



UNIVERSIDAD DE CANTABRIA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

**LA AUDITORÍA INTERNA EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS
DE ESPAÑA Y MÉXICO**

**MEMORIA DE TESIS DOCTORAL DE
CARLOS IVÁN CAMPOS ARANA**

**DIRIGIDA POR
DRA. DÑA. ANA FERNÁNDEZ LAVIADA**

SANTANDER, ESPAÑA

2013

*“Harto arriesgada es la empresa
que alguien tachó de locura...”*

Baldomero Mediano y Ruiz (1847-1893)

*A Lía Patricia,
quien hace más grandes
mis sueños y celebra
mis realidades*

*A mis hijos,
Lía Patricia y Carlos Iván
A Mis Padres,
Asterio (†) y Brenda María (†)
con todo mi amor*

AGRADECIMIENTOS

Además de un honor para mí, ha sido una fortuna tener como Directora de Tesis a la Doctora Doña Ana Fernández Laviada.

Agradezco su paciencia y claridad; admiro sus conocimientos, experiencia profesional y acertada dirección, al igual que su permanente interés para mejorar nuestro trabajo. Gracias también, apreciada Directora, por su calidad humana, su dinamismo y su ánimo contagioso.

Al Doctor Francisco Javier Martínez García, mi Tutor, le hago patente mi mayor gratitud. Sus valiosos comentarios e implicación en el estudio y sus gestiones en las universidades públicas de España y México facilitaron mi tarea. Su puerta abierta en la Universidad de Cantabria y sus correos electrónicos desde cualquier país, siempre me enriquecieron.

De manera muy especial quiero manifestar mi agradecimiento a la distinguida Maestra Elina Elfi Coral Castilla, Rectora de la Universidad de Quintana Roo, quien a través del apoyo institucional y de su atención personal me brindó la oportunidad de continuar el trabajo doctoral en España, con mi dedicación a tiempo completo para alcanzar el objetivo.

Agradezco la confianza del Maestro Edgar Sansores Guerrero, Director de la División de Ciencias Sociales y Económico Administrativas de la Universidad de Quintana Roo.

Aprecio el apoyo recibido del Doctor José Luis Pech Vázquez, ex Rector de la Universidad de Quintana Roo, quien gestionó mi candidatura al programa doctoral. Dejo constancia de mi reconocimiento a mis compañeros universitarios de las áreas de administración y finanzas, de recursos humanos, y de investigación y posgrado, quienes contribuyeron con su afán y soporte extraordinario a que mi estancia llegue a buen término.

Para realizar la tesis doctoral recibí la beca del Programa de Mejoramiento del Profesorado (Promep) de la Secretaría de Educación Pública (México) y el respaldo de la Universidad de Quintana Roo. Sin ese esfuerzo financiero no me hubiera sido posible realizar el proyecto.

El programa doctoral fue impulsado por el Consorcio de Universidades Mexicanas (CUMex) mediante su iniciativa para establecer un Convenio Especial de Colaboración con la Secretaría de Educación Pública y con la Universidad de Cantabria, España. El propósito compartido de estas instancias de elevar la calidad de los académicos en las universidades públicas de excelencia me brindó la oportunidad de llegar a esta etapa.

Para realizar el estudio empírico se sumó la valiosa participación de la Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en las Instituciones de Educación Superior, A. C.

(AMOCVIES). El sólido impulso de su Presidenta, la L. A. E. y C. P. María Asunción Torres Mercado y del M. C. Miguel Arroyo Martínez, Vicepresidente, permitieron cristalizar en hechos concretos el Convenio de Colaboración con la Universidad de Cantabria.

Gracias a D. Javier Faleato Ramos, Director General del Instituto de Auditores Internos de España, por su distinción personal e inspirador trabajo. Agradezco la colaboración y heroica paciencia de todos los funcionarios de las universidades públicas de España y México que con su excelente participación, información y comentarios, dieron paso a esta investigación.

En la Universidad de Cantabria y en otras universidades de España recibí el apoyo de mis apreciados maestros del doctorado y el ejemplo vivo de la más alta calidad académica y trato personal: los Doctores Francisco Manuel Somohano Rodríguez, Lázaro Rodríguez Ariza, Beatriz Aibar Guzmán, Belén González Díaz, José Antonio Gonzalo Angulo, José Melchor Martín Bueno, María Antonia García Benau y Emiliano Ruiz Barbadillo ocupan, al igual que el Doctor Javier Montoya del Corte, un lugar especial en mis agradecimientos.

Valoro el apoyo de mis compañeros del doctorado y, en particular las afectivas y efectivas recomendaciones de mi gran amigo, el distinguido Maestro José Manuel López Fernández.

Celebro y agradezco la amistad de Hugo Alfredo Vázquez López; su ayuda desde mi primer día en el programa y sus acertadas observaciones al trabajo final, al igual que su orientación personal en la logística y en todo lo relativo a los procesos de gestión inherentes a la tesis.

No olvido la contribución de María de las Nieves Toribio Demetrio, Auditora interna de la Universidad de Cantabria y la oportunidad y precisión de Iván Gregores Domínguez para concretar y operar nuestro cuestionario de investigación a través de internet. También tuve siempre la gentil atención y apoyo, fuera de lo común, de Ignacio Sainz-Ezquerria San Miguel y del personal de la biblioteca universitaria. Mi gratitud para todos ellos.

Gracias a mis amigos de siempre de El Colegio de México y del Instituto Tecnológico de Mérida: a Germán Benítez, Emilio Ramírez Cetina, Iván Hernández Pacheco, José Luis Duch Gary, y a mis entrañables amigos Hugo Esquinca Farrera, José Antonio Jiménez Morales y Miguel Ángel Méndez Rosel, siempre presentes a pesar de la distancia. En otro entorno, a mi amiga Karmele Urquijo Arana, por su valiosa ayuda desde mi arribo a España.

Estoy orgulloso de mi querida familia que, como en pasadas aventuras, compartió conmigo los sabores agridulces de esta maravillosa experiencia. Gracias a todos mis hermanos, especialmente a José Asterio y a Carlos Humberto, por su confianza y palabras de aliento.

ÍNDICE GENERAL

Índice General	xi
Índice de Tablas	xvii
Índice de Figuras	xxvii
Acrónimos	xxxiii

Presentación y justificación de la investigación.....xxxix

Capítulo 1. Marco conceptual y normativo de la auditoría interna en el sector público: especial referencia a la educación superior..... 1

1.1. Introducción	3
1.2. Aproximación conceptual a la auditoría interna	4
1.2.1. Definición de auditoría interna	7
1.2.2. Clasificación de la auditoría	8
1.3. Normativa relacionada con auditoría interna en el sector público. Ámbitos de desarrollo	20
1.3.1. Normativa internacional de organismos privados	22
1.3.2. Normativa internacional de organismos públicos	50
1.3.3. Normativa nacional con impacto en la auditoría interna	55
1.4. Auditoría interna en las universidades públicas de España y México	79
1.4.1. Universidades públicas de España.....	80
1.4.2. Universidades públicas de México	85
1.5. Reflexiones finales	90

Capítulo 2. Revisión de la literatura sobre auditoría interna.....95

2.1. Introducción	97
2.2. Metodología de la revisión de la literatura.....	100
2.3. Clasificación temática de la literatura previa	109
2.3.1. Práctica de la función de auditoría interna	110
2.3.2. Características de la función	116
2.3.3. Independencia y objetividad	128
2.3.4. Control interno y gestión de riesgo	139
2.3.5. Comités de auditoría y gobierno corporativo.....	146
2.3.6. Auditoría interna y auditoría externa.....	156
2.3.7. Auditoría interna y tecnologías de la información	167
2.3.8. Profesionalización de la auditoría interna	171
2.3.9. Visión de futuro para la auditoría interna	177
2.3.10. Auditoría interna en las universidades públicas	186
2.4. Reflexiones finales.....	199

Capítulo 3. Metodología y estudio empírico sobre las universidades públicas de España	203
3.1. Introducción	205
3.2. Estudios exploratorios	206
3.3. Objetivos.....	207
3.4. El cuestionario de investigación.....	208
3.4.1. Pre-test.....	209
3.4.2. Unidad y colectivos	210
3.4.3. Apartados del cuestionario de investigación	211
3.5. Cuestiones de investigación	213
3.6 Bases conceptuales.....	216
3.6.1. Enfoque Moderno de Auditoría Interna: EMAI.....	216
3.7. Metodología.....	233
3.7.1. Acciones generales por objetivo	233
3.8 Resultados del estudio empírico en las universidades públicas de España	238
3.8.1. Estudio exploratorio en las universidades públicas españolas	238
3.8.2. Población y muestra del estudio	240
3.8.3. Cuestiones de investigación del objetivo 1: existencia de la función bajo el EMAI	244
3.8.4. Cuestión de investigación del objetivo 2: desarrollo de la función bajo el EMAI	275
3.8.5. Cuestión de investigación del objetivo 3: percepción de la existencia de la función bajo el EMAI.....	283
3.8.6. Cuestiones de investigación del objetivo 4: impacto de la función por su valoración	291
3.8.7. Cuestiones de investigación del objetivo 5: condicionantes para el desarrollo del EMAI.....	296
3.8.8. Contrastación de hipótesis de los objetivos 6, 7 y 8 en torno al Gap de expectativas.....	305

Capítulo 4. Estudio empírico sobre las universidades públicas de México y comparativo España – México.....	319
4.1. Introducción	321
4.2. Resultados del estudio empírico en las universidades públicas de México	323
4.2.1. Estudio exploratorio en las universidades públicas mexicanas	323
4.2.2. Objetivos, Cuestiones de investigación e Hipótesis	325
4.2.3. Metodología.....	327
4.2.4. Población y muestra del estudio	327
4.2.5. Cuestiones de investigación del objetivo 1: existencia de la función bajo el EMAI	331
4.2.6. Cuestión de investigación del objetivo 2: desarrollo de la función bajo el EMAI	362
4.2.7. Cuestión de investigación del objetivo 3: percepción de la existencia de la función bajo el EMAI.....	370
4.2.8. Cuestiones de investigación del objetivo 4: impacto de la función por su valoración	377
4.2.9. Cuestiones de investigación del objetivo 5: condicionantes para el desarrollo del EMAI.....	381
4.2.10. Contrastación de hipótesis de los objetivos 6, 7 y 8: en torno al Gap de Expectativas	390
4.3. Comparación de resultados: estudio empírico en las universidades públicas de España y México	400
4.3.1. Comparación de resultados por objetivos	400
4.3.2. Comparación de la opinión general sobre el EMAI	417
Conclusiones y recomendaciones	419
Limitaciones y futuras líneas de investigación	431
Bibliografía.....	437
Anexo: Cuestionario de investigación para las universidades públicas de España y México	483

ÍNDICE DE TABLAS

CAPÍTULO	TABLA	PÁGINA
CAPITULO 1		
Tabla 1.1	Clasificación de la auditoría por objeto de análisis	9
Tabla 1.2	Características de la auditoría interna y la auditoría externa	12
Tabla 1.3	Servicio de auditoría interna realizado por auditores externos	17
Tabla 1.4	Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)	24
Tabla 1.5	Normas de auditoría para la fiscalización externa pública (INTOSAI)	27
Tabla 1.6	Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna	34
Tabla 1.7	Consejos para la práctica de la auditoría interna	38
Tabla 1.8	Guías para la práctica	39
Tabla 1.9	Principios de la sección: expectativas de la supervisión relacionadas con la auditoría interna	45
Tabla 1.10	Principios de la sección: la relación de la autoridad de supervisión con la auditoría interna	48
Tabla 1.11	Normas de auditoría para el sector público (GAGAS)	51
Tabla 1.12	Organismos públicos de impacto normativo en la auditoría interna. España	56
Tabla 1.13	Órganos de Control Externo (OCEX). Fiscalización a universidades públicas españolas	61
Tabla 1.14	Organismos públicos de impacto normativo en la auditoría interna. México	65
Tabla 1.15	Órganos de Control Externo Estatal (OCEE). Fiscalización en universidades públicas mexicanas	73
Tabla 1.16	Artículos de la LOU 2007 relacionados con la auditoría interna	82
Tabla 1.17	Resumen de informe de fiscalización a universidades públicas de España (2010)	84
Tabla 1.18	Auditorías financieras a universidades públicas de México	89

CAPÍTULO	TABLA	PÁGINA
CAPÍTULO 2		
Tabla 2.1	Artículos de auditoría en dos revistas científicas de España (1990-2004)	99
Tabla 2.2	Revistas científicas seleccionadas: España e Hispanoamérica	102
Tabla 2.3	Revistas científicas seleccionadas, editadas en inglés	103
Tabla 2.4	Total de artículos en revistas científicas seleccionadas (2000-2011)	104
Tabla 2.5	Temática de los artículos en revistas científicas de España (2000-2011)	105
Tabla 2.6	Temática de los artículos en revistas científicas de Hispanoamérica (2000-2011)	106
Tabla 2.7	Artículos en revistas científicas editadas en inglés (2000-2011)	107
Tabla 2.8	Práctica de la función de auditoría interna	115
Tabla 2.9	Características de la función	126
Tabla 2.10	Independencia y objetividad	138
Tabla 2.11	Control interno y gestión de riesgo	145
Tabla 2.12	Comités de auditoría y gobierno corporativo	154
Tabla 2.13	Auditoría interna y auditoría externa	165
Tabla 2.14	Auditoría interna y tecnologías de la información	170
Tabla 2.15	Profesionalización de la auditoría interna	176
Tabla 2.16	Visión de futuro para la auditoría interna	185
Tabla 2.17	Auditoría interna en las Universidades Públicas	192
Tabla 2.18	Otros estudios relevantes de auditoría interna en español	198

CAPÍTULO	TABLA	PÁGINA
CAPÍTULO 3		
Tabla 3.1	Apartados del cuestionario, bloques y colectivos	212
Tabla 3.2	Elemento EMAI: Independencia y Objetividad (IO)	218
Tabla 3.3	Elemento EMAI: Aseguramiento y Consulta (AC)	220
Tabla 3.4	Elemento EMAI: Evaluación y Mejoramiento (EM)	222
Tabla 3.5	Elemento EMAI: Consecución de Objetivos (O)	223
Tabla 3.6	Elemento EMAI: Valor Agregado (VA)	224
Tabla 3.7	Términos de cumplimiento de atributos EMAI. Apartado descripción	229
Tabla 3.8	Términos de cumplimiento de atributos EMAI. Apartado opinión	232
Tabla 3.9	Universidades públicas de España	241
Tabla 3.10	Colectivos y Unidades de la población: cargos o nombramientos	241
Tabla 3.11	Población de estudio	242
Tabla 3.12	Población y muestra. Universidades públicas de España	242
Tabla 3.13	Grupos de universidades públicas que integran la muestra	243
Tabla 3.14	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₁	244
Tabla 3.15	Respuestas de particular interés. Bloque I. Perfil del Titular	248
Tabla 3.16	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₂	250
Tabla 3.17	Respuestas de mayor frecuencia sobre atributos básicos. Bloque II.1. Perfil de la Unidad	253
Tabla 3.18	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₃ : Actividades que realiza la Unidad	259
Tabla 3.19	Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI. Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad	262
Tabla 3.20	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₃ : Desarrollo del trabajo de la Unidad	263

CAPÍTULO	TABLA	PÁGINA
Tabla 3.21	Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI Boque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad	267
Tabla 3.22	Resultados por elemento EMAI	269
Tabla 3.23	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₄ : Colectivo Titulares	276
Tabla 3.24	Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI. Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares	277
Tabla 3.25	Proporción de Respuestas Favorables (PRF). Atributos básicos EMAI. Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares	280
Tabla 3.26	Bloque III.2. Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares	282
Tabla 3.27	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₅ . Colectivo Autoridades	284
Tabla 3.28	Valor Medio de Respuestas (VMR) por atributo. Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades.	286
Tabla 3.29	Proporción de Respuestas Favorables (PRF). Atributos básicos EMAI. Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades	288
Tabla 3.30	Opinión general. Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo Autoridades	290
Tabla 3.31	Atributos asociados a las Cuestiones de investigación C ₀₆ y C ₀₇ .	292
Tabla 3.32	Proporción de Respuestas Favorables y Valor Medio de Respuestas por atributo. Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades	293
Tabla 3.33	Proporción de Respuestas Favorables y Valor Medio de Respuestas por atributo. Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares	294
Tabla 3.34	Factores condicionantes relacionados con las Cuestiones de investigación C ₀₈ y C ₀₉	297
Tabla 3.35	Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI. Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo Autoridades	300

CAPÍTULO	TABLA	PÁGINA
Tabla 3.36	Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI. Bloque III.2. Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares	302
Tabla 3.37	Prueba U de Mann-Whitney. Opinión sobre el funcionamiento de la auditoría interna bajo el concepto moderno	308
Tabla 3.38	Resultados de VMR y PRF. Hipótesis H ₀₁	308
Tabla 3.39	Prueba U de Mann-Whitney. Valoración de la función	309
Tabla 3.40	Resultados de VMR y PRF. Hipótesis H ₀₂	310
Tabla 3.41	Prueba U de Mann-Whitney. Opinión sobre factores condicionantes	312
Tabla 3.42	Hipótesis H ₀₃ . Comparativo Autoridades-Titulares. Ranking por valor medio. Factores condicionantes	314

CAPÍTULO 4

Tabla 4.1	Universidades públicas mexicanas asociadas a AMOCVIES	328
Tabla 4.2	Colectivos y Unidades de la población: cargos o nombramientos	329
Tabla 4.3	Población de estudio	329
Tabla 4.4	Población y muestra. Universidades públicas de México	329
Tabla 4.5	Grupos de universidades públicas que integran la muestra	330
Tabla 4.6	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₁	331
Tabla 4.7	Respuestas de particular interés. Bloque I. Perfil del Titular	334
Tabla 4.8	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₂	337
Tabla 4.9	Respuestas de mayor frecuencia sobre atributos básicos Bloque II.1. Perfil de la Unidad	339
Tabla 4.10	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₃	344
Tabla 4.11	Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos Básicos y elementos EMAI. Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad	348

CAPÍTULO	TABLA	PÁGINA
Tabla 4.12	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₃	349
Tabla 4.13	Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI. Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad (México)	354
Tabla 4.14	Resultados por elemento EMAI	357
Tabla 4.15	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₄ . Colectivo titulares	363
Tabla 4.16	Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI. Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares	364
Tabla 4.17	Proporción de Respuestas Favorables (PRF). Atributos básicos EMAI Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares	367
Tabla 4.18	Bloque III.2. Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares	369
Tabla 4.19	Atributos asociados a la Cuestión de investigación C ₀₅ . Colectivo Autoridades	371
Tabla 4.20	Valor Medio de Respuestas (VMR) por atributo. Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades	373
Tabla 4.21	Proporción de Respuestas Favorables (PRF). Atributos básicos EMAI. Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades	374
Tabla 4.22	Opinión general. Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo autoridades	376
Tabla 4.23	Atributos asociados a las Cuestiones de investigación C ₀₆ y C ₀₇	378
Tabla 4.24	Proporción de Respuestas Favorables y Valor Medio de Respuestas por atributo. Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades	378
Tabla 4.25	Proporción de Respuestas Favorables y Valor Medio de Respuestas por atributo Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares	379
Tabla 4.26	Factores condicionantes relacionados con las cuestiones de investigación C ₀₈ y C ₀₉	382
Tabla 4.27	Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI. Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo Autoridades. Valor Medio de Respuestas (VMR)	384

CAPÍTULO	TABLA	PÁGINA
Tabla 4.28	Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI Bloque III.2. Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares	387
Tabla 4.29	Prueba U de Mann-Whitney. Opinión sobre el funcionamiento de la auditoría interna bajo el concepto moderno	391
Tabla 4.30	Resultados de VMR y PRF. Hipótesis H_{01}	392
Tabla 4.31	Prueba U de Mann-Whitney. Valoración de la función	393
Tabla 4.32	Resultados de VMR y PRF. Hipótesis H_{02}	394
Tabla 4.33	Prueba U de Mann-Whitney opinión sobre factores condicionantes	395
Tabla 4.34	Hipótesis H_{03} . Comparativo Autoridades-Titulares. Ranking por valor medio. Factores condicionantes	397
Tabla 4.35	Objetivo 1: comparativo de resultados. U. España - U. México	402
Tabla 4.36	Objetivo 2: comparativo de resultados. U. España - U. México	405
Tabla 4.37	Objetivo 3: comparativo de resultados. U. España - U. México	406
Tabla 4.38	Objetivo 4: comparativo de resultados. U. España - U. México	408
Tabla 4.39	Objetivo 5: comparativo de resultados. U. España - U. México	411
Tabla 4.40	Objetivo 6: comparativo de resultados. U. España - U. México	413
Tabla 4.41	Objetivo 7: comparativo de resultados. U. España - U. México	414
Tabla 4.42	Objetivo 8: comparativo de resultados. U. España - U. México	416

ÍNDICE DE FIGURAS

CAPÍTULO	FIGURA	PÁGINA
CAPÍTULO 1		
Figura 1.1	Ámbitos y órganos reguladores de auditoría con impacto en la auditoría interna	21
Figura 1.2	Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI)	31
Figura 1.3	Canales de comunicación de la función de auditoría interna	49
Figura 1.4	Normativa relacionada con la auditoría interna de las universidades públicas	87
CAPÍTULO 3		
Figura 3.1	Estudios exploratorios en el marco de la investigación	206
Figura 3.2	Interrelación de los elementos del cuestionario	212
Figura 3.3	Esquema de relación. Objetivos, Cuestiones de investigación, Hipótesis y Colectivos implicados	215
Figura 3.4	Elementos del Enfoque Moderno de Auditoría Interna (EMAI)	216
Figura 3.5	Apartado descripción. Elementos EMAI, atributos y preguntas en el cuestionario	227
Figura 3.6	Apartado opinión. Elementos EMAI, atributos y preguntas en el cuestionario	228
Figura 3.7	Nivel de cumplimiento de atributos básicos de los Titulares Bloque I. Perfil del Titular (U. España)	245
Figura 3.8	Nivel de cumplimiento por atributos básicos. Bloque I. Perfil del Titular (U. España)	246
Figura 3.9	Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades Bloque II.1. Perfil de la Unidad (U. España)	252
Figura 3.10	Nivel de cumplimiento por atributos básicos. Bloque II.1. Perfil de la Unidad (U. España)	253
Figura 3.11	Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades. Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad (U. España)	260

CAPÍTULO	FIGURA	PÁGINA
Figura 3.12	Nivel de cumplimiento por atributos básicos. Bloque II.2. Actividades que realiza la unidad	260
Figura 3.13	Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad	264
Figura 3.14	Nivel de cumplimiento por atributos básicos. Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad	266
Figura 3.15	Resumen del nivel de cumplimiento de atributos básicos del EMAI. Universidades públicas de España	271
Figura 3.16	Opinión del cumplimiento en los elementos del EMAI. Titulares de Unidad en las universidades públicas de España	281
Figura 3.17	Opinión del cumplimiento en los elementos del EMAI. Autoridades en las universidades públicas de España	289
Figura 3.18	Resultados. Pruebas estadísticas de Alfa de Cronbach y Kolmogorov-Smirnov	306
CAPÍTULO 4		
Figura 4.1	Nivel de cumplimiento de atributos básicos de los Titulares. Bloque I. Perfil del Titular (U. México)	332
Figura 4.2	Nivel de cumplimiento por atributos básicos. Bloque I. Perfil del Titular (U. México)	333
Figura 4.3	Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades Bloque II.1. Perfil de la Unidad (U. México)	338
Figura 4.4	Nivel de cumplimiento por atributos básicos. Bloque II.1. Perfil de la Unidad (U. México)	339
Figura 4.5	Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades. Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad (U. México)	345
Figura 4.6	Nivel de cumplimiento por atributos básicos. Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad	347

CAPÍTULO	FIGURA	PÁGINA
Figura 4.7	Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades. Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad	351
Figura 4.8	Nivel de cumplimiento por atributos básicos. Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad	353
Figura 4.9	Resumen del nivel de cumplimiento de atributos básicos del EMAI. Universidades públicas de México	359
Figura 4.10	Opinión del cumplimiento en los elementos del EMAI. Titulares de Unidad en las universidades públicas de México	368
Figura 4.11	Opinión del cumplimiento en los elementos del EMAI. Autoridades de gestión en las universidades públicas de México	375
Figura 4.12	Resultados. Pruebas estadísticas de Alfa de Cronbach y Kolmogorov-Smirnov	390
Figura 4.13	Detalle de la opinión de colectivos U. España y U. México. Funcionamiento de la auditoría interna bajo el EMAI en la universidad (OAIMOD)	417

ACRÓNIMOS

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AI	Auditoría interna
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (USA)
AMAID	Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.
AMOCVIES	Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en las instituciones de Educación Superior, A.C.
ANECA	Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (España)
ANUIES	Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación superior (México)
APF	Administración Pública Federal (México)
ASEPUC	Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad
ASF	Auditoría Superior de la Federación (México)
ASOFIS	Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización y Control (México) Gubernamental A.C. (México)
BIS	Bank for International Settlements
BOE	Boletín Oficial del Estado (España)
CA	Comité de auditoría
CBOK	Global Common Body of Knowledge
CCAA	Comunidades Autónomas (España)
CENEVAL	Centro Nacional de Evaluación (México)
CGPU	Conferencia General de Política Universitaria (España)
CIA/AIC	Cerftified Internal Audior/Auditor Interno Certificado
CNBV	Comisión Nacional Bancaria y de Valores (México).
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CONACYT	Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (México)
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CRUE	Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas
CUBP	Código Unificado de Buen Gobierno Corporativo
CUMex	Consorcio de Universidades Mexicanas (México)
DEA	Director Ejecutivo de Auditoría
DOF	Diario Oficial de la Federación (México)
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EEES	Espacio Europeo de Educación Superior
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores (México)
EMAI	Enfoque Moderno de Auditoría Interna
ERM	Enterprise Risk Management
GAO	Government Accountability Office (USA)

GAGAS	Generally Accepted Government Auditing Standards
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAI	Instituto de Auditores Internos de España
IASB	International Accounting Standards Board
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (España)
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IES	Instituciones de Educación Superior (México)
IFAC	International Federation of Accountants
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado (España)
IIA	The Institute of Internal Auditors (Internacional)
IIARF	The IIA Research Foundation (Internacional)
IFA	Internal Function Audit
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMAI	Instituto Mexicano de Auditores Internos
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (México)
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPPF/MIPPAI	International Professional Practices Framework/Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
LFRCF	Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (México)
LOU	Ley Orgánica de Universidades (España)
OCEE	Órganos de Control Externo Estatal (México)
OCEX	Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (España)
OECD	The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)
OJEC	Diario Oficial de las Comunidades Europeas
OMPI	Organización Mundial de la Propiedad Intelectual
ONU	Organización de Naciones Unidas
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública (España)
PIFI	Programa Integral de Fortalecimiento Institucional (México)
PNUD	United Nations Development Programme
RSC	Responsabilidad Social Corporativa
SAI	Standards Australia International (Australia)
SEC	Securities and Exchange Commission (USA)
SEP	Secretaría de Educación Pública (México)
SES	Subsecretaría de Educación Superior (México)
SFP	Secretaría de la Función Pública (México)

SOX	Ley Sarbanes-Oxley (USA)
TC	Tribunal de Cuentas (España)
U. ESPAÑA	Universidades públicas españolas
USA	Estados Unidos de América
U. MÉXICO	Universidades públicas mexicanas
UE	Unión Europea
UK	Reino Unido
UNESCO	The United Nations Organization for Education, Science and Culture

**PRESENTACIÓN
Y JUSTIFICACIÓN
DE LA INVESTIGACIÓN**

Existe consenso universal sobre las bondades de la educación superior y su papel como factor relevante en la formación y mejora de las capacidades y cualidades de los seres humanos. Más aún, se ha evidenciado que la educación superior contribuye a la erradicación de la pobreza, al impulso del desarrollo y al progreso en el alcance de las metas que se han acordado en el ámbito mundial (UNESCO, 1998, 2009).

