

**Constantini, Patricia Liliana**

*Proceso de gobierno de la organización*

Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario N° 11, 2015

Este documento está disponible en la Biblioteca Digital de la Universidad Católica Argentina, repositorio institucional desarrollado por la Biblioteca Central “San Benito Abad”. Su objetivo es difundir y preservar la producción intelectual de la Institución.

La Biblioteca posee la autorización del autor para su divulgación en línea.

Cómo citar el documento:

Constantini, P. L. (2015). Proceso de gobierno de la organización [en línea]. *Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario*, 11. Disponible en:  
<http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/revistas/proceso-gobierno-organizacion-constantini.pdf> [Fecha de consulta:.....]

# PROCESO DE GOBIERNO DE LA ORGANIZACIÓN

Constantini, Patricia Liliana<sup>10</sup>

**Facultad de Ciencias Económicas del Rosario**

**Universidad Católica Argentina**

*Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina*

**Resumen.** El proceso de gobierno de una organización está en íntima relación con los deseos y necesidades de diferentes grupos de interés. La incertidumbre que normalmente afecta a las decisiones económicas, incrementada por los escándalos financieros de los últimos años ha afectado sensiblemente la confianza de estos grupos, en especial la de los inversores. Una nueva visión de la conducción de las organizaciones ha surgido entonces como respuesta, abarca la estructura de gobierno y los marcos normativos en los que basar su diseño y funcionamiento, también los roles y responsabilidades de cada uno de los actores internos y externos. El auditor interno es una de las piezas fundamentales del proceso, agrega valor y colabora con el logro de los objetivos. Su desempeño eficaz se plasma y desarrolla de acuerdo con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.

**Palabras clave:** Gobierno – Responsabilidad - Grupos de interés - Auditor.

## 1. OBJETIVO DEL PRESENTE TRABAJO.

El presente trabajo tiene como propósito exponer las principales características del proceso de gobierno de la organización y la importancia que este análisis adquiere tanto para el auditor interno quien deberá evaluar el gobierno de la organización para dar cumplimiento a lo prescripto por el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPP), como también para todos aquellos profesionales que brindan asesoramiento a los gobiernos de las organizaciones en la búsqueda de alcanzar los objetivos para los que fueron creadas.

Como consecuencia, está dirigido a los auditores internos, a quienes brindan asesoramiento en general para la toma de decisiones, a los alumnos de la cátedra de Auditoría de la

---

<sup>10</sup>[pconstantini@uca.edu.ar](mailto:pconstantini@uca.edu.ar)

Universidad, y a todos aquellos interesados en el desempeño de un gobierno corporativo (GC) acorde con la responsabilidad legal y ética que demanda la comunidad.

Los temas abordados pueden resultar útiles para cualquier tipo de organización con o sin fines de lucro, públicos o privados.

Para su elaboración se han considerado varios marcos normativos, diferentes trabajos elaborados por auditores internos de probada experiencia y formación, y las opiniones de algunos analistas en la materia.

La Autora anima a los colegas y a otros interesados en el tema, a realizar su aporte desde la crítica saludable para el crecimiento y agradece al Instituto Global de Auditores Internos por su asesoramiento y colaboración con el material bibliográfico.

## 2. INTRODUCCION

Las organizaciones exitosas necesitan establecer un marco de referencia para decidir, tanto en el corto como en el mediano y largo plazo. Ellas construyen alguna clase de estructura que les ayuda a alcanzar sus objetivos y en muchas de ellas la actividad de auditoría interna (AI) es un factor clave.

La Definición de Auditoría Interna incluye un párrafo de particular significación cuando describe el compromiso que asume la actividad en el cumplimiento de los objetivos de la 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>11</sup>

Cada organización posee su propio formato para asegurar que serán atendidas las necesidades de todos los grupos de interés a los que responde. El equipo de AI deberá entonces obtener un conocimiento previo de sus características y funcionamiento.

En el siguiente gráfico se describe la estructura de gestión con la participación de cada uno de los tres procesos atravesados por la actividad de AI. Figura 1.

---

<sup>11</sup> The Institute of Internal Auditors (IIA). *Normas Internacionales para la práctica profesional de la Auditoría Interna*. Florida, USA. (2012)

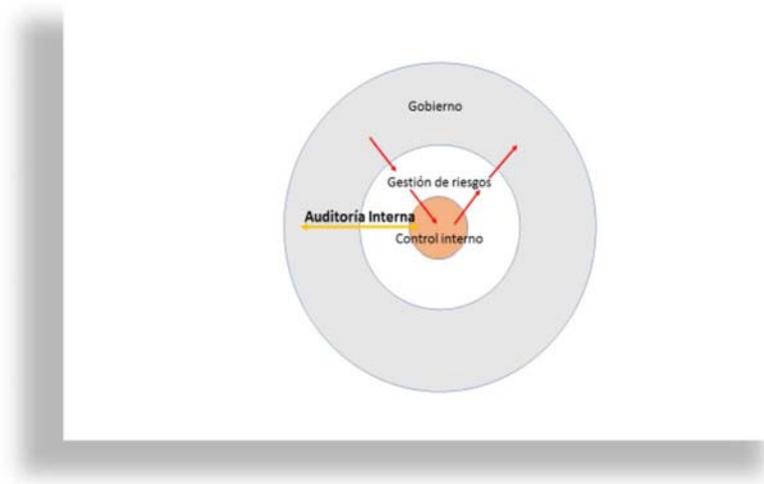


FIGURA 1.

La actividad de gobierno rodea a todas las actividades de gestión. Su configuración será establecida para cumplir con las leyes y regulaciones de cada jurisdicción en la que opera la organización, asegurar que las necesidades de los grupos de interés sean atendidas y que las operaciones se desarrollan dentro de los límites y valores establecidos por la junta directiva (JD) <sup>12</sup> y la gerencia.

La gestión de riesgos es la siguiente capa en la estructura de gobierno. Es también un proceso en sí mismo, realizado por la JD, la gerencia y demás personal. Está diseñado para identificar los eventos potenciales que puedan afectar a una entidad y obtener una seguridad razonable respecto del logro de sus objetivos. Las actividades de gestión de riesgos operan dentro y bajo la conducción general de la estructura de gobierno.

El tercer proceso es el de control interno, representado en el centro de la figura como un subconjunto aunque a la vez forma parte integral del proceso de gestión de riesgos y de las actividades de gestión de la JD. El tratamiento del riesgo incluye controles que deben ser diseñados para ejecutar las estrategias de gestión de riesgos. Por lo tanto estos últimos dos procesos son complementarios.

Las flechas representan el flujo de información a través de la estructura de gestión. La JD provee dirección a la gerencia general y ésta provee de instrucciones a los niveles inferiores gerenciales quienes son responsables del cuidado y funcionamiento exitoso de los controles. El gerente general es responsable de brindar seguridad a la JD sobre el cuidado y la efectividad de las actividades de gestión de riesgos y de controles.

Finalmente la función de auditoría interna desempeña un importante rol dentro del gobierno de la organización. Esto llega a ser aún más evidente cuando se analizan los procesos de gestión de riesgos y de control. Como resultado la imagen pretende representar el hecho de que la auditoría interna es un elemento clave para el proceso de gobierno.

<sup>12</sup>Nota de la autora: debe entenderse a la junta directiva como la denominación genérica del máximo órgano ejecutivo de una organización como por ejemplo el Directorio de una sociedad anónima, la Comisión Directiva de una asociación civil o el Consejo de Administración de una cooperativa. En algunos casos, los textos de las traducciones hacen referencia al término "Consejo", para este fin.

