)

Fernández Alvarez, A.I. y Gómez Anson, S. El papel supervisor del consejo de administración sobre la actuación gerencial. Investigaciones Económicas (1998)

Flesher, D.L., Internal Auditing: Standards and Practices. The Institute of Internal Auditors, (1996)

Hart. O., Corporate Governance: Some theory and implications. The Economic Journal (1995).

Ibrahim, A.B. and Kelly, J. Leadership Style at the policy level. Journal of General Management. (1986).

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.- Boletín E-02.- Estudio y Evaluación del Control Interno. (1990)

John, K. and Senbet, L.W., Corporate Governance and Board Effectiveness, Journal of Banking Finance, (1998)

La Porta, R., López-de-Silanes, F., Shleifer, A. y Vishny, R., Investor Protection and corporate valuation. Journal of finance (2000)

Levitt, T. Ownership and Control of large industrial firms, Review of business and economy reserch, (1999).

Mautz, RK., Fundamentals of Auditing, 2nd. Edition (New York: Young Wiley & Sons, Inc., (1964).

Mautz, RK., and HAP Sharaf. The Philosophy of Auditing (Sarasota, Florida American Accounting Association, (1961).

Moeler R., and H.N. Witt, Brink's Moderning Internal Auditing, 5th. Edition. John Wiley & Sons, Inc. (1999)

Monks, R. and Minow, N. Corporate Governance. Blackwell Business. Cambrige (1995)

Principios para el Gobierno de las Sociedades. Organización para el Comercio y Desarrollo Económicos, (1999).

Prowse, S. Corporate Control in Comercial Banks. The Journal of Financial Reserch. (1994)

Reeve, John T., Internal Auditing, Cashing's Handbook for Auditors, 2nd. Edition (Prentice Hall (1989).

Salas, V., El gobierno de la empresa. Documento de Economía Industrial. Barcelona (1999).

Shleifer, A. and Vishny, R. A survey of Corporate Governance. Journal of financy. (1997)

Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors, (2002)

Statement of Responsibilities of The Internal Auditor.- IIA Research Foundation  
Altamonte Springs, FL, (2003)

The Institute of Internal Auditors. Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría  
Interna. (2002)

The Institute of Internal Auditors. The Internal Audit and Organizational Governance.  
Altamonte Springs Fl. (2003)

Treadway Commission, Report of the National Commission on Fraudulent Financial  
Reporting( Washington, D.C. (1987)

Walsh, Jr., F.J. Internal Auditing, New York, National Industrial Conference Board,  
(1963).

Zingales, L. Corporate Governance. NBER, Working Paper Cambridge. (1998)