Al mismo tiempo, en el entorno de la educación superior existe una gran preocupación sobre la capacidad de los sistemas universitarios y de sus instituciones para responder adecuadamente y con éxito a la creciente demanda de formación, investigación y transferencia que requiere la sociedad del conocimiento en el actual escenario económico y social. Este escenario se caracteriza por su globalidad, por una búsqueda de la competitividad necesaria para el crecimiento y desarrollo sostenibles, por una competencia creciente, por cambios rápidos y constantes, y por una disponibilidad de recursos limitados que deben utilizarse de manera eficaz y eficiente, y, además, en los últimos años en un contexto de crisis de carácter global, aunque con diferente impacto en las distintas regiones geográficas del planeta.

En este escenario, el sistema de educación pública superior y sus instituciones tienen el deber y la responsabilidad de gestionar de forma adecuada y transparente los recursos públicos que utilizan para el cumplimiento de su misión y sus fines, sometiéndose por ello al control y rendición de sus cuentas y de su gestión, tanto desde el ámbito externo como desde el interno (Martín, 2006), para responder ante la sociedad a la que deben servir.

Bajo esa premisa, consideramos que la función fiscalizadora y de rendición de cuentas en sentido presupuestario y financiero está presente y ha sido bastante estudiada en el sector público en general, y también en las universidades en particular, pero no así la función de control y auditoría interna con un enfoque de gestión integral, en una línea similar a como ha evolucionado esta función en el ámbito privado, en empresas y organizaciones de negocio, entendiéndola como una actividad de evaluación, reflexión, aseguramiento y consulta que ayuda al cumplimiento de objetivos, evaluando y mejorando la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno, y reportando de ello al más alto nivel de autoridad dentro de la organización.

Por esa razón, el interés de nuestra investigación se centra en el sistema e instituciones de educación superior y en su función de control y auditoría interna, asumiendo que en ellas esta función con el enfoque señalado es muy necesaria y conveniente, y que debe potenciarse. Por ello nos propusimos conocer como está presente en las universidades

públicas, en qué grado y en qué circunstancias se desarrolla, y cómo debería estar y desarrollarse para cumplir un papel similar al que cumple actualmente en el mundo de los negocios.

Además, por razones de oportunidad, ponemos el foco de nuestra atención e interés en las universidades públicas de España y de México, en las que identificamos en un estudio exploratorio distintas interpretaciones y alcances de la función de control y auditoría interna.

Los sistemas de educación superior de ambos países, aunque próximos en muchos aspectos, se desarrollan en distintos ámbitos geográfico, social, cultural, económico y político. No obstante, aunque se planteen estrategias acordes con su estructura y entorno, se alinean a los objetivos de la educación en el orden mundial con el propósito de incrementar su valor social y el conocimiento a favor del progreso, el bienestar y la competitividad en beneficio de la sociedad en su conjunto (Ramírez, 2010).

Como ya hemos señalado, la implantación y desarrollo de la auditoría interna como parte integrante de la organización, ha trascendido el papel de “control de los controles” (Barrio Tato, 1988) para convertirse en una pieza imprescindible, no sólo como mecanismo de supervisión, sino también como elemento de apoyo, aseguramiento y consulta en todos los ámbitos de la gestión. Esto en las universidades públicas contribuirá en la búsqueda de la calidad y excelencia a todos los niveles y a desempeñar una posición de liderazgo tanto nacional como internacional (Martínez-García, 2010).

Evidentemente no es fácil. Está condicionado por la cultura de gestión, las estructuras y características organizacionales y de funcionamiento de las instituciones y del sistema mismo (Dorta, 2001), pero sin duda cada vez hay más inquietud y concienciación para propiciar e involucrarse en una dinámica de transformación que permita mejorar las condiciones de esta área de apoyo al cumplimiento de las metas y objetivos institucionales.

Por ello, consideramos que la referencia debe ser el marco que ofrece e impulsa el Instituto de Auditores Internos (IIA) a las organizaciones públicas y privadas, que consiste en un modelo para desarrollar su correcta instrumentación: el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, MIPPAI (IIA-IAI, 2013). Su implantación en las universidades públicas, con la adecuación correspondiente, sería un gran avance.

Y ello es así porque este modelo define e incorpora bases conceptuales y normativa específica, así como diversos elementos para su mejor interpretación, además de ser el considerado por otros organismos internacionales interesados en el tema (BIS, 2012).

Al centrar nuestra atención en las universidades públicas de los dos países seleccionados, comprobamos que tienen una exigencia común de rendición de cuentas y de mejores resultados en sus acciones sustantivas; comparten algunos esquemas de organización interna, y aunque con distinto énfasis, se enfrentan a los mismos retos que representan la internacionalización, la masificación y la creciente demanda de formación de calidad en un mundo de acelerado cambio.

También es válido afirmar que, para los dos sistemas de educación superior, la posición jurídica de sus universidades les permite regularse por su ley de creación, sus estatutos y sus reglamentos internos, y que su condición social y económica les hace participar de un modelo de gestión descentralizado en el que coexisten su propia normativa y una estructura legal de coordinación y enlace que complementa sus esquemas de operación.

Además, en ambos casos, el atributo de autogestión también se encuentra estrechamente ligado a la acreditación del desempeño y a la calidad de las instituciones (Columbos, 1996; Felt y Glanz, 2003).

Estas características comunes nos permiten realizar nuestro análisis y estudio sobre la auditoría interna con el mismo contenido y estructura para las universidades de ambos países, partiendo de una identificación de los elementos, principios y alcance del modelo antes señalado.

Evidentemente, antes revisamos la literatura previa sobre nuestro ámbito de investigación para conocer la relevancia que se le otorga.

Desde la perspectiva empírica, para conocer la situación actual de la función de auditoría interna en las universidades públicas de España y México entrevistaremos a los Titulares de la Unidad de auditoría interna, como responsables de la función, o a su equivalente, y a las Autoridades más próximas a la función en su calidad de gestores del más alto nivel y usuarios del servicio.

Así pues, y en base a lo que antecede, hemos estructurado esta memoria de Tesis Doctoral, que recoge la investigación realizada, en cuatro capítulos que describimos brevemente:

En el **primer capítulo**, dedicado al aspecto conceptual y normativo, enunciamos los principios teóricos de la auditoría interna como proceso y parcela circunscrita al terreno de la auditoría en general.

Entre diversos esquemas existentes que se vinculan con la función de auditoría interna hacemos énfasis en el ya referido Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, asumiendo que éste es el mejor sustento del enfoque moderno de la auditoría interna y evidenciando los elementos que apoyan dicha propuesta.

Revisamos la vigencia de su reconocimiento y aplicabilidad en el ámbito internacional y, para exponer sus bases, detallamos su estructura y planteamientos normativos actuales, incluyendo las adecuaciones recientes a sus normas, realizadas en enero de 2013.

En particular, estudiamos la normativa que es aplicable a la auditoría interna a nivel internacional y la nacional en el contexto universitario de España y México.

En el **segundo capítulo** llevamos a cabo una revisión de la literatura previa en el ámbito internacional sobre publicaciones de reconocido impacto, sin por ello omitir otras referencias a publicaciones académicas y profesionales de interés. Analizamos los resultados obtenidos de la revisión que efectuamos en las revistas seleccionadas, en sus ediciones de los últimos doce años, a partir del año 2000.

Además, incorporamos a nuestra revisión alguna literatura anterior a ese periodo, en razón de su trascendencia, así como documentos obligados por su actualidad e importancia para nuestra investigación.

Por supuesto, centramos nuestra atención en los estudios empíricos recientes y, en particular, en los trabajos más próximos a nuestro planteamiento.

Los dos últimos capítulos están dedicados al estudio empírico: metodología, descripción, cálculos y resultados obtenidos.

Así, el **tercer capítulo** se inicia con la exposición de los objetivos y las cuestiones de investigación e hipótesis a analizar, recalcando que las premisas, elementos de cálculo y análisis son los mismos para las universidades de ambos países.

Derivados de nuestro objetivo general, en este capítulo exponemos los objetivos específicos del estudio empírico, que pretenden, fundamentalmente, conocer y comprobar:

Objetivo 1: Si existe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 2: Si realmente la función de auditoría interna se desarrolla de acuerdo al enfoque moderno.

Objetivo 3: Si se percibe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 4: El impacto de la función de auditoría interna por la valoración que recibe.

Objetivo 5: La relevancia de los factores condicionantes para que se desarrolle la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 6: Si existen diferencias significativas en la opinión de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre cómo se percibe la función de auditoría interna.

Objetivo 7: Si existen diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna.

Objetivo 8: Si existen diferencias significativas en las prioridades que asignan las Autoridades y los Titulares de Unidad a los condicionantes para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Para ello desarrollamos un esquema de análisis basado en los atributos que caracterizan a la función de auditoría interna bajo su enfoque moderno, incorporándolos en los cuestionarios que hicimos llegar a los sujetos, colectivos universitarios señalados, a través del correo electrónico.

Después de exponer, en la primera parte de este capítulo, la metodología de investigación, sus premisas, los elementos del enfoque moderno de la auditoría interna a ser valorados y su inserción en la estructura de nuestro cuestionario; los indicadores y las bases de cálculo para la obtención de resultados, presentamos en la segunda el resumen de los resultados del estudio exploratorio previo y analizamos los obtenidos para las universidades de España.

Finalmente, en el **capítulo cuatro**, se replica para las universidades públicas de México el estudio realizado para las universidades públicas de España, aplicando la metodología, premisas, instrumentos y bases de cálculo que se establecieron en el capítulo anterior, así como el mismo esquema de reporte de resultados. Adicionalmente, presentamos un resumen comparativo de los resultados obtenidos en los dos grupos de universidades para precisar las coincidencias y divergencias encontradas.

Como es preceptivo, después de los capítulos señalados, presentamos las conclusiones y recomendaciones con base en los resultados obtenidos.

Por último, señalamos las limitaciones de nuestra investigación y las futuras líneas que consideramos podrían derivarse del trabajo realizado.

CAPÍTULO 1

MARCO CONCEPTUAL Y NORMATIVO DE LA AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR PÚBLICO: ESPECIAL REFERENCIA A LA EDUCACIÓN SUPERIOR

1.1. INTRODUCCIÓN

En la transformación mundial de las organizaciones ha estado presente la evolución de la auditoría, cuya primera concepción partió de la idea básica de que su actuación descansaba en asuntos contables y financieros asegurando la correcta aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados (McNamee y McNamee, 1995).

Debido a que este capítulo conceptual y normativo pretende estudiar el campo de acción propio de la auditoría interna en el terreno de las universidades públicas de España y México, es obligado hacer una previa revisión de algunas de sus características más importantes para ubicar mejor el papel de la auditoría interna, eje central de nuestra investigación.

Según Hernández (2002), la visión conceptual de la auditoría integra la evolución de las técnicas contables, de gestión y de control empresarial, así como el de las operaciones reflejadas en los registros de cuentas en el desarrollo de la organización, formando un todo con la organización contable instrumentada.

Por tal motivo, nuestra aproximación conceptual inicia considerando la inserción de la auditoría interna en el cuerpo teórico de la auditoría, algunas de sus interpretaciones iniciales así como la actual definición de la auditoría interna, de cara al entorno multidisciplinario internacional.

Al identificar los tipos de auditoría en el ámbito del sector público reconocemos su relación con el control interno y avanzamos en nuestro propósito de perfilar su papel en este sector, incorporando también la óptica de una nueva filosofía de responsabilidad.

La orientación de nuestro estudio nos obliga a analizar en este capítulo las diferencias entre la auditoría interna y la auditoría externa, lo mismo que las existentes entre la auditoría pública y la auditoría privada.

Al revisar la relación que existe entre estas modalidades auditoras detallamos la posición del único órgano regulador internacional sobre esta disciplina en relación al nuevo esquema de la auditoría interna frente a su ejercicio por parte de los auditores externos.

En lo que respecta al marco exclusivamente normativo, éste lo visualizamos a partir de sus diferentes ámbitos, desde el entorno internacional hasta el institucional, entendiendo a este último como el que corresponde a las instituciones universitarias de España y México. De

los diferentes órdenes normativos rescatamos las contribuciones de los organismos que impactan a la auditoría interna a través de su regulación.

En razón de que el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna es el modelo teórico aplicable al sector público que hemos considerado como esquema moderno de la auditoría interna, con especial énfasis detallamos los elementos de este marco teórico normativo que sustenta el Instituto de Auditores Internos (IIA) a nivel global.

En la parte última de este capítulo, exponemos una panorámica de los elementos institucionales normativos dentro de las universidades de España y México, y ejemplificamos los resultados del ejercicio de auditoría que actualmente se está llevando a cabo en el seno de las instituciones académicas.

1.2. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL A LA AUDITORÍA INTERNA

De acuerdo con Gilberto (1992), desde principios de la década de los 90 a la auditoría se le asocia generalmente con la tarea empresarial debido al desarrollo de las técnicas de revisión contable, cuyo fin es proporcionar a la actividad comercial la transparencia y veracidad.

Pero debemos precisar que la contabilidad, en su evolución dirigida a satisfacer las necesidades de las organizaciones, también influye en la información económico-financiera de la administración pública, a fin de fortalecer el conocimiento y la gestión por parte de los usuarios externos e internos sobre los entes que la integran (Carrasco y Hernández, 1994).

En la misma línea de pensamiento, Norka (2004) relata que la historia de la auditoría es tan antigua como la contabilidad¹ y su evolución está asociada a las necesidades de información coherente y útil de los usuarios de los estados financieros.

En su interpretación macroeconómica, a partir de los conceptos básicos respecto a la verificación de los registros contables y la observancia de su exactitud, Pérez-Saavedra (1984) afirma que a la auditoría se le denominaba auditoría pública o gubernamental y que su tarea era ejercer el control de la hacienda pública o las cuentas gubernamentales.²

¹ La tesis doctoral de Campos (2004) tiene una amplia reseña y análisis de la historia de la contabilidad pública sobre las arcas municipales en España. Pueden consultarse varias tesis doctorales y artículos relacionados en la Revista Española de Historia de la Contabilidad en www.decomputis.org

² El autor también apunta que en el sector público, el examen, antes de que se dicte la correspondiente resolución de todo acto, documento o expediente susceptibles de producir derechos u obligaciones de

En el otro extremo, bajo la óptica microeconómica se le denominaba auditoría privada, responsable de proteger a la empresa de fraudes y errores contables a fin de opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Se estima que el origen de la auditoría estaba en el hecho de que el único interesado en la buena operación e incremento de los beneficios de la entidad es el propietario y no siempre es él quien la administra ni lleva directamente el control de los resultados, los derechos y las obligaciones.

Los administradores, en este caso, son personas ajenas a las que se les ha delegado las tareas internas para garantizar la operación de la entidad (empresa u organización) en razón de la confianza y nivel de especialización profesional que han demostrado.

En esta situación, García-Benau, *et al.* (2008) advierte que surgen eventos que ponen en conflicto los intereses de los gestores con los intereses del propietario y es precisamente la auditoría la encargada de dar respuesta a los cuestionamientos sobre el nivel de confianza que se le puede otorgar a la información que presenta la administración, en términos de la realidad económica.

De ahí que la auditoría se convierte en un puente que permite cruzar de la incertidumbre hacia la seguridad relativa para lograr la confianza de quienes administran y contabilizan los datos económicos (Montilla y Herrera, 2006).

Al considerar diversos factores que la caracterizan, la auditoría se ubica en el marco de la Teoría de la Agencia, tal y como lo sostiene Jensen (1976) en su análisis desde hace tres décadas, al igual que Machado de Almeida y Marques de Almeida (2011), quienes en su reciente estudio sobre este tema concluyen en que la Teoría de la Agencia es la teoría explicativa de la auditoría más completa.

Congruente con esta apreciación es que la auditoría se ve ligada a la detección de errores y fraudes (García Benau y Humphrey, 1995) por medio de la revisión y comunicación de hallazgos y evidencias.

Progresivamente, la existencia de otros ámbitos de actuación de los profesionales de la auditoría ha dado lugar a su especialización en otros campos diferentes a la auditoría

contenido económico, con el único fin de asegurar su conformidad con el ordenamiento jurídico, se desarrolla bajo la modalidad denominada “función interventora”.

contable-financiera, aumentando simultáneamente los conocimientos teóricos y técnicos sobre ella.

En ese sentido, Gras (2010) señala que si bien es cierto que la auditoría ha alcanzado un mayor desarrollo en su orientación a la auditoría de cuentas o auditoría financiera, también debemos reconocer que por razones económicas, legales y de evolución del entorno social existen otros tipos de auditoría, entre las que destaca a la auditoría interna.

En la perspectiva histórica López, *et al.* (2003) relata que las auditorías anuales de los estados financieros realizadas por auditores externos no eran suficientes garantes de que la información se estuviera manejando adecuadamente y había la necesidad de que los propios empleados colaboraran en asegurar que los registros financieros fuesen precisos y oportunos.

Nace así en la década de los años 20 la primera conceptualización de la auditoría interna.

A partir de los años 60, definiéndose como una actividad independiente al servicio de la dirección, la auditoría interna asume la responsabilidad en la comprobación del cumplimiento de normas, planes, políticas y procedimientos, con un fuerte acento en el control interno.

Se caracteriza por su concepción como un servicio a la organización. Sus actividades las realizan en forma de control gerencial mediante evaluaciones sobre la efectividad de otros controles, emitiendo informes sobre sus conclusiones y hallazgos hacia los gestores.

Su perfil dio así un giro, desde la función exclusivamente supervisora a la de prevención, en la que los auditores internos se transformaron en asesores de la dirección y la empresa en su conjunto.

White (2008) menciona que en esta nueva posición los auditores internos poseen cada vez más elevados estándares de desempeño y responsabilidad y que en muchos casos tienen que actuar como personas ajenas a la organización, con una posición objetiva y crítica dentro de sus propias organizaciones.

1.2.1. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

En la actualidad, la auditoría interna se ha convertido en una ciencia multidisciplinaria que no se limita a los asuntos financiero-contables sino que abarca diversos ámbitos que manifiestan la necesidad de verificación para cubrir la actuación de los entes en busca de su objetivo.

Por otra parte, la internacionalización y la complejidad económica con modelos y sistemas variables de administración que ha obligado al redimensionamiento y especialización empresarial, han surgido nuevos y complejos problemas para las organizaciones.

Aunado a ello, el fenómeno de la globalización y el permanente cambio tecnológico propiciaron eventos con fuerte impacto mundial en el ámbito empresarial y organizativo poniendo de manifiesto que el estudio de la auditoría interna y su influencia en el gobierno corporativo de las empresas ha sido una preocupación constante que se ha incrementado en los últimos años (Alonso, 2008).

Esto también se pone de manifiesto a través del reconocimiento que ha recibido la auditoría interna por parte de organizaciones mundiales como la International Federation of Accountants (IFAC); la International Accounting Standards Board (IASB); la Securities and Exchange Commission (SEC) y la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

Lo anterior se consolida con la amplia visión del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (IIA-IAI, 2011) que concibe a la auditoría interna de acuerdo a la definición adoptada por los órganos colegiados de auditores internos asociados al Instituto de Auditores Internos (IIA):

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

1.2.2. CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

González (1996) reportó hace más de una década que la clasificación de los tipos de auditoría, por su objeto de análisis, ubicaban la acción de la auditoría interna en el área exclusivamente no financiera, circunscribiéndose al marco de las auditorías de cumplimiento y de actuación.

Cabe precisar algunas interpretaciones asignadas a la clasificación que la autora nos presenta en la tabla 1.1.

La auditoría financiera (o auditoría de estados financieros) es definida por López, *et al.* (2003) como “un proceso lógico basado en la evidencia dirigido a que una persona experta ajena a la empresa emita una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales, de acuerdo con los principios y normas generalmente aceptadas”.

Además, indica que la auditoría de cumplimiento revisa el comportamiento de una entidad referido a aquellos aspectos en los que existen normas, procedimientos o premisas impuestos externa o internamente. Su objetivo es emitir una opinión sobre el grado de adecuación de la entidad a las normas que la regulan.

Genis (1990)³ señala que en la auditoría de actuación se relacionan dos conceptos que en la literatura se manejan como similares: la auditoría operativa (u operacional) y la auditoría de gestión.

La auditoría de gestión también ha sido identificada como auditoría de procesos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP, 2008). Ésta consiste en evaluar la eficiencia, eficacia y economía con que están siendo utilizados los recursos.

González (1996) apunta que la auditoría operacional u operativa ha sido definida por el Comité Especial de la American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) como un examen sistemático de las actividades de una organización (o de un segmento estipulado de las mismas) en relación con objetivos específicos, con el fin de evaluar el comportamiento, señalar las oportunidades de mejora y generar recomendaciones para optimizar o favorecer la acción.

³ Sin embargo, según Genis (1990) la auditoría operativa es distinta y más limitada que la auditoría de gestión. Su labor se centra exclusivamente en la eficiencia, efectividad y economía de las operaciones de una empresa, y puede realizarla tanto los auditores externos como los auditores internos; aunque se estima que los de mayor conocimiento para su realización son los auditores internos.

Tabla 1.1
Clasificación de la auditoría por objeto de análisis

	Auditoría Financiera	Auditoría no financiera		
		Auditoría de cumplimiento	Auditoría de actuación	
Alcance	Estados contables e información económico-financiera de las empresas, referida a sus operaciones y situación patrimonial	Conducta de una entidad referida a aquellos aspectos en los que existen normas, procedimientos o premisas impuestos externa o internamente que la regulan	Auditoría operativa Procedimientos, sistemas, programas, políticas y métodos en general, puestos en marcha en una entidad para la realización de su actividad	Auditoría de gestión Gestión de una entidad en términos de resultados-eficacia en consecución de los objetivos y eficiencia en la utilización de recursos-, e indirectamente la actuación de directivos
Objetivo	Emitir una opinión sobre el grado de correspondencia entre la información anterior y la situación económico-financiera real de la entidad	Emitir una opinión sobre el grado de adecuación de la conducta de la entidad a las normas que la regulan	Emitir una opinión sobre el grado de adecuación de los sistemas, procedimientos y mecanismos a los diseños establecidos por la dirección, así como su efectividad para que la entidad sea económica, eficaz y eficiente	Emitir una opinión sobre la gestión y actuación de la entidad y su capacidad de mantener una posición competitiva
Finalidad	Garantizar la fiabilidad de la información económico-financiera a sus usuarios	Garantizar que la actuación, el comportamiento o la conducta de las unidades económicas se realiza en observancia con las regulaciones que la afectan	Mejorar la eficiencia operativa de las entidades	Mejorar la eficiencia de la gestión empresarial y garantizar a los sujetos económicos externos a la entidad la conducta de la misma
Ámbito	Público o privado	Público o privado	Público o privado	Público o privado
Auditor	Externo	Externo e interno	Interno	Externo e Interno
Usuarios	Externos	Externos e internos	Internos	Externos e internos

Fuente: Elaboración propia con información de González (1996).

Adicional a lo anterior, debemos señalar que los terrenos de la auditoría se han ampliado profusamente, ya que los nuevos enfoques del trabajo del auditor rebasan el concepto de la eficiencia en los temas contables y financieros.

Ejemplo de ello es la propuesta de Norka (2004) quien reitera la necesidad de un enfoque holístico en auditoría.

Hablamos entonces de la auditoría integral (o integrada) cuyo método de aplicación se refiere a la sumatoria de diversos tipos de auditoría, tales como la auditoría legal, auditoría ambiental, auditoría tributaria, auditoría de información, auditoría tecnológica, auditoría social, auditoría de recursos humanos, auditoría económica, auditoría medioambiental, entre otras.

La interpretación más simple es considerar que la auditoría integral tiene como ámbito de interés a la organización en su conjunto, lo cual coincide con el enfoque de la auditoría interna que ya hemos expuesto en epígrafes anteriores.

1.2.2.1. AUDITORÍA INTERNA Y AUDITORÍA EXTERNA

Los estudiosos declaran que la auditoría interna es un sub-campo de la auditoría; se encuentra en permanente cambio y se encuentra en un proceso constante de actualización respecto del conocimiento profesional (Hass, *et al.*, 2006).

En este sentido, al abordar nuestro tema desde su inserción en la auditoría como concepto general, debemos precisar nuevamente que la auditoría interna se puede concebir desde la perspectiva de una autoevaluación de la propia entidad y desde la evaluación realizada por un agente externo.

Herrador y San Segundo (2005) apuntan que cuando a la función de auditoría se le añade el calificativo de “interna” se está haciendo referencia a un proceso de evaluación realizado desde el interior de la propia entidad auditada.

Esta afirmación presenta un significativo cambio a la concepción que había señalado Borrajo (2002), en la que se había definido a la auditoría interna como la modalidad de auditoría que se desempeña “desde el interior” de la organización “por personal adscrito a la misma”.

Llegado a este punto, es necesario hacer énfasis en la diferencia entre la auditoría interna y la auditoría externa desde diversas perspectivas.

Hevia (1986) define a la auditoría externa en los siguientes términos:

“Un servicio prestado por profesionales cualificados de la contabilidad que consiste en la realización, según normas y técnicas específicas, de un examen de los estados financieros de una empresa, a fin de expresar su opinión independiente sobre si tales estados financieros presentan adecuadamente la situación económico-financiera de dicha empresa en un momento dado, sus resultados y los cambios en su situación financiera, en un período determinado, de acuerdo con principios contables generalmente aceptados”.

Sin mayores cambios en dicha concepción tradicional de la auditoría externa, Reding, *et al.* (2009) atribuyen la tarea sustantiva del examen o verificación de las transacciones, cuentas, informes o estados financieros para evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales de todo tipo; proporcionar aseguramiento y permitir la emisión de un dictamen escrito que expresa si los estados financieros contables tienen una presentación adecuada, según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La revisión sobre ambos conceptos indica que la naturaleza de estas actividades refleja importantes diferencias en sus características básicas (tabla 1.2).

Los elementos conceptuales de la auditoría interna son amplios y variados, no limitándose al área económico-financiera, sino que analiza todo el campo de operaciones y actividades de la empresa u organización, desde una perspectiva de creatividad, valor agregado y apoyo hacia la consecución de los objetivos institucionales.

Nuestro análisis comparativo muestra la posibilidad de que el auditor externo pueda realizar la función de auditoría interna, pero el auditor interno no efectúa auditorías externas, ya que dicha función no tiene cabida en su responsabilidad profesional. Además, por su propia naturaleza, la acción del auditor interno no tiene implicación jurídica.

Los destinatarios de la información generada por la auditoría interna incorporan, como parte importante de los stakeholders a diversos colectivos al interior de la propia organización, incluyendo a los propios auditados y a los integrantes de la sociedad civil que están implicados en las diversas tareas y propósitos de la institución.

Esta es una clara diferencia respecto de la auditoría externa cuyos principales destinatarios de sus hallazgos son quienes están involucrados directamente en el cumplimiento de la legalidad y el desempeño económico-financiero de la organización.

Las normas y procedimientos que rigen a la auditoría interna son las establecidas por el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI) de aplicación voluntaria en el marco de la ética profesional que le es propia.

En tanto que la auditoría externa se rige obligatoriamente por las normas internacionales de auditoría y por los principios y normas técnicas generalmente aceptados por la profesión.

Tabla 1.2
Características de la auditoría interna y la auditoría externa

	Auditoría interna	Auditoría externa
Elementos conceptuales	• Independencia • Objetividad • Aseguramiento y consulta (Asesoría) • Evaluación y mejora de procesos • Consecución de objetivos • Valor agregado	• Independencia • Objetividad • Gestión económico-financiera • Legalidad
Ente auditor	• Auditor interno • Opcionalmente: Auditor externo (outsourcing)	• Auditor externo: Profesional independiente o Entidad/empresa privada • Órgano de Control Externo (Institucional)
Destinatario final	• Consejo de Administración • Presidencia/Dirección General • Comité de Auditoría • Comité Interno de Gestión* • Cuerpo Directivo • Áreas auditadas • Ciudadanos *Consejo Social; Comité de Finanzas; Patronato; etc.	• Accionistas/Consejo de Administración • Órganos de control • Órganos legisladores • Órganos políticos • Otros entes públicos (acreedores, analistas)
Normas y procedimientos	• Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna • Instituto de Auditores Internos (IIA)	• Normas Internacionales de auditoría (Sector privado/Sector público) • Principios y Normas Técnicas de auditoría generalmente aceptados por la profesión.
Énfasis (Enfoque)	• Auditorías voluntarias • Auditoría integral • Asesoría y apoyo a todos los niveles de la organización • Control; Riesgo; Gobierno	• Auditoría de regularidad: Auditorías financieras y de legalidad • Auditorías obligatorias • Fiscalización/Estados financieros • Gestión económico-financiera
Ámbitos	• Sector público • Sector privado	• Sector público • Sector privado

Fuente: Elaboración propia.