“Desde su función primordial, la de reasegurar la efectividad de los sistemas de manejo de riesgos y controles, el Auditor Interno está llamado a jugar un rol fundamental en todo esquema exitoso de GC, dando soporte y asesoramiento a dos pilares claves de dichos esquemas: el Directorio y el Comité de Auditoría.”<sup>13</sup>

### 3. GOBIERNO. CONCEPTO Y DEFINICIONES

Para comprender el proceso de gobierno, es necesario observar el funcionamiento de la organización desde una perspectiva “*top-Down*”, es decir comenzar por los máximos niveles de responsabilidad encaminados a alcanzar los objetivos para los que fue creada. Una imagen que puede ayudar es la del “Buen Padre de Familia”<sup>14</sup>. Esta aproximación expresa de alguna manera el cuidado que deben tener aquellos a quienes se les confía la protección de los intereses de otras personas.

Es importante conocer a *quienes* gobiernan la organización, más allá de su función formal y específica, es decir aquellos que tienen una influencia de significación en la toma de decisiones. Esta información brindará elementos para comprender si es adecuada o no la estructura que respalda las decisiones de gestión y cuáles son los objetivos reales que pretende alcanzar.

El proceso de gobierno está en íntima relación con los deseos y necesidades de los diferentes *grupos de interés* (GI)<sup>15</sup>, estos pueden ser propietarios del capital, clientes, empleados, proveedores, entidades financieras, organismos recaudadores, la comunidad, etc.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)<sup>16</sup> elaboró *Los Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE* en 1999, revisados con posterioridad y publicados nuevamente corregidos en el año 2004. En su introducción podemos destacar entre otras, las siguientes afirmaciones que ayudan a completar el concepto:

“El GC abarca toda una serie de relaciones entre el cuerpo directivo de una empresa, su consejo, sus accionistas y otras partes interesadas. El GC también proporciona una estructura para el establecimiento de objetivos por parte de la empresa, y determina los medios que pueden utilizarse para alcanzar dichos objetivos y para supervisar su cumplimiento.”

También las normas de auditoría interna en el glosario de términos expresan:

“Gobierno: La combinación de procesos y estructuras implantados por el consejo de administración para informar, dirigir, gestionar y vigilar las actividades de la organización con el fin de lograr sus objetivos.”<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> Instituto de Auditores Internos de Argentina. *Actuación profesional*. <https://www.iaia.org.ar/>.

<sup>14</sup> C.P.C. Juan Morales González. Howard Castillo Miranda y Cía.2004. *Gobierno corporativo, obligación o necesidad?*

<sup>15</sup> Nota de la autora: se utilizó como traducción del término “*Stakeholder*”.

<sup>16</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Fundada en 1961, agrupa a 34 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

<sup>17</sup> The Institute of Internal Auditors (IIA). *Normas Internacionales para la práctica profesional de la Auditoría Interna*. Florida, USA. (2012)

Existen otras definiciones de Gobierno redactadas por otras organizaciones, que en general coinciden en dos características fundamentales: el dinamismo de este proceso y la responsabilidad que por él cabe a la JD.

Organigramas aproximados de las principales autoridades, responsabilidades y funciones dentro de la estructura de gobierno de una organización se exhiben en la Figura 2<sup>18</sup>.

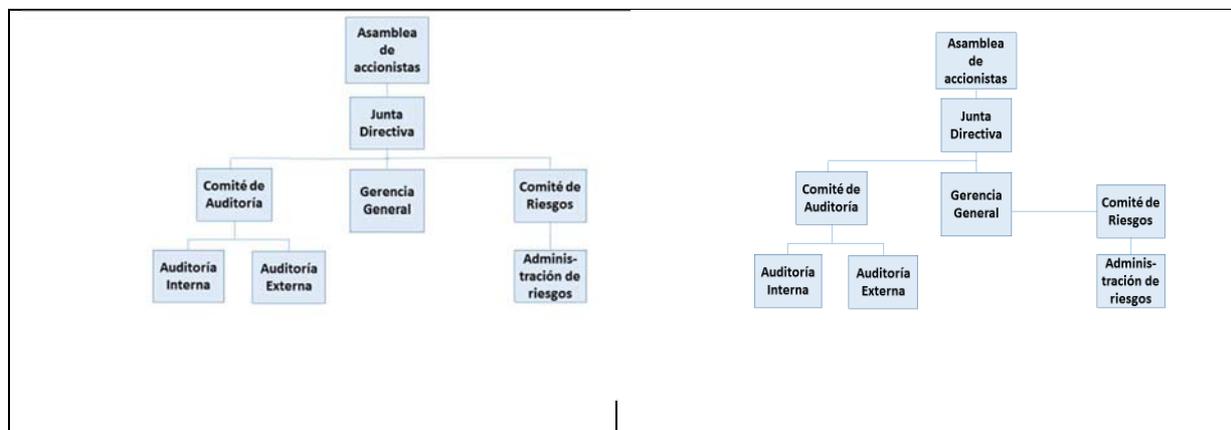


FIGURA 2

#### 4. LOS ACONTECIMIENTOS HISTORICOS Y LOS MARCOS NORMATIVOS DEL GOBIERNO DE LAS ORGANIZACIONES.

A pesar de la difusión que el GC ha recibido en los últimos años éste no es un concepto nuevo. Si es cierto, que los escenarios económicos recientes han obligado a los expertos a detenerse en su análisis. Lo expresaba la Comisión Nacional de Valores (CNV) de esta manera:

*“Si bien el gobierno societario no es un asunto novedoso (en definitiva, ya en 1932 los economistas Adolf Bearle y Gardiner Means llamaban la atención sobre las cuestiones que originaban la separación de propiedad y control de las modernas corporaciones en su libro The Modern Corporation and Private Property -la Corporación Moderna y Propiedad Privada-), no es menos cierto que este área ha adquirido a partir de la década de 1990 una mayor atención y desarrollo en sus contenidos por parte de académicos y reguladores”.*<sup>19</sup>

La incertidumbre que normalmente afecta a las decisiones económicas incrementada por los escándalos financieros de las últimas décadas, ha afectado sensiblemente la confianza de los GI y en especial de los ahorristas.

Muchas regulaciones han sido escritas para asegurar y proveer mayor transparencia a la información pública disponible. Puede citarse como ejemplo el de los Estados Unidos, un país

<sup>18</sup> Deloitte &Touch. El organigrama de la izquierda fue extraído del artículo: *El gobierno corporativo y las mejores prácticas del sector bancario*. (2011). <http://www2.deloitte.com/>

<sup>19</sup> Comisión Nacional de Valores (CNV). <http://www.cnv.gov.ar/EducacionBursatil/gobsocietario.asp>

que ha sido escenario de los eventos que marcaron la legislación de ese país y de la economía mundial.

En la Figura 3<sup>20</sup> se exhiben algunos acontecimientos “clave” ocurridos en ese país, y la legislación resultante asociada a cada uno de ellos.

#### 4.1. La República Argentina. Regulaciones

En mayo de 2001 y por Decreto N° 677/2001 (B.O.: 28/05/01) se aprobó el Régimen de Transparencia de la Oferta Pública, cuyo principal objetivo es el de asegurar la plena vigencia de los derechos consagrados en el artículo 42 de la Constitución Nacional, instaurando un estatuto de los derechos del “consumidor financiero”, abordando aspectos de transparencia en el ámbito de la Oferta Pública y estableciendo un marco jurídico adecuado que eleve el nivel de protección del ahorrista en el mercado de capitales.

