

# LA AUDITORIA INTERNA

por

JOAQUÍN BARREIRA SANS

Censor Jurado de Cuentas

## SUMARIO:

1. Introducción.—2. Características de la auditoría interna.—3. La auditoría interna dentro de la estructura de la empresa.—4. La función de la auditoría interna.—5. Programas de control.—6. Características del auditor interno.—7. Las observaciones del auditor interno.—8. Conclusión.

## 1. INTRODUCCIÓN

En el marco económico-social en que se desenvuelve la vida cotidiana ha aparecido desde hace ya bastantes años la figura o función de «auditoría». Sin embargo, es un hecho que la responsabilidad y objetivos de esta función era prácticamente desconocida por personas ajenas a ella, pero que de una forma directa se veían involucradas en las acciones realizadas por las auditorías. Por suerte, esta situación ha ido cambiando últimamente, y en la actualidad la auditoría ya es una actividad ampliamente conocida y reconocida, no sólo dentro del mundo económico-financiero, sino dentro de la propia sociedad.

Es necesario citar aquí los diversos factores que han intervenido en este cambio; en primer lugar, la expansión y crecimiento de las empresas, que ha repercutido en crear la necesidad de control; la profesionalidad de las personas que han ejercido esta función, quienes no han desaprovechado la oportunidad de revalorizarla, no sólo con su actuación, sino también con las aclaraciones que siempre han dado sobre los objetivos de la auditoría; finalmente, también debe hacerse mención especial a la labor realizada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, que con su tarea corporativa ha dado un gran impulso a que la sociedad se mentalice sobre la necesidad de profesionalizar la función de auditor, dando con ello seriedad y responsabilidad a los objetivos de la censura de cuentas.

Como consecuencia de esta expansión y crecimiento de las auditorías, se ha producido una lógica proliferación de conceptos o clases de auditorías que va desde las clásicas divisiones entre auditoría externa e interna, hasta los conceptos de auditoría administrativa, operacional, etc., o bien en los matices que definen una auditoría sectorial, auditoría de banco, hospitales, etc.

Antes de entrar en el desarrollo de lo que puede entenderse como «auditoría interna»,

quiero expresar mi opinión de que, si bien considero lógico y normal esta disgregación de auditorías, creo que siempre debe prevalecer el concepto fundamental de «auditoría», ya que aunque ésta sea interna, externa, operacional, etc., su responsabilidad vendrá determinada por las diversas acciones de control que lleva implícito el propio nombre de auditoría. Con ello quiero significar que, sea cual fuera la clase de auditoría, el objetivo siempre será controlar unos hechos con relación a unas normas o políticas que previamente han sido dictadas por la alta dirección de una empresa.

## 2. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA INTERNA

En el ámbito normal de una empresa nos encontramos con que en la función de dirección concurren tres tipos de actividades.

- Determinar la política de la empresa (constitución).
- Cursar las órdenes de actuación (mandar).
- Vigilar la ejecución de las órdenes (controlar).

En una empresa pequeña, estas actividades se hallan, por regla general, reunidas en manos de la dirección. Cuando se produce el crecimiento de esta empresa, surge entonces la necesidad de la delegación de funciones.

En el marco de la actividad de control, la dirección debe estar segura que:

- Las órdenes que emanan de ella son ejecutadas y que las facultades delegadas por ella no son rebasadas.
- La información que le ha sido facilitada respecto a resultado conseguido está de acuerdo con la realidad.

— Las normas que sirven de base para juzgar lo realmente logrado han sido correctamente establecidas.

Esta seguridad, que por la expansión es materialmente imposible que se obtenga por medio de la propia observación, tampoco se puede esperar de los subordinados responsables, ya que éstos rinden cuentas de su propia gestión, circunstancia por la cual no se les puede considerar imparciales. Nace entonces la necesidad de una función especial de control dentro de la propia empresa, que se encomienda al Departamento de Auditoría Interna, que debe actuar con plena independencia en el campo administrativo y de la economía de la empresa, y ha de actuar al servicio de la Dirección, cubriendo la responsabilidad de control que por la misma le ha sido delegada.