Los trabajos de auditoría externa, que por definición deben ser realizados por personas u órganos independientes a la entidad auditada, se desarrollan de acuerdo con normas y procedimientos internacionalmente homologados o debidamente reglamentados a nivel nacional. Su normativa no suele ser alterada o modificada en su ejecución y se exige su estricto cumplimiento, con efectos legales en caso de su violación.

El enfoque de la auditoría interna obedece a su definición moderna, por lo que hace énfasis en las auditorías voluntarias y preferentemente integrales; con funciones que abarcan todos los ámbitos de la organización y dirigidas a la supervisión de los sistemas de control, gestión de riesgo y gobierno.

Por su parte, la auditoría externa se orienta con énfasis a los temas económicos financieros, incluyendo el cumplimiento de la normativa aplicable y atiende a las cuestiones de carácter obligatorio.

Por último, señalamos que la instrumentación de ambos tipos de auditoría puede darse tanto en el sector público como en el privado.

1.2.2.2. AUDITORÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA PRIVADA

En el epígrafe anterior hemos visto que la clasificación de la auditoría como interna y externa no presenta exclusividad o incompatibilidad de su instrumentación en los ámbitos público y privado.

Sin embargo, la coexistencia de estos sectores y tipos de auditoría hacen necesaria una precisión adicional, en atención a su ámbito de desempeño. Esto es, queremos diferenciar la auditoría pública de la auditoría privada, como aquella que corresponde a uno y otro sector en el que se desempeñan las organizaciones.

Teniendo como fundamento los objetivos de las organizaciones privadas frente al de las públicas, González (2011) sugiere que la auditoría privada es estrictamente una auditoría de cuentas y la auditoría de la administración pública es una auditoría de la actuación económica de la entidad, normalmente identificada como “fiscalización”.

Con lo anterior se pretende explicar porqué la amplitud y tiempo con el que se realiza el análisis del cumplimiento de legalidad y el control interno es mayor en el sector público, habida cuenta de los diversos procesos y trámites que por ley están implicados.

Brusca y Torres (1995) y Ugalde (2002) complementan la idea sobre la auditoría del sector público al asegurar que las principales temáticas de este tipo de auditoría es la rendición de cuentas y, en consecuencia, el control que sobre ellas se ejerce.

Ello conduce a que el destinatario final de la auditoría del sector público, según Ramírez (2010), esté constituido por órganos legisladores y de control; entes públicos y ciudadanos, lo que hace que en las entidades gubernamentales sin ánimo de lucro el peso del control de legalidad sea muy significativo, mientras que en el sector privado los resultados tienen como destinatarios a los órganos reguladores y accionistas de la empresa, fundamentalmente.

En un extremo, las empresas privadas procuran la maximización de sus beneficios económicos o utilidad en el mercado en una franca competencia por la preferencia de los usuarios o consumidores y su enfoque empresarial no sólo exige lograr la subsistencia sino, además, obtener atractivas tasas de rendimientos para sus accionistas.

Ante esta situación operativa, para Martínez de Antoñana (1997) las empresas del sector privado se rigen únicamente por las leyes de sociedades anónimas y mercantiles y deben presentar sus estados contables de acuerdo con los principios establecidos en la normativa contable, de carácter internacional y/o nacional, sometiendo sus cuentas anuales a las auditorías financieras correspondientes, de acuerdo a los principios generalmente aceptados.

En el otro extremo, las empresas u organizaciones públicas se constituyen con el objetivo de atender y satisfacer las necesidades de la sociedad en el marco de las políticas públicas. Su rentabilidad se mide con base en sus objetivos sociales y de desarrollo humano, lo cual no está reñido con esquemas de economía, eficiencia y eficacia.

Por esos motivos, Tamez (2010) reporta que las entidades, organismos o empresas del sector público se rigen por los principios y normas técnicas de auditoría específicas, en este caso, del sector público, debiendo cumplir con los lineamientos normativos de los distintos órdenes de gobierno en los que dicha entidad, organización o empresa pública se inserta. Su inserción puede ser de orden nacional (federal o central), autonómico o institucional.

Lozano (1993) propugna la distinción entre fiscalización y auditoría, pero concluye en que en ambos casos se utilizan las técnicas de auditoría. Es así que la herramienta de trabajo del control parlamentario es la fiscalización, y la auditoría es el término que se utiliza para el sector privado pero, en su caso, deben utilizarse sus técnicas en el sector público.

Para mayor precisión en lo relativo al sector público, el autor establece que la auditoría es un instrumento al servicio de la función fiscalizadora.

Bajo esta conceptualización es posible aceptar, en términos generales, que no obstante las diferencias expresadas en cuanto a sus propósitos, las técnicas y los procedimientos en la elaboración de una auditoría son esencialmente los mismos, ya se trate de una auditoría pública o privada.

Una oportuna precisión sobre esta convergencia de técnicas y procedimientos se desprende del análisis de Gómez (2010), quien registra que la auditoría ha guiado la aprobación y justificación del manejo de los fondos públicos o privados y su génesis tiene su antecedente y determinante en la auditoría privada.

Pero nos hace ver, a través de su análisis crítico sobre la estrategia de colaboración de la auditoría pública con la privada, el punto de vista de Medina Jáber⁴ quien advierte que ha existido una invasión de métodos de control y gestión del sector privado que no tienen cabida en la gestión pública y no pueden aplicarse en el sector público, sin más.

Esta reflexión sobre el alcance, impulso y necesidad de la política de evaluación en el sector público plantea que es imprescindible establecer los procesos, técnicas y métodos para que la ejecución de la función de control de la gestión económica y financiera de las administraciones en este sector evolucione correctamente.

Esto significa que para la definición de métodos y técnicas de auditoría para evaluar las políticas y servicios públicos deben considerarse, obligadamente, las particularidades que le distinguen del sector privado.

Por último, en relación a la función de auditoría interna en estos dos sectores, Carhill y Kincaid (1989) ya habían argumentado que el alcance de la auditoría interna debiera ser mucho mayor en el sector público que en el sector privado debido a dos diferencias significativas:

- Los organismos del sector público operan bajo esquemas rígidos en los que las actividades son autorizadas por la legislación.
- La orientación de los servicios de los organismos públicos otorga una menor importancia a los factores de costos y los problemas asociados con la utilidad.

A pesar de ello, Montesinos (1994) identifica que en el sector público la auditoría interna no ha sido objeto de normalización a través de pronunciamientos o disposiciones reguladoras de carácter legal.

El estudio de Goodwin-Stewart (2004), que compara la auditoría interna de los sectores público y privado en Australia y Nueva Zelanda, concluye en que los auditores internos del sector público tienen un mejor posicionamiento que los del sector privado, ya que estos últimos reportan mayoritariamente al director de finanzas antes que al comité de auditoría o a otra autoridad del directorio con mayor jerarquía o visión organizacional; por otra parte, en el sector público la función de auditoría interna se visualiza como una función que debe ser

⁴ La cita puede consultarse en: <http://fiscalizacion.es/2008/02/17/hacia-el-modelo-de-evaluacion-de-la-gestion-publica/>

atendida con personal permanente y no temporal, como ocurre con mayor frecuencia en el sector privado del estudio.

Sin embargo, los resultados anteriores no pueden generalizarse ya que, al parecer, los requerimientos en el sector público han sido menores o menos claros en el sector público que en el sector privado y es notorio que, por su propia voluntad o por la presión legal, en algunos segmentos del sector privado se alienta con mayor énfasis a contar con la función de auditoría interna, como lo ha sido en el sistema bancario y, en general, en los negocios empresariales que están más relacionados con las finanzas.

1.2.2.3. SERVICIOS DE AUDITORÍA INTERNA CON AUDITORES EXTERNOS

Hemos visto que en su concepción básica la auditoría interna se consideraba como la modalidad de la auditoría que se desempeña desde el interior de la organización, por personal adscrito laboralmente a la misma, concepto que se ha modificado, a la luz de las nuevas interpretaciones.

La prestación de servicios de auditoría interna por parte de auditores externos ha sido un factor polémico con suficiente análisis, y la discusión retomó impulso tan pronto se había difundido la nueva definición (Caplan, 2000; Geiger, *et al.*, 2002; Ahlawat y Lowe, 2004; Caplan *et al.*, 2007).

Brandon (2010) nos indica que este servicio ya existía de facto en el mercado de la auditoría, pero continúa siendo motivo de amplia discusión en la literatura científica a pesar de contar con la disposición del IIA (IIA, 2008) y de los avances en la aclaración de sus diferencias operativas.

El impacto de esta confrontación se relaciona con sus efectos sobre la independencia del auditor, los costos de la auditoría, la competencia entre las profesiones de auditoría interna y auditoría externa, entre otros (Arena y Jeppesen, 2010; Rittenberg y Covalesski, 2001).

López, *et al.* (2009) presenta un resumen de alarma y preocupación, con argumentos a favor y en contra (tabla 1.3) en el marco de la prestación conjunta de servicios de auditoría y de no auditoría en general, por parte de las firmas externas y su posible regulación.

Tabla 1.3
Servicio de auditoría interna realizado por auditores externos

Argumentos a favor	Argumentos en contra
Incrementa los conocimientos sobre el cliente	Incrementa la dependencia económica del cliente
Mejora la competencia dentro del mercado de las empresas de auditoría	Provoca una pérdida de la calidad de la auditoría
Beneficia a la independencia de los auditores	Incrementa la familiaridad y confianza con el cliente
Mejora la satisfacción de los clientes de las empresas de auditoría	Crea situaciones conflictivas por auto-revisión
Incrementa las posibilidades de atraer y retener al personal de las firmas	Desprestigia a la profesión auditora

Fuente: Elaboración propia con información de López, *et al.* (2009).

Según Arena y Jeppesen (2010),⁵ desde mediados de la década de 1990 la auditoría interna había sido cada vez más subcontratada a empresas contables privadas.

Estos autores, basados en la teoría del régimen de las profesiones de Abbott (1988), realizan su análisis sobre la profesionalización de la auditoría interna en Dinamarca y discuten la relación de la auditoría interna con la auditoría externa en función de su aparente competencia por parte de auditores externos que prestan estos servicios (outsourcing).

En similar línea de investigación, Rittenberg y Covaleski (2001) concluyen en que esta tendencia dio lugar a una relación de competencia entre los auditores internos y externos, lo que se convirtió en una parte importante del contexto que influye en la profesionalización de la auditoría interna.

Díaz (2005), por su parte, analiza las consecuencias de la ley Sarbanes-Oxley (SOX)⁶ sobre los trabajos que desarrolla el auditor e incluye en su análisis un “inventario” de servicios no permitidos al auditor de cuentas entre los que se encuentra el outsourcing integral de servicios de auditoría interna, como parte del aumento de exigencia y presión sobre la independencia efectiva de los auditores.

Además señala que esta ley estableció que el comité de auditoría debe autorizar, de forma previa a su contratación, cualquier servicio permitido que pretenda contratarse con el auditor de cuentas.

⁵ Arena y Jeppesen (2010) mencionan que este enfoque también fue utilizado por Covaleski, argumentando que la auditoría interna y externa, a finales de 1990, se vieron envueltas en la competencia sobre la jurisdicción de la auditoría interna, a fin conseguir más y más trabajo.

⁶ El Congreso de los Estados Unidos aprobó la Ley Sarbanes-Oxley de 2002 (SOX) que, entre otras cosas, requiere la opinión del auditor sobre la eficacia del sistema de control interno de las empresas.

Al parecer, estos hechos normativos propiciaron que la ola de outsourcing se detuviese y los auditores internos encontraron una oportunidad de recuperar su papel en la gobernanza empresarial, en la dirección general y en el riesgo, en particular.

No obstante, en la actualidad el espacio laboral para que los auditores externos participen en la función de auditoría interna sigue vigente.

Cabe señalar que cuando el Instituto de Auditores Internos (IIA) actualizó la definición reconoció explícitamente la implicación intelectual y profesional de los auditores externos en la auditoría interna ya en que ella no se declara expresamente que la auditoría interna deba ser una función efectuada exclusivamente “por personal de la institución”, tal y como se conceptualizaba con anterioridad.

Con ese paso parecía que la controversia estaba allanada al atenderse la demanda de las grandes empresas privadas por el interés de ofrecer el servicio.

Ante la permanente inquietud que esta cuestión continuó representando en los años recientes el IIA emitió la “Declaración de Posición del IIA sobre Alternativas de Obtención de Recursos para la Función de Auditoría” (IIA, 2008) a fin de aclarar el punto de vista del gremio profesional.

De dicho documento rescatamos textualmente los siguientes términos:

“Desde la perspectiva del IIA, la auditoría interna, independientemente de quién ofrezca el servicio, se debe llevar a cabo conforme a las Normas. El IIA cree que el personal competente desde el punto de vista profesional y con disponibilidad total de recursos que integre la organización, ya sea interno o externalizado, es el que mejor lleva a cabo la actividad de auditoría interna.

El IIA reconoce que muchos acuerdos de participación conjunta con proveedores externos han sido efectivos para ayudar a las organizaciones a obtener servicios de auditoría interna que contribuyan a alcanzar los objetivos estratégicos de la dirección”.

A través del mismo comunicado el IIA refuerza sus recomendaciones y orientación sobre este aspecto remitiéndonos al “Consejo para la Práctica 1210.A1-1 del IIA, Obtención de servicios para respaldar o complementar la actividad de auditoría interna”.

En las disposiciones del IIA plasmadas en su nueva definición y refrendada en los Documentos de Posicionamiento emitidos por el mismo organismo se incluye de manera clara la opción de que los profesionales externos puedan brindar esos servicios a las organizaciones (*outsourcing*).

Sobre la misma cuestión, las diferencias que se nos hicieron ver entre la auditoría interna y externa, desde la óptica de sus funciones, señalan que en todo caso no es competencia de la auditoría interna opinar sobre las cuentas anuales.

Pero aún cuando en esos términos se indican áreas de trabajo totalmente ajenas, se deberá tomar nota de que la auditoría interna no resulta ser una función ajena a la cuestión financiera de la entidad, ni a su vinculación y coordinación con la auditoría externa en el terreno contable–financiero.

El trabajo de la auditoría interna abarca objetivos y actividades tanto financieras como operacionales, en tanto que el examen ordinario de los auditores externos se orienta a obtener evidencia suficiente que permita soportar una opinión sobre la fiabilidad de los estados financieros.

Visto lo anterior, nos encontramos en un escenario en el que confluyen estas dos vertientes de la auditoría que, en los dos ámbitos de aplicación deben apoyarse mutuamente, por lo que la posibilidad de que los auditores externos realicen la función de auditoría interna debe interpretarse en su justa dimensión y necesidad.

Borrajó (2002) nos hace ver que la vinculación de estas vertientes se hace crítica cuando es indispensable tomar en cuenta que habrá diversos asuntos que el auditor externo requiera asegurar que sean comunicados a la alta dirección, tales como importantes debilidades de control, errores o irregularidades o, incluso, dificultades para realizar la auditoría.

Este enlace institucional hacia la alta dirección corresponde a la auditoría interna y su intervención refuerza el apoyo mutuo al que nos hemos referido.

1.3. NORMATIVA RELACIONADA CON AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR PÚBLICO. ÁMBITOS DE DESARROLLO

La auditoría interna es una disciplina especializada cuyo impulso y concreción están determinados por el interés de los profesionales y de los propios responsables de la gestión en las organizaciones públicas y privadas, en prácticamente todo el mundo.

Su normativa se da en el esquema de acuerdos y desarrollos conceptuales orientados a elevar su capacidad de impacto y utilidad para alcanzar el óptimo desempeño de las entidades.

Aunque su desarrollo inició y ha tenido un mayor impulso en las empresas privadas, su implantación es extensiva hacia el sector público, adecuando su desempeño a las particularidades del entorno al margen del ámbito público o privado en el que estas se encuentren.

Con estas premisas, el objeto del presente epígrafe es identificar a los principales organismos reguladores y los apartados de su normativa que en los distintos órdenes de gobierno tienen influencia directa o indirecta en la auditoría interna.

Diferenciamos su naturaleza pública o privada y, en consecuencia el carácter vinculante de sus disposiciones.

Como guía general, en la figura 1.1 presentamos el esquema de asociación de los ámbitos normativos con los organismos implicados, abarcando desde el orden internacional hasta el institucional que se refiere, particularmente, a las universidades públicas de España y México.

Hacemos la observación de que, desde el ámbito internacional, surte efecto la normativa específica sobre auditoría interna en España a través del Instituto de Auditores Internos de España (IIA)⁷ y, en México, del Instituto Mexicano de Auditores Internos (IMAI).

⁷ Cabe mencionar que, en forma especial para Europa, hay normativas regionales, como las Directivas Comunitarias que emanan y se circunscriben a la Unión Europea, de la cual forma parte España. Sobre auditoría interna, en particular, existen las normas de la European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) para Europa e Israel, dependiente del IIA de Estados Unidos.

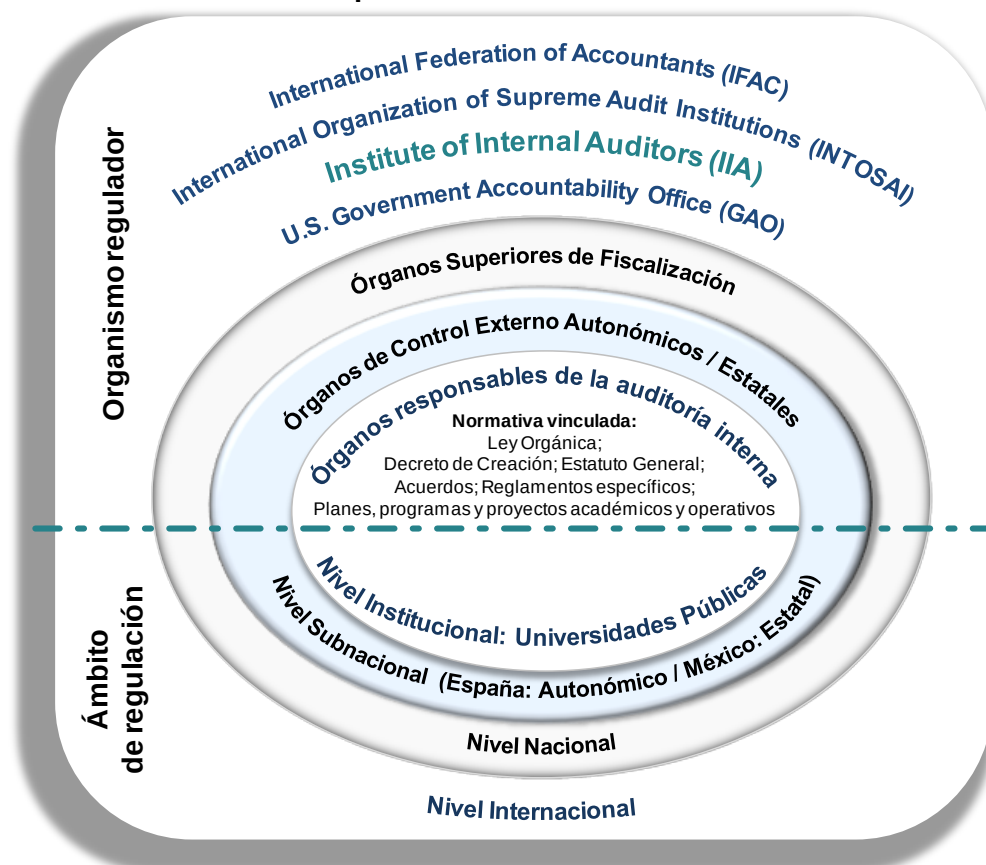
Estos dos organismos, por su asociación con el Instituto de Auditores Internos (IIA) de alcance mundial, difunden y apoyan la misma normativa del IIA Global con especial dedicación su país de origen.

También adelantamos que el marco teórico y normativo que en el ámbito institucional tiene la auditoría interna para su instrumentación dentro de las organizaciones universitarias debe ser el que sustenta el Instituto de Auditores Internos, como único modelo que a nivel internacional es reconocido por los profesionales la auditoría interna organizados.

Su modelo, el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI), tiene la posibilidad de coexistir con la normativa que las propias instituciones han desarrollado a través de sus propias leyes, decretos, estatutos y reglamentos internos.

De acuerdo a De los Santos y Fraga (2002), las normas internacionales de auditoría pretenden su aceptación y aplicación mundial; sin embargo es conveniente aclarar que éstas deben tener en cuenta las reglamentaciones locales que rigen la auditoría de información financiera en cada país.

Figura 1.1
Ámbitos y órganos reguladores de auditoría con impacto en la auditoría interna



Fuente: Elaboración propia.

1.3.1. NORMATIVA INTERNACIONAL DE ORGANISMOS PRIVADOS

En la dirección de conocer la normativa auditora relacionada con el sector público, iniciamos este epígrafe con la información de tres instituciones privadas que gozan de privilegiado posicionamiento internacional; con la misma orientación concluimos nuestra revisión incorporando los aspectos más relevantes de la normativa asociada a nuestro tema en el sector financiero.

Las tres instituciones privadas que puntualmente consideramos en este estudio realizan actividades que tienen fuertes repercusiones de interés público:

- International Federation of Accountants (IFAC),
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI),
- Institute of Internal Auditors (IIA),
- Basel Committee on Banking Supervision (BCBS).

Según Barquero (2008) los principios y normas de estos organismos se vinculan de manera directa con la auditoría externa y la auditoría interna de las entidades públicas y, al contemplar su relación con los auditores internos de las entidades fiscalizadas, se involucran también con el control interno.

1.3.1.1. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

Esta es una organización global con presencia en 127 países; cuenta con 167 miembros asociados, conformados por organismos profesionales nacionales de contaduría. En total se estima que sus asociados representan a poco más de 2,5 millones de contables del sector público, la industria, el comercio, el gobierno y la academia.

Esta organización mundial fue fundada en 1977, en el congreso Mundial en Munich, Alemania, con la finalidad de desarrollar normas internacionales sobre ética, auditoría, formación y las normas internacionales de contabilidad del sector público, a través de sus consejos independientes.

En relación a la auditoría, las firmas internacionales que presentan auditorías de estados financieros son representadas en el IFAC a través del “Foro de las firmas”; a través del cual

los miembros contribuyen con el propósito de elevar la práctica internacional de auditoría bajo la premisa de servir a los intereses públicos.

Dependiente del IFAC se encuentra el International Auditing Assurance Standard Board (IAASB) cuyos objetivos son:

- Establecer, de manera independiente y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados,
- Facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales.

Las normas que emite el IAASB son las siguientes:

- International Standards on Auditing, Assurance Engagements and Related Services (ISAS) o Normas Internacionales de Auditoría (NIAs).
- International Standards on Quality, Control (ISQCs-Control de Calidad),
- International Code of Ethics (ICEs),
- International Education Standards (IES),
- International Public Sector Accounting Standards (IPSASs).

En cuanto a la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) en las Empresas Públicas, el Colegio Oficial de Censores Jurados de Cuentas de la Comunidad Valenciana⁸ sostiene que:

- A efectos de información financiera, una empresa es una empresa.
- Generalmente se requiere la opinión de un auditor sobre la información financiera.
- Los objetivos de la auditoría de las empresas públicas y privadas son similares.
- Las auditorías de la información financiera de empresas públicas deben cumplir las NIAs.
- Las empresas públicas pueden incluir información adicional a las privadas (p.ej., desarrollo presupuestario). Puede ser preciso adaptar algún procedimiento de auditoría.
- Las empresas públicas pueden incluir aspectos no financieros (cumplimiento de la legislación, contratación pública, control interno, información sobre eficiencia, eficacia y economía).
- Para poder emitir su opinión, los auditores deben ampliar su trabajo adecuadamente.

⁸ IFAC: Normas Internacionales de Auditoría. Perspectivas del Sector Público. Documento del Colegio Oficial de Censores Jurados de Cuentas de la Comunidad Valenciana. Presentación de Lucio Torres (2010). Disponible en www.auditors-censors.com/pfw_files/cma/doc/eventos/sector_public_2010/Torres.pdf

- Al final de cada NIA se incluye una PSP (Perspectiva en el sector público). Donde no se incluye ninguna PSP se entiende que la NIA es aplicable al sector público en todos sus aspectos importantes.

La manera de aplicar las NIA al sector público (nos referimos tanto a los auditores como a las entidades públicas auditadas), puede requerir adaptaciones específicas, fundamentalmente por la existencia de:

- Marco normativo y legal extenso y complejo
- Marco conceptual y normas contables distintos

Finalmente, las Normas Internacionales de Auditoría o International Standards on Auditing, Assurance Engagements and Related Services (ISAAERS), son las siguientes (tabla 1.4):

Tabla 1.4
Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)

100-199. CUESTIONES INTRODUCTORIAS
200-299. PRINCIPIOS Y RESPONSABILIDADES GENERALES
200. Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría
210. Condiciones de los contratos de auditoría
220. Control de calidad para las auditorías de información financiera histórica
230. Documentación de la auditoría
240. La responsabilidad del auditor en relación al fraude en la auditoría de los estados financieros
250. Consideración del cumplimiento de la legislación y de la regulación aplicables en la auditoría de los estados financieros
260. Comunicación con los responsables del gobierno de la empresa
265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los encargados de la gobernanza y la gestión
300-499. EVALUACIÓN DE RIESGOS Y RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS
300. Planificación de la auditoría de los estados financieros
315. Identificación y evaluación de los riesgos de incidencias significativas para la comprensión de la empresa y de su entorno
320. La materialidad en la planificación y realización de la auditoría
330. Las respuesta del auditor a los riesgos evaluados
402. Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan empresas de servicios
450. Evaluación de las equivocaciones identificadas durante la auditoría
500-599. EVIDENCIA DE AUDITORÍA
500. Evidencia de auditoría
501. Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales para partidas específicas
505. Confirmaciones de terceros externos
510. Contratos iniciales – Saldo de apertura
520. Procedimientos de revisión analítica
530. El muestreo en auditoría
540. Auditoría de las estimaciones contables, incluyendo el valor razonable y revelaciones relacionadas
550. Terceros vinculados
560. Hechos posteriores
570. Empresa en funcionamiento
580. Declaraciones de los administradores de la empresa
600-699. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE TERCEROS
600. Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros del grupo (incluyendo el trabajo de los auditores de otro auditor)
610. Utilización del trabajo de auditoría interna
620. Utilización del trabajo de un experto
700-799. CONCLUSIONES E INFORME DE AUDITORÍA
700. El informe del auditor y reporte de los estados financieros

705. Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente
706. Énfasis en párrafos de la materia y otras materias en el dictamen del auditor independiente
710. Información comparativa- Estados financieros comparativos
720. Responsabilidades del auditor relativas a otra información en documentos que contienen los estados financieros auditados
800-899. ÁREAS ESPECIALIZADAS
800. Consideraciones especiales- Auditorías de los estados financieros de acuerdo con los marcos de propósito especial
805. Consideraciones especiales- Auditorías de los estados financieros individuales y elementos específicos, cuentas o partidas del estado financiero
810. Compromisos de informar sobre el resumen de los estados financieros

Disponible en idioma inglés en: www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards

Fuente: IFAC.

1.3.1.2. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI)

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OIEF), mejor conocida mundialmente como INTOSAI, se creó en 1953 bajo los auspicios de la Organización de Naciones Unidas (ONU).

En la actualidad cuenta con 134 miembros de pleno derecho (Entidades Fiscalizadoras Superiores); una organización supranacional: la European Court of Auditors (Luxembourg); y cuatro Asociados que, a su vez, son organizaciones de presencia global:

- Association des Institutions Supérieures de Contrôle Ayant en Commun l'usage du français (AISCCUF),
- Organization of SAls of Portuguese Speaking Countries (CPLP),
- The Institute of Internal Auditors (IIA),
- World Bank.

INTOSAI es la organización central para la fiscalización pública exterior que “desde hace más de 50 años ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)⁹ en sus respectivos países”.¹⁰

Inicialmente, su fin principal era fomentar el intercambio de ideas entre las (EFS) y, posteriormente (1998) se acordó apoyar el desarrollo de directrices para la aplicación de las Normas de Auditoría de INTOSAI, actualmente denominadas Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés).