##### EVENTOS CLAVE OCURRIDOS EN U.S. Y ANTECEDENTES LEGISLATIVOS RELACIONADOS

Numerosos incidentes en la presentación de informes financieros inexactos, incompletos o engañosos.	Informe de la Comisión Nacional sobre Informes Financieros Fraudulentos (Treadway Commission Report) de 1987.
Varias instituciones de ahorro y préstamo requieren el rescate por parte del gobierno. Resulta cuestionada, entre otras cosas, la fortaleza de sus sistemas de control interno.	Ley Federal de seguridad sobre los depósitos. (Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act – FDICIA) de 1991
Quiebra y fraude de importantes corporaciones estadounidenses (entre ellas, Enron Corporation y WorldCom).	Ley Sarbanes-Oxley de 2002, enmienda de las leyes de seguridad de 1933 y 1934.  Normas para las empresas de Estados Unidos que cotizan en Bolsa.
La crisis financiera del período 2007-2008 que acompañó y agudizó una recesión global además de provocar el fracaso de varias empresas importantes.	Ley de Reforma de Wall Street y Protección al Consumidor de 2010

FIGURA 3

En el Capítulo IX el Decreto también proscribe diversas conductas de los miembros del gobierno de la organización, contrarias a la transparencia en el ámbito de la oferta pública, tales como el uso de información privilegiada en beneficio propio o de terceros (insider trading) (art. 33) y la manipulación y engaño al mercado (art. 34).

#### 4.2. Código de Gobierno Societario (Resolución General CNV N° 516/2007)

Con fecha 11/10/07 la CNV dictó la Resolución General N° 516 (B.O.: 19/10/07), que teniendo

<sup>20</sup> Kurt F. Reding, IIA. *Internal Auditing, Assurance & advisory services*. Third Edition. 2013

presente el dictado del Decreto N° 677/2001, aprobó los contenidos mínimos del Código de Gobierno Societario. Son 28 recomendaciones que se describen en un Anexo y se agrupan en las seis secciones cuyos principales aspectos se detallan a continuación:

1. Ámbito de Aplicación del Código: abarca una serie de pautas para su aplicación y sobre las previsiones del Código de Gobierno Societario y como se reflejan total o parcialmente en el estatuto social.
2. Del Directorio en General: describe las responsabilidades del Directorio por la estrategia de la compañía, control interno y gestión de riesgos, Comité de Auditoría, evaluación del desempeño y capacitación de los directores.
3. Independencia de los Directores: plantea pautas respecto de la independencia de los ejecutivos gerenciales.
4. Relación con los Accionistas: abarca las recomendaciones sobre información a los accionistas, la participación de los accionistas minoritarios, el *mercado de control* y la política de dividendos.
5. Relación con la Comunidad: presenta recomendaciones sobre la difusión y recolección de información de los usuarios, en especial para empresas que posean sitios en Internet.
6. Comités: contiene recomendaciones sobre el Comité de Auditoría; Comité de Remuneraciones; la política de no discriminación en la integración del Directorio, etc.

Entre otras leyes y regulaciones también encontramos la Ley 21.382 (T.O. 1993) de inversión extranjera, la ley 22.169/80 de las funciones de la Comisión Nacional de Valores, Ley de obligaciones negociables No. 23.576/88, Ley 24.587/95 Ley de Nominatividad de títulos privados y el Código de Mejores Prácticas de Gobierno de las Organizaciones para la República Argentina de 2004 (Gutiérrez, 2005) y el Código de Protección al Inversor Resolución General 542/08 de la Comisión Nacional de Valores.

#### **4.3. Código de Mejores Prácticas IAGO/2010**

El organismo responsable de promover el buen GC es el “Instituto Argentino para el Gobierno de las Organizaciones” (IAGO)<sup>21</sup>, que recomienda que las sociedades con oferta pública se adhieran al Código de Mejores Prácticas emitido en el año 2010 y que sea aplicado por las sociedades cerradas, grandes y pequeñas.

El Código<sup>22</sup> proporciona pautas para la mejor administración y control de las empresas, dirigidas a incrementar su valor. Sus recomendaciones son compatibles con la Ley General de Sociedades, los decretos y regulaciones de la CNV vigentes, y están basadas en los principios sugeridos por la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)* y las recomendaciones del “White Paper on Corporate Governance in Latin America” elaborado por la OCDE y la International Finance Corporation (IFC) con la opinión consensuada de Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Méjico, Perú y Venezuela. Las sociedades deberían

---

<sup>21</sup> Instituto Argentino para el Gobierno de las Organizaciones (IAGO), que iniciara sus actividades en 2001, con un reconocimiento local e internacional que lo ubica como referente del ámbito privado argentino respecto de lo que en el mundo se conoce como Corporate Governance.

<sup>22</sup>Código de mejores prácticas de gobierno de las organizaciones. <http://www.iago.org.ar/>

adherir a los principios precisados en el Código mediante una declaración pública y explícita acerca de su compromiso y adhesión a sus reglas.<sup>23</sup>

#### 4.4. Principios de Gobierno (OCDE).

El modelo de gobierno propuesto por el OCDE considera seis áreas clave. Cada una se compone de un conjunto de principios enfocados a empresas cuya propiedad se negocia públicamente. Sin embargo también brindan sugerencias prácticas para otros tipos de organizaciones y contextos (legales, económicos y sociales).

Cada uno de estos principios contiene una lista de recomendaciones para su implementación. Nótese que estas recomendaciones tienen correspondencia con las incluidas en el Anexo de la Resolución General CNV 516/2007. FIGURA 4.

##### 4.4.1. El marco de Gobierno, el riesgo de fraude y la corrupción. Responsabilidades.

Llama la atención el contenido del código en los aspectos relacionados con el cumplimiento de la ley y la responsabilidad de los órganos de gobierno. Las pautas abarcan requisitos sobre los individuos que desempeñan estas funciones, el derecho de los accionistas a conocer sus antecedentes e idoneidad y régimen de retribuciones, las obligaciones respecto de la información financiera y el control interno.