Es de interés resaltar los conceptos de función *independiente dentro de la empresa*, ya que esta característica es la que define a la auditoría interna. Como se ha citado, su responsabilidad es frente a la propia Dirección de la Empresa (a su más alto nivel), ya que, en general, la responsabilidad de control frente a terceros (accionistas) en general viene desarrollada por auditores externos o, en otros casos, cubierta de forma muy informal por los accionistas censores de cuentas.

Otro aspecto que creo conveniente comentar es el cariz, de delegación de la función de control de la Dirección, que tiene la Auditoría interna. En mi opinión, sólo debe crearse la Auditoría Interna cuando por la expansión de la empresa la Dirección General no puede cubrir las necesidades de control antes citadas; esto significa que debe prestarse especial atención a que exista una adecuación entre las necesidades de control y la función que debe desarrollar, evitando en cualquier momento la creación de un departamento de Auditoría Interna en una empresa que por su tamaño no lo precise. Aparte de costoso, nos encontraríamos que al ser la capacidad del departamento superior a

las necesidades de control, el Departamento de Auditoría Interna terminaría realizando trabajos normales de la empresa, con lo que perdería la objetividad e independencia que se precisa para una correcta función de control.

Para estas situaciones de difícil definición entre crear o no un departamento de auditoría interna, puede optarse por recurrir a empresas de auditoría que pueden ejecutar los trabajos de control que le encomienda la Dirección hasta que ésta juzgue necesario o económico establecer su propia función de control en base a crear el Departamento de Auditoría Interna.

### 3. LA AUDITORÍA INTERNA DENTRO DE LA ESTRUCTURA DE LA EMPRESA

La principal característica del auditor interno es que su función ha de ser independiente a las actividades que deba controlar. Esta definición conduce a que su encuadramiento dentro del organigrama de una empresa sea de forma que nunca deba depender de funciones que a su vez han de ser controladas por la auditoría interna. Por ello, es fácil interpretar que la auditoría interna es responsable únicamente frente al *máximo organismo ejecutivo*, llámasele Consejo de Administración, Gerencia, etc., pero nunca ha de depender de la Dirección Administrativa, como en la práctica ocurre en algunas ocasiones.

Aparte de esta independencia de tipo funcional, es lógico pensar que el carácter interno de la auditoría hace necesario que se respete una relación de tipo jerárquico entre el Departamento de Auditoría Interna y los restantes órganos de gestión. Esta situación en ocasiones puede hacer difícil el mantener la independencia funcional que se requiere, siendo tarea de la Dirección General el procurar que interferencias de tipo jerárquico puedan desvirtuar el objetivo final de la auditoría interna. En este orden de ideas, no

cabe duda que también dependerá de que los propios auditorés internos se sientan suficientemente mentalizados sobre su profesionalidad para alcanzar de por sí la independencia y objetividad necesaria y ejecutar así la tarea que les ha sido encomendada.

Para evitar problemas en toda esta cuestión, en mi opinión, sería conveniente que en las Empresas que han creado la auditoría interna, la Dirección General reflejara en el correspondiente organigrama cuál es la posición de la auditoría interna (Staff al mayor nivel), e incluso definiera a los restantes sectores de la empresa que los objetivos de dicha auditoría es la delegación de la responsabilidad de control que incumbe a la Dirección. No es paradójico pensar que en ocasiones el auditor interno, para otras funciones es una persona ajena a la empresa, y por ello debe ser el propio auditor quien aclare que está cumpliendo con una responsabilidad que le ha sido delegada por la misma Dirección General que ha dictado la política que define la actividad de los órganos ejecutivos que son controlados por la auditoría interna.

En el aspecto práctico, la posición de la auditoría interna dentro de la empresa no debe tener límite en cuanto a posibilidad de acceder a toda clase de datos, información, etcétera, que sean necesarios para emitir las conclusiones sobre el resultado de su trabajo. No hay duda que establecer limitación en este sentido tan sólo puede conducir a controles incompletos que repercutirían en conclusiones parciales, con el riesgo de que carezcan de la validez requerida. Por lo tanto, es necesario que el auditor interno responsable del control que le ha sido delegado, garantice la confidencialidad de su trabajo y a la vez solicite un adecuado acceso a todos los estamentos que crea conveniente.