⁹ También denominadas: Órganos Superiores de Fiscalización (OSF).

¹⁰ www.intosai.org/en/about-us.html

Es conveniente señalar que en INTOSAI se consideró oportuna la formulación e incorporación de directrices específicas para la auditoría operativa debido a que múltiples EFS demandaron la atención especial a este rubro diferente de la auditoría financiera.

Las normas INTOSAI contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas, por lo que representa un importante avance en el proceso de perfeccionar la auditoría operativa entre los auditores de la Administración Pública.

Se acepta que sus directrices reflejan las mejores prácticas actuales, pero también se ha estipulado que no serán de plena aplicación por todos los miembros de INTOSAI, debido al respeto de los mandatos y tradiciones nacionales, por lo que cada miembro determinará cuál es la mejor manera de aplicar y utilizar estas directrices.

Para INTOSAI la auditoría “es el examen de las operaciones, actividades y sistemas de determinada entidad, con la intención de verificar si son ejecutadas o funcionan según sus objetivos, presupuestos, reglas y normas”.

Entre los Principios de Clasificación para las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas por INTOSAI se menciona que éstas consisten en todos los documentos endosados por este organismo con el propósito de orientar las normas profesionales de las EFS.¹¹

Esto incluye recomendaciones sobre los requisitos previos legales, de organización y de índole profesional, así como sobre la conducta de la auditoría y de cualquier otra tarea que se haya delegado a las EFS. Cuando sea considerado apropiado, los documentos ISSAI podrán incluir ejemplos o descripciones de buenas prácticas.

Sus normas se centran principalmente en la auditoría financiera, pero por la inquietud y demandas que hemos mencionado, también abarca la auditoría operativa. Las normas que ha desarrollado INTOSAI son las siguientes (tabla 1.5):

¹¹ www.issai.org/composite-336.htm

Tabla 1.5
Normas de auditoría para la fiscalización externa pública (INTOSAI)

NIVEL 1: PRINCIPIOS FUNDAMENTALES
ISSAI 1 La Declaración de Lima
NIVEL 2: REQUISITOS PREVIOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DE LAS EFS(s)
ISSAI 10 Declaración de México sobre Independencia de las EFS
ISSAI 11 Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS
ISSAI 20 Principios de transparencia y rendición de cuentas
ISSAI 21 Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas
ISSAI 30 Código de Ética
ISSAI 40 Control de Calidad para la EFS
NIVEL 3: PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA
ISSAI 100 Postulados Básicos de la Fiscalización Pública.
ISSAI 200 Normas Generales de Fiscalización Pública y Normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores
ISSAI 300 Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública
ISSAI 400 Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública
NIVEL 4: DIRECTRICES GENERALES DE AUDITORÍA
ISSAI 1000-2999 Directrices de Auditoría Financiera:
ISSAI 1000 Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI
ISSAI 1003 Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI
ISSAI 1200 Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría
ISSAI 1210 Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría
ISSAI 1220 Control de calidad en las auditorías de información financiera histórica
ISSAI 1230 Documentación de auditoría
ISSAI 1240 Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros
ISSAI 1250 Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros
ISSAI 1260 Comunicación con los encargados de la gobernanza
ISSAI 1265 Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección
ISSAI 1300 Planificación de una auditoría de los estados financieros
ISSAI 1315 Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno
ISSAI 1320 La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría
ISSAI 1330 Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados
ISSAI 1402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios
ISSAI 1450 Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría
ISSAI 1500 Evidencia de auditoría
ISSAI 1501 Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales
ISSAI 1505 Confirmaciones externas
ISSAI 1510 Encargos iniciales de auditoría: saldos de apertura
ISSAI 1520 Procedimientos analíticos
ISSAI 1530 Muestreo de auditoría
ISSAI 1540 Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable, e información relacionada
ISSAI 1550 Partes vinculadas
ISSAI 1560 Hechos posteriores
ISSAI 1570 Empresa en funcionamiento
ISSAI 1580 Manifestaciones escritas
ISSAI 1600 Consideraciones específicas - Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
ISSAI 1610 Utilización del trabajo de los auditores internos
ISSAI 1620 Utilización del trabajo de un experto
ISSAI 1700 Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados
ISSAI 1705 Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente
ISSAI 1706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente
ISSAI 1710 Información comparativa: cifras correspondientes y estados financieros comparativos
ISSAI 1720 La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
ISSAI 1800 Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros con objetivos especiales y elementos, cuentas o partidas específicos de unos estados financieros
ISSAI 1805 Consideraciones específicas. Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero
ISSAI 1810 Encargos para informar sobre estados financieros resumidos
ISSAI 3000-3999 Directrices de Auditoría de Desempeño:

ISSAI 3000 Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento
ISSAI 3100 Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave -Anexo
ISSAI 4000-4999 Directrices de Auditoría de Conformidad:
ISSAI 4000 Directrices para la auditoría de cumplimiento - Introducción general
ISSAI 4100 Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros
ISSAI 4200 Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros
NIVEL 4: DIRECTRICES DE AUDITORÍAS - DIRECTRICES SOBRE TEMAS ESPECÍFICOS
ISSAI 5000-5099 Directrices de auditoría de las instituciones internacionales:
ISSAI 5000 Principios para la mejores prácticas de auditoría de las instituciones internacionales
ISSAI 5010 Auditoría de las instituciones - Guía para las EFS
ISSAI 5100-5199 Directrices de auditoría de lo ambiental:
ISSAI 5110 Orientación para la ejecución de auditorías de actividades con una perspectiva medioambiental
ISSAI 5120 Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad
ISSAI 5130 Desarrollo Sostenible: El papel de las entidades fiscalizadoras superiores
ISSAI 5140 Formas de colaboración de las EFS en la auditoría de acuerdos internacionales sobre medio ambiente
ISSAI 5200-5299 Directrices de auditoría de la privatización:
ISSAI 5210 Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones
ISSAI 5220 Directrices sobre las mejores prácticas para la Auditoría de Finanzas Mixtas y Concesiones
ISSAI 5230 Lineamientos para la mejor práctica en la auditoría de la regulación económica
ISSAI 5240 Directrices sobre las mejores prácticas para la auditoría del riesgo en los partenariados público/privado (PPP)
ISSAI 5300-5399 Directrices de la IT auditoría:
ISSAI 5310 Information system security review methodology - A guide for reviewing information system security in government organizations
ISSAI 5400-5499 Directrices de auditoría de la deuda pública:
ISSAI 5410 Lineamientos para planear y ejecutar auditorías de los controles internos de la deuda pública
ISSAI 5411 Indicadores de deuda
ISSAI 5420 La administración de la deuda pública y la vulnerabilidad fiscal: tareas para las EFS
ISSAI 5421 Guidance on definition and disclosure of public debt - Sólo en inglés
ISSAI 5422 Un ejercicio de términos de referencia para realizar una auditoría de desempeño a la deuda pública
ISSAI 5430 Contingencias fiscales: Implicaciones en la administración de la deuda pública y el papel de las EFS
ISSAI 5440 Guía para la realización de una auditoría de deuda pública - La utilización de pruebas sustantivas en las auditorías financieras
ISSAI 5500-5599 Directrices de auditoría de ayuda del desastre (planear para 2013):
ISSAI 5500 Introduction to Guidance for Audit Work on Disaster-related Aid
ISSAI 5510 Audit of Disaster Preparedness
ISSAI 5530 Adapting Audit Procedures to Take Account of the Increased Risk of Fraud and Corruption in the Emergency Phase following a Disaster
ISSAI 5540 Use of Geospatial Information in Auditing Disaster Management and Disaster-related Aid
ISSAI 5600 - 5699 Guía para revisiones entre pares
ISSAI 5600 Guía para revisiones entre pares
DIRECTRICES DE LA INTOSAI PARA LA BUENA GOBERNANZA (INTOSAI GOV)
INTOSAI GOV 9100-9199 - Directrices sobre Normas de Control Interno:
INTOSAI GOV 9100 Guía para las normas de control interno del sector público
INTOSAI GOV 9120 Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government - Sólo en inglés
INTOSAI GOV 9130 Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad
INTOSAI GOV 9140 Independencia de la Auditoría Interna en el Sector Público
INTOSAI GOV 9150 Coordinación y Cooperación entre las EFS y los Auditores Internos en el Sector Público
INTOSAI GOV 9200-9299 - Directrices sobre Normas de Contabilidad:
INTOSAI GOV 9200 Accounting Standards Framework
INTOSAI GOV 9210 Accounting Standards Framework Implementation Guide: Departmental and Government-wide Reporting
INTOSAI GOV 9220 Guía de implantación del marco de normas de contabilidad para las EFS: Exposición y Análisis de la Dirección sobre información financiera, del rendimiento y de otras clases
INTOSAI GOV 9230 Guidance on Definition and Disclosure of Public Debt

Fuente: INTOSAI.

1.3.1.3. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA)

The Institute of Internal Auditors (IIA) o el Instituto de Auditores Internos, es considerado mundialmente como la máxima autoridad, principal formador y reconocido líder en certificación, investigación y regulación de la profesión de auditoría interna.

Desde su creación en 1941 en los Estados Unidos de Norteamérica como una corporación sin fines de lucro creada para desarrollar, promover y difundir el conocimiento y la información relativa a la auditoría interna y temas relacionados, el IIA ha liderado globalmente la profesión de auditoría interna aglutinando a la fecha a 165 países, con más de 175.000 miembros.

A quienes demuestran ser expertos en las normativas y prácticas de la auditoría, así como en los principios y controles el IIA les otorga, desde 1973 el “Certified Internal Auditor” (CIA), designación que goza de prestigio mundial en el gremio.

De la misma manera, sus asociados en España (IAI) y México (IMAI) otorgan las Certificaciones Internacionales del IIA, reconocidas mundialmente:

- Auditor Interno Certificado. Esta es la única certificación profesional reconocida mundialmente que avala la capacidad y la profesionalidad del Auditor Interno.
- Certification in Risk Management Assurance (CRMA) (Certificación en Aseguramiento de Gestión de Riesgos). Está dirigida a todos los auditores internos interesados en demostrar sus conocimientos en el aseguramiento y la gestión de riesgos.
- Certification in Control Self-Assessment (CCSA) (Certificación en Auto Evaluación de Control). Especialización para auditores internos que practican procesos de auto evaluación de control en sus organizaciones.
- Certified Financial Services Auditor (CFSA) (Certificado en Auditoría de Servicios Financieros). Es una certificación internacional del IIA que avala el dominio de prácticas de auditoría interna, gestión de riesgos y control en los sectores financiero, asegurador y entidades de valores.
- Quality Assurance (Aseguramiento de Calidad). Proporciona aseguramiento a los stakeholders (comité de auditoría, alta dirección, auditados, etc.) de que la dirección de auditoría Interna se adecúa, en lo que se refiere a su actividad, estructura, etc., a los requisitos del “Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna” del Institute of Internal Auditors (IIA).

Además de la especialidad en auditoría interna,¹² el IIA ofrece servicios de formación continua sobre la gestión del riesgo; gobernabilidad; control interno; auditoría de tecnologías de la información; educación y seguridad.

El marco conceptual que nos ofrece el IIA es el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI) o The International Professional Practices Framework (IPPF), el cual contiene los principales elementos que configuran su posición teórica en esta disciplina (IIA-IAI, 2011).

En los informes de investigación y en los documentos institucionales del IIA encontramos varios elementos que conforman el universo teórico de la auditoría y, ciertamente que, al referirse a la auditoría interna, hacen referencia a su modelo, el cual sustenta y difunde tanto en el ámbito académico como en el profesional.

Tratándose de la relación conceptual– normativa, el MIPPAI es el único modelo que busca el equilibrio en el mundo de la auditoría interna, en forma integral.

1.3.1.3.1. MARCO INTERNACIONAL PARA LA PRÁCTICA PROFESIONAL DE LA AUDITORÍA INTERNA (MIPPAI)

Desde principios del año 2000, a través de la revista editada por el Instituto de Auditores Internos de España se afirmaba que “La auditoría interna es una profesión convenientemente regulada” (IAI, 2000).

Sin embargo, al mismo tiempo, el propio IAI de España manifestaba su preocupación por la falta de uso y conocimiento de las Normas para ejercer la profesión plasmadas en el documento “Codificación de las Normas para el ejercicio Profesional de la Auditoría Interna”, esto es, el entonces denominado “Libro Rojo” al que se atribuía ser el libro de cabecera de los auditores internos cualificados.

El aparente problema no era más que un síntoma de la existencia de múltiples interpretaciones y maneras de ejercer la auditoría interna.

¹² Adicional a sus trabajos de índole teórica y de coordinación mundial, entre las actividades del IIA está la realización de seminarios y conferencias para formar y capacitar a los auditores internos, la difusión y venta de publicaciones periódicas y materiales que informan a los auditores internos y miembros del Instituto sobre temas de actualidad profesional y sobre las normas y prácticas de auditoría interna.

Nuestro trabajo de investigación empírica se basa en el marco teórico-normativo que ha sido establecido por The Institute of Internal Auditors (IIA) o el Instituto de Auditores Internos, organismo que hemos identificado como de alcance e influencia mundial y regulador de la función de auditoría interna.

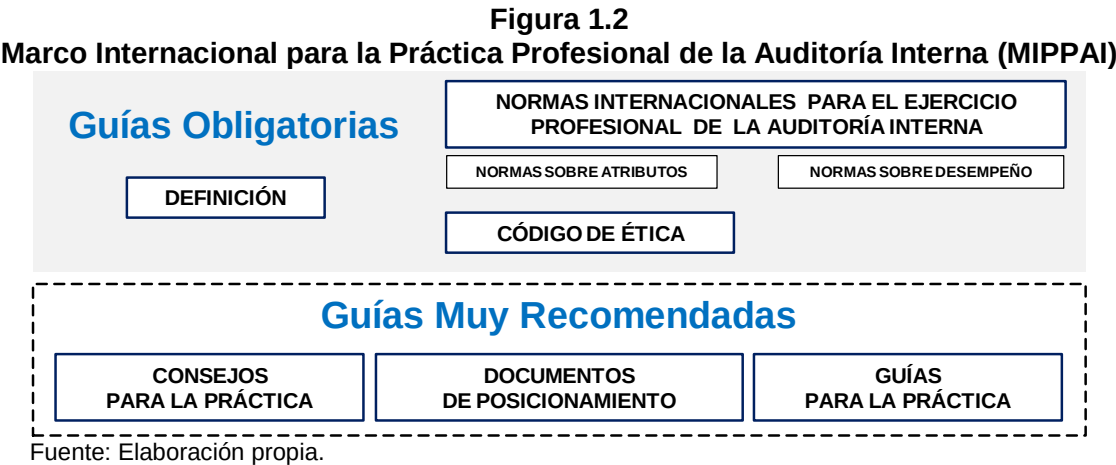
En el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI) el IIA ofrece a los profesionales de auditoría interna en todo el mundo “...un esquema estructurado del cuerpo de conocimientos de la profesión y su guía para la práctica”.

Inician los contenidos propios del MIPPAI haciendo ver que su propósito es el de organizar la guía autorizada del Institute of Internal Auditors (IIA) de forma accesible, a fin de fortalecer la posición global del Instituto como organismo emisor de normas para la profesión de auditoría interna.

Este documento oficial acepta explícitamente que la disciplina tiene matices de instrumentación dependiendo del entorno cultural, geográfico y organizacional, y en el que las leyes y costumbres de cada país pueden afectar su práctica.

Queda establecida la necesidad de asegurar que la información contenida en el Marco se aplicará siempre sin conflicto con la legislación vigente, para lo cual existe el recurso de asesoramiento legal por parte del Instituto hacia todos sus asociados internacionales.

En forma esquemática (figura 1.2), los contenidos del MIPPAI son los siguientes:



La auditoría interna se alinea con los elementos del MIPPAI; esto se aprecia a través de su contenido que incluye dos grandes apartados: Guías obligatorias (Mandatory Guidance) y Guías muy recomendadas (Strongly Recommended Guidance).

En el primer apartado se encuentran: a) la definición de la auditoría interna; b) las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (Las Normas) y c) el Código de Ética.

a) Definición de auditoría interna.

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

La definición establece el propósito fundamental de la disciplina, su naturaleza y alcance y ha sido adoptada por los órganos colegiados de auditores internos de los países asociados al Instituto de Auditores Internos.

En segundo lugar, hacemos referencia a los demás elementos del cuerpo teórico.

Como quedó registrado en la figura 1.2, la primera parte está conformada por las **Guías obligatorias**, entre las que, además de la definición, se encuentran:

b) Las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna: Las Normas que se conciben como Principios, proporcionan el marco para desarrollar y promover la auditoría interna.

Las Normas tienen los siguientes propósitos:

1. Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna, tal como este debiera ser.
2. Proporcionar un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna de valor añadido.
3. Establecer las bases para evaluar el desempeño de la auditoría interna.
4. Fomentar la mejora de los procesos y mejora de la organización.

Las Normas consisten en:

1. Declaraciones de requisitos básicos para el ejercicio de la auditoría interna y para evaluar la eficacia de su desempeño, de aplicación internacional a nivel de las personas y a nivel de las organizaciones.
2. Interpretaciones que aclaran términos o conceptos dentro de las Declaraciones.

Estas Normas se clasifican en:

1. Normas sobre Atributos, que tratan las características de las organizaciones y de las personas que desempeñan las funciones de auditoría interna.
2. Normas sobre el Desempeño, las cuales describen la naturaleza de los servicios de auditoría interna y proporcionan los criterios de calidad con los cuales puede evaluarse el desempeño de estos servicios.
3. Normas de Implantación, que amplían las Normas sobre Atributos y Desempeño, proporcionando los requisitos aplicables a las actividades de aseguramiento (A) y consulta (C).

La diferenciación es sumamente importante, ya que en las actividades de aseguramiento (A), la objetividad e independencia tienen su mejor expresión.

Los servicios de aseguramiento se refieren a la evaluación objetiva de las evidencias que efectúan los auditores internos para expresar su opinión independiente respecto a determinada entidad, operación, función, proceso, sistema o cualquier otra cuestión.

Los servicios de consultoría (C) son, por lo general, consejos para la práctica que se proporcionan normalmente a petición de un cliente y su naturaleza y alcance se define de acuerdo con el propio cliente. Una particularidad de este servicio es que, manteniendo su objetividad, el auditor interno no debe asumir responsabilidad alguna sobre la gestión.

El resumen de Las Normas vigentes, de acuerdo a la revisión 2013 (IIA-IAI, 2013) se encuentra en la tabla 1.6.

Tabla 1.6
Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna

NORMAS SOBRE ATRIBUTOS	
1000 – Propósito, autoridad y responsabilidad	1220 – Código profesional
1010 – Reconocimiento de la definición de auditoría interna, Código de Ética y las Normas en el estatuto de auditoría interna	1230 – Desarrollo profesional continuo
1100 – Independencia y objetividad	1300 – Programa de aseguramiento y mejora de la calidad
1110 – Independencia de la organización	1310 – Requisitos del programa de aseguramiento y mejora de la calidad
1111 – Interacción directa con el Consejo	1311 – Evaluaciones internas
1120 – Objetividad individual	1312 – Evaluaciones externas
1130 – Impedimentos a la independencia u objetividad	1320 – Informe sobre el programa de aseguramiento y mejora de la calidad
1200 – Aptitud y cuidado profesional	1321 – Utilización de "Cumple con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna"
1210 – Aptitud	1322 – Declaración de incumplimiento

NORMAS DE IMPLANTACIÓN RELACIONADAS CON LAS NORMAS SOBRE ATRIBUTOS	
1110.A1 – La actividad de auditoría interna debe estar libre de injerencias al determinar el alcance de auditoría interna, al desempeñar su trabajo y al comunicar su resultados	1210.A3 – Los auditores internos deben tener conocimientos suficientes de los riesgos en tecnología de la información y de las técnicas de auditoría disponibles. No se espera que todos los auditores internos tengan la experiencia de aquel cuya responsabilidad fundamental es la auditoría de tecnología de la información
1130.A1 – Los auditores internos deben abstenerse de evaluar operaciones específicas de las cuales hayan sido previamente responsables	1210.C1 – El director de auditoría interna no debe aceptar un servicio de consultoría o debe obtener asesoramiento y asistencia en caso de que los auditores internos carezcan de los conocimientos y competencias para el trabajo
1130.A2 – Los trabajos de aseguramiento para funciones por las cuales el director de auditoría interna tiene responsabilidades deben ser supervisadas por alguien fuera de la actividad de auditoría interna	1220.A1 – El auditor interno debe ejercer el debido cuidado al considerar: el alcance necesario para lograr los objetivos; la relativa complejidad; la materialidad o significancia de asuntos; la adecuación y eficacia de los procesos de gobierno, gestión de riesgo y control; la probabilidad de errores materiales, fraudes e incumplimientos y el coste de aseguramiento en relación con los beneficios potenciales
1130.C1 – Los auditores internos pueden proporcionar servicios de consultoría relacionados a operaciones de las cuales hayan sido previamente responsables	1220.A2 – El auditor interno debe considerar la utilización de auditoría basada en tecnología y otras técnicas de análisis de datos
1130.C2 – Si los auditor es internos tuvieran impedimentos potenciales a la independencia u objetividad relacionados con la proposición de servicios de consultoría, debe declarar esta situación al cliente antes de aceptar el trabajo.	1220.A3 – El auditor interno debe estar alerta a riesgos materiales que pueden afectar los objetivos, las operaciones y los recursos. Sin embargo, existe garantía de que todos los riesgos puedan ser identificados
1210.A1 – El director de auditoría interna debe obtener asesoramiento y asistencia competentes cuando los auditores internos carezcan de conocimientos, las aptitudes u otras competencias para llevar a cabo la totalidad o parte del trabajo	1220.C1 – Durante le trabajo de consultoría, el auditor interno debe tener en cuenta: las necesidades y expectativas de los clientes incluyendo o relativo a la comunicación de los resultados; la complejidad relativa y la extensión de la tarea; el coste de la consultoría respecto de los beneficios esperados
1210.A2 – Los auditores internos deben tener conocimientos suficientes para evaluar el riesgo del fraude y la forma en que se gestiona por parte de la organización	

NORMAS SOBRE EL DESEMPEÑO	
2000 – Administración de la actividad de auditoría interna	2240 – Programa de trabajo
2010 – Planificación	2300 – Desempeño del trabajo
2020 – Comunicación y aprobación	2310 – Identificación de la información
2030 – Administración de recursos	2320 – Análisis y evaluación
2040 – Políticas y procedimientos	2330 – Documentación de la información
2050 – Coordinación	2340 – Supervisión del trabajo
2060 – Informe a la alta dirección y al Consejo	2400 – Comunicación de resultados
2070 – Proveedor de servicios externos y responsabilidad de la organización sobre auditoría interna	2410– Criterios para la comunicación
2100 – Naturaleza del trabajo	2420 – Calidad de la comunicación
2110 – Gobierno	2421 – Errores y omisiones
2120 – Gestión de riesgos	2430 – Uso de "Realizado de conformidad con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna"
2130 – Control	2431 – Declaración de incumplimiento de las Normas
2200 – Planificación del trabajo	2440 – Difusión de resultados
2201 – Consideraciones sobre planificación	2450 – Opiniones globales
2210– Objetivos del trabajo	2500 – Seguimiento del progreso
2220 – Alcance del trabajo	2600 – Decisión de aceptación de los riesgos por la dirección
2230 – Asignación de recursos para el trabajo	

NORMAS DE IMPLANTACIÓN RELACIONADAS CON LAS NORMAS SOBRE EL DESEMPEÑO

2010.A1 – El plan de trabajo debe estar basado en una evaluación de riesgos documentada, realizada al menos una vez al año, teniendo en cuenta los comentarios de la alta Dirección y del Consejo	2220.A1 – El alcance del trabajo debe tener en cuenta los sistemas, registros, personal y bienes relevantes, incluso en control de terceros
2010.A2 – El Director de auditoría interna debe identificar y considerar las expectativas de la alta Dirección, el Consejo y otras partes interesadas	2220.A2 – Si en el trabajo de aseguramiento surgen oportunidades de realizar consultoría significativas, debe lograrse un acuerdo escrito específico
2010.C1 – El Director de auditoría interna debería considerar la aceptación de trabajos de consultoría propuestos basándose en el potencial del trabajo para mejorar la gestión de riesgos, añadir valor y mejorar las operaciones	2220.C1 – En trabajos de consultoría, los auditores internos deben asegurar que el alcance del trabajo sea suficiente para cumplir los objetivos acordados
2110.A1 – La auditoría interna debe evaluar el diseño, implantación y eficacia de los objetivos, programas y actividades de la organización relacionados con la ética	2220.C2 – Durante los trabajos de consultoría, los auditores internos deben considerar los controles consistentes con los objetivos del trabajo
2110.A2 – La auditoría interna debe evaluar si el gobierno de tecnología de la información apoya las estrategias y objetivos de la organización	2240.A1 – Los programas de trabajo deben incluir los procedimientos para identificar, analizar, evaluar y documentar información durante la tarea. El programa debe ser aprobado antes de su implantación
2120.A1 – La auditoría interna debe evaluar la exposición al riesgo, referida a gobierno, operaciones y sistemas	2240.C1 – Los programas de trabajo de los servicios de consultoría pueden variar en forma y contenido dependiendo de su naturaleza
2120.A2 – La auditoría interna debe evaluar la posibilidad de ocurrencia de fraude y cómo la organización gestiona ese riesgo	2330.A1 – El Director de auditoría interna debe controlar el acceso a los registros del
2120.C1 – Durante los trabajos de consultoría, los auditores internos deben considerar el riesgo compatible con los objetivos del trabajo y estar alertas a otros riesgos significativos	2330.A2 – El Director de auditoría interna debe establecer requisitos de retención para los registros del trabajo, cualquiera que sea el medio de almacenamiento de cada registro
2120.C2 – Los auditores internos deben incorporar los conocimientos del riesgo obtenidos de sus trabajos de consultoría en su evaluación de los procesos de gestión de riesgos	2330.C1 – El Director de auditoría interna debe establecer políticas sobre la custodia y retención de los registros de los trabajos de consultoría y la posibilidad de darlos a conocer a terceras partes
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	2410.A1 – La comunicación final de resultados del trabajo debe incluir, si corresponde, la opinión y/o las conclusiones del auditor interno
2130.A1 – La auditoría interna debe evaluar la adecuación y eficacia de los controles en respuesta a los riesgos de gobierno, operaciones y sistemas de información	2410.A2 – Se alienta a los auditores internos a reconocer en las comunicaciones del trabajo cuando se observa un desempeño satisfactorio
2130.C1 – Los auditores internos deben incorporar los conocimientos que han obtenido en los trabajos de consultoría en su evaluación de los procesos de control de la organización	2410.A3 – Cuando se envíen los resultados de un trabajo a partes ajenas a la organización, la comunicación debe incluir las limitaciones a la distribución y uso de los resultados
2201.A1 – Al planificar un trabajo para partes ajenas a la organización, los auditores deben establecer un acuerdo escrito respecto a los objetivos, alcance y responsabilidades	2410.C1 – Las comunicaciones sobre el progreso y los resultados de los trabajos de consultoría variarán en forma y contenido según la naturaleza del trabajo y las necesidades del cliente
2201.C1 – Los auditores deben establecer un acuerdo con los clientes de consultoría sobre objetivos, alcance y responsabilidades. En trabajos significativos debe documentarse	2440.A1 – El Director de auditoría interna es responsable de comunicar los resultados finales a las partes que puedan asegurar que se le de a los resultados la debida consideración
2210.A1 – Los auditores deben realizar una evaluación preliminar de los riesgos relevantes para la actividad bajo revisión	2440.A2 – A menos que exista obligación legal, estatutaria o de regulaciones en contrario, antes de enviar los resultados a las partes ajenas, el Director de auditoría interna debe: evaluar el riesgo potencial para la organización; consultar con la alta Dirección y/o el Consejo; controlar la difusión restringiendo la difusión de los resultados
2210.A2 – El auditor interno deben considerar la probabilidad de errores, fraudes, incumplimientos y otras exposiciones al elaborar los objetivos del trabajo	2440.C1 – El Director de auditoría interna es responsable de comunicar los resultados finales de los trabajos de consultoría a los clientes
2210.A3 – Se requieren criterios adecuados para evaluar controles	2440.C2 – Durante los trabajos de consultoría pueden identificarse cuestiones referidas a gobierno, gestión de riesgos y control. Las cuestiones significativas deben comunicarse a la alta Dirección y al Consejo
2210.C1 – Los objetivos de los trabajos de consultoría deben considerar los procesos de gobierno, riesgo y control hasta el grado de extensión acordado con el cliente	2500.A1 – El Director de auditoría interna debe establecer un proceso de seguimiento para vigilar y asegurar que las acciones de la dirección hayan sido implementadas eficazmente o que la alta dirección haya aceptado el riesgo de no tomar medidas
2210.C2 – Los objetivos de la consultoría deben ser compatibles con los valores, estrategias y objetivos de la organización	2500.C1 – La auditoría interna debe vigilar la disposición de los resultados de los trabajos de consultoría, hasta el grado de alcance acordado con el cliente

Fuente: IIA-IAI (2013).

c) El Código de Ética constituye los requisitos mínimos de conducta y expectativas de comportamiento del auditor interno y tiene como propósito promover una cultura ética en la profesión de auditoría interna.