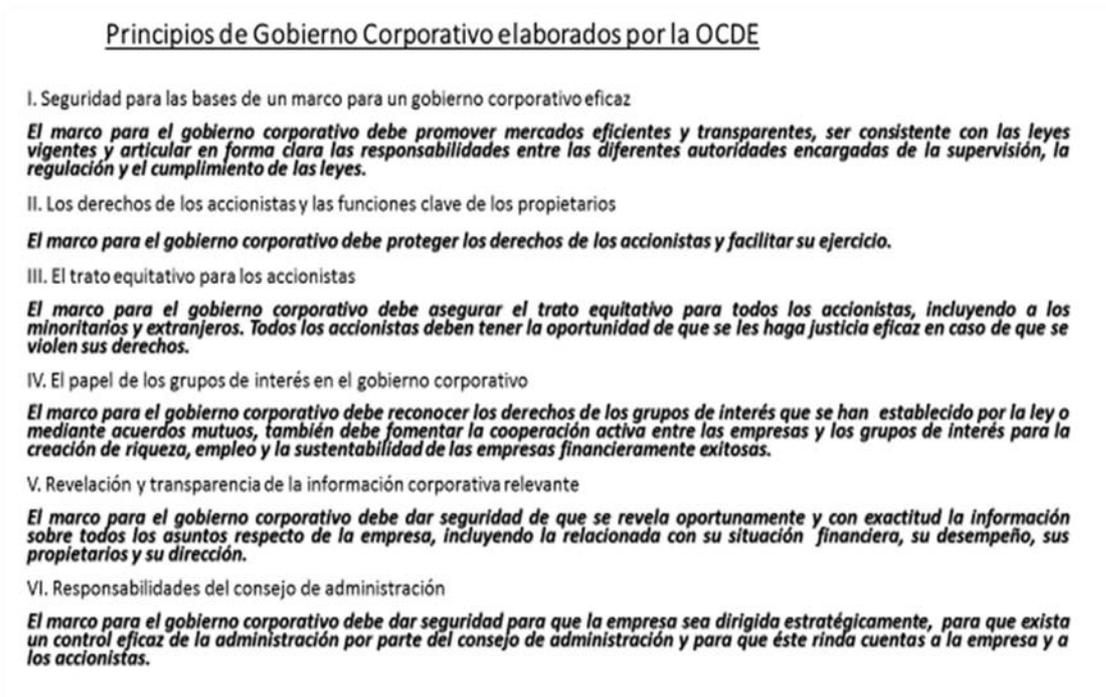


FIGURA 4

<sup>23</sup>IAGO.(2004) *Código de mejores prácticas de gobierno de las organizaciones.Preámbulo*. Buenos Aires. Argentina. (s.n.) <http://www.iago.org.ar/>

En la figura 5 se destacan algunas de estas consideraciones.

*“Otra responsabilidad importante del Consejo es la supervisión de los sistemas diseñados para garantizar que la sociedad cumple la legislación aplicable, incluidas las leyes tributarias, de competencia, laborales, medioambientales, de igualdad de oportunidades, sanitarias y de seguridad.*

*...El Consejo no sólo deberá rendir cuentas a la sociedad y a sus accionistas, sino que también tiene el deber de actuar en interés de los mismos. Asimismo, se espera que los Consejos tengan en cuenta debidamente, y den un trato justo, a los intereses de otras partes interesadas, incluidos los de los empleados, acreedores, clientes, proveedores y comunidades locales. El cumplimiento de las normativas medioambientales y sociales adquiere una importancia destacada en este contexto.*

***...C. El Consejo deberá aplicar unos niveles de ética muy elevados. Deberá tener siempre en cuenta los intereses de las partes interesadas.***

*El Consejo desempeña un papel clave a la hora de establecer el tono ético de la sociedad, no sólo a través de sus propias acciones, sino también en su tarea de designación y de supervisión de los directivos principales y, por consiguiente, de la gestión en su conjunto. ...Para que los objetivos del Consejo sean claros y operativos muchas sociedades han optado por desarrollar códigos de conducta de la sociedad basados, entre otros, en normas profesionales y, ocasionalmente, en otros códigos de conducta más generales.*

*...Un marco general para la conducta ética va más allá del cumplimiento de la Ley, que, no obstante, deberá constituir siempre un requisito fundamental.*

*...El Consejo desempeña un papel clave a la hora de identificar a los posibles candidatos a miembros del Consejo, dotados de los conocimientos, la competencia y la experiencia adecuados para complementar las aptitudes con las que ya cuenta el Consejo y, de esta forma, potenciar su capacidad para añadir valor a la sociedad.*

*...El Consejo tiene la importante misión de supervisar el sistema interno de control que cubren los informes financieros y el uso de los activos de la sociedad, y de vigilar que no se realicen operaciones abusivas de partes vinculadas. En ocasiones, estas funciones se asignan al auditor interno, quien deberá conservar un acceso directo al Consejo.*

*...A la hora de cumplir con sus responsabilidades de supervisión del control, es importante que el Consejo fomente la denuncia de comportamientos poco éticos o contrarios a la ley sin temor a represalias. La existencia en la sociedad de un código ético deberá ayudar a este proceso, que deberá ser apuntalado por medio de la protección legal a los individuos implicados. En algunas sociedades se designa al comité de auditoría o a un comité de ética como punto de contacto para los empleados que deseen manifestar su preocupación acerca de un determinado comportamiento poco ético o ilegal que pudiera comprometer, asimismo, la integridad de los estados financieros.*

*...Garantizar la integridad de los sistemas esenciales de presentación de informes y de monitorización exigirá que el Consejo establezca y aplique cadenas claras de responsabilidad y rendimiento de cuentas dentro de toda la organización.*

*...Una forma de llevar esto a la práctica es creando un sistema de auditoría interna que informe directamente al Consejo. En algunas jurisdicciones se considera una buena práctica que los auditores internos presenten sus informes a un comité de auditoría independiente dentro del Consejo, o un organismo equivalente, que también sea responsable de la gestión de las relaciones con el auditor externo, permitiendo así una respuesta coordinada por parte del Consejo.*

*...También se aconseja a las sociedades que pongan en práctica programas y procedimientos internos para promover la adecuación a las leyes, reglamentos y normas, incluidos unos estatutos que establezcan la obligación de perseguir los sobornos de funcionarios extranjeros, a los que se hace referencia en la Convención de la OCDE para Combatir los Sobornos, así como medidas destinadas a combatir otras formas de soborno y de corrupción.*

FIGURA 5

## 5. Requisitos y componentes del gobierno

Los requisitos y componentes del gobierno de una entidad variarán dependiendo, entre otras características, de la jurisdicción reguladora, el tipo de organización (sociedades que cotizan en bolsa, organizaciones sin ánimo de lucro, asociaciones, entidades gubernamentales y cuasi-gubernamentales, instituciones académicas para citar algunos ejemplos), el tamaño, la complejidad de su organización, el tipo de liderazgo, la estructura de sus accionistas y los requisitos legales y culturales.

Es por ello que al momento de analizar y evaluar el Gobierno será necesario obtener una definición de este proceso adecuada a cada caso en particular.

En el siguiente diagrama se brindan algunas pautas para construir una síntesis adecuada a partir de los elementos que lo componen. Figura 6.

El primer espacio del área de gobierno corresponde a la DIRECCIÓN ESTRATÉGICA. La JD provee de estrategias de dirección y de guías relativas al establecimiento de los objetivos clave de negocio, consistentes con el modelo de negocios de la organización y alineadas con las prioridades de los GI.

Los miembros de la JD brindan una variada experiencia de negocios y proveen la información y dirección que ayuda a asegurar que la organización sea exitosa. La JD también puede influenciar a la filosofía de apetencia al riesgo de la organización y establecer límites al alcance de las decisiones basado en el nivel de tolerancia establecido y considerando los valores culturales. El monitoreo del grado de avance hacia el logro de los objetivos y metas de una organización es otra razón clave de la actividad de la JD.

La segunda área de gobierno es descrita en la figura como de SUPERVISIÓN, la cual se enfoca sobre el rol del directivo en la gestión y monitoreo de las operaciones de la organización. Los componentes clave de la supervisión del gobierno se exponen en la Figura 7. Es en esta tarea que resulta de relevancia la gestión de riesgos y la actividad de AI.