Para evitar esta circunstancia, y teniendo en cuenta la relación que de tipo jerárquico existe en una empresa, en mi opinión el nivel de la Dirección de la auditoría interna debería estar en línea a la Dirección Admi-

nistrativa, con la consiguiente extrapolación para los restantes componentes de este departamento.

#### 4. LA FUNCIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA

Se ha indicado anteriormente que el objetivo de la Auditoría Interna es realizar la función de control que le ha sido delegada por la Dirección. Para poder llevar a cabo esta tarea, debe ejecutar, por ejemplo, los siguientes trabajos:

- Saber que se ha creado una organización a través de la cual se puede tener conocimiento de la gestión de la empresa.
- Constatar que esta organización funciona de acuerdo con lo previsto.
- Examinar y apreciar la rectitud, suficiencia y aplicación de criterios contables, financieros y operacionales.
- Efectuar todas aquellas comprobaciones que sean necesarias para tener la seguridad de que la información responde a la realidad.
- Comprobar que existe una división funcional de trabajo que satisface las exigencias de Control Interno.
- Juzgar la aceptabilidad de lo establecido como «norma» por los distintos niveles de Dirección. Para ello es conveniente comprobar periódicamente si en la elaboración de planes/presupuestos sus objetivos son efectivamente normativos y si las funciones que intervienen se hallan presentes como responsabilidades independientes.
- Debe verificar la aceptabilidad del activo de la empresa, tanto en su aspecto de integridad y exactitud, como por lo que se refiere a su justificación desde el punto de vista de gestión.

- Igualmente ha de comprobar que en la información económica se recogen todas las obligaciones que existen frente a terceros, debiendo constatar que, aparte de las obligaciones documentadas, se registren los riesgos latentes y susceptibles de que puedan transformarse en hechos reales.
- Recomendar mejoras operacionales cuando, como consecuencia del control realizado, crea que su opinión sobre la actividad controlada puede mejorar la gestión o subsanar deficiencias que también afecten a la gestión.

En la apreciación de la relación de trabajos que se han enumerado como propios de la Auditoría Interna puede comprenderse fácilmente que ni quiere significar que están todas las tareas a realizar ni tampoco expresa que sean trabajos imprescindibles. Tan sólo interesa captar la idea del alcance y finalidad de estos trabajos, que en definitiva se resumen en: conocer que existe una organización que es aceptable desde el punto de vista de control interno, que funciona y que existe una información económico-financiera sobre la que el auditor debe tener su opinión.

El medio que normalmente utiliza el auditor para cubrir este objetivo son los balances y cuentas de resultados, que confecciona la Administración de la propia empresa, que son el reflejo teórico de unos hechos económicos derivados de la actividad empresarial.

De aquí se desprende que para poder apreciar su integridad y exactitud, es absolutamente necesario conocer y vivir los fenómenos económicos de las actividades de las cuales la información administrativa pretende ser un reflejo. Esto lleva a la conclusión de que el auditor interno ha de conocer profundamente los hechos en que se basan las cifras administrativas, y de su observación crítica debe poder determinar si las cifras, en un instante dado, y en la sucesión

de instantes, reflejan fielmente la realidad. Dada la relatividad de toda medición estática de unos hechos económicos dinámicos, la Administración ha de basar su apreciación de los hechos dentro de unos principios y límites que han de estar predeterminados y definidos. De aquí se deduce que, además del conocimiento profundo de los hechos económicos, el auditor ha de conocer, juzgar, y vigilar los principios en que se basa la normativa que utiliza la Administración, con el fin de precisar si las cifras económicas son aceptables desde el punto de vista técnico profesional.

Puede parecer que la función del auditor termina con la emisión de un dictamen sobre las cifras publicadas, pero en especial en el caso del auditor interno no debe ser así, ya que, como se ha citado anteriormente, debe ser capaz de recomendar mejoras de tipo operacional.

Efectivamente, el grado de conocimientos que el auditor interno adquiere a través de su control sobre la marcha y desarrollo de las actividades, lo ponen en condiciones de poder opinar sobre una serie de problemas relacionados con la gestión, y su opinión, en forma de recomendación, sugerencia o consejo, puede ser de inestimable utilidad a las funciones ejecutivas. No olvidemos la privilegiada posición que ocupa el auditor interno por las características de independencia y objetividad que debe tener.