Aplica tanto a individuos como a las entidades que realizan actividades de auditoría interna y contempla un tratamiento reglamentado a quienes son candidatos o han obtenido las certificaciones profesionales del Instituto.

Adicionalmente, se aclara que el hecho de que alguna conducta inadecuada que no se encuentre registrada en el Código de Ética no exime su sometimiento a las acciones disciplinarias.

El Código de Ética abarca más que la definición de auditoría interna, ya que incluye dos componentes esenciales: los Principios y las Reglas de Conducta.

Principios del Código de Ética:

1. **Integridad.** Establece confianza y, en consecuencia, otorga al auditor la base para que se confíe en su juicio.

2. **Objetividad profesional.** Ésta debe exhibirse al reunir, evaluar y comunicar información sobre la actividad o proceso a ser evaluado.

Al respetar este principio, los auditores hacen una evaluación equilibrada de todas las circunstancias relevantes y forman sus juicios sin dejarse influir por sus propios intereses o por los de terceros.

3. **Confidencialidad.** Este principio del Código de Ética exalta el respeto al valor y a la propiedad de la información que los auditores reciben y no divulgan sin la debida autorización, a menos que exista una obligación legal o profesional para que esto se haga.

4. **Competencia.** Es el hecho de que los auditores internos apliquen el conocimiento, aptitudes y experiencias necesarias para el desempeño adecuado de su función.

Similar a los Principios, por medio del Código de Ética se aplican las **Reglas de Conducta** que establecen los requisitos para cada uno de ellos.

Reglas de Conducta:

1. **Integridad.** Los auditores internos:

1.1. Desempeñarán su trabajo con honestidad, diligencia y responsabilidad.

1.2. Respetarán las leyes y divulgarán lo que corresponda de acuerdo con la ley y la profesión.

1.3. No participarán a sabiendas en una actividad ilegal o de actos que vayan en detrimento de la profesión de auditoría interna o de la organización.

1.4. Respetarán y contribuirán a los objetivos legítimos y éticos de la organización.

2. **Objetividad.** Los auditores internos:

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

3. Confidencialidad. Los auditores internos:

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

4. Competencia. Los auditores internos:

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

La segunda parte del MIPPAI la integran las **Guías muy recomendadas**, las cuales incluyen tres elementos: a) Consejos para la práctica, b) Documentos de Posicionamiento, y c) Guías para la práctica.

a) Los consejos para la práctica, aunque no son de obligado cumplimiento, representan las mejores prácticas respaldadas por el Instituto para la implementación de las Normas.

Ayudan a los auditores internos a aplicar la definición de auditoría interna (AI), el Código de Ética y las Normas, así como a promover buenas prácticas.

Se refieren al enfoque, metodología y consideración de la AI, pero no detallan procesos ni procedimientos.

Los consejos para la práctica incluyen prácticas relativas a temas internacionales, locales y sectoriales; tipos de trabajos y cumplimiento legal y regulatorio.

Los consejos para la práctica registrados en la revisión de 2013 realizada por el IIA, son los siguientes (tabla 1.7):

Tabla 1.7
Consejos para la práctica de la auditoría interna

CONSEJOS PARA LA PRÁCTICA	
1000-1: Estatuto de auditoría interna	2110-2: Gobierno: Relación con riesgo y control
1100-1: Independencia dentro de la organización	2110-3: Gobierno: Evaluaciones
1111-1: Interacción con el Consejo de Administración	2120-1: Evaluar la Adecuación de los Procesos de Gestión de Riesgos
1120-1: Objetividad individual	2120-2: Gestión de Riesgos de la Actividad de Auditoría Interna
1130-1: Impedimentos a la Independencia u Objetividad	2130-1: Evaluar la Adecuación de los Procesos de Control
1130.A1-1: Evaluación de Operaciones en las cuales el Auditor Interno tuvo Responsabilidades Previas	2130.A1-1: Fiabilidad e Integridad de la Información
1130.A2-1: Responsabilidades del Auditor Interno en Funciones distintas de Auditoría	2130.A1-2: Evaluación del Enfoque de Privacidad de una Organización
1200-1: Aptitud y Cuidado Profesional	2200-1: Planificación del Trabajo
1210-1: Aptitud	2200-2: Uso de un enfoque basado en riesgos, partiendo de los más significativos (Top-down, Risk-based Approach) para identificar los controles que van a ser evaluados en el trabajo de auditoría interna
1210.A1-1: Obtención de Proveedores Externos de Servicios para Apoyar o Complementar la Actividad de Auditoría Interna	2210-1: Objetivos del Trabajo
1220-1: Cuidado Profesional	2210.A1-1: Evaluación de Riesgos en la Planificación del Trabajo
1230-1: Desarrollo Profesional Continuo	2230-1: Asignación de Recursos para el Trabajo
1300-1: Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad	2240-1: Programa de Trabajo
1310-1: Requisitos del Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad	2300-1: Uso de la información de carácter personal durante el trabajo de auditoría interna
1311-1: Evaluaciones Internas	2320-1: Procedimientos analíticos
1312-1: Evaluaciones Externas	2330-1: Documentación de la Información
1312-2: Evaluaciones Externas, Autoevaluación con Validación Independiente	2330.A1-1: Control de los Registros del Trabajo
1321-1: Utilización de "Cumple con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría"	2330.A1-2: Garantizar el acceso a los registros de auditoría
2010-1: Enlace del Plan de Auditoría con los Riesgos y Exposiciones	2330.A2-1: Retención de los Registros
2010-2: Uso del Proceso de Gestión de Riesgos en el Plan de Auditoría Interna	2340-1: Supervisión del Trabajo
2020-1: Comunicación y Aprobación	2400-1: Consideraciones Legales en la Comunicación de los Resultados
2030-1: Administración de Recursos	2410-1: Criterios para la Comunicación
2040-1: Políticas y Procedimientos	2420-1: Calidad de las Comunicaciones
2050-1: Coordinación	2440-1: Difusión de Resultados
2050-2: Mapas de Aseguramiento	2440-2: Comunicación de información sensible dentro y fuera de la cadena de mando
2050-3: Confiar en el trabajo de otros proveedores de servicios de aseguramiento	2440.A2-1: Comunicaciones fuera de la organización
2060-1: Informe la alta Dirección y al Consejo	2500-1: Seguimiento del Progreso
2110-1: Gobierno: Definición	2500.A1-1: Proceso de Seguimiento

Fuente: Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (IIA-IAI, 2013).

b) Los documentos de posicionamiento ayudan a un amplio espectro de partes interesadas (stakeholders), incluyendo a aquellas que no forman parte de la profesión, a entender temas importantes sobre gobierno, gestión de riesgo y control. También delimitan funciones y responsabilidades relativas a la auditoría interna.

Los tres documentos de posicionamiento vigentes son:¹³

1. El papel de la auditoría interna en relación con la gestión integral de riesgos para toda la empresa (IIA, 2004).
2. Declaración de posición del IIA sobre alternativas de obtención de recursos para la función de auditoría interna (IIA, 2008).
3. The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control (IIA, 2013).

¹³ Disponible en <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Position-Papers.aspx>

c) **Las guías para la práctica**, que proporcionan pautas puntualizadas para realizar actividades de auditoría interna. Incluyen procesos y procedimientos detallados; herramientas y técnicas; programas y enfoques “paso a paso” incluyendo ejemplos (tabla 1.8).

Tabla 1.8
Guías para la práctica

- Internal Auditing and Fraud
- Auditing External Business Relationships
- Formulating and Expressing Internal Audit Opinions
- Evaluation Corporate Social Responsibility/Sustainable Development
- Audit Executive Compensation and benefits
- CAEs-Appointment, Performance Evaluation and Termination
- Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency
- Assessing the Adequacy of Risk management

Guías para la evaluación del riesgo de TI (GAIT)

- GAIT: The GAIT Methodology
- GAIT for IT General Control Deficiency Assessment
- GAIT for Business and risk

Guías Globales de Auditoría de Tecnologías (GAIT)

GTAG-1 Controles sobre las Tecnologías de Información	GTAG-7 Tercerización de tecnología de la información
GTAG-2 Controles de gestión de parches y cambios: Cruciales para el éxito de la organización	GTAG-8 Auditar controles de aplicación
GTAG-3 Auditoría continua: Implicaciones para el aseguramiento, la supervisión y la evaluación de riesgos	GTAG-9 Cesión de identidad y accesos
GTAG-4 Dirección de la Auditoría de Tecnologías de la Información.	GTAG-10 Business Continuity Management
GTAG-5 Gestión y auditoría de riesgos de privacidad	GTAG-11 Developing the IT Audit Plan
GTAG-6 Gestión y auditoría de puntos vulnerables de tecnología de la información	GTAG-12 Auditing IT Projects
	GTAG-13 Fraud Prevention and Detection in an Automated World
	GTAG-14 Auditing User-developed Applications
	GTAG-15 Information Security Governance

Fuente: Elaboración propia.

En relación a Las Normas, se reitera la consideración sobre la multiplicidad de ambientes legales y culturales así como los distintos propósitos, tamaños y estructuras de las organizaciones en que se desarrolla la auditoría interna.

De igual forma se ofrece la asesoría y apoyo legal del Instituto cuando exista la posibilidad de conflictos entre el cumplimiento de las Normas y las disposiciones legales de cada país; en cuyo caso es indispensable cumplir con todas las demás partes para asumir plenamente las responsabilidades del auditor interno, efectuando la correspondiente declaración.

Similarmente, se acepta la posibilidad de aplicar las normas emitidas por otros organismos, cuando sean apropiadas y mencionar esto en sus comunicados de auditoría. Si hubiera inconsistencia entre las Normas y las otras normas, se deberá cumplir con estas Normas y se podrá también cumplir con las otras, en caso de que sean más restrictivas.

Es de hacerse notar que en las Normas se contempla la posibilidad de que la auditoría interna sea realizada por personas que se encuentran dentro y fuera de la organización; hecho que ha marcado una nueva pauta ante el gremio de auditores internos.

1.3.1.4. BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION (BCBS)

El impacto del sector financiero es ineludible y resulta obligado hacer una breve consideración sobre su normativa, asociada a nuestro tema de estudio.

Beck (2009) sustenta que el desarrollo económico y el del sistema financiero van de la mano y, a partir de las sucesivas crisis financieras dicho sector vuelve a ocupar un papel importante en la agenda de los organismos internacionales, con fuerte injerencia en la normativa financiera.

EL COMITÉ DE BASILEA Y LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

El Comité de Basilea tiene sede en la ciudad de Basilea, Suiza y funciona en el edificio del Bank for International Settlements (BIS). Cabe mencionar que la misión del BIS es servir a los bancos centrales en su búsqueda de la estabilidad monetaria y financiera, fomentar la cooperación internacional en estas áreas actuando como banco para los bancos centrales

El conocido como Acuerdo de Capitales, NAC o Basilea II (BIS, 2004) tuvo el propósito de fortalecer la regulación, supervisión y gestión de riesgos del sector financiero y también se generó como respuesta a la crisis financiera internacional de esos años.

Este acuerdo representó, entre otras cuestiones de relevancia, una oportunidad para desarrollar la gestión de riesgos en la organización y la obligación del auditor interno de habilitarse debidamente a fin de satisfacer sus requerimientos y cumplir cabalmente con esta responsabilidad.

En fechas más recientes, esta misma organización de supervisión bancaria global da por hecho de que la intermediación financiera que realizan los bancos tiene tal importancia en la economía, que el público y el mercado tienen un alto grado de sensibilidad a cualquier dificultad que pudiera presentarse a partir de las deficiencias del gobierno corporativo en los bancos.

Argumenta, además que el gobierno corporativo es de gran importancia tanto en las organizaciones bancarias, individualmente consideradas, como en el sistema financiero en su conjunto.

Dos de los documentos más relevantes de este organismo, relacionados con nuestro estudio son a) Los Principios para la mejora del gobierno corporativo y b) La función de auditoría interna en los bancos.

a) Principios para la mejora del gobierno corporativo

Debido a que en la crisis financiera mundial de la segunda mitad de la década pasada se hicieron evidentes diversas deficiencias en el gobierno corporativo, el Comité de Basilea emitió a fines de 2011, a través del Basel Committee on Banking Supervision, una serie de principios plasmados en el documento “Principles for enhancing corporate governance”.

Su intención fue servir de guía para evaluar la eficacia de la función de auditoría interna en los bancos y fomentar las buenas prácticas dentro del sistema bancario.¹⁴

En la formulación de los principios incorporados al documento, originalmente publicado en marzo de 2010, se afirma tener en cuenta la evolución de las prácticas de supervisión en las organizaciones bancarias al igual que la incorporación de las lecciones obtenidas de la reciente crisis bancaria.

El documento se estructura en 20 principios focalizados en 6 áreas: 1. El papel del consejo; 2. Las cualificaciones y la composición del Consejo; 3. La importancia de la función independiente de gestión de riesgos; 4. La importancia de la vigilancia de los riesgos basada en una óptica global y particular de la empresa; 5. La supervisión del Consejo sobre los sistemas de compensación y, 6. La comprensión de la estructura operativa del banco y los riesgos por parte del Consejo y de la alta gerencia.

A través de este documento se exige a los bancos contar con la función de auditoría interna soportada con suficiente autoridad, nivel, independencia, recursos y acceso a la junta directiva o Consejo, ya que uno de los principales argumentos es que los auditores independientes, competentes y cualificados son esenciales para el buen gobierno corporativo y una garantía fundamental en cuanto a la calidad del sistema de control interno del banco.

Los principios también destacan la importancia de que los supervisores evalúen regularmente las políticas corporativas del banco y las prácticas de gobierno, así como la implementación de los propios “Principles for enhancing corporate governance”.

¹⁴ Disponible en www.bis.org/publ/bcbs84.htm

b) La función de auditoría interna en los bancos

Concluimos nuestra revisión a la normativa financiera internacional estrechamente vinculada con la auditoría interna, con la reseña del documento “The internal audit function in Banks”,¹⁵ que al haber sido publicado en su versión definitiva en junio de 2012, representa la más reciente contribución de este organismo a la disciplina.

El Comité menciona que genera esta publicación con el propósito de evaluar la efectividad de la función de auditoría interna como parte de sus esfuerzos para abordar los problemas de la supervisión bancaria y mejorar su desempeño.

El Comité retoma los conceptos vertidos en “Principles for enhancing corporate governance” y establece que la supervisión bancaria debe satisfacerse con la efectividad de la función de auditoría interna del banco, el cumplimiento de las políticas y prácticas y la toma de acciones correctivas apropiadas y oportunas por parte de la administración, en atención a las debilidades de control interno que hubieran identificado los auditores internos.

En este documento se otorga una gran importancia a la función de auditoría interna al atribuirle el crédito de proporcionar una seguridad fundamental a la Junta directiva y a la alta gerencia, así como a la calidad del sistema de control interno de la institución bancaria.

En síntesis, se busca promover la existencia de una sólida función de auditoría interna, por lo que en este documento se analizan las expectativas sobre la función de auditoría interna en las organizaciones bancarias; la relación de la autoridad de control con la función de auditoría interna y se proporciona una guía para la evaluación de la supervisión de esta función.

Uno de los más relevantes aportes del documento es que alienta a los auditores internos de los bancos para cumplir y contribuir al desarrollo de normas nacionales e internacionales profesionales, dándole el total de los reconocimientos a las Normas emitidas por el Instituto de Auditores Internos (IIA).

Reconociendo las diferencias legislativas y regulatorias internacionales se aclara que las figuras de la Junta directiva y la alta gerencia no se refieren a figuras jurídicas específicas sino a la conceptualización de dos funciones de importante nivel en la toma de decisiones dentro del banco.

¹⁵ Disponible en www.bis.org/publ/bcbs223.pdf

Esta precisión indica que el conjunto de los principios establecidos se debe aplicar sin conflictos con la legislación de cada país y la estructura de gobierno corporativo que le corresponde.

En documento anexo a “The internal audit function in Banks” se detallan las responsabilidades del comité de auditoría y se aclara que en las referencias a la Junta directiva se presupone el adecuado involucramiento de dicho comité, cuando éste existe; pues se da por hecho que en los bancos más grandes y en los que se desempeñan a nivel internacional normalmente el responsable de supervisar la función de auditoría interna es el comité de auditoría, instituido por la Junta directiva.

Entre las responsabilidades del comité de auditoría se establece que éste es un comité especializado dentro de la Junta directiva y como tal, preparar el trabajo e informa al consejo de administración sobre áreas específicas para las que se le haya asignado la responsabilidad; sin embargo, el Consejo de Administración asume la responsabilidad última; adicionalmente se recomienda como buena práctica el que se realicen reuniones privadas entre el jefe directo de auditoría interna con el comité de auditoría.

La instrumentación de las responsabilidades del comité de auditoría podría variar de acuerdo a las regulaciones y prácticas locales. Podría ser que, por ejemplo, las responsabilidades del comité de auditoría sean asumidas directamente por el Consejo de administración.

En la lista de responsabilidades del comité de auditoría, se incluyen los siguientes apartados:

a) Presentación de informes financieros, incluyendo su divulgación: Monitoreo del proceso y supervisar políticas y prácticas contables, entre otras.

b) Control interno: Asegurar que la alta dirección establezca y mantenga un adecuado y efectivo sistema de control interno y de procesos; supervisar el cumplimiento del leyes, reglamentos, políticas internas, la eficiencia y la eficacia de las operaciones, así como la protección de los activos.

c) Auditoría interna: Dar seguimiento y revisar la efectividad de la función en el banco; aprobar el plan de auditoría, su enfoque o alcance y su presupuesto; revisar y discutir los informes de auditoría interna; garantizar que la función de auditoría interna mantenga una comunicación abierta con la alta dirección, los auditores externos, la autoridad de control y el

comité de auditoría; revisar los hallazgos sobre fraude y violación de las leyes y reglamentos reportados por el auditor interno; aprobar el estatuto de auditoría de la función de auditoría interna; aprobar o recomendar a la Junta, para su aprobación las retribuciones de auditoría interna, incluyendo premios por rendimiento; evaluar la actuación del jefe de la función de auditoría interna; aprobar o recomendar a la Junta para su aprobación, el nombramiento, reelección o cese del responsable del servicio de auditoría interna y de los auditores clave.

d) Auditor externo: Aprobar nombramiento, reelección, cese y remuneración del auditor externo (legal); asegurar el cumplimiento de los requisitos éticos relevantes, en particular, los relativos a la independencia y la objetividad; supervisar la auditoría externa (legal) de las cuentas anuales y consolidadas, entre las principales responsabilidades.

e) Acciones correctivas: asegurar la realización de acciones correctivas derivadas de las recomendaciones del auditor interno y externo y de las debilidades de control o incumplimiento de leyes o políticas; y, especialmente que las identificadas por la función de auditoría interna se subsane en plazo adecuado, reportando su progreso a la Junta directiva.

Los principios incorporados en “The internal audit function in Banks” se aplican a todos los bancos, incluidos los pertenecientes a un grupo bancario y también para los que funcionan bajo el esquema de sociedades controladoras (holding) cuyas filiales o subsidiarias son predominantemente bancos.

La estructura de presentación de los principios consiste en tres secciones:

- A) Expectativas de la supervisión relacionadas con la auditoría interna.**
- B) La relación de la autoridad de supervisión con la auditoría interna.**
- C) Evaluación supervisora de la auditoría interna.**

A. Expectativas de la supervisión relacionadas con la auditoría interna: En esta sección se describen las características de la función de auditoría interna y los requerimientos básicos para su instrumentación, con un enfoque basado en el riesgo.

Se destaca el papel crucial que la función tiene en el mantenimiento y evaluación del control interno de un banco, la gestión de riesgos y los sistemas y procesos de gobernanza en los ámbitos de interés de las autoridades de supervisión.

Se reitera que la auditoría interna debe tener la capacidad de discutir sus puntos de vista, hallazgos y conclusiones, directamente con el comité de auditoría y el Consejo de administración.

A través de los principios, el contenido de esta sección analiza siete temas:

- 1) Función de auditoría interna;
- 2) Principales características de la función de auditoría interna;
- 3) Estatuto de auditoría interna;
- 4) Alcance o enfoque de la actividad;
- 5) Consideraciones de gobierno corporativo;
- 6) Auditoría interna dentro de un grupo o una estructura holding;
- 7) Externalización de actividades de auditoría interna.

Los principios asociados a cada tema (tabla 1.9) son los siguientes:

Tabla 1.9

Principios de la sección: Expectativas de la supervisión relacionadas con la auditoría interna

TEMA	PRINCIPIO
1) Función de auditoría interna.	Principio 1: Una función eficaz de auditoría interna proporciona aseguramiento independiente a la Junta directiva y a la alta gerencia de la calidad sobre la efectividad del control interno de un banco, la gestión de riesgos, los sistemas de gobernanza y los procesos, contribuyendo con la Junta directiva y la alta gerencia a proteger su organización y su reputación.
2) Principales características de la función de auditoría interna.	Principio 2: La función de auditoría interna del banco debe ser independiente de las actividades auditadas, por lo que se requiere que la función de auditoría interna tenga la legitimación y autoridad suficiente dentro del banco, permitiendo así que los auditores internos lleven a cabo sus tareas con objetividad. Principio 3: La competencia profesional, incluyendo el conocimiento y la experiencia de cada auditor interno y la de los auditores internos en forma colectiva, es esencial para la eficacia de la función de auditoría interna del banco. Principio 4: Los auditores internos deben actuar con integridad.
3) Estatuto de auditoría interna.	Principio 5: Cada banco debe tener un Estatuto de Auditoría interna que articula el propósito, la posición y la autoridad de la función de auditoría interna en el banco de manera que promueva una función eficaz de auditoría interna tal como se describe en el Principio 1.
4) Alcance o enfoque de la actividad.	Principio 6: Todas las actividades (incluidas las actividades subcontratadas) y cada entidad del banco deben estar dentro del alcance general de la función de auditoría interna. Principio 7: El alcance de las actividades de la función de auditoría interna debe asegurar una cobertura adecuada de las cuestiones de interés normativo en el plan de auditoría.
5) Consideraciones de Gobierno corporativo.	Principio 8: Cada banco debe tener una función de auditoría interna permanente, que debe estar estructurada en consonancia con el Principio 14 cuando el banco está dentro de un grupo bancario o holding. Principio 9: El Consejo de Administración del banco tiene la responsabilidad de asegurar que la alta dirección establezca y mantenga un sistema de control interno adecuado, eficaz y eficiente y, en consecuencia, el Consejo debe apoyar la función de auditoría interna para el desempeño eficaz de sus funciones. Principio 10: El comité de auditoría, o su equivalente, debe supervisar la función de auditoría interna del banco. Principio 11: El jefe del departamento o unidad de auditoría interna debe ser responsable de asegurar que éste cumpla con las buenas normas de auditoría interna y con un código de ética pertinente. Principio 12: La función de auditoría interna debe ser responsable ante el Consejo de administración o el comité de auditoría, en todos los asuntos relacionados con el desempeño de su mandato, tal como se describe en el estatuto de auditoría interna. Principio 13: La función de auditoría interna deberá evaluar con independencia la efectividad y eficiencia del control interno, sistemas de gestión de riesgos y de gobernanza y los procesos creados por las unidades de negocio y funciones de apoyo, y ofrecer aseguramiento sobre estos sistemas y procesos.

6) Auditoría interna dentro de un grupo o una estructura de empresas controladoras (holding).	Principio 14: A fin de facilitar un enfoque coherente de la auditoría interna en todos los bancos dentro de una organización bancaria, el Consejo de administración de cada banco dentro de un grupo bancario o de una estructura de grupo controlador (holding), se asegurará de que: a) El banco tiene su propia función de auditoría interna, que debe ser responsable ante el Consejo de administración del banco y deberá informar al grupo bancario o al líder de auditoría interna del grupo controlador. b) El grupo bancario o la función de auditoría interna del grupo controlador lleva a cabo actividades de auditoría interna de alcance suficiente sobre el banco a fin de que el Consejo de administración pueda cumplir con sus responsabilidades fiduciarias y legales.
7) Externalización de las actividades de auditoría.	Principio 15: Independientemente de si las actividades de auditoría interna son sub contratados o no, el consejo de administración sigue siendo el responsable último de la función de auditoría interna.

Fuente: Elaboración propia.

B) La relación de la autoridad de supervisión con la auditoría interna: La autoridades supervisoras se benefician de una comunicación efectiva sobre tópicos de mutuo interés con la función de auditoría interna del banco. Esta relación debe iniciarla el supervisor y debe establecerse de una forma estructurada y transparente.

En esta sección queda manifiesta la necesidad de que las autoridades supervisoras entiendan el funcionamiento y la organización de la auditoría interna, incluyendo su papel y posición en la institución bancaria.

Adicionalmente, a manera de tópicos adicionales que involucra a los supervisores y a la auditoría interna, se contemplan algunos requisitos de especial interés en el sistema bancario, tales como los procesos y métodos para la determinación, seguimiento, control y reporte de la posición de liquidez y capital del banco.

Los temas de interés incluyen las posibilidades de contribución que tiene la auditoría interna en beneficio del supervisor, en el campo de conocimiento sobre el modelo de negocios; los riesgos en la actividad de la institución, procesos y funciones; riesgo de crédito; riesgo de liquidez; riesgo de operación planes de contingencia; riesgo de fraude y otros riesgos que pueden identificarse con el Pilar 2 de Basilea.

En el contenido de estos principios se insiste en la necesidad de dar apoyo institucional a la auditoría interna desde los más altos niveles de autoridad.

Los temas incorporados en esta sección corresponden a:

- 1) Beneficios de una mejor comunicación entre la autoridad supervisora y la función de auditoría interna;
- 2) Posibles temas de discusión entre los supervisores y la auditoría interna.

C) Evaluación supervisora de la auditoría interna. En atención al impacto que la auditoría interna tiene sobre la evaluación de la eficacia de los sistemas de control y los proceso del banco, se considera la importancia de la evaluación que deben hacer las autoridades de supervisión sobre la función de auditoría interna en el banco.

Esto influirá en la valoración global del banco y les permitirá determinar el grado en que se utiliza el trabajo de la función de auditoría interna.

Varios de los aspectos que las autoridades supervisoras deben considerar en su evaluación se relacionan con el ambiente de control que se deriva de las acciones del Consejo de administración, del comité de auditoría y de la alta gerencia, así como del cumplimiento de las características y atribuciones de la función.

Entre estos aspectos se encuentran: la posición y autoridad de la auditoría interna en el banco; la existencia y contenido del estatuto; el alcance de la función; los acuerdos corporativos que impactan a la auditoría interna; la competencia profesional y experiencia; las remuneraciones de la auditoría interna y del outsourcing, si lo hubiera.

La evaluación realizada puede promover la coherencia y la comparabilidad e identificar las mejores prácticas en el sistema bancario, amén de evidenciar, si se da el caso, de las deficiencias que pudiera tener la función de auditoría interna y que afectan la evaluación del supervisor sobre el perfil de riesgo del banco.

A pesar de que los supervisores esperan que los bancos tengan una función de la auditoría interna fuerte y robusta, puede haber circunstancias en las que existan deficiencias, lo que justificaría acciones de la supervisión dirigidas específicamente a subsanar esas deficiencias. Las medidas pueden ser de carácter público o no público.

Los principios asociados a cada tema los registramos en la tabla 1.10.