Los puntos clave para la descripción del gobierno son:

1. La JD y sus comités. La JD sirve como paraguas de supervisión de gobierno para toda la organización, provee dirección a la gestión, otorga atribuciones con autoridad para tomar las acciones necesarias para cumplir las directivas y supervisar completamente el resultado de las operaciones. Debe entender y enfocarse a las necesidades de los GI y tiene una responsabilidad fiduciaria sobre ellos.
2. Gerencias. Integran el gobierno de la organización desempeñando día a día lo que ha sido establecido y acordado para su gestión. Tanto el gerente general como las gerencias son importantes, sin embargo desempeñan diferentes roles y responsabilidades, cuyas principales actividades corresponden a la gestión de riesgos.
3. Actividades internas y externas. Proveen de información a la JD sobre tareas de aseguramiento que contribuyen a desarrollar actividades de gobierno efectivas. Se incluyen aquí a los AI y Auditoría Externa (AE) pero no se limitan solo a ellos.

## 5.1. La Junta Directiva

En empresas medianas y de gran tamaño la JD puede llevar adelante mejor sus responsabilidades de gobierno cuando:

- Establece un comité de gobierno específico para asuntos de gobierno o una ampliación de responsabilidades para un comité existente, por ejemplo del Comité de Auditoría. Éste estará formado por directores independientes y desempeñará responsabilidades formalmente comunicadas.
- Articula un mecanismo para reportar a la JD con regularidad, y establece cuáles resultados deben ser aprobados y reportados directamente a la JD.
- Delega a la gerencia la autoridad para operar los negocios dentro de los límites tolerables que establece la JD relativos a los resultados inaceptables. La gerencia debería tener autoridad para tomar las decisiones del día a día de los negocios, pero también debería tener un claro entendimiento de los límites de tolerancia dentro de los cuales se gestiona el negocio.
- Reevalúan periódicamente las expectativas de gobierno (en general anualmente). Esto como consecuencia de que las expectativas clave de los GI pueden evolucionar y cambiar. Como consecuencia los niveles de tolerancia de la JD también deben ser evaluados.

En resumen, la JD juega un rol clave y amplio en el GC. Sin ese paraguas de autoridad, dirección y supervisión, el gobierno no será suficientemente efectivo.

### 5.1.1. Los grupos de interés o “stakeholders”

El gobierno es responsabilidad en última instancia de la JD y de los “comités” integrados por algunos miembros de la JD.

Como primera medida estos órganos deben identificar los GI clave de la organización. Un grupo de interés es una parte interesada directa o indirectamente en las actividades de una organización y sus resultados. Los GI pueden ser descriptos con una o más de las siguientes características:



FIGURA 6

- ✓ Pueden estar involucrados en las operaciones de los negocios de la organización.
- ✓ Tienen interés por el éxito o los resultados de sus negocios.
- ✓ Poseen influencia en algunas áreas de los negocios de la organización.

La JD deberá asegurarse de que están identificados todos los GI clave de una organización. Los más comunes grupos son:

Empleados: Ellos tienen un gran interés en el funcionamiento y éxito de la organización. Es su fuente de trabajo y medio de vida. La JD debe asegurar que la organización protege los intereses de sus empleados.

Clientes: Ellos son la razón del negocio. Para ellos el éxito de la empresa se relaciona con sus opciones al momento de adquirir bienes y/o servicios. Los clientes confían en que la organización los proveerá de productos seguros y fiables, suministrará servicios acordados, y cumplirá con otros aspectos de los contratos y acuerdos de ventas.

Proveedores: Una organización tiene ciertamente obligaciones con sus proveedores, la más obvia será pagar por los servicios o productos recibidos. La JD está obligada a supervisar las responsabilidades de manera de asegurar que la organización cumple con los contratos y acuerdos contraídos.

Inversores o accionistas: Ellos en general, no están directamente involucrados en los negocios pero tienen un fuerte interés en el éxito de la organización. Son los propietarios, accionistas y pueden ser inversores individuales o instituciones. Tienen derecho a elegir a los miembros de la JD que ellos crean que prestarán el mejor servicio para proteger sus intereses. Son comúnmente considerados los más importantes y poderosos interesados.

Organismos reguladores: Son las agencias gubernamentales que dictan ciertos tipos de normas que regulan la operatoria de la organización y establecen diferentes requerimientos de información o influyen las decisiones de la gestión. Por ejemplo la Secretaría de Trabajo, de Control del Medio Ambiente, etc.

Instituciones financieras: Interesadas en el éxito de la organización, dado que asegura la recuperación de sus préstamos y los intereses pactados. Ellos proveen el capital de trabajo necesario para el funcionamiento de la organización, de allí su influencia en las decisiones de gestión. La JD debe asegurar el cumplimiento de las obligaciones contraídas.

Hay otras organizaciones que poseen un interés o pueden influir en las decisiones de una organización como por ejemplo las asociaciones industriales, analistas financieros y competidores de una organización.

La segunda medida será considerar las necesidades y expectativas de cada grupo. Algunas fueron descriptas y resultan evidentes, pero otras pueden requerir más investigación y análisis para entenderlas completamente. La JD debe ser capaz de determinarlas a través de información obtenida de la organización o fuera de ella. En algunos casos resultará necesario tratarlas directamente con los GI.

### **5.1.2. Los resultados de la gestión de gobierno**

Finalmente la JD identifica los resultados potenciales que serían inaceptables para los GI clave. Por ejemplo, algunos inversores pueden verse decepcionados si la organización pierde más del uno por ciento por acción previsto para un trimestre dado, pero toleran la situación porque reconocen que algunos componentes de los ingresos son más volátiles que otros. Sin embargo, si la organización repite este desfasaje durante varios trimestres consecutivos, los inversores pueden encontrarlo inaceptable y cuestionar si la JD debe considerar la búsqueda de un nuevo candidato para la gerencia general por ejemplo. Nótese que cuando se producen resultados inaceptables es importante pensar tanto en términos de pérdidas para la organización como en ganancias no obtenidas como consecuencia de no aprovechar oportunidades.

Los GI tendrán probablemente diferentes expectativas entre sí y también resultados variados en función de sus intereses particulares. La JD deberá considerar al menos los siguientes resultados:

FINANCIEROS: relacionados con el uso eficiente de los recursos, ganancia por acción, liquidez corriente, calificación crediticia, retorno sobre inversiones, disponibilidad de capital, transparencia en la información, situación fiscal.

DE CUMPLIMIENTO: están en función de los marcos regulatorios, litigios, violaciones del código de ética, violaciones a la seguridad y el medio ambiente, requerimientos de organismos de contralor, regulaciones en materia de sanciones y multas, demandas judiciales o intimaciones.

OPERATIVOS: apuntan al cuidado y uso eficiente de los activos y su protección (cobertura de seguros, destrucción de activos, restricción a su disponibilidad), protección de las personas (higiene y seguridad, huelgas), protección de la información (integridad, confidencialidad) y protección de la comunidad (medioambiente, cierres de planta).

ESTRATEGICOS: se relacionan con el futuro, la visión y misión de la entidad, su reputación y sustentabilidad corporativa, la moral de los empleados, la satisfacción de los clientes.

### **5.1.3. Los niveles de tolerancia. La “apetencia” al riesgo.**

Una vez que la JD determina el resultado clave aceptable para cada grupo de interés, puede establecer niveles de tolerancia basados en esos resultados. Los niveles de tolerancia deben ser consistentes con el apetito general de riesgo de la organización y deberían ser comunicados a los otros responsables de la gestión como los límites dentro de los cuales la JD desearía que la organización opere.