Sin embargo, es preciso aclarar que tales opiniones sólo pueden ser orientativas y, en consecuencia, el auditor interno debe tener siempre presente que ha de mantenerse dentro del marco de su propia función no ejecutiva. En la actualidad el control de gestión u operacional, dentro del marco de las auditorías internas, se está desarrollando de forma más acusada, si bien no hay duda de que su eficacia dependerá directamente del grado de desarrollo que alcance el auditor en el cumplimiento de su función.

Es cierto que este tema del control de gestión aún no está debidamente definido, tanto

por lo que afecta a su campo de acción, como a metodologías a seguir, pero es mi opinión, y es un hecho consumado, el que la auditoría interna se involucra en esta responsabilidad. No debe olvidarse que cuando un auditor certifica un Balance, dentro del mismo se encuentra la Cuenta de Resultados que refleja el resultado de la gestión de la empresa; si el auditor debe dar su opinión del Balance, ello también implica que ha de opinar del resultado y, por tanto, de la gestión.

## 5. PROGRAMAS DE CONTROL

Para llevar a cabo las diversas actividades que se precisen para cumplir los objetivos de la función del auditor interno, se requiere que éste, a su vez, se organice de forma que con unos métodos y procedimientos adecuados se alcance un nivel de conocimiento tal que se pueda emitir con plena responsabilidad el juicio u opinión que deberá como resultado de su trabajo.

Un aspecto que caracteriza al auditor interno es la permanencia en el control, por el hecho de que su función se halla incorporada dentro de la propia estructura de la empresa. Esta característica hace que el auditor interno sea responsable del control de una organización dinámica, no debiendo, por lo tanto, limitarse a emitir su opinión sobre una situación estática. Por ello podría distinguirse el control dinámico y el estático; el control estático es el control sobre una situación en un momento determinado, viéndose que en el campo de la auditoría interna este control se va desplazando, por imperativos de la necesidad de «estar al día», hacia una apreciación dinámica de los hechos y que conduce al denominado control dinámico. En este control es posible seguir más de cerca los acontecimientos dentro de la empresa, con lo que aparece un nuevo estímulo y una mayor capacidad de discernimiento para que el auditor interno pueda distinguir lo esencial de lo superfluo.

Dentro de este control dinámico, cobra especial relieve la periodificación y estudio del comportamiento de la actividad de la empresa, lo que proporciona una mayor profundidad acerca de su desarrollo económico.

A través de lo expuesto, no cabe duda que el auditor interno debe realizar su función por medio de un control dinámico, debiendo, por lo tanto, desarrollar sus planes de trabajo en este sentido. Esto no debe significar que en ocasiones específicas el auditor interno no deba efectuar un control estático de una situación o hecho determinado, pero siempre este control deberá venir dado por necesidades específicas de la Dirección.

El procedimiento para una eficaz organización del trabajo de auditoría es la confección de programas dinámicos de control para cada objeto que se desee controlar. Este programa esencialmente debe constar de dos partes; la primera está formada por las consideraciones respecto a la razón de ser de las actividades de control que han de realizarse, en función del objetivo propuesto, y la segunda parte ha de constituir una enumeración sistemática de todas las actividades de control a efectuar. La enumeración de estos trabajos tiene tres finalidades principales; en primer lugar, constituye una expresa delegación de responsabilidad en las personas encargadas de la ejecución del control; por otra parte, permite el seguimiento del plan, siendo una garantía de que no se olvidan comprobaciones esenciales; y finalmente, puede servir de justificación respecto a la responsabilidad de actuación que ha contraído el auditor interno frente a la Dirección.

Es evidente que la elaboración de un programa de control exige necesariamente un previo y profundo estudio, tanto de la naturaleza y dimensión de la actividad objeto de control, como de su organización en general, y en particular de su sector administrativo. De este análisis previo debe deducirse si la organización es adecuada a la naturaleza y dimensión de la actividad y si es suficiente, en especial desde el punto de vista de Control

Interno. Este análisis profundo será el que marque la pauta en cuanto a los métodos de control a aplicar y en cuanto al alcance y amplitud del control a realizar.