Tabla 1.10

Principios de la sección: La relación de la autoridad de supervisión con la auditoría interna

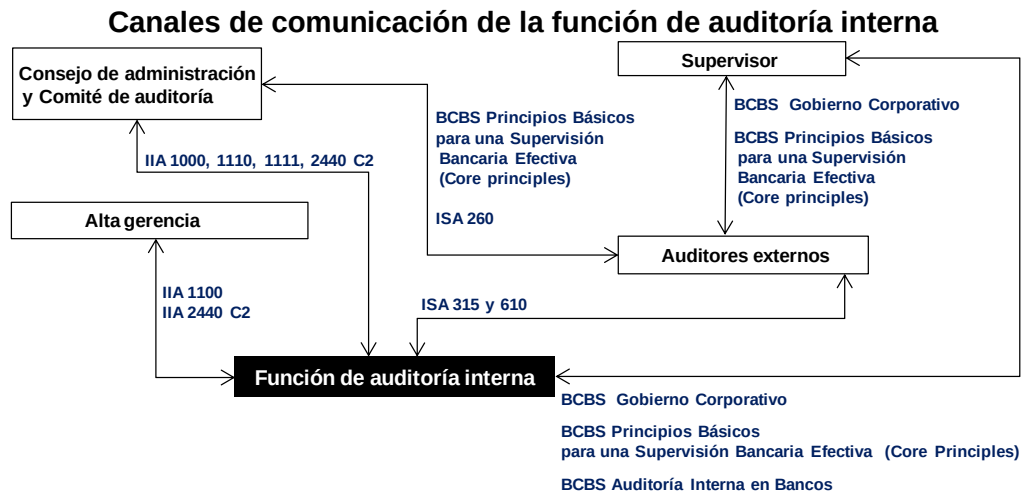
TEMA	PRINCIPIO
1) Beneficios de una mejor comunicación entre los supervisores y la función de auditoría interna.	Principio 16: Los supervisores deben tener una comunicación regular con los auditores internos del banco para: a) Discutir las áreas de riesgo identificadas por ambas partes, b) Entender las medidas de mitigación de riesgo asumido por el banco; y c) Supervisar la respuesta del banco a las debilidades identificadas.
Principios de la sección: Evaluación supervisora de la auditoría interna	
TEMA	PRINCIPIO
1) Evaluación de la función de auditoría interna.	Principio 17: Los supervisores bancarios deben evaluar periódicamente si la función de auditoría interna tiene un nivel suficiente y la autoridad dentro del banco y opera de acuerdo con principios sólidos.
2) Acciones a desarrollar por las autoridades de supervisión.	Principio 18: Los supervisores deben informar formalmente a la Junta directiva de todas las deficiencias que hayan observado y que requieren medidas correctivas en la función de auditoría interna. Principio 19: Las autoridades de supervisión deben considerar el impacto de la evaluación de la función de auditoría interna en la evaluación del perfil de riesgo del banco y en su labor de control propio. Principio 20: Las autoridades de supervisión deben estar preparados para tomar acciones de supervisión formales o informales que requieran tanto el Consejo de administración como la alta dirección para remediar las deficiencias identificadas relacionadas con la función de auditoría interna, dentro de un plazo determinado y para proporcionar al supervisor informes escritos de manera periódica.

Fuente: Elaboración propia.

Por último deseamos destacar el amplio reconocimiento que el Comité de Basilea hace de manera expresa a los principios y Las Normas que ha desarrollado el Instituto de Auditores Internos (IIA), plasmados en el Marco Internacional para la Práctica Internacional de la Auditoría Interna.

En los principios que el Comité de Basilea ha generado para su instrumentación obligatoria en el sistema bancario internacional como en su planteamiento sobre los canales de comunicación de la auditoría interna (figura 1.3), se visualiza la importancia otorgada al marco conceptual sustentado por el IIA, así como el de otras normas y principios asociados.

Figura 1.3



Comité de Basilea sobre Supervisión bancaria (BCBS)

- Principios Básicos para una Supervisión Bancaria Efectiva (Core principles).
- Principios para el mejoramiento del Gobierno Corporativo (Corporate Governance).
- La función de auditoría interna en los bancos (Internal Audit in Banks).

Instituto de Auditores Internos (IIA)

- Marco Internacional para la Práctica profesional de la Auditoría Interna.
- IIA 1000 – Propósito, Autoridad y Responsabilidad.
- IIA 1100 – Independencia y Objetividad.
- IIA 1110 – Independencia de la Organización.
- IIA 1111 – Interacción Directa con el Consejo.
- IIA 2440 – Difusión de Resultados.

International Standards on Auditing (ISA)

- ISA 260 – Comunicación con los Encargados del Gobierno.
- ISA 315 – Identificación y Evaluación de Riesgos de Errores Materiales a través del entendimiento de la entidad y su entorno.
- ISA 610 – Uso del Trabajo de los Auditores Internos.

Fuente: Basel Committee on Banking Supervision. The internal audit function in banks. 2012.

1.3.2. NORMATIVA INTERNACIONAL DE ORGANISMOS PÚBLICOS

1.3.2.1. U. S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO)

Como organismo público con una de las más fuertes influencias en la regulación internacional sobre auditoría pública identificamos al U. S. Government Accountability Office (GAO).

Especialmente dirigidas al sector público, desde un país económicamente influyente en el orbe, han sido las normas emitidas por el U.S. Government Accountability Office (GAO) creado en 1921. Éstas han sido denominadas Normas de Auditoría Pública Generalmente Aceptadas (comúnmente denominadas Generally Accepted Government Auditing Standards–GAGAS, o simplemente Government Auditing Standards), constituyendo el también llamado “Libro Amarillo”.

Su campo de aplicación es la gestión pública, en la que se llevan a cabo las auditorías financieras federales y de desempeño (u operativas).

Su territorialidad normativa se orientó a los Estados Unidos, país en el que la legislación federal exige su cumplimiento y, por otra parte, se aconseja a los auditores y contadores públicos del gobierno estatal y local que las utilicen en las auditorías correspondientes.

Las GAGAS, reconocen la validez de las Normas del IIA; sin embargo, en los casos en que las propias normas del Libro Amarillo resultan más restrictivas en el trabajo de auditorías internas en entidades gubernamentales, se solicita respetar éstas últimas.

A pesar de que estas normas se han diseñado especialmente para la estructura y funcionalidad del gobierno federal estadounidense, en alguna medida han servido de base para la delineación de otras normas en países de América.

Es oportuno señalar que tanto las GAGAS como las normas de INTOSAI tienden a concentrarse en las auditorías de estados contables y de desempeño para usuarios externos, pero, tal como sucede en las demás normas, la función de auditoría interna rescata los principios para orientar y fortalecer su labor.

Pina y Torres (2001) afirman que en el caso español se detecta la voluntad de implantar el control de economía, eficiencia y eficacia, en la Constitución de 1978, y en la Ley Orgánica 2/1982.

En ese sentido, las normas de auditoría para las entidades públicas de España¹⁶ hacen referencia a las características personales del auditor, a la realización del trabajo y al informe de auditoría, lo que también representa una buena aproximación a las normas emitidas por la GAO.

En su versión más reciente de 2011, la GAO detalla el contenido de las GAGAS, los requerimientos y las guías para su cumplimiento, mencionando previamente los Principios Éticos que rigen el trabajo del auditor: a) El interés público; b) Integridad; c) Objetividad; d) Uso adecuado de la información pública, recursos y posiciones, y e) Conducta profesional.

Las GAGAS se presentan en forma sintética en su idioma original (tabla 1.11).

Tabla 1.11
Normas de Auditoría para el Sector Público (GAGAS)

TYPES OF GAGAS AUDITS AND ATTESTATION ENGAGEMENTS	
a)	Financial audits
b)	Attestation engagements
c)	Performance audits
GENERAL STANDARDS	
Independence	
GAGAS Conceptual Framework Approach to Independence	
Threats	
Safeguards	
Application of the Conceptual Framework	
Government Auditors and Audit Organization Structure	
External Auditor Independence	
Internal Auditor Independence	
Provision of Nonaudit Services to Audited Entities	
Requirements for Performing Nonaudit Services	
Consideration of Specific Nonaudit Services	
Management Responsibilities	
Preparing Accounting Records and Financial Statements	
Internal Audit Assistance Services Provided by External Auditors	
Internal Control Monitoring as a Nonaudit Service	
Information Technology Systems Services	
Valuation Services	
Other Nonaudit Services	
Documentation	
Professional Judgment	
Competence	
Technical Knowledge	
Additional Qualifications for Financial Audits and Attestation Engagements	
Continuing Professional Education (CPE)	
CPE Requirements for Specialists	

¹⁶ IGAE: Resolución de 1 de septiembre de 1998 de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la resolución que aprueba las normas de auditoría del sector público. Principios y Normas de Auditoría del Sector Público Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español. Disponibles en <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnControlGastoPublico/Paginas/NormasAuditoriaSectorPublicoYNormasTecnicas.aspx>

Quality Control and Assurance
System of Quality Control
Leadership Responsibilities for Quality within the Audit Organization
Independence, Legal, and Ethical Requirements
Initiation, Acceptance, and Continuance of Audits
Human Resources
Audit Performance, Documentation, and Reporting
Monitoring of Quality
External Peer Review
a) STANDARDS FOR FINANCIAL AUDITS
Additional GAGAS Requirements for Performing Financial Audits
Auditor Communication
Previous Audits and Attestation Engagements
Fraud, Noncompliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements, and Abuse
Developing Elements of a Finding
Audit Documentation
Additional GAGAS Requirements for Reporting on Financial Audits
Reporting Auditors' Compliance with GAGAS
Reporting on Internal Control and Compliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements
Communicating Deficiencies in Internal Control, Fraud, Noncompliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements, and Abuse
Deficiencies in Internal Control
Fraud, Noncompliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements, and Abuse
Presenting Findings in the Auditors' Report
Reporting Findings Directly to Parties Outside the Audited Entity
Reporting Views of Responsible Officials
Reporting Confidential and Sensitive Information
Distributing Reports
Additional GAGAS Considerations for Financial Audits
Materiality in GAGAS Financial Audits
Early Communication of Deficiencies
b) STANDARDS FOR ATTESTATION ENGAGEMENTS
Additional Field Work Requirements for Examination Engagements
Auditor Communication
Previous Audits and Attestation Engagements
Fraud, Noncompliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements, and Abuse
Developing Elements of a Finding
Examination Engagement Documentation
Additional GAGAS Reporting Requirements for Examination Engagements
Reporting Auditors' Compliance with GAGAS
Reporting Deficiencies in Internal Control, Fraud, Noncompliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements, and Abuse
Deficiencies in Internal Control
Fraud, Noncompliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements, and Abuse
Presenting Findings in the Examination Report
Reporting Findings Directly to Parties Outside the Audited Entity
Reporting Views of Responsible Officials
Reporting Confidential and Sensitive Information
Distributing Reports
Additional GAGAS Considerations for Examination Engagements
Materiality in GAGAS Examination Engagements
Early Communication of Deficiencies
Additional GAGAS Field Work Requirements for Review Engagements
Communicating Significant Deficiencies, Material Weaknesses, Instances of Fraud, Noncompliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements, and Abuse
Additional GAGAS Reporting Requirements for Review Engagements
Reporting Auditors' Compliance with GAGAS
Distributing Reports
Additional GAGAS Considerations for Review Engagements
Establishing an Understanding Regarding Services to be Performed
Reporting on Review Engagements
Additional GAGAS Field Work Requirements for Agreed-Upon Procedures Engagements
Communicating Significant Deficiencies, Material Weaknesses, Instances of Fraud, Noncompliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements, and Abuse

Additional GAGAS Reporting Requirements for Agreed-Upon Procedures Engagements
Reporting Auditors' Compliance with GAGAS
Distributing Reports
Additional GAGAS Considerations for Agreed-Upon Procedures Engagements
Establishing an Understanding Regarding Services to be Performed
Reporting on Agreed-Upon Procedures Engagements
c) FIELD WORK STANDARDS FOR PERFORMANCE AUDITS
Reasonable Assurance
Significance in a Performance Audit
Audit Risk
Planning
Nature and Profile of the Program and User Needs
Internal Control
Information Systems Controls
Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements
Fraud
Abuse
Ongoing Investigations and Legal Proceedings
Previous Audits and Attestation Engagements
Identifying Audit Criteria
Identifying Sources of Evidence and the Amount and Type of Evidence Required
Using the Work of Others
Assigning Staff and Other Resources
Communicating with Management, Those Charged with Governance, and Others
Preparing a Written Audit Plan
Supervision
Obtaining Sufficient, Appropriate Evidence
Appropriateness
Sufficiency
Overall Assessment of Evidence
Developing Elements of a Finding
Early Communication of Deficiencies
Audit Documentation
REPORTING STANDARDS FOR PERFORMANCE AUDITS
Reporting
Report Contents
Objectives, Scope, and Methodology
Reporting Findings
Deficiencies in Internal Control
Fraud, Noncompliance with Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements, and Abuse
Reporting Findings Directly to Parties Outside the Audited Entity
Conclusions
Recommendations
Reporting Auditors' Compliance with GAGAS
Reporting Views of Responsible Officials
Reporting Confidential and Sensitive Information
Distributing Reports

Fuente: GAO.

Al igual que los demás organismos, GAO realiza una permanente actualización de sus conceptos y, por su contenido particularmente interesante en cuanto a la evolución de estas normas, destacamos algunos cambios que Arias Rodríguez¹⁷ reseñó en 2007 respecto a la quinta versión de 2003 de las GAGAS:

¹⁷ Antonio Arias Rodríguez es Fiscalización: disponible en <http://fiscalizacion.es/> 2007/08/22/ normas-de-auditoria-publica.

- Marco general: Se refuerza la importancia del papel de la auditoría como herramienta de información para la mejora del servicio público; clarifica las normas a través de un lenguaje estandarizado para definir el nivel de responsabilidad del auditor y distinguir entre las exigencias de auditoría y las simples recomendaciones o explicaciones, en consonancia con otras declaraciones de principios de auditoría. Amplia las pautas para reconocer e incorporar otros principios de normas profesionales como el Institute of Internal Auditors (IIA) o el Instituto de Auditores Internos (en España, IAI) así como la IAASB.
- Cambios relacionados con la ética y la independencia profesional: Se realiza una descripción de los cinco principios éticos que deben regir el trabajo de quienes se encargan de realizar auditorías para el sector público: interés público; integridad; objetividad; uso apropiado de la información, recursos y posición pública; y, comportamiento profesional.

Se clarifica y racionaliza la discusión sobre la prestación de otros servicios profesionales distintos de la auditoría y su impacto en la independencia del auditor.

- Cambios relacionados con el juicio y la competencia profesional: El nuevo texto hace hincapié en el importante papel del juicio profesional en todos los aspectos del proceso de auditoría y en la consideración de los riesgos. Se amplía la descripción de la competencia profesional para enfatizar su importancia. Se incorporan, además, las exigencias obligatorias de formación continua que fueron implantadas por la GAO en Abril de 2005.
- Cambios relacionados con el control y garantía de la calidad: Se establece que el sistema de control de calidad debe garantizar que tanto la organización como su personal cumplan con las normas profesionales y los requisitos legales aplicables. Para ello, se exige a las organizaciones auditoras seguir políticas y procedimientos en su sistema de control de calidad, que incluyan: responsabilidades de liderazgo de calidad, resumiendo y difundiendo anualmente sus resultados mediante un informe específico, con identificación de las cuestiones sistémicas que necesiten mejora y sus recomendaciones de corrección.

En el caso de los auditores internos, se exige trasladar una copia de dicho informe a los encargados del gobierno corporativo.

- Cambios relacionados con los auditores internos: La revisión enfatiza la importancia de la auditoría interna como parte del conjunto de la función ejecutiva, la “accountability” y el control interno. Enfatiza que los auditores externos deben usar el trabajo de los auditores internos al valorar si los controles internos están diseñados y operan correctamente.
- Se invita nuevamente a los auditores internos a usar los principios del IAI junto con las GAGAS y moderniza los criterios de independencia organizacional, incluyendo acceder e informar de los resultados de la auditoría a la alta dirección, pero “con alejamiento suficiente de las presiones políticas”.
- Se clarifican los principios de distribución de informes por el director de auditoría interna comunicando sus resultados a las partes de la organización, de tal forma que pueda asegurar que sus resultados son tenidos en consideración.

1.3.3. NORMATIVA NACIONAL CON IMPACTO EN LA AUDITORÍA INTERNA

La incursión en el orden legal y voluntario de la auditoría en el sector público permite aproximarnos al conocimiento de su impacto en la auditoría interna de dicho sector.

En este epígrafe identificamos la normativa que generan los organismos públicos y las acciones de organismos privados que por su contenido y ámbito contribuyen al desarrollo y regulación de esta materia a nivel país, en España y en México.

1.3.3.1. NORMATIVA EN EL SECTOR PÚBLICO DE ESPAÑA

Primeramente identificamos a los órganos de gestión político-administrativa con rango de autoridad en la auditoría pública de España y aquellos privados cuyas funciones o actividades son de apoyo para la consolidación del ejercicio de la auditoría interna y el mejoramiento en el desempeño de sus profesionales asociados (tabla 1.12).

En segundo término, teniendo como base el proceso de fiscalización gubernamental en España, mencionamos la normativa de nuestro mayor interés que se desarrolla o regula en dichos organismos.

Cabe mencionar que la fiscalización en España tiene dos vertientes:

- La Fiscalización (externa) de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público de la cual el Órgano Supremo es el Tribunal de Cuentas.
- El control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal, centro directivo y gestor de la contabilidad pública, cuyo órgano responsable es la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

Tabla 1.12
Organismos públicos de impacto normativo en la auditoría interna. España

Ámbito de autoridad	España	
	Nivel de gobierno	Autoridad/ regulador de la auditoría /control
Nacional	Estatad (Gobierno del Estado)	Tribunal de Cuentas (TC) Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
Sub nacional	Autonómico (Comunidad Autónoma)	Órganos de Control Externo (OCEX)

Fuente: Elaboración propia.

1.3.3.1.1. TRIBUNAL DE CUENTAS

En lo que compete a la auditoría pública o gubernamental, la Constitución Española establece en su artículo 136 que el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

Su dependencia es directa de las Cortes Generales y ejercer sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

Apuntamos sus dos funciones sustantivas:

- a) La función fiscalizadora, que consiste en “comprobar si la actividad económico-financiera del sector público respeta los principios de legalidad, eficiencia y economía”. Su destinatario son las Cortes Generales (o en su ámbito, las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas).

- b) La función jurisdiccional, que no es sino el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurren los que tienen a su cargo el manejo de bienes, caudales o efectos públicos, y tiene por objeto lograr la indemnidad de los fondos públicos perjudicados, por malversación, por incorrecta, incompleta o nula justificación, o por otras causas o conductas.

Sin perjuicio de su propia jurisdicción, el Tribunal de Cuentas remite a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando procede, comunica las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.

La legislación reguladora del Tribunal de Cuentas se encuentra recogida en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y en la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En el nivel autonómico, las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas son titulares, entre sus variadas competencias, de funciones estrechamente relacionadas tanto con el Tribunal de Cuentas como con los Órganos Autonómicos de Control Externo (OCEX).

De acuerdo con el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, “los procedimientos para el ejercicio de la función fiscalizadora se impulsarán de oficio en todos sus trámites. La iniciativa corresponde al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros Órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas”.

Por su parte, el artículo 44.4 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, afirma que “cuando ello proceda, el resultado de la fiscalización se remitirá a la Asamblea Legislativa de la correspondiente Comunidad Autónoma o al Pleno de la correspondiente Corporación Local”.

La fiscalización puede ser efectuada bajo tres modalidades:

- a) Externa, y por tanto diferente de la fiscalización ejercida por los órganos de control interno de las propias Administraciones Públicas.
- b) Permanente, esto es, ejercida como competencia propia, sin solución de continuidad y sin perjuicio de emitir informes especiales.
- c) Consuntiva, y por tanto ejerciendo un control final y definitivo después de que la gestión se ha realizado.

Así mismo, los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público Español señalan que los tipos de auditorías realizadas sobre el sector público, y que constituyen el objeto de la función fiscalizadora, son la auditoría de regularidad: (incluye tanto la auditoría financiera como la de legalidad); la auditoría operativa: (incluye la auditoría de eficacia y la auditoría de economía y de eficiencia) y la Auditoría integrada.

En ésta última se incluyen los cuatro tipos de auditoría antes mencionados para informar sobre:

- La adecuada presentación de la información financiera.
- El cumplimiento de la legislación vigente.
- El grado de consecución de los objetivos previstos.
- El grado de economía y eficiencia logradas en la gestión de los recursos.

Finalmente, en los procedimientos de fiscalización de entidades singulares comprendidas en el ámbito del artículo 4 de la Ley Orgánica 2/1982, el Tribunal de Cuentas tiene la facultad de “utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida” y rige su actividad, además de por la Constitución, por las llamadas, para abreviar, Ley Orgánica y Ley de Funcionamiento.

1.3.3.1.2. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Se registra la entrada en vigor del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, publicado en el BOE de 25 de enero de 1996.¹⁸

El sustento legal y sus atribuciones se actualizan en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de Abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.¹⁹

Para realizar sus funciones de control, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) podrá recabar la colaboración de otros órganos públicos y, en el caso de actuaciones de control en Comunidades Autónomas, concertar convenios con sus Intervenciones Generales.

¹⁸ www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnControlGastoPublico/Documents/Circ3_1996.pdf

¹⁹ Consultado en www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnNormativa/ClnLeyes/Documents/LEY%20ORGANICA%202-2012.pdf

En la Resolución de 1 de septiembre de 1998²⁰ de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público se menciona que la IGAE comenzó a practicar las auditorías desde el principio de los años ochenta.

En 1983 emitió las primeras normas de auditoría en España, para el sector público.

En la actualidad, se pretende que su ámbito de aplicación lo constituya la totalidad del sector público estatal, al programar todas las auditorías realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado tanto directamente, como indirectamente a través de los distintos órganos de ella dependientes.²¹

En la web²² se reportan las siguientes Normas de Auditoría del Sector Público y Normas Técnicas:

- Normas de Auditoría del Sector Público (01-09-1998) (Vigente).
- Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero (23-11-1999).
- Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero (11-06-2002).
- Norma Técnica sobre los informes adicionales de auditoría de cuentas emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (25-09-2002).
- Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos (14-03-2003).
- Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal (14-03-2003).
- Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (08-03-2005).
- Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado (11-04-2007).
- Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas (11-04-2007).

²⁰ Consultado en: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/res010998-igae.html#c3

²¹ Resolución de 1 de septiembre de 1998 del interventor general de la administración del estado por la que se ordena la publicación de la resolución que aprueba las normas de auditoría del sector público.

²² Consultado en: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/res010998-igae.html#c3

1.3.3.1.3. ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (OCEX)

La Constitución Española reconoce que determinadas Comunidades Autónomas establezcan sus propios organismos de fiscalización y control externo, siendo establecidos por la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (Ley 7/1988 de 5 de abril,) para que examinen, comprueben y censuren todas las cuentas del ente autonómico, incluidas las de las universidades como parte del sector público.

De esta forma el control externo de la gestión económico-financiera de las instituciones y entidades del sector público autonómico y local es una atribución de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX), en su respectivo ámbito territorial.

Estos órganos se rigen por su propia normativa específica, razón por la cual sus relaciones con la correspondiente Asamblea Legislativa vienen expresamente contempladas en dicho régimen regulador.

Desde la creación de los OCEX es obligada la coordinación de su actividad con la del Tribunal de Cuentas.

El artículo 27 de la Ley 7/1988 de Funcionamiento de Tribunal de Cuentas señala que cuando la fiscalización externa se realice por Órganos de las Comunidades Autónomas en el ámbito de su competencia, el Tribunal de Cuentas informará a las Cortes Generales, partiendo de dichas actuaciones y de las ampliaciones que considere convenientes.

Asimismo, el artículo 29 de la misma norma establece que los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras.

Sin considerar al propio Tribunal de Cuentas (que es de hecho un órgano de control externo), de las 17 Comunidades Autónomas en 2010 estaban funcionando un total de 13 OCEX, como consecuencia del avance institucional de las Comunidades Autónomas (CCAA): Comunidad Valenciana; Canarias; Madrid; Castilla y León; Islas Baleares; Asturias; Castilla la Mancha; Andalucía; Cataluña; Galicia; Aragón; País Vasco y Navarra.

Estos órganos disponen de mecanismos de cooperación y coordinación entre sí, a la vez que con el Tribunal de Cuentas y tienen asumida la necesidad de realizar una fiscalización singular para el control externo de la actividad económico financiera de las universidades.

En la tabla 1.13 se puede ver la relación de OCEX actuales así como la fiscalización que han realizados sobre las universidades públicas de su comunidad autonómica, según los más recientes informes de sus páginas web.

Tabla 1.13
Órganos de Control Externo (OCEX)
Fiscalización a universidades públicas españolas

Órgano de Control Externo (OCEX)	Universidades públicas (Ejercicio fiscalizado)	Base legal	Consulta electrónica
Cámara de Comptos de Navarra	1988 a 1990; 1992; 1996; 1998 a 2007; 2009 a 2010	Ley Foral 19/1984 5 de marzo. Ley Orgánica 13/1982.	http://camaradecomptos.navarra.es
Sindicatura de Comptes de Catalunya	2004 a 2009	Ley Foral 6/1984 de la Cámara de Comptos. Ley Orgánica 6/2006 de 19 de julio, de Reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.	http://www.sindicatura.org/es/
Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana	1987 a 2010	Ley 6/1985, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Cuentas. Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana.	http://www.sindicom.gva.es
Consello de Contas de Galicia	1990; 1991; 1992; 1998; 2003	La Ley de Galicia 6/1985. Ley Orgánica 1/1981, del 6 de abril, del Estatuto de Autonomía de Galicia.	http://www.ccontasgalicia.es
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	1987 a 2003; 2005; 2007 a 2008	Ley del Parlamento Vasco 1/1988 del 5 de febrero. Ley 27/1983.	http://www.tvcp.org/index-c.htm
Cámara de Cuentas de Andalucía	1995 a 2003; 2006 a 2009	Ley 1/1988 de 17 de marzo. Ley Orgánica 2/2007 de Reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía.	http://www.ccuentas.es/index.php?view=home
Audiencia de Cuentas de Canarias	1993 a 2010	Ley 4/1989, de 2 de mayo. Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias	http://www.acuentascanarias.org
Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha	1994 a 1998; 2001 a 2010	Ley 5/1993, de 27 de diciembre, de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. Ley Orgánica 9/1982 de 10 de agosto.	http://www.sindicaturaclm.es/paginas/index.php
Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid	2003; 2005 a 2006; 2008 a 2010	Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid. Ley Orgánica 3/1983 de 25 de febrero.	http://www.madrid.org/amaradecuentas
Sindicatura de Comptes de les Illes Balears	2003 a 2010	Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares. Ley Orgánica 2/1983 de 25 de febrero.	http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/index.htm
Cámara de Cuentas de Aragón	Sin información accesible sobre universidades	Ley 10/2001 de 18 de junio. Ley Orgánica 8/1982 de 10 de agosto	http://www.camaracuentasaragon.es/normativa
Consejo de Cuentas de Castilla y León	2003 a 2004; 2007	Ley 2/2002, de 9 de abril. Ley Orgánica 4/1983 de 25 de febrero	http://www.consejodecuentas.es/consejocuentas-client/cm
Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias	Sin información accesible sobre universidades	Ley 3/2003 de 24 de marzo. Ley Orgánica 7/1981	http://www.sindicastur.es/es/portada.asp

Fuente: Elaboración propia. Consultas efectuadas en páginas web, el 5 de agosto 2012.

Fernández (2009) nos dice que esta fiscalización tiene el alcance de una auditoría integral, lo que supone considerar no solo la auditoría financiera y de legalidad, sino también realizar una evaluación y examen de la eficacia, eficiencia y economía con las que se desarrolla la actividad de las universidades españolas.