El apetito del riesgo puede ser pensado en términos de un “alimentarse” metafóricamente hablando, pensado literalmente en el apetito individual por los alimentos. Este apetito representa la suma total de alimentos que pueden ser consumidos para alcanzar ciertos objetivos como mantenerse saludable y en un peso deseado. Es posible saciar un apetito consumiendo todo tipo de comida, por ejemplo chocolate. Sin embargo mientras es posible sentirse satisfecho en este punto, comer solo chocolate probablemente no satisfará por mucho

tiempo el objetivo de mantener una buena salud y un peso adecuado. Además la mente o el cerebro de un ser humano (análogo a lo que ocurre con la JD de una organización), determinan la cantidad mínima y máxima de un cierto tipo de alimento que debería ser consumido. Esta “cantidad y oportunidad” es análoga a los niveles tolerados que puede soportar una organización para alcanzar los objetivos de negocio.



FIGURA 7

## 6. ROLES EJECUTIVOS EN LA OPERATORIA ORDINARIA

### 6.1. Gerencia General

El gerente es quien ejecuta las actividades del día a día que ayudan a asegurar que un gobierno efectivo esté funcionando. Una vez que la JD determinó los niveles de tolerancia relativos a los límites de las operaciones, ésta debe luego delegar autoridad a la gerencia general, quien a su vez debe gestionar las operaciones dentro de esos niveles de manera de alcanzar los objetivos corporativos.

Para ejecutar sus responsabilidades de gobierno el gerente general deberá:

- Asegurar que el alcance completo de la dirección y de su autoridad delegada son interpretados apropiadamente. El gerente general debe entender las expectativas de la JD, la suma de autoridad que le ha sido delegada, el nivel de tolerancia relativo a los resultados inaceptables y los requerimientos de información y reportes a la JD.
- Evitar situaciones en la que múltiples y significativas deficiencias de control agreguen un inaceptable nivel de seguridad, y especificar a los dueños del riesgo los controles que deben ser mantenidos para evitar estas deficiencias.
- Asegurar que es suficiente la información obtenida sobre las responsabilidades de gobierno para establecer el comité de riesgos, comúnmente liderado por un ejecutivo senior, un oficial de riesgos, si existe, o algún otro ejecutivo quien tiene amplias facultades de supervisión de riesgos.

- Articular los requerimientos de informes elaborados por los dueños del riesgo. Éstos últimos deben entender la naturaleza, formato y oportunidad de comunicar cuidadosamente la efectividad de la actividad de gestión de riesgos.
- Reevaluar periódicamente las expectativas del gobierno (como mínimo anualmente). Dado que la organización evoluciona y cambia, el gerente general debe reevaluar el curso de gobierno y los niveles de tolerancia delegados a los dueños de riesgo. Como resultado, los niveles de tolerancia de la gerencia general también deben ser reevaluados.

El gerente general juega un rol integral en la gestión del riesgo que como señalamos antes, es a la vez un componente clave de la gestión de gobierno.

## **6.2. Encargados o jefes de riesgos**

Estas personas son quienes día a día tienen la responsabilidad de asegurar que las actividades de gestión del riesgo son efectivas dentro de los niveles de tolerancia de la organización. Estos individuos son responsables por identificar, medir, gestionar, monitorear e informar sobre los riesgos a los miembros de la gerencia de quienes dependen. En algunos casos, son individuos ubicados en los niveles de menor jerarquía de la organización, como un jefe de oficina por ejemplo. Sin embargo trabajan en colaboración con el gerente general para llevar adelante las actividades de gestión del riesgo de una organización. La responsabilidad de un jefe de riesgo incluye:

- Evaluar si las actividades de gestión del riesgo son diseñadas adecuadamente para gestionar los riesgos relacionados dentro de los niveles de tolerancia especificados por la gerencia general.
- Evaluar la capacidad de la organización para ejecutar esas actividades.
- Determinar si las actividades de gestión de riesgos son operadas como fueron diseñadas esto es ejecutadas a través de procesos consistentes con los objetivos deseados.
- Conducir la supervisión día a día para identificar en forma oportuna, si ocurren anomalías o divergencias respecto de los resultados esperados.
- Asegurar que la información necesaria para la gerencia general y la JD es razonable, disponible y es provista oportunamente.
- Presentar recomendaciones al comité de riesgos.
- Informar al comité de riesgos cuando surjan nuevos riesgos que deban ser gestionados, considerar la naturaleza y origen del nuevo riesgo, su potencial impacto, los niveles de tolerancia propuestos, y las actividades de gestión esperadas.
- Reevaluar las actividades de gestión de riesgos periódicamente (al menos anualmente y más frecuentemente si se justifica). En especial cuando se producen cambios en el personal, en los sistemas, y otros eventos que podrían impactar en la madurez y efectividad de la capacidad de gestión.

Los dueños del riesgo son la línea que “va al frente” en la gestión del riesgo. La ejecución y monitoreo de las actividades de gestión de riesgo junto con los informes sobre la efectividad de estas actividades, conforman una valiosa colaboración para la JD y la gerencia general e influenciarán el éxito que una organización tendrá en evitar o mitigar resultados inaceptables.

### 6.3. Actividad de aseguramiento

El componente final de gobierno es la actividad de aseguramiento independiente, que provee de una evaluación objetiva de la efectividad del gobierno y de las actividades de gestión de riesgos. Puede ser realizada por personas internas o externas de la organización. Comúnmente está a cargo del departamento de AI, tal como se describe a continuación.

## 7. EL AUDITOR INTERNO

El Instituto global IIA, define la posición del Auditor Interno como profesional experto cuando se desempeña tanto en organizaciones públicas como privadas.

El "GC" promueve, a través de la aplicación de sus "buenas prácticas", el empleo de criterios responsables y balanceados de conducción organizacional. Tales criterios propenden a armonizar la maximización del "valor de la organización" con la consideración y respeto a los intereses de todas las "partes interesadas" en el buen funcionamiento de aquella.

Precisamente son esas "buenas prácticas de gobierno" las que hacen previsible y sustentable a la organización.

Las normas de auditoría indican las responsabilidades del auditor en este proceso.

#### **2110 – Gobierno**

*La actividad de auditoría interna debe evaluar y hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar el proceso de gobierno en el cumplimiento de los siguientes objetivos:*

- Promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización;*
- Asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la organización;*
- Comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la organización; y*
- Coordinar las actividades y la información de comunicación entre el Consejo de Administración, los auditores internos y externos, y la dirección.*

**2110- A1** *La actividad de auditoría interna debe evaluar el diseño, implantación y eficacia de los objetivos, programas y actividades de la organización relacionados con la ética.*

**2110- A2** *– La actividad de auditoría interna debe evaluar si el gobierno de tecnología de la información de la organización apoya las estrategias y objetivos de la organización.<sup>24</sup>*

La auditoría interna es parte integral del marco de gobierno de la organización. Su excepcional posición dentro de la organización permite a los auditores internos observar y

---

<sup>24</sup>The Institute of Internal Auditors (IIA). *Normas Internacionales para la práctica profesional de la Auditoría Interna*. Florida, USA. (2012)

evaluar formalmente la estructura de gobierno, su diseño y efectividad operacional conservando su independencia.

El gobierno no existe como un conjunto de procesos y estructuras diferenciadas e independientes sino que mantiene relación directa con la gestión de riesgos y los controles internos.

Unas actividades de gobierno efectivas deben considerar el riesgo a la hora de definir una estrategia. En cambio, la gestión de riesgos depende de un gobierno efectivo (por ejemplo: compromiso de la alta dirección, apetito de riesgo y tolerancia, cultura del riesgo, y la supervisión de la gestión de riesgos).