Esta fase, que el auditor interno debe cumplimentar, antes de establecer su plan dinámico de control, es muy importante, pero en la práctica puede suceder que no se lleve a cabo con el rigor necesario. En mi opinión, esto puede obedecer a que prácticamente la función del auditor interno se incorpora a una organización empresarial ya en funcionamiento desde hace años, con unos sistemas y procedimientos que, bien o mal, han permitido el desarrollo de la actividad de la empresa. En esta situación, en muchas ocasiones el auditor, en razón a obtener un rápido resultado de su control, acepta la organización existente y pone en marcha unos planes de trabajo con un débil conocimiento de la organización. Aun cuando es evidente que al poner en práctica un plan de control los problemas de organización aparecerían, recomendaría que dentro de una aceptable flexibilidad práctica, el auditor interno procurara mantener la sistemática antes citada, que requiere un previo estudio de la organización a controlar. Cuando no se actúa así, resulta paradójico que en los informes de los auditores internos aparezcan observaciones sobre la dinámica de una organización, pero no se encuentra observación sobre, por ejemplo, las medidas de control interno incorporadas dentro de una organización.

Otra particularidad referida a los programas de control es que éstos sólo tienen validez si se mantienen los condicionamientos iniciales de organización, bajo los cuales el plan fue concebido. Ahora bien, la experiencia demuestra que la propia dinámica de los hechos provoca modificaciones o necesidades de modificación en la organización, en el transcurso del tiempo, lo cual lleva a la necesidad de ir acomodando los planes de control a las nuevas situaciones. Esto significa que el análisis profundo inicial sobre la dimensión de la actividad y sobre la organi-

zación hay que mantenerlo en el transcurso del tiempo; con objeto de dinamizar los programas de trabajo. Dado que puede afirmarse que el grado de eficacia depende totalmente del grado de identificación de los planes de trabajo con las exigencias de control que la organización requiere en cada momento, resulta de la máxima importancia el mantenimiento de los planes de trabajo, y para ello es fundamental que las personas encargadas de la ejecución de los programas tengan siempre muy presente esta circunstancia, con el fin de cooperar al mantenimiento del control más adecuado en cada momento.

En definitiva, puede sintetizarse que el auditor interno debe realizar un control dinámico de la empresa, siendo preciso para ello establecer programas de control, asimismo dinámicos, de forma que se mantenga una relación directa entre organización y control de la misma.

## 6. CARACTERÍSTICAS DEL AUDITOR INTERNO

En anteriores capítulos se ha comentado cómo aparece la auditoría interna, sus características generales, sus procedimientos de trabajo, etc., pero siempre referido a la función que debe desarrollar. Ya que todas las funciones son realizadas por personas, es conveniente dedicar cierto espacio a comentar las características de las personas que deben ejecutar la función de auditor interno.

Para poder desarrollar la labor de control de una forma suficiente, desde el punto de vista técnico profesional, además de unos profundos conocimientos dentro del campo de la economía de empresa (fundamentalmente de los aspectos económico, administrativo y financiero), se precisa una experiencia práctica en el campo de control. Es decir, por un lado se necesita una formación básica en el aspecto microeconómico, y por otro lado, es conveniente que ésta se complemente con una formación específica en el citado campo de control. La formación básica puede adqui-

rirse a través de los estudios universitarios, creados dentro de la rama de la Economía, mientras que la formación específica hasta el momento no está desarrollada suficientemente dentro de un ámbito general de estudios.

Aun cuando sería exagerado indicar que en el plan específico de control no hay nada, ya que cada día más van apareciendo los conceptos e ideas de auditoría dentro de las materias que se imparten en centros oficiales, sí es cierto que en cuanto se refiere a técnicas o procedimientos de control, su desarrollo es más bien débil.

Esta laguna creo que se va cubriendo con la aparición de una ya extensa literatura, en general procedente de otros países, sobre manuales o técnicas de control. Dentro de España es un campo de reciente aparición, pero que ya da sus frutos, pues pueden verse libros sobre auditoría, control interno, escrito por profesionales españoles; además, en esta vertiente debe destacarse la labor del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, culminada con la edición de su libro *Manual de Auditoría*. Por otro lado, a través de diversos centros de formación se imparten cursos o seminarios de auditoría que también aportan su cooperación a elevar el nivel de formación específico que se está comentando.