1.3.3.1.4. OTROS ORGANISMOS NORMATIVOS EN ESPAÑA

No menos importantes son las entidades cuya función es regular y controlar la profesión y su ejercicio en forma reglamentaria, de carácter legal y obligatorio aunque no de forma directa en el sector público, así como otras que fortalecen los mismos propósitos de mejorar la profesión y a los profesionales, mediante normas y códigos éticos de cumplimiento obligatorio para sus asociados, aunque sin efectos legales en su incumplimiento, salvo denuncia expresa.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC)

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es un Organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, regulado por la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, el Real Decreto 1636/1990 de 20 de diciembre que lo desarrolla y la Ley 44/2002 de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, que modifica varios artículos de la Ley 19/1988.

Los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas son el Presidente, el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Contabilidad.

En relación con la actividad de la auditoría interna, pero específicamente sobre la auditoría de cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ejerce las siguientes funciones:

- La realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la normalización contable y de la actividad de auditoría de cuentas,
- La coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas, con los Organismos Internacionales, y en particular con la Unión Europea (UE), así como con

los nacionales sean corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación.

El ICAC, por sus atribuciones, ha tenido una importante participación en la generación de la llamada nueva Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo texto refundido, se aprobó por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Sus principios y normas, en diversos puntos convergen y fortalecen los especialmente formulados para la auditoría interna por el IIA, con el sólido y permanente soporte del Instituto de Auditores Internos de España.

Como autoridad normativa competente con relación a la auditoría de cuentas, el ICAC emite las normas de auditoría, y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, ha sometido a información pública las nuevas Normas Técnicas de Auditoría como adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría correspondientes a las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700.

Éstas serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a partir de 1 de enero de 2014.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA (IIA)

En 1983 se fundó el Instituto de Auditores Internos de España²³ como una asociación portavoz de la profesión ante medios, organismos e instituciones nacionales e internacionales.

Esta organización cuenta con 2.600 socios, auditores internos en las principales empresas e instituciones de todos los sectores económicos del país y se encuentra integrada en las redes internacionales del Institute of Internal Auditors (IIA) Global.

En congruencia con su filiación, declara que su misión es el desarrollo y la promoción de la profesión de auditoría interna como función de gobierno, tanto en el sector público como en el ámbito empresarial privado.

²³ <http://auditoresinternos.es>

Es importante señalar que Las Normas exigen que las direcciones de auditoría interna tengan un programa de aseguramiento de su calidad y sean evaluadas por un tercero independiente al menos cada cinco años.

Por ello es oportuno mencionar que el instituto proporciona a sus socios oportunidades de encuentro, información y formación sobre aquellos temas más relevantes que afectan directa o indirectamente al trabajo diario del auditor interno y difunde las Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna, en concordancia con el IIA Global.

El Instituto de Auditores Internos de España administra las Certificaciones Internacionales del IIA, reconocidas mundialmente.

1.3.3.2. NORMATIVA EN EL SECTOR PÚBLICO DE MÉXICO

Cabe mencionar que el proceso de fiscalización gubernamental en México tiene las dos vertientes: interna y externa (Cortez, 2004).

- La Fiscalización (externa) de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público de la cual el Órgano Supremo es la Auditoría Superior de la Federación (ASF).
- El control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal y el centro directivo y gestor de la contabilidad pública, cuyo órgano responsable es la Secretaría de la Función Pública (SFP) y, adicionalmente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

La auditoría ha resultado ser un importante elemento para comprobar el adecuado uso de los recursos enviados por la federación y el estado, y para garantizar que su aplicación corresponda a los lineamientos establecidos en cada programa en particular y en la Ley de Coordinación Fiscal.

Debido a que México es una república representativa, democrática y federal constituida de Estados libres y soberanos, y está compuesta por la Federación, los Estados, el Distrito

Federal y los Municipios,²⁴ en los distintos órdenes de gobierno encontramos la instancia oficial responsable de la normativa fiscalizadora (tabla 1.14).

Tabla 1.14
Organismos públicos de impacto normativo en la auditoría interna. México

Ámbito de autoridad	México	
	Nivel de gobierno	Autoridad/ regulador de la auditoría /control
Nacional	Federal (Gobierno Federal)	Auditoría Superior de la Federación (ASF) Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) Secretaría de la Función Pública
Sub nacional	Estatat (Estado de la República)	Órganos de Control Externo Estatal (OCEE)

Fuente: Elaboración propia.

1.3.3.2.1. AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN (ASF)

En el ámbito del control externo de la Administración Pública Federal (APF) se registra como misión de la Auditoría Superior de la Federación (ASF):²⁵ “Fiscalizar la Cuenta Pública mediante auditorías que se efectúan a los tres Poderes de la Unión, a los órganos constitucionalmente autónomos, a las entidades federativas y municipios del país, así como a todo ente que ejerza recursos públicos federales, incluyendo a los particulares”.

Conforme a su mandato legal, el propósito es verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en las políticas y programas gubernamentales, el adecuado desempeño de las entidades fiscalizadas, y el correcto manejo tanto del ingreso como del gasto público”.

Sus principales ordenamientos son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) y la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF),²⁶ los cuales han sido objeto de diversas adecuaciones para fortalecer el proceso de fiscalización superior.

²⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Artículo 40. Título II, Cap. I de la Soberanía Nacional y de la forma de Gobierno <http://Info4.Juridicas.Unam.Mx/Ijure/Fed/9/41.Htm?S=>

²⁵ www.asf.gob.mx/Default/Index

²⁶ www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFRCF.pdf

En su artículo 1, la LFRCF explica que la fiscalización de la Cuenta Pública tiene como objeto evaluar los resultados de la gestión financiera de las entidades fiscalizadas y comprobar si se observó lo dispuesto en el Presupuesto, la Ley de Ingresos y demás disposiciones legales aplicables.

Señala también la práctica de auditorías sobre el desempeño para verificar el cumplimiento de los objetivos y las metas de los programas federales, conforme a las normas y principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

También la ASF fiscalizará directamente los recursos federales que administren o ejerzan las entidades federativas, los municipios y los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, con excepción de las participaciones federales.

Asimismo, fiscalizará directamente los recursos federales que se destinen y se ejerzan por cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada, y los transferidos a fideicomisos, mandatos, fondos o cualquier otra figura jurídica, de conformidad con los procedimientos establecidos en otras leyes y sin perjuicio de la competencia de otras autoridades y de los derechos de los usuarios del sistema financiero (Art. 37, LFRCF).

Es de suma importancia tener en cuenta que entre estas dependencias fiscalizadas se encuentran las universidades públicas, en razón de su esquema de financiamiento, por lo general altamente dependiente de este tipo de recursos públicos.

El financiamiento a las universidades públicas²⁷ opera mediante un modelo de subsidio constituido por dos fuentes principales: el federal y el estatal (Martínez Rizo, 1997; Hernández-Pérez, 2005).

El subsidio federal está integrado por dos componentes: el recurso ordinario, destinado al gasto corriente y el extraordinario (fondos concursables) para coadyuvar a la mejora de la calidad de la educación superior, los cuales se otorgan mediante diversos programas presupuestarios.

²⁷ Se ha estimado que en el período 1994-2003, el subsidio ordinario otorgado a universidades públicas estatales se conformó, en promedio, por el 70% del Gobierno Federal y el 20% del Gobierno Estatal (Mungaray, 2005). Por otra parte, en la Subsecretaría de Educación Superior (SES) se registra que del total del subsidio ordinario ejercido en entre 2001 y 2006, en promedio el 78% fue de origen Federal y el 22% de origen Estatal (Consultado el 2 de agosto 2012 en <http://ses2.sep.gob.mx/iff1a1.htm>).

Nos queda reiterar que este organismo plantea la realización de auditorías sobre el desempeño, consistiendo éstas en la verificación del cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales mediante la estimación o cálculo de los resultados obtenidos en términos cualitativos o cuantitativos, o ambos.

Los esquemas de auditoría que realiza la ASF se basa en la siguiente clasificación:²⁸

a) Auditorías de regularidad:

- Buscan verificar la captación, administración, ejercicio y aplicación de los recursos públicos de conformidad con los programas y montos aprobados por la Cámara de Diputados y con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables.
- De acuerdo al objeto que será fiscalizado las Auditorías de regularidad, se dividen, principalmente, en:
 - Auditorías Financieras y de Cumplimiento.
 - Auditorías de Obra Pública e Inversiones Físicas.
 - Auditorías a recursos federales transferidos y ejercidos por las diferentes entidades federativas y municipios.

b) Auditorías de desempeño:

- Buscan alcanzar las siguientes metas: proporcionar un examen independiente de las políticas públicas; examinar la validez y fiabilidad de los sistemas de medición del desempeño; proporcionar análisis independientes de los problemas de economía, eficiencia y eficacia de las actividades gubernamentales, y evaluar en qué medida se han logrado los propósitos u objetivos propuestos por las políticas públicas.
- Adicionalmente, las auditorías al desempeño ayudan a los entes auditados a detectar fortalezas, debilidades y oportunidades de mejora, a cumplir sus objetivos y metas y a optimizar su gestión, contribuyendo así a un más adecuado aprovechamiento de los recursos públicos, y a que éstos ofrezcan un mejor servicio a la sociedad.

c) Auditorías especiales:

- En éstas, dada la complejidad o particularidad de las operaciones, programas o procesos por revisar, se aplican diversos enfoques y procedimientos que en muchas ocasiones son tan específicos como las propias materias que se fiscalizan.

²⁸ Consultado en www.asf.gob.mx

La fiscalización, en todos los casos, se lleva a cabo de manera posterior al término de cada ejercicio fiscal, con carácter externo y por lo tanto de manera independiente y autónoma de cualquier otra forma de control o fiscalización que realicen las instancias de control competentes (Artículo 4 de la LFRCF).

Es importante saber que la ASF no acude directamente a las universidades públicas, ya que su materia exclusiva de fiscalización es lo reportado anualmente en la Cuenta Pública por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Desde la Cuenta Pública de 1998 hasta la Cuenta Pública de 2009, la ASF ha realizado 76 auditorías a las instituciones públicas de educación superior en forma sistemática a un total de 43 instituciones; entre ellas 34 de las 47 universidades públicas estatales.

Las universidades auditadas son aquellas que en conjunto recibieron el 97% del subsidio que se asigna a las universidades públicas.²⁹

En los resultados de la fiscalización se han identificado algunos problemas graves, como la diferencia entre las plantillas y tabuladores (salarios) autorizados en los convenios con la Federación y los que realmente existen; se apunta también que los gobiernos de los estados no entregan oportunamente los recursos federales que por su conducto se canalizan a las universidades y que la Secretaría de Educación Pública no vigila adecuadamente el cumplimiento de los convenios.

Se han hecho observaciones a las universidades sobre otras cuestiones relacionadas con el ejercicio, registro y control de los recursos federales; adquisiciones y contratación de obras públicas y reconocimiento de pasivos contingentes derivados de su sistema de pensiones y jubilaciones.

Un avance relevante en el enfoque fiscalizador de la ASF es que en la Cuenta Pública de 2008 se practicó la primera auditoría de desempeño con el enfoque que calificamos como integral para evaluar las funciones de docencia, investigación y difusión de la cultura, a la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).

Finalmente, apuntamos que de acuerdo al Artículo 76 de la LFRCF, la Cámara de Diputados, a través de una Comisión, tendrá las atribuciones de evaluar el desempeño de la ASF y solicitarle que le informe sobre la evolución de sus trabajos de fiscalización.

²⁹ Se tiene acceso a todos los informes realizados en www.asf.gob.mx/Trans/Informes

1.3.3.2.2. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (SHCP)/ SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (SFP)

El control interno del gobierno federal y sus entidades, se realiza a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y la Secretaría de la Función Pública (SFP) cuya base legal es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF).³⁰

La SHCP, en la categoría de Ministerio tiene múltiples alcances normativos. En el tema que nos ocupa participa con la SFP para efectuar la evaluación de los resultados de la aplicación de los recursos públicos federales, y para evaluar los indicadores estratégicos de las dependencias de la Administración Pública Federal (APF).

Específicamente, la SFP también interviene en el control y la fiscalización (Art.37, LOAPF) al revisar el ejercicio del gasto público presupuestal y su concordancia con el presupuesto de egresos; establecer las bases generales y realizar las auditorías a las dependencias federales y entidades de la APF y vigilar el cumplimiento de la legislación en materia de planeación, presupuestos, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores.

La SFP cuenta, bajo su dependencia, con la Contraloría Interna, cuya responsabilidad directa es la de programar, ordenar, instruir y realizar auditorías y revisiones de control a las unidades administrativas de la Secretaría, de su órgano desconcentrado y a los órganos internos de control de las dependencias, las entidades y la procuraduría y dar seguimiento a la atención de las recomendaciones y acciones de mejora que realice la propia Contraloría Interna y, en su caso, las determinadas por otras instancias de fiscalización.³¹

1.3.3.2.3. ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO ESTATAL (OCEE)

Cada Estado de la Federación regula su Cuentas Pública por medio de su Constitución Política Estatal. Su fiscalización, al igual que en los demás órdenes de gobierno, se refiere a la gestión financiera, la gestión presupuestal y la gestión social (IMCP, 2004).

³⁰ DOF(Diario Oficial de la Federación)14-06-2012 www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/153.pdf

³¹ Reglamento Interior de La Secretaría de La Función Pública. *Expedido por:* Decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 15 de abril de 2009. http://portaltransparencia.gob.mx/pot/facultad/show_facultad.do?method=show_facultad&idFacultad=6&_idDependencia=00027&viaLocation=true

De esta manera en el ámbito de la gestión pública de los estados, los Órganos de Control Externo Estatal (OCEE) dotados de autonomía técnica y de gestión, son la máxima instancia auditora.

En el ejercicio de su función de revisión de las Cuentas Públicas, el Congreso del Estado (de cada entidad federativa) supervisa al OCEE a través de una Comisión inspectora y de enlace.

Estos órganos pueden tener distintas denominaciones (Órgano de Fiscalización Superior del Estado; Auditoría General del Estado; Auditoría General del Órgano de Fiscalización Superior; Auditoría Superior del Estado; Auditoría Superior de Fiscalización; Entidad de Auditoría Superior).

Los OCEE, en términos generales y similares, tienen la función técnica de fiscalización y control gubernamental, regulada por su correspondiente Ley de Fiscalización Estatal.

Como atribuciones generales destacan las siguientes:³²

- Revisar y fiscalizar anualmente las cuentas públicas del año inmediato anterior que deberán presentar los tres Poderes del Estado y los Municipios.
- Revisar anualmente las cuentas públicas del año inmediato anterior correspondientes a los organismos constitucionalmente autónomos, quienes deberán presentarlas auditadas por despacho externo de contadores designado por el propio organismo.
- Fiscalizar los ingresos y egresos, así como el manejo, custodia y aplicación de los recursos públicos de los Poderes del Estado y de los Ayuntamientos.

En función de sus objetivos y alcances, existe la acepción común de que son objetos de fiscalización todos aquellos entes públicos que bajo cualquier título reciban, administren o ejerzan total o parcialmente recursos públicos, quedando sujetos a la observancia y cumplimiento de las disposiciones de la Ley de Fiscalización del Estado, en el ámbito de:

- El Poder Ejecutivo, las dependencias de la administración pública directa y las entidades paraestatales, las unidades de apoyo adscritas directamente al Ejecutivo del Estado y los organismos públicos constituidos por el propio Ejecutivo.
- El Poder Judicial y los órganos que lo conforman, cualquiera que fuere su organización.

³² Elegimos de muestra la información del Instituto Superior de Auditoría y Fiscalización del Estado de Sonora (ISAF). www.isaf.gob.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=80&Itemid=27

- El Poder Legislativo, sus dependencias y cualquiera de sus órganos, cualquiera que fuere su organización.
- Los órganos constitucional o legalmente autónomos.
- Las universidades e instituciones públicas de educación superior y organizaciones con registro oficial que reciban recursos públicos.
- Los ayuntamientos y cualquier autoridad, dependencia o entidad de la administración pública municipal.
- Cualquier persona física o moral que reciba, administre o ejerza total o parcialmente y bajo cualquier título recursos públicos.

Entre sus atribuciones de carácter específico se encuentran el coordinarse con los órganos de control interno de los sujetos de fiscalización y solicitar sus programas anuales de auditoría, así como verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los planes y programas institucionales con el propósito de detectar desviaciones, prevenir, corregir, mejorar y/o sancionar.

Adicional a la comprobación del ejercicio presupuestal, en razón de la importancia de los recursos públicos provenientes de los gobiernos estatales para gasto ordinario de las universidades públicas, la fiscalización a universidades plantea validar su congruencia programático-financiera con la planeación estatal.

Sin embargo, se reconoce que en ocasiones la amplitud y profundidad en las auditorías a algunas universidades públicas se ve limitada por la capacidad en la estructura operativa y financiera que manifiestan algunos OCEE, como se puede apreciar en los siguientes términos:

“La evaluación del desempeño, eficiencia y economía en el cumplimiento de los programas aprobados en los presupuestos, no fue posible llevarla a cabo dadas las carencias tanto de recursos humanos como materiales y financieros indispensables para el cumplimiento y desarrollo de trabajos y actividades adicionales enmarcados en la Auditoría de Desempeño, mismas que requieren de una estructura operativa mayor a la que actualmente existe en esta Auditoría Superior del Estado...”.³³

Esta es una de las más importantes razones por la que las principales vertientes de las auditorías practicadas por estos organismos estatales son únicamente la auditoría financiera y la auditoría de legalidad.

³³ www.aseqroo.gob.mx/Transparencia/Organismos%20Publicos%20Descentralizados/2010/INFORME%20UQROO%202010.pdf 20

Pero de cualquier forma, esta orientación auditora es consistente con el enfoque general que también prevalece en la Auditoría Superior de Fiscalización, a nivel nacional.

Una idea más precisa de los alcances que se logran a través de los trabajos realizados por los Órganos de Control Externo Estatal (OCEE) en las universidades públicas es conociendo algunas de las observaciones derivadas de su labor durante diversos ejercicios fiscales, plasmados en los informes correspondientes (tabla 1.15).

Al revisar los informes de dichas auditorías encontramos varias salvedades, siendo las de mayor frecuencia las relativas a programas de obra, comprobaciones de gastos y control de los avances físicos y financieros.

Las principales recomendaciones que se han dirigido a las universidades públicas por parte de los OCEE apuntan a la necesidad de que la gestión universitaria adopte medidas y estrategias que conduzcan al cumplimiento de las disposiciones establecidas en su normativa interna y lleve a cabo acciones de control para que, en lo sucesivo, los seguimientos programáticos y financieros sean más eficaces.

Como podrá observarse, en la misma tabla 1.15 se incluye la relación completa³⁴ de los 32 organismos estatales existentes y los ejercicios fiscales en los que se reportan auditorías a las universidades o, en su caso, en los que se hizo especial mención de éstas en la Cuenta Pública.³⁵

³⁴ www.asofis.org.mx/

³⁵ Es pertinente aclarar que, respecto a su divulgación pública, la no disponibilidad de los informes de auditoría efectuados por los OCEE en sus páginas oficiales web no implica que éstas no se hayan realizado. Los informes existentes pueden encontrarse en la página oficial de la ASF: www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2007i/Indice/Auditorias.htm. La tesis doctoral de Tamez (2010) analiza y discute ampliamente sobre los índices de divulgación financiera de las entidades federativas de México, así como los diversos factores que explican los motivos para que dicha divulgación de la información financiera se lleve a cabo.

Tabla 1.15
Órganos de Control Externo Estatal (OCEE)
Fiscalización en universidades públicas mexicanas

Órgano de Control Externo Estatal (OCEE)	Universidades públicas (Ejercicio fiscalizado)	Base legal: Artículo de la Constitución Política del Estado	Consulta electrónica
Órgano superior de fiscalización del estado de Aguascalientes	N. D.	27-V	www.osfags.gob.mx/
Órgano de fiscalización superior de Baja California	2004 a 2009	27-XII	www.ofsbc.gob.mx
Órgano de fiscalización superior de Baja California sur	N. D.	64-XXX	www.cbcs.gob.mx
Auditoría superior del estado de Campeche	2005 a 2009	54-XXI	www.asecam.gob.mx
Auditoría superior del estado de Coahuila	2007 a 2010	67-XXXIV	www.asecoahuila.gob.mx
Órgano superior de Auditoría y fiscalización gubernamental del estado de Colima	N. D.	33-XI	www.osaf.gob.mx
Órgano de fiscalización superior del congreso del estado de Chiapas	N. D.	29-XXIX	www.ofscechiapas.gob.mx
Auditoría superior del estado de Chihuahua	N. D.	64-VII	www.asech.gob.mx/
Contaduría Mayor de Hacienda de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal (CMH)	N. D.	Ley Orgánica de la CMH Cap. VI; Art. 22	www.cmhaldf.gob.mx
Entidad de Auditoría superior del estado de Durango	N. D.	55-XXV	www.auditoriadurango.gob.mx
Órgano superior de fiscalización del estado de México	2007 a 2010	61-XXXII y XXXIII	www.osfem.gob.mx
Órgano de fiscalización superior del congreso del estado de Guanajuato	2004 a 2008	63-XVIII	www.ofsgto.gob.mx
Auditoría general del estado de Guerrero	N. D.	47-XLVII	www.auditoriaguerrero.gob.mx
Auditoría superior del estado de Hidalgo	2007 A 2010	56-XXXI	http://www.aseh.gob.mx
Auditoría superior del estado de Jalisco	2009	35-IV	www.asej.gob.mx
Auditoría superior de Michoacán	N. D.	44-X	www.asm.gob.mx
Auditoría superior de fiscalización del estado de Morelos	2007	40-XXVIII	www.asf-morelos.gob.mx
Órgano de fiscalización superior del estado de Nayarit.	2002; 2005 a 2007	47-XXVI	www.ofsnayarit.gob.mx/
Auditoría superior del estado de Nuevo León	N. D.	63-XIII y 85-V y XXIII	www.asenl.gob.mx
Auditoría superior del estado de Oaxaca	N. D.	59-XVI y XVII	www.aseoaxaca.gob.mx
Órgano de fiscalización superior del estado de Puebla	2001 a 2009	50-II	www.ofspuebla.gob.mx/
Entidad superior de fiscalización del estado de Querétaro	2010	41-XXV	www.esfe-qro.gob.mx
Auditoría superior del estado de Quintana Roo	2005 a 2010	90	www.aseqroo.gob.mx
Auditoría superior del estado de San Luis Potosí	2009 a 2010	57-XII y XX	www.aseslp.gob.mx
Auditoría superior del estado de Sinaloa	2008 a 2010	43-XXII y 54	www.ase-sinaloa.gob.mx/
Instituto superior de auditoría y fiscalización del estado de Sonora	N. D.	64-XXV	www.isaf.gob.mx
Órgano superior de fiscalización del estado de Tabasco	N. D.	36	www.osfetabasco.gob.mx
Auditoría superior del estado de Tamaulipas	2009 a 2010	62-XIII	www.asetamaulipas.gob.mx
Órgano de fiscalización superior Tlaxcala	N. D.	54-XVII	www.congresotlaxcala.gob.mx
Órgano de fiscalización superior del estado de Veracruz	2002 a 2010	33-XXIX	www.orfis.gob.mx
Auditoría superior del estado de Yucatán	N. D.	30-VII	www.congresoyucatan.gob.mx
Auditoría superior del estado de Zacatecas	N. D.	65-XXXI	www.asezac.gob.mx

N.D. Información no disponible en su página web oficial.

Fuente: Elaboración propia.

1.3.3.2.4. OTROS ORGANISMOS NORMATIVOS EN MÉXICO

Bajo este rubro ubicamos a organismos de orden privado y profesional con personalidad jurídica, orientadas a fortalecer el desempeño de sus agremiados y a la disciplina auditora no sólo mediante acciones de difusión, promoción, capacitación y profesionalización de sus asociados sino, principalmente con impacto sobre la normativa relacionada a la auditoría interna.

Lo anterior no obstante que sus normas y códigos éticos son de cumplimiento obligatorio para sus asociados, pero sin efectos jurídicos, salvo la denuncia expresa.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. (IMCP)

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. (IMPC)³⁶ es una federación de 60 colegios de profesionistas y que agrupa a más de veinte mil contadores públicos de México. Fue constituido inicialmente como la Asociación de Contadores Titulados en 1917, adoptando su actual nombre en 1955.

El Instituto representa a sus asociados ante autoridades gubernamentales, organismos empresariales y entidades profesionales internacionales, tales como el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC).

Al considerarse como un organismo eminentemente social, su misión establece "...fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional, dentro de los más altos estándares éticos, en beneficio de la sociedad".

En esa línea es manifiesta su influencia en la profesión contable y auditora del país y entre sus objetivos, además de propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional, se encuentra el llevar a cabo las tareas de investigación orientadas a producir tecnología de auditoría y de control, que sean de utilidad a los usuarios de sus servicios, tanto en el sector empresarial como en el sector público.

³⁶ www.imcp.org.mx/spip.php?article29

En sus Estatutos se establece que las asociaciones de profesionistas federadas se han de apegar a los requisitos mínimos ahí señalados, entre ellos la adopción del Código de Ética Profesional y las Normas de Conducta y Actuación Profesional; diversas normas que emita o reconozca el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), entre las que destacamos las Normas de Información Financiera (NIF) y las Normas y Procedimientos de Auditoría (NPA).

A través de su Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) lleva a cabo la formulación e instrumentación de importantes documentos de interés y uso profesional relacionados con la auditoría.

Finalmente, hacemos hincapié en que a esta organización se le reconoce como una institución normativa consolidada y de importante presencia internacional; pertenece al organismo mundial IFAC y al organismo regional AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad), que agrupa a la profesión de toda América.

INSTITUTO MEXICANO DE AUDITORES INTERNOS, A.C. (IMAI)

Constituido en 1984, se identifica como un foro abierto a la capacitación y a la investigación en las áreas de auditoría interna y control.³⁷

Este organismo nacional considera como el mayor de sus retos la necesidad de contar con recursos humanos calificados en auditoría interna y en control, por lo que se ha propuesto difundir las técnicas más avanzadas en esas áreas.

El IMAI contribuye a que los profesionales de la auditoría interna se mantengan actualizados para cumplir con las responsabilidades que tienen encomendadas en los diferentes sectores de la industria, el comercio y los servicios, tanto en el sector público como el privado y el social.

En consecuencia, establece como su Misión:

- Promover el mejoramiento constante de la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, para fortalecer el prestigio de esta profesión y de quienes la practican.

³⁷ www.imai.org.mx/

El propósito primordial del Instituto es la superación profesional de sus miembros, mediante lo siguiente:

- Mejorar la práctica Profesional de la Auditoría Interna.
- Desarrollar y mantener la unión y cooperación efectiva entre los profesionales de la Auditoría Interna.
- Promover la difusión de las normas de actuación profesional a través de las cuales los auditores internos puedan medir y regular su propio desempeño y las organizaciones puedan esperar servicios de calidad.
- Propugnar la unificación de criterios y entendimiento por parte de sus asociados de las normas y principios básicos de actuación y ética profesional.
- Establecer y mantener el prestigio de la Auditoría Interna a través de la investigación y la divulgación de conocimientos técnicos de enfoques conceptuales relativos al ejercicio profesional de esta disciplina y materias afines.
- Establecer y mantener vínculos con otros organismos profesionales o docentes y entidades públicas o privadas, para identificación y desarrollo de aspectos que permitan elevar la calidad de la práctica de la Auditoría Interna y el Control en general, dentro de las organizaciones.

El IMAI (México), al igual que el IAI (España) se encuentra incorporado al Institute of Internal Auditors (IIA) Global por lo que comparte y apoya las guías internacionales de la profesión de auditoría interna del IIA y ofrece las certificaciones de reconocimiento internacional.

ASOCIACIÓN MEXICANA DE ÓRGANOS DE CONTROL Y VIGILANCIA EN LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR, A.C. (AMOCVIES)

De las organizaciones de orden privado con personalidad jurídica, esta organización es la que más se encuentra vinculada a las funciones de auditoría interna y del control interno en las instituciones públicas universitarias del país.

Prácticamente todos los responsables directos y titulares de las áreas o unidades de contraloría, auditoría interna y órganos de control interno de las universidades públicas pertenecen a esta asociación de corte técnico-académico, con presencia nacional.

La identificación de los asociados, como parte de este gremio profesional especializado dentro de las universidades públicas, ha fortalecido la orientación de esta asociación en la

línea de “profesionalizar las funciones de supervisión, vigilancia, control y evaluación para apoyar el desarrollo y mejoramiento de la gestión de estas instituciones, que respondan a los intereses de la sociedad”, tal y como lo señala la misión de AMOCVIES.