A su vez, un gobierno efectivo depende de los controles internos y de la comunicación que la JD reciba sobre la efectividad de dichos controles.

**2120** – La actividad de auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos.

**Interpretación:**

Determinar si los procesos de gestión de riesgos son eficaces es un juicio que resulta de la evaluación que efectúa el auditor interno de que:

- Los objetivos de la organización apoyan a la misión de la organización y están alineados con la misma,
- Los riesgos significativos están identificados y evaluados,
- Se han seleccionado respuestas apropiadas al riesgo que alinean los riesgos con la aceptación de riesgos por parte de la organización, y
- Se capta información sobre riesgos relevantes, permitiendo al personal, la dirección y el Consejo cumplir con sus responsabilidades, y se comunica dicha información oportunamente a través de la organización.

La actividad de auditoría interna reúne la información necesaria para soportar esta evaluación mediante múltiples trabajos de auditoría. El resultado de estos trabajos, observado de forma conjunta, proporciona un entendimiento de los procesos de gestión de riesgos de la organización y su eficacia.

Los procesos de gestión de riesgos son vigilados mediante actividades de administración continuas, evaluaciones por separado, o ambas.

**2120. A1** – 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:

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

**2120. A2** – La actividad de auditoría interna debe evaluar la posibilidad de ocurrencia de fraude y cómo la organización gestiona el riesgo de fraude.

**2120. C1** – Durante los trabajos de consultoría, los auditores internos deben considerar el riesgo compatible con los objetivos del trabajo y estar alertas a la existencia de otros riesgos significativos.

**2120. C2** – Los auditores internos deben incorporar los conocimientos del riesgo obtenidos de los trabajos de consultoría en su evaluación de los procesos de gestión de riesgos de la organización.

**2120. C3** – Cuando ayudan a la dirección a establecer o mejorar los procesos de gestión de riesgos, los auditores internos deben abstenerse de asumir cualquier responsabilidad propia de la dirección, como es la gestión de riesgos.

#### **2130 – Control**

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

**2130.A1** – La actividad de auditoría interna debe evaluar la adecuación y eficacia de los controles en respuesta a los riesgos del gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización, respecto de lo siguiente:

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

**2130. C1** – Los auditores internos deben incorporar los conocimientos de los controles que han obtenido de los trabajos de consultoría en su evaluación de los procesos de control de la organización.<sup>25</sup>

## **7.1. Planeamiento**

El plan de AI deberá desarrollarse según la evaluación de riesgos de la organización, que incluirá todos los procesos de gobierno considerados de mayor riesgo y otros procesos y/o áreas que la JD y la gerencia general hayan señalado.

El plan deberá definir la naturaleza del trabajo a realizar, los procesos de gobierno a tratar y las evaluaciones que se harán (a nivel “macro”: considerando el marco de gobierno en su totalidad; a nivel “micro”, considerando riesgos, procesos o actividades específicas; o alguna combinación de ambos).

Cuando haya debilidades de control conocidas o el proceso de gobierno no esté consolidado, el director de auditoría interna podría considerar diferentes métodos para la mejora de los controles de los procesos de gobierno a través de servicios de asesoramiento, en lugar de o junto con, los aseguramientos formales.

Es probable que las evaluaciones de las auditorías internas referentes a los procesos de gobierno también se basen en la información obtenida de las numerosas tareas de auditoría de otros períodos. Por lo tanto el auditor interno deberá considerar:

---

<sup>25</sup> The Institute of Internal Auditors (IIA). *Normas Internacionales para la práctica profesional de la Auditoría Interna*. Florida, USA. (2012)

- Los resultados de las auditorías de los procesos de gobierno específicos (por ejemplo, proceso de denuncia de situaciones ilegales dentro de la empresa).
- Asuntos surgidos de las auditorías que no están centrados en el gobierno (por ejemplo, aseguramientos del proceso de gestión de riesgos, controles internos sobre informes financieros, riesgos de fraude).
- Los resultados del trabajo de otros proveedores de servicios de aseguramiento internos y externos (por ejemplo, evaluaciones de vulnerabilidades de los sistemas de información).
- Otra información sobre asuntos de gobierno tales como los incidentes adversos que indiquen una oportunidad de mejora para los procesos de gobierno.

Durante las fases de planificación, evaluación e informe, el auditor interno deberá considerar la naturaleza y repercusiones de los resultados y garantizar las comunicaciones adecuadas a la JD y a la gerencia general, incluso contar con la posibilidad de consultar con un asesor legal tanto antes del inicio de la auditoría como luego de la finalización del informe.

La actividad de auditoría interna es una parte esencial del proceso de gobierno. El Consejo y la alta dirección deberán confiar en el programa de aseguramiento y mejora de la calidad de la actividad de auditoría interna junto a las evaluaciones de calidad externas realizadas conforme a las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna de manera de garantizar su efectividad.

## **7.2. Alcance**

El alcance de las actividades de aseguramiento dependerán de: 1) el estatuto de AI, que especifica el rol de AI en los aseguramientos de gobierno, y 2) las directivas específicas de la JD respecto de las expectativas actuales o futuras de la actividad.

Dependiendo de esos dos factores, las responsabilidades de AI pueden incluir las siguientes:

- Evaluar si las actividades de gestión de riesgos son diseñadas adecuadamente y operan de manera efectiva para gestionar los riesgos asociados en relación con los resultados inaceptables.
- Determinar si las afirmaciones realizadas por la gerencia general y los dueños del riesgo sobre las actividades de gestión de riesgos, realmente reflejan su efectividad.
- Evaluar si la información sobre la tolerancia al riesgo es comunicada oportuna y efectivamente desde la JD a la gerencia general y de ésta a los dueños del riesgo.
- Evaluar si hay otras áreas de riesgo que no están incluidas en los procesos de gobierno, pero deberían estarlo.

## **7.3. Desempeño del trabajo. Efectividad**

La función de AI puede ser una parte efectiva del proceso de gobierno. La JD obtendrá mayor seguridad y apoyo de AI en la medida que exista comunicación y comprensión de las expectativas, se solicite y brinde soporte a la gestión de riesgos y el plan de AI contemple actividades complementarias a las tareas de supervisión y control de la JD.

Para ello el AI debe entender las expectativas de la JD en cuanto a la función de AI y las actividades que esta última realiza cuidando garantizar su gobernabilidad, además de las directivas dadas a la gerencia general, incluyendo los niveles de tolerancia al riesgo y la forma y periodicidad de los informes.

La evaluación organizacional y divisional del riesgo puede ser facilitada y analizada periódicamente por la función de AI. Esta puede proveerla formalmente cuando forma parte del comité de riesgos o informalmente manteniendo reuniones periódicas con la gerencia.

Al desarrollar su plan, AI podrá integrar adecuadas actividades de aseguramiento para el gobierno y mantener una fluida comunicación con la gerencia general y la JD, sobre la efectividad de las actividades de gestión de riesgos.

### 8. LAS TRES LINEAS DEL MODELO DE DEFENSA

Mientras la función de AI provee una valiosa forma de aseguramiento, muchas organizaciones tienen otros grupos que también proveen seguridad, como por ejemplo: el departamento de control ambiental o los grupos de control sobre calidad, entre otros. Estos grupos pueden informar directamente a la JD o reportar a los miembros de la gerencia para que ésta a su vez provea de seguridad a la JD. Los aseguramientos pueden provenir de diferentes actividades dentro o fuera de las organizaciones y conforman con frecuencia, una estrategia referida a un modelo de múltiples líneas de defensa. Un ejemplo común es el modelo de “las tres líneas de defensa”, que se describe en la figura 8.