En mi opinión, es recomendable hacer un inciso en este aspecto de formación, en el sentido de que su proyección no debe ser tan sólo interna para los profesionales de la auditoría, sino que también debería no descuidar la formación o información de cara a empresarios y personas que se desenvuelven en el sector administrativo, económico y financiero.

De todas formas, es evidente que el auditor debe tener muy claros conceptos típicos de control, como: fiabilidad, integridad, exactitud, relación de datos, verificación, etc.

Un aspecto más subjetivo del auditor es el hecho de tener una mentalidad crítica lo suficientemente desarrollada que le permita aportar una gran capacidad para relacionar

hechos que conduzcan también a una objetividad en el momento de juzgar apreciaciones.

La profesión de auditor, quizá en mayor grado que otras profesiones, requiere una vocación fuerte, apoyándose en la cual se pueda ir desarrollando su mentalidad en el camino duro de un perfeccionamiento individual, en el que, en general, los avances no son normalmente espectaculares y las apreciaciones se resisten a ser completas y objetivas. La crítica simple no es difícil; sin embargo, tal crítica no bastará para todos los aspectos de un problema, con lo que no sólo no se cubriría realmente la exigencia de control, sino que en muchos casos conduciría a un juicio erróneo. Por ello es conveniente ponderar adecuadamente la crítica de unos hechos, ya que, aparte de que un error conduciría a un desprestigio personal y de la profesión, en el campo específico de la auditoría interna, posiblemente también repercutiría en determinar el grado de cooperación que el auditor precisa con otras funciones de la propia empresa.

No se pueden dar reglas que conduzcan a adquirir esta adecuada mentalidad crítica que se comenta; sin embargo, sí puede afirmarse que en el marco de una normal capacidad de discernimiento, un suficiente rigor respecto al grado de conocimientos sobre la casuística del hecho a apreciar, junto con una experimentada escala de valores que permita centrar la importancia en el momento como hecho aislado, y dentro del conjunto de hechos, permitirá juicios ponderados y, en consecuencia, objetivos.

Todas estas consideraciones con respecto a la personalidad del auditor son muy necesarias tenerlas muy en cuenta, en el caso específico del auditor interno. En efecto, al desarrollarse esta función dentro del ámbito de una empresa, puede incurrirse en el error de responsabilizar como auditor a una persona eficiente y conocedora de la empresa, pero sin vocación ni formación en el campo del control; este desequilibrio podría condu-



cir a la frustración de una persona y al incumplimiento del objetivo de una función, casos ambos lamentables y que deben evitarse.

Por ello, en mi opinión, es muy recomendable que la Dirección General de una empresa que dese establecer su departamento de Auditoría Interna, responsabilice de ello a una persona que disponga de un aceptable nivel vocacional y profesional, para la actividad de control.

## 7. LAS OBSERVACIONES DEL AUDITOR INTERNO

Después de lo expuesto en los anteriores capítulos, lo consiguiente es intentar comentar ahora cuál es el resultado de la labor del auditor interno, forma de manifestarlo y repercusión para la empresa.

En líneas generales, el auditor ha de poder llegar a una apreciación de conjunto que debe surgir al relacionar las vicisitudes encontradas, y que se denominan observaciones. Estas observaciones se hacen por escrito y se distinguen entre las que implican reparos y las observaciones aclaratorias.

Las primeras son aquellas que incluyen los fallos o problemas observados, que habrán de ser tenidos en cuenta a la hora de enjuiciar una situación desde el punto de vista de control. Las segundas son aquellas anotaciones complementarias de las observaciones propiamente dichas, que se refieren tanto a las consideraciones especiales en relación con el planteamiento del control o sobre su situación, con el fin de conexionar el control realizado con otros futuros similares, como a aquellas que aclaran las incidencias aceptables, con objeto de dejar constancia de las mismas.