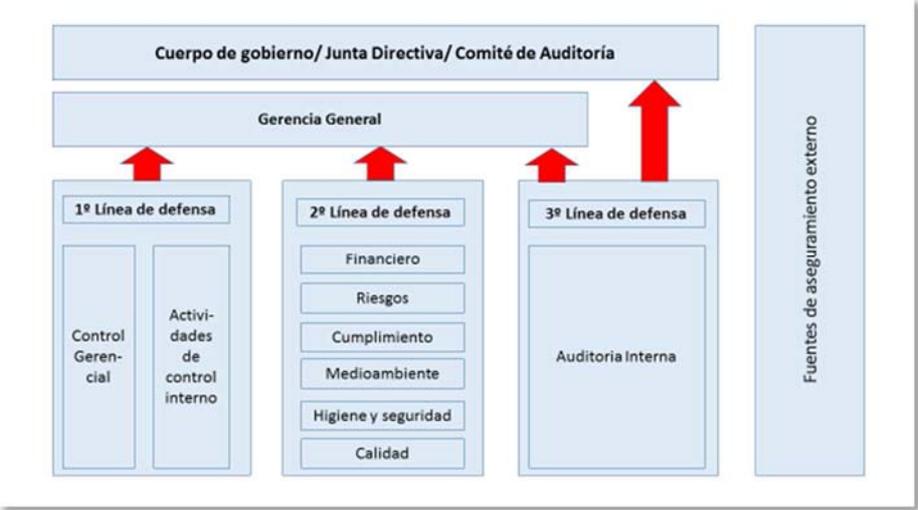


FIGURA 8

Este modelo comienza con una visión simplificada de gobierno, se ve allí a la JD y a la gerencia general como dos bases rectangulares en la parte superior. Estos roles no necesitan de un mayor análisis pues fueron descriptos previamente. Las tres líneas sin embargo, requieren cierta explicación:

La primera línea de defensa representa las actividades de control interno conducidas por individuos y gerentes. Están compuestas por medidas de control interno y controles gerenciales de supervisión y monitoreo de actividades individuales.

Los controles de la primera línea de defensa son muy importantes pero ellos son conducidos por individuos y gerentes directamente responsables de esas actividades de control y por lo tanto esta línea es menos independiente y objetiva.

La segunda línea de defensa representa otras actividades de aseguramiento conducidas por individuos que reportan a través de diferentes áreas de gestión y no son directamente responsables de las actividades de control. Por lo tanto, el nivel de independencia y objetividad es considerado mayor al de la línea anterior.

La tercera línea de defensa representa la más independiente y objetiva forma de aseguramiento interno. La actividad de AI en general solamente reporta a la JD y no tiene responsabilidad gerencial.

El aseguramiento también puede ser provisto por partes externas. Por ejemplo: las opiniones de los auditores externos independientes que son en primer lugar necesarias para responder a las regulaciones y requerimientos contractuales, también proveen a la JD y a la gerencia de información sobre la efectividad de las actividades diseñadas para mitigar los riesgos de incorrecciones en los reportes financieros. También otros consultores externos pueden ser contratados para proporcionar asesoramiento específico sobre las actividades de gestión de riesgos. Finalmente también los organismos reguladores evalúan el cumplimiento de las leyes y normas que en definitiva constituyen otros servicios de aseguramiento.

### **8.1. Fatiga por aseguramiento**

Resulta sumamente valioso contar con múltiples niveles de aseguramiento, sin embargo las organizaciones deben ser cuidadosas y evitar excesos, es lo que se denomina “fatiga de aseguramiento”, o “fatiga de auditoría”. Esto ocurre cuando las diferentes actividades de aseguramiento no están coordinadas suficientemente y resultan redundantes e innecesarias.

Para resolver esta dificultad, algunas organizaciones han desarrollado modelos combinados o integrados que pueden ser implementados en un alto nivel o en niveles operativos. En general, estos modelos reúnen diferentes tipos de tareas sustentadas en la evaluación del nivel de riesgo. Cuando mayor sea el alcance de estos procedimientos, más coordinado deberá ser el plan y requerirá la participación de profesionales más experimentados y entrenados para desarrollarlo con la calidad esperada.

El desarrollo de un plan integral que contemple la actividad del departamento de AI, de otras líneas de defensa y terceras partes, proveerá de valiosa información a la JD y a la gerencia, ayudará al monitoreo de la efectividad del gobierno y dará adecuado soporte a las actividades de gestión de riesgos. Este plan forma parte de un proceso de gobierno efectivo.

## 9. CONCLUSIONES

El gobierno de la organización es un proceso que envuelve e involucra los procesos de gestión de riesgo y control de la organización. El auditor interno está obligado a conocerlo y evaluarlo como parte de sus servicios de aseguramiento y, al mismo tiempo, brindar asesoramiento a las máximas autoridades de la organización respecto de cómo lograr el funcionamiento efectivo del gobierno.

Por otra parte, Auditoría Interna es parte del Gobierno de la organización y se encuentra involucrada y comprometida con el cumplimiento de sus objetivos. Su competencia en relación con la ética, la comprensión plena de los procesos de gobierno, riesgo y control, el *expertise* del entorno de los negocios y las prácticas de la industria, los factores organizacionales específicos, y la resolución de problemas junto a su posición independiente dentro de la organización, brindan la ayuda adecuada a la JD y a las gerencias.

Es de vital importancia la relación entre las diferentes líneas de defensa y el mantenimiento de una información fluida y adecuada entre sus protagonistas. El Auditor Interno tendrá para ello una consideración especial para la discusión y el análisis de sus informes y las respuestas que elaboren los responsables de la gestión, a partir de ellos.

Tanto en la etapa de planeamiento como en el desarrollo de la tarea y la emisión de informes, las normas de auditoría interna brindan pautas concretas para la estrategia de auditoría en relación con este proceso.

La existencia del departamento de AI, con su rol activo y cercano a la JD, configura una señal inequívoca de la intención del buen gobierno.

Una sólida estructura de gobierno buscará reunir los mejores recursos técnicos y las personas idóneas para garantizar a los GI el logro de los objetivos de la organización.

Resulta urgente y necesario entonces el compromiso y la actuación conjunta de todos los responsables de la gestión de la organización dentro del marco de GC establecido.

## 10. BIBLIOGRAFIA

The Institute of Internal Auditors (IIA), (2012). “*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*”. Florida, USA Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

The Institute of Internal Auditor (2008). “*Código de Ética* “. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

The Institute of Internal Auditor (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, Consejos y Guías para la práctica*”. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

The Institute of Internal Auditor Global ©2013. “*El Marco Global de Competencias de Auditoría Interna del IIA*”. [www.iaia.org.ar](http://www.iaia.org.ar). (Acceso 16 de marzo de 2015).

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2004). “*Gestión de Riesgos Corporativos Marco Integrado*”, (s.n).

Kurt F. Reding y otros. Auditoría Interna, Servicios de aseguramiento y consulta. 3º Edición. The Institute of Internal Auditor Global ©2013.

IIA, AICPA, ACFE: “*Managing the business risk of fraud*”. A Practice Guide, 2008.

The Institute of Internal Auditor (2008). “*Consejo para la práctica 2110-1*”. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

The Institute of Internal Auditor (2008). “*Consejo para la práctica 2110-2*”. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.