Ambos tipos de observaciones deberán ser breves y concisas, pero con la claridad suficiente para que una persona distinta de las que la hace pueda ser capaz de comprender su alcance, significado e importancia.

Es interesante comentar la problemática que se produce con la anotación de las observaciones. Por un lado, se tiende a escribir sobre hechos no suficientemente estudiados y se hace una exposición muy subjetiva de tal hecho; por otra parte, existe la impresión de que las anotaciones tienen un fin en sí mismas y no se presta la suficiente atención a conseguir, a través de ellas, la opinión de conjunto que realmente se requiere. El auditor interno responsable del Departamento debe procurar evitar que estos problemas surjan en las observaciones que realicen sus subordinados; en mi opinión, esta situación puede subsanarse incorporando en los planes de control los medios oportunos, ya sea en forma de revisiones propias o exigiendo un balance o resumen periódicos de observaciones.

Merece especial atención citar el fenómeno de las interrelaciones entre las observaciones. Efectivamente, los hechos económicos que se derivan de cualquier actividad tienen entre sí un cierto grado de relación; en consecuencia, una observación sobre cierto hecho implica indirectamente una observación sobre otro hecho que quizá no está sometido a control en ese momento. Esta circunstancia adquiere mayor relieve en el caso de los auditores internos, ya que por el hecho de que debe conocer con bastante profundidad la organización y objetivos de la empresa, le ha de ser muy fácil intentar relacionar observaciones. Para ello, al ejecutar un control debe hacerse con tal flexibilidad que no sea un hecho aislado, ya que, por el contrario, ha de permitir conexionarlos con otros controles del propio plan general, o bien ha de repercutir en establecer un control específico cuando se crea preciso.

Otro aspecto de interés es la forma de tratar las observaciones en función de su eficacia. Como se ha dicho, el fin más inmediato es señalar las anomalías observadas, con el fin de reunir las bases necesarias para poder emitir un juicio de control; a éste debe seguir otro fin posterior en el tiempo, aunque

no menos importante, que es el servir de base para poder comunicar a las funciones interesadas los problemas importantes observados en sus respectivos campos de actuación, tanto por lo que afecta a problemas que tengan relación con la organización en general, y especialmente con el control interno, como por lo que se refiere a aspectos de gestión que puedan mejorarse.

En general, la eficacia de todas las observaciones guardará una estrecha relación con la forma y oportunidad con que se presenta a las funciones interesadas. Por ello es conveniente ampliar este comentario sobre la forma, contenido, elaboración, presentación y oportunidad del informe que debe emitir el auditor interno como resultado de su control.

La forma del informe puede ser verbal o escrito y periódico o eventual. En general debe ser escrito, pero tratándolo previamente verbalmente con las funciones interesadas, procurando evitar olvidos o interpretaciones equivocadas. En el caso específico del auditor interno, existe cierta tendencia a realizar las observaciones tan sólo de forma verbal, hecho que si bien repercute en un mayor grado de colaboración de las funciones controladas, implica el riesgo de que no queda constancia de lo observado, y ello puede ocasionar problemas posteriores. Esta circunstancia puede evitarse manteniendo el informe verbal en el momento que se finaliza cierto control, pero creando un informe escrito posterior que abarque el resultado u observaciones de todo el control; evidentemente, esto no descarta que sea preciso emitir un informe específico cuando la importancia de las observaciones lo requieran.

El contenido debe ser muy claro, tanto en la exposición de los hechos como en sus conclusiones. Para ello es importante tener en cuenta el nivel de las personas a quienes se remitan, procurando que sea inteligible para ellos y eliminar cuestiones que sean de poca importancia y rutinarias para las personas implicadas en su recepción. Es recomendable que al emitir un juicio se citen también los

aspectos favorables, en especial cuando en algún informe anterior la opinión haya sido negativa, evidenciando así que observaciones anteriores se han tenido en cuenta.

En la elaboración del informe debe participar de forma directa el auditor responsable del control, y debe apoyarse en las anotaciones y datos que han de figurar en el correspondiente expediente de control. Este nivel de auditor, si es necesario, dará instrucciones para que se efectúen exámenes complementarios que refuercen los datos u observación que han de ponerse de relieve en el informe a emitir.

En cuanto a la presentación del informe, es obvio citar que debe cuidarse sea lo más correcta posible, pues aun cuando sea algo secundario este aspecto externo, es el medio que comunica y vincula el departamento de auditoría interna con las restantes funciones de la empresa. No hay duda que la forma como un auditor presente su informe, que en definitiva es su «producto», puede repercutir en la imagen del propio auditor interno.

Por último, cabe citar que el éxito de un informe también depende de la oportunidad de su envío, siendo innecesario comentar que el auditor interno debe emitir su informe sobre un hecho concreto en el período en que la Dirección ha de tomar alguna decisión al respecto, ya sea ejecutiva o bien tan sólo para aceptar una situación o información concreta. Esta necesidad de la oportunidad del informe es más relevante cuando en el mismo se deben incluir observaciones de tipo negativo que puedan inducir a la Dirección a tomar medidas que corrijan una normativa o situación anormal.

En general, debe procurarse obtener el máximo partido posible de las observaciones del auditor interno en favor de la organización. Por ello, también es preciso tener en cuenta que esta eficacia no sólo se consigue mediante informes, sino que incluso la experiencia demuestra que esta forma de comunicar todas las observaciones puede ser contraproducente. Esto puede comprenderse

fácilmente si pensamos que pueden estar en mente y pendiente de solución, por parte de la persona responsable, problemas más importantes de los expuestos en nuestras observaciones, con lo que éstos no merecerán la atención necesaria. En consecuencia, debe recomendarse el presentar las observaciones en el momento adecuado, y si no se considera que el informe puede demorarse, deberá procurarse solucionar los problemas observados tratándolos verbalmente, sin perjuicio de que el informe se emita posteriormente, en especial cuando se aprecie que los problemas tratados verbalmente no han sido solucionados.

En mi opinión, y referido en concreto a la actuación de la auditoría interna, creo que un adecuado tratamiento de la información con sus observaciones puede repercutir favorablemente no sólo en una eficacia en el control a realizar, sino también en obtener un mayor grado de cooperación dentro de la propia empresa en que debe desenvolverse la auditoría interna.

## 8. CONCLUSIÓN

Como resumen de todo lo expuesto, quiero tan sólo citar determinados hechos reales relativos a la auditoría interna, que con mayor claridad evidencian su desarrollo y, sobre todo, su efectividad dentro del campo económico.

a) La mayoría de empresas multinacionales extranjeras han incorporado, desde hace años, el Departamento de Auditoría Interna a las organizaciones que han instalado en España.

b) Empresas con capital cien por cien español también han incorporado en su organización el Departamento de Auditoría Interna. Este es el caso de empresas vinculadas al I.N.I., Bancos, Grandes Almacenes, etc.

c) A nivel internacional, la profesión de auditor interno se encuentra institucionalizada, siendo el ente más representativo el «Instituto de Auditores Internos de Nueva York».

En el ámbito nacional hay que citar la comisión de Auditores Internos dentro del «Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España».

d) En el aspecto formativo, hay que citar que, aparte de ser tema ya incorporado en estudios oficiales, existe amplia literatura sobre auditoría interna, así como cursos de formación impartidos en todos los países.

En un nivel más concreto, incluso pueden comentarse los distintos proyectos que, dentro del propio círculo de auditores internos, pretenden llegar a crear unas normas profesionales sobre su actuación y responsabilidad.

En definitiva, puede decirse que, directa o indirectamente, la función de auditoría interna representa un coste económico para la Sociedad, ya sea en forma de personas destinadas a esta función de control, como en otros aspectos inherentes a unas necesidades de trabajo. Creo que esta circunstancia se habrá cuantificado en distintas ocasiones y empresas, intentando incluso obtener el grado de rentabilidad o eficacia de esta inversión.

El hecho de que, como se ha indicado, la función de auditoría interna es cada vez más utilizada, significa que ha superado las pruebas económicas o de rentabilidad a que ha sido sometida. Esta circunstancia positiva creo que es lo suficientemente elocuente para señalar que, además de la teoría expuesta en este artículo sobre auditoría interna, hay una cuestión real y fehaciente definida en que las empresas han creado la auditoría interna porque la han considerado necesaria y rentable.