Con esa mira, AMOCVIES realiza un importante trabajo de difusión sobre programas de formación, capacitación, actualización y especialización, dirigidos a fortalecer la transparencia en las universidades y a elevar el nivel de profesionalización de sus integrantes desde la posición estratégica de todos y cada uno de ellos.

Mediante comisiones especiales se participa en la formulación de propuestas de interés universitario nacional; estimula la difusión y los programas de formación; el establecimiento de convenios de colaboración tendientes a elevar el nivel de profesionalización, capacitación y especialización, amén de propiciar el permanente contacto e intercambio de experiencias entre sus asociados.

En el tema particular de la auditoría, a principios de 2011 se acordó ampliar el convenio de colaboración AMOCVIES con la Auditoría Superior de la Federación (ASF) formalizado desde 2004, a fin de sumar a las instituciones públicas de educación superior al proceso de transparencia y rendición de cuentas.

El propósito es incorporar la realización de auditorías financieras por parte de los Órganos de Control y Vigilancia que integran la Asociación al convenio las Auditorías al Desempeño en las Instituciones de Educación Superior que los integrantes de AMOCVIES realicen conforme a los términos de referencia acordados con la ASF.

A través de su página web se tiene acceso a los resultados de las auditorías realizadas bajo el convenio AMOCVIES-ASF, desde 2004 hasta 2008 correspondientes al Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización de la Cuenta Pública.

En otro orden de acciones sobre la auditoría, se acordó con la Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior (ANUIES) y la Secretaría de Educación Pública (SEP) constituir a la AMOCVIES como verificador externo de la matrícula 2010-2011 de las Universidades Públicas Estatales (UPE) que participan en el “Fondo para Elevar la Calidad de la Educación Superior de las Universidades Públicas Estatales” (UPES).

En consecuencia, los integrantes de esta organización han llevado a cabo la séptima auditoría externa anual a la matrícula de las universidades públicas, bajo la metodología desarrollada por AMOCVIES.

Adicionalmente, AMOCVIES ha establecido convenios de colaboración profesional con diversos organismos internacionales, de carácter académico y de investigación con diversas instituciones de educación superior.

A doce años de su fundación, sus Asambleas Generales continúan realizándose en diversas sedes universitarias.

ASOCIACIÓN NACIONAL DE ORGANISMOS DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL, A.C. (ASOFIS)

Esta asociación tiene por objeto orientar y fundamentar las acciones de la fiscalización superior en México, conforme a criterios básicos que puedan ser aceptados por sus miembros y a los principios rectores de la fiscalización de legalidad, objetividad, eficiencia y eficacia.

Se define como una organización autónoma, apartidista, independiente y de apoyo técnico, que constituyen en su beneficio los organismos de fiscalización superior de los congresos locales de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

Aporta elementos y propone la adopción de nuevos criterios, métodos y procedimientos para mejorar la fiscalización superior, sirve de enlace y establece lineamientos de coordinación, colaboración y apoyo recíproco entre los organismos de fiscalización superior y control gubernamental que la integran.

Como uno de sus ejes de impulso a la correcta fiscalización, promueve el intercambio de experiencias técnicas y administrativas derivadas de las revisiones y auditorías que practican sus miembros, y sobre los sistemas adoptados, fundamentalmente a través de seminarios, congresos y mesas redondas.

Como un acto relevante, observamos que esta asociación difunde y promueve los principios y valores éticos que rigen la actividad de fiscalización.

1.4. AUDITORÍA INTERNA EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE ESPAÑA Y MÉXICO

Como país miembro de la Unión Europea, España está en todas las reflexiones comunitarias y asume, mediante la Ley Orgánica de Universidades (LOU 2007), el compromiso de hacer las reformas necesarias en su sistema de educación superior para lograr los niveles de calidad y la competitividad internacional que plantea el espacio europeo.

En consecuencia, el Sistema Universitario Español participa en el proceso de construcción de un sistema universitario homogéneo a nivel de la Unión Europea: el Espacio Europeo de Educación Superior (EEES).

Luzón, *et al.* (2008) mencionan que la Unión Europea ha ido dando pasos hacia una política común en la apuesta por la calidad y la investigación, sin dejar de reconocer la competencia de cada Estado en la educación.³⁸

De ahí que, además del frente de acción para cumplir los objetivos obligados con la sociedad local, los compromisos ante la comunidad y por la propia concepción de este espacio,³⁹ hacen más necesarias las funciones de supervisión y control y, particularmente, las propias de la auditoría interna.

En otro contexto, el régimen jurídico de la educación superior en México, por su heterogeneidad, se localiza disperso en varios ordenamientos legales y tiene, además, una particularidad dominante: su extrema vinculación con la planeación institucional⁴⁰ que decanta de la visión de largo plazo delineada por el gobierno nacional.

En análisis más detallados Kent (2005) precisa que México está transitando hacia un nuevo estado de desarrollo⁴¹ genéricamente denominado “modernización”. En su opinión, el nuevo

³⁸ Un análisis detallado sobre el tema, entre otros, se encuentra en: Jiménez Eguizábal, Alfredo (Dir.) (2008): “Repensar y construir el Espacio Europeo de la Educación Superior. Políticas, tendencias, escenarios y procesos de innovación”. Madrid, Dykinson.

³⁹ El desarrollo cronológico, la estructura y los comunicados sobre disposiciones comunitarias en el proceso de convergencia hacia el Espacio Europeo de Educación Superior pueden consultarse en www.eees.es/es/eees

⁴⁰ En España se utiliza generalmente el término “planificación”, en tanto que en México se utiliza el de “planeación” para referirse al mismo concepto. Utilizamos estos términos como sinónimos. Según Tomás Miklos (2000) “La planeación implicará el *proceso* requerido para la elaboración del plan. La planificación representa el *ejercicio* (la aplicación concreta) de la planeación vinculada con la instrumentación teórica requerida para transformar la economía o la sociedad”.

⁴¹ Pueden consultarse múltiples análisis y puntos de vista, de alto nivel científico y académico sobre el desarrollo y orientación de la educación superior en México, así como la formulación de políticas y cursos de acción en este ámbito, en <http://publicaciones.anui.es.mx/>

Estado “desarrollista” se orienta a adaptar a la educación superior, a la sociedad y a la economía mexicana al blanco móvil de la globalización.

Esta visión podría no ser excluyente del esquema funcional que subsiste en el sistema de educación pública superior, el cual induce y a la vez facilita que las universidades públicas se encuentren inmersas en la dinámica de la planeación institucional, estrechamente ligada a la planeación democrática del desarrollo nacional.⁴²

Rubio (2005) señala que el esquema de alta competencia implantado por las autoridades educativas mexicanas basado en la evaluación por resultados respecto a planes institucionales ha contribuido a la inmersión de las universidades públicas en un proceso que otorga elevado peso específico a los indicadores de capacidad y competitividad académica.⁴³

Las unidades responsables de la auditoría interna tienen este escenario, junto con el cumplimiento íntegro de su labor, la oportunidad de elevar su influencia profesional mediante el reconocimiento de su contribución al logro de los objetivos institucionales.

1.4.1. UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE ESPAÑA

En los países que conforman la Unión Europea y, naturalmente para España, encontramos varias declaraciones sobre la responsabilidad social y de eficiencia por parte de las instituciones de educación superior de cada país miembro, con miras a integrar el modelo europeo de excelencia y con visión de futuro (Llera, 2009).

A partir de la Declaración de Bolonia en 1999, destacan otras a lo largo de los últimos años, tales como la Cumbre de Lisboa en 2000, el Comunicado de Praga en 2001, el Consejo Europeo (2002, 2007 y 2010), la Declaración de Graz en 2003, la Declaración de Bergen en 2005 y la Declaración de Londres en 2007, entre otras.

⁴² Tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como la mayoría de los documentos legislativos consultados, se encuentran en www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio.

⁴³ Existe la inquietud por avanzar en la exigencia de estándares y en el desarrollo de los indicadores, de cara a la necesaria participación activa en escenarios internacionales: Para mayor detalle se puede consultar: www.cumex.org.mx/pdf/MINUTA%20SLP.pdf. Los actuales indicadores se basan en los indicadores desarrollados por los organismos certificadores y evaluadores a nivel nacional. Pueden consultarse <http://pifi.sep.gob.mx/ScPIFI/GPIFI/guia/5/11>

Particularmente en el ámbito español, dichas convocatorias han sido vertidas en el VII Foro ANECA (2006), el informe Bricalli y diversos informes emanados de la Conferencia de Rectores de Universidades Españolas (CRUE).

1.4.1.1. LEY ORGÁNICA DE UNIVERSIDADES: FISCALIZACIÓN Y AUDITORÍA INTERNA

La exposición de motivos de la Ley Orgánica de Universidades 6/2001, de 21 de diciembre, había reconocido el papel central de las universidades en el desarrollo cultural, económico y social del país, por lo que planteó la necesidad de "...reforzar su capacidad de liderazgo y dotar a sus estructuras de la mayor flexibilidad para afrontar estrategias diferenciadas en el marco de un escenario vertebrado".

Esto es parte del cimiento por el cual se constituye el modelo de gestión descentralizado de la educación pública superior de España.

En la nueva Ley Orgánica de Universidades 4/2007, de 12 de abril (LOU 2007), se manifiesta el propósito de aumentar la exigencia de rendir cuentas, dando espacio, aunque de forma indirecta, a la función de auditoría interna en la vida universitaria.

La normativa sobre la actuación de las universidades establece que éstas se regularán por la legislación de sus propias Comunidades Autónomas y por el Estado, al que corresponde emitir las normas básicas para el desarrollo de la autonomía universitaria.

Además, por su autonomía⁴⁴ cada institución se rige por su propia Ley de Creación y sobre todo, por sus Estatutos.

En el cuerpo legal de orden constitucional se establece la autonomía universitaria (Art. 27 de la Constitución española de 1978) que conlleva para las instituciones académicas, esencialmente, libertad de cátedra, de estudio y de investigación, así como autonomía de gestión⁴⁵ y administración de sus propios recursos (LOU 2007).

⁴⁴ La Ley de Reforma Universitaria de 1983 (LRU) desarrolló en detalle el precepto constitucional de autonomía universitaria y efectuó una distribución de competencias de educación universitaria entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las universidades. Consultado en www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1983-23432

⁴⁵ Para un estudio, análisis y discusión más detallado, puede consultarse: Sánchez Ferrer (1996): "Políticas de reforma universitaria en España: 1983-1993" en <http://digital.march.es/ceacs-ir/es/fedora/repository/ir%3A1427> y "La autonomía en las universidades como derecho fundamental: La construcción del Tribunal Constitucional". Edit. Civitas, Madrid, 1991(Citado por Plana, 1999).

Las disposiciones de la LOU 2007 asociadas con la función de auditoría interna son las siguientes (tabla 1.16):

Tabla 1.16
Artículos de la LOU 2007 relacionados con auditoría interna

Artículo	Contenido
I. Disposiciones Generales	Así, las reformas están guiadas por la voluntad de potenciar la autonomía de las universidades, a la vez que se aumenta la exigencia de rendir cuentas sobre el cumplimiento de sus funciones. Este principio es impulsado por la Unión Europea apoyando la modernización de las universidades europeas con el fin de convertirlas en agentes activos para la transformación de Europa en una economía plenamente integrada en la sociedad del conocimiento.
Artículo 81. Programación y presupuesto	1. En el marco de lo establecido por las Comunidades Autónomas las Universidades podrán elaborar programaciones plurianuales que puedan conducir a la aprobación, por las Comunidades Autónomas, de convenios y contratos-programa que incluirán sus objetivos, financiación y la evaluación del cumplimiento de los mismos. 5. Las Universidades están obligadas a rendir cuentas de su actividad ante el órgano de fiscalización de cuentas de la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de las competencias del Tribunal de Cuentas.
Artículo 82. Desarrollo y ejecución de los presupuestos	Las Comunidades Autónomas establecerán las normas y procedimientos para el desarrollo y ejecución del presupuesto de las Universidades, así como para el control de las inversiones, gastos e ingresos de aquellas, mediante las correspondientes <i>técnicas de auditoría</i> , bajo la supervisión de los Consejos Sociales.

Fuente: Elaboración propia.

El artículo 81 de la LOU 2007 establece la obligatoriedad de rendición de cuentas por parte de las universidades ante el órgano de fiscalización que le es propio y el artículo 82 de esta misma Ley involucra al Consejo Social en la tarea que contempla el uso de las técnicas de auditoría.

Ya hemos expuesto, en epígrafes anteriores, que la función fiscalizadora en el sector público, es el equivalente a la auditoría externa. El término fiscalización se refiere al control realizado por órganos institucionales, profundizando de forma especial en el control de legalidad.

Sobre este aspecto, Herrero (2012) comenta que el medio que tienen los órganos de control externo para influir en la gestión pública son los informes que emiten tras su trabajo de fiscalización.

Éstos contienen un apartado de recomendaciones que se refiere a uno de los elementos más característicos de la auditoría pública: la propuesta de mejoras, que a la vista de los resultados del informe se considera conveniente introducir en la gestión económico-financiera de la entidad.

Señala esta autora que el auditor, con su labor, puede contribuir a mejorar la gestión pública.

Por su parte, Bosch y Larrainzar (1999) reflexionan sobre la necesidad de que el control externo sobre las entidades del sector público encomendado al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de control externo (OCEX) se adapte a los nuevos modelos de control, pasando de los informes de fiscalización con énfasis en la regularidad y lo jurídico hacia el cumplimiento de los principios de economía, de eficiencia y de eficacia.

En otras palabras: “pasar de la administración burocrática a la gestión pública”.

En esta misma corriente de mayor cobertura de la fiscalización, Barquero (2008) señala que, desde el punto de vista del auditor, la revisión del control interno es imprescindible en cualquier auditoría.

Esta afirmación nos parece congruente con la responsabilidad que tiene la auditoría interna de supervisar los sistemas de control de la organización y evidencia el obligado enlace de estos dos conceptos.

1.4.1.2. AUDITORÍA INTERNA Y FISCALIZACIÓN EN UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE ESPAÑA

Para tener una idea del alcance de la fiscalización en las universidades⁴⁶ a la luz del permanente proceso de su evolución conceptual, y su aproximación a la auditoría interna o el control interno, elaboramos un resumen parcial de cinco informes de fiscalización⁴⁷ formulados por el OCEX que efectuó dicho trabajo en un igual número de universidades públicas⁴⁸ en la correspondiente Comunidad Autónoma (tabla 1.17).

El resumen puntualiza nuestro interés en las recomendaciones sobre el órgano de control interno que, en este caso, es el responsable de la auditoría interna, así como sobre el papel del Consejo Social, órgano vinculado a la misma función.

⁴⁶ La LOU 2007 es aplicable a universidades públicas y privadas y señala, en su caso, las disposiciones específicas. Incorpora un apartado con referencia especial a las universidades privadas (Disposición Adicional Novena. Adaptación de las universidades privadas).

⁴⁷ Este trabajo tuvo por objeto el control formal de las cuentas anuales del ejercicio 2010 y la revisión del control interno y la fiscalización del área de contratación administrativa de las Universidades.

⁴⁸ No obstante que esta información es de carácter público, omitimos los datos de identidad de las universidades en razón de que nuestro único propósito es ejemplificar las recomendaciones derivadas de las auditorías a las universidades públicas, y que se relacionan con nuestro tema de estudio.

El OCEX recalca la importancia de una mejor definición, alcances y reglamentación de las funciones de la unidad (servicio) que es responsable del control interno, incluyendo la regulación de sus tareas y procedimientos mediante su aprobación por el Consejo de Gobierno de la universidad.

De igual manera requiere un mayor esfuerzo en la difusión de los resultados e informes, a fin de que éstos sean del debido conocimiento de los diferentes órganos de la universidad y de la comunidad universitaria.

Tabla 1.17
Resumen de informe de fiscalización a universidades públicas de España (2010)

Universidad 1	Universidad 2	Universidad 3	Universidad 4	Universidad 5
La Universidad debe modificar las normas que regulan las funciones asignadas a la oficina de control interno, al objeto de conceder un papel más relevante a la función interventora.				La Universidad debe valorar la conveniencia de incrementar las actuaciones de fiscalización posterior asignadas al servicio de control interno, al objeto de revisar determinadas áreas, en especial las referentes a ingresos, gastos de personal y los contratos que han sido excluidos de la fiscalización previa, de modo que se pueda garantizar el cumplimiento de la normativa vigente en este tipo de contratos.
La oficina de control interno	El servicio de fiscalización	La oficina de control presupuestario	El servicio de control interno	El servicio de control interno
debe desarrollar sus funciones con independencia respecto a los órganos gestores de la Universidad, objetivo para el que es imprescindible que el Consejo Social ejerza, de forma efectiva, la función de supervisión del servicio que tiene asignada.				
Universidad 1	Universidad 2	Universidad 3	Universidad 4	Universidad 5
La Universidad debe establecer mecanismos que permitan que los informes que realiza la oficina de control interno sean conocidos por la comunidad universitaria.	Las actuaciones que realiza de forma permanente el servicio de fiscalización en especial las actuaciones de fiscalización previa, deben estar establecidas en el reglamento del servicio aprobado por el Consejo de Gobierno de la Universidad.	La Universidad debe informar al Consejo Social de las actividades ordinarias realizadas por la oficina de control presupuestario, al objeto de que el citado órgano pueda ejercer la competencia de supervisar el servicio de control interno que le asigna la Ley (se cita la ley) de Consejos Sociales de las Universidades Públicas de la Comunidad Autónoma.		
Las actuaciones que realiza de forma permanente la oficina de control interno, en especial las actuaciones de fiscalización previa, deben estar establecidas en el reglamento de la oficina aprobado por el Consejo de Gobierno de la Universidad.	El servicio de fiscalización debe facilitar que los informes que realiza sean conocidos por los diferentes órganos de la Universidad, al objeto de conseguir de forma efectiva los objetivos previstos, al tiempo que debería publicar en la página web de la Institución la memoria anual de las actuaciones del servicio de fiscalización.	Se recomienda que el Consejo Social de la Universidad incremente las actuaciones relacionadas con la supervisión del control interno, lo cual le permitiría ejercer con mayores garantías y con mayor información las competencias que tiene asignadas.	La Universidad debe modificar la actual normativa reguladora de la oficina de control presupuestario, al objeto de completar, precisar y regular de forma adecuada las funciones asignadas a la oficina, así como los procedimientos que se deben desarrollar.	En la memoria de actividades del servicio de control interno, además de detallar el alcance de los distintos trabajos de fiscalización previa y posterior realizados, debe recogerse una valoración del grado de resolución y cumplimiento, por parte de los órganos gestores de la Universidad, de las conclusiones y recomendaciones de los informes del servicio.
La Universidad debe incrementar la información que facilita al Consejo Social sobre las actuaciones que realiza la oficina de control interno/ el servicio de fiscalización, al objeto de que el Consejo pueda ejercer de forma adecuada la supervisión de las citadas funciones ordinarias del órgano de control interno de las cuentas de la Universidad.	La Universidad debe	La Universidad debe incrementar el personal asignado a la oficina de control presupuestario,	La Universidad debe valorar la conveniencia de incrementar el personal asignado al servicio de control interno,	La Universidad debe valorar la conveniencia de incrementar los puestos de trabajo asignados al servicio de control interno,
al objeto de que pueda realizar de forma adecuada las funciones que tiene asignadas.				
La Universidad debe procurar que las personas que suscriben los informes sobre las ofertas presentadas en los expedientes de Contratación no formen parte de las mesas de contratación, con la finalidad de garantizar la independencia y objetividad de este órgano.			La Universidad debe procurar que las personas que suscriben los informes sobre las ofertas presentadas en los expedientes de contratación no formen parte de las mesas de contratación, con la finalidad de garantizar la independencia y objetividad de este órgano.	

Fuente: Elaboración propia.

Aunque sólo se refleja en una de las cinco universidades, no debe pasar desapercibida la recomendación del uso específico de la web universitaria para dar a conocer el informe anual de las actuaciones del órgano de control interno.

También se recomienda incrementar la información relativa a las acciones del órgano de control interno hacia el Consejo Social pero, simultáneamente, demanda un mayor involucramiento del Consejo Social en las tareas del órgano de control interno.

Observamos además que, entre las recomendaciones, se incluye dotar de mayor relevancia a la función interventora y se requiere mayor participación del órgano de control interno en funciones de fiscalización previa y posterior.

Finalmente, en el informe se enuncia la necesidad de otorgarle mayor apoyo a esta unidad operativa, en términos del número de personal asignado para la realización de sus funciones y se identifican recomendaciones orientadas al fortalecimiento de la independencia y objetividad del personal que suscribe los informes de control interno.

1.4.2. UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE MÉXICO

Teniendo como punto de partida el artículo 3, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) por el cual se *reconoce*⁴⁹ las atribuciones de gobierno de las universidades “a las que la ley otorgue la autonomía”, del amplio universo normativo que impacta a las universidades públicas (figura 1.4), destacamos las más relacionadas con la auditoría interna de estas instituciones.

1.4.2.1. LEY DE FISCALIZACIÓN Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LA FEDERACIÓN

En su artículo 1 define el alcance y objeto de la fiscalización de la Cuenta Pública, incluyendo “la práctica de auditorías sobre el desempeño para verificar el cumplimiento de los objetivos y las metas de los programas federales.” Recordemos que una parte importante de los recursos que reciben las universidades públicas, por su origen, forman parte de los programas federales.

⁴⁹ La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) no otorga la autonomía a las universidades. Las cursivas son nuestras.

Los artículos 5, 12 y 15 de esta Ley otorgan a la Auditoría Superior de la Federación (ASF) la atribución de emitir los criterios relativos a la ejecución de auditorías; detallan el objeto de la fiscalización de la Cuenta Pública y enuncian la totalidad de las atribuciones de la ASF en este proceso, respectivamente.

En forma paralela y complementaria, las leyes de fiscalización de cada estado de la república reglamentan este proceso en el ámbito de su competencia, en el que los Órganos de Control Externo Estatal (OCEE) desempeñan el principal papel protagónico.

1.4.2.2. LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL (LFTAIPG)

En el artículo 1 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) se establece como finalidad la de proveer lo necesario para garantizar el acceso de toda persona a la información en posesión de los Poderes de la Unión, los órganos constitucionales autónomos o con autonomía legal, y cualquier otra entidad federal.

Al respecto, registramos que algunas universidades públicas de México, aunque detentan y ejercen su autonomía, para diversos aspectos administrativos se encuentran adscritas dentro del orden de gobierno federal y también se sujetan a la LFTAIPG.

La LFTAIPG considera el papel del titular del órgano interno de control de cada dependencia o entidad en diversos aspectos relativos a la rendición de cuentas y en las auditorías al ejercicio presupuestal (Art. 7); en la integración del Comité de información y en la elaboración del informe anual que se rendirá al Congreso (Arts. 29 y 30) así como en las presuntas infracciones a dicha Ley y su Reglamento (Art. 37).

Con el mismo espíritu y en congruencia con esta Ley, también coexisten las propias leyes de transparencia y acceso a la información de cada uno de los estados del país, con impacto directo en las universidades públicas de su territorialidad.

Estas leyes, de manera complementaria, han propiciado prácticas de transparencia desde el interior de las universidades, siendo obligatoria la instrumentación de un esquema de Contraloría Social en relación al destino de los recursos que le son asignados.

Igualmente se establece que es obligación de todas las universidades públicas el difundir, a través de sus páginas web, información mínima obligatoria bajo los lineamientos de transparencia informativa.

En forma adicional, tanto de las entidades públicas como de las organizaciones privadas cuya normativa se asocia a la función auditora, identificamos disposiciones, normas y códigos de cumplimiento obligatorio y voluntario que se reflejan en la gestión universitaria.

Finalmente existe la normativa institucional o universitaria que incluye a la Ley Orgánica de la universidad, sus Estatutos, Decretos, Acuerdos de la rectoría o de los órganos colegiados, así como los planes y documentos estratégicos.

Siendo su materia las bases del gobierno de la organización; la institucionalización de sus metas y objetivos, así como la definición de procedimientos incorporan lineamientos, términos y disposiciones cuya garantía de cumplimiento involucra la necesaria participación de la auditoría interna.



Fuente: Elaboración propia.

1.4.2.3. AUDITORÍA INTERNA Y FISCALIZACIÓN EN UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE MÉXICO

Nuestro propósito es destacar algunas actividades específicas que en la actualidad ejemplifican áreas de desempeño de la auditoría interna en las universidades públicas.

Como parte fundamental de la carrera por la excelencia universitaria con la activa participación de académicos, personal de apoyo y administradores hasta el máximo nivel dentro de la universidad, existe un intenso trabajo para la obtención y, en la mayoría de los casos, para conservar la Certificación de los Sistemas de Gestión de Calidad.

No debemos obviar que este impulso obedece también a la respuesta de las universidades públicas a las orientaciones estratégicas que provienen de la gestión universitaria en el orden federal.

La planeación institucional, además de sus propias propuestas, ha tenido que establecer objetivos asociados a la sistematización y mejora continua, cuyo logro permitirá estar en mejor posición para obtener recursos federales que se etiquetan a proyectos específicos para el propio fortalecimiento institucional.

En consecuencia, prácticamente todas las universidades públicas se han adherido al proyecto con miras a implementar su Sistema Institucional de Gestión de la Calidad y en la actualidad la mayoría de ellas cuenta con un área especializada para la instrumentación y cumplimiento de los requisitos especificados sobre las Normas de Certificación ISO 9000:2008.⁵⁰

Observamos que estas áreas especializadas de Gestión de la Calidad se ubican, tradicionalmente, bajo la estructura de autoridad del área de planeación institucional.

Sin embargo, no por ello las unidades encargadas de la auditoría interna debieran ser ajenas a esta tarea: entre sus actividades debe incluirse el supervisar y asegurar que existan los adecuados sistemas de control sobre el sistema de gestión de calidad universitaria, sin que esto sustituya la responsabilidad del titular de su gestión.

⁵⁰ A través del Programa Integral de Fortalecimiento Institucional (PIFI), que representa una de las mayores fuentes de recursos públicos extraordinarios concursables, el Gobierno Federal ha impulsado la obtención de los certificados por Normas tipo ISO-9000: 2008 en la mayoría de las universidades públicas. Pueden verse las reglas de operación para el ejercicio fiscal 2012 (4.4.1.1 *Elegibilidad -requisitos y restricciones*) en http://pifi.sep.gob.mx/pifi/reglas/2012/ro_pifi_2012.pdf

Así mismo, la realización anual de la “Auditoría de Matrícula” en las universidades públicas obedece al modelo de asignación adicional al subsidio federal ordinario, denominado CUIA,⁵¹ establecido desde 2006 por la Secretaría de Educación Pública (SEP) y la Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior (ANUIES).⁵²

Por lo anterior, de las 34 universidades públicas estatales comprometidas con auditar su matrícula, la más reciente auditoría de carácter voluntario (ejercicio 2012) se realizó en 21 instituciones que solicitaron la auditoría externa a la AMOCVIES.⁵³

Ya hemos mencionado que con base en el Convenio que al efecto ha establecido con la ASF, la AMOCVIES participa en el proceso de fiscalización a las universidades públicas, en el que tienen un papel preponderante la Auditoría Superior de la Federación (ASF) y los Órganos de Control Externo Estatales (OCEE).

A través de la AMOCVIES se reportan algunas de las auditorías que se han efectuado a las universidades⁵⁴ en relación a la Cuenta Pública (tabla 1.18), cuyas principales observaciones hemos mencionado en el epígrafe sobre los OCEE.

Tabla 1.18
Auditorías financieras a universidades públicas de México

Universidad Pública	Ejercicio (Cuenta Pública)					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Universidad Autónoma de Chihuahua						✓
Universidad de Quintana Roo						✓
Universidad Autónoma de Chiapas						✓
Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo					✓	✓
Universidad Autónoma de Sinaloa					✓	
Universidad Autónoma de Nayarit					✓	
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla				✓		
Universidad Autónoma de Coahuila				✓		
Universidad Autónoma de Baja California Sur			✓			
Universidad Autónoma de Campeche			✓			
Universidad Autónoma de Yucatán		✓				
Universidad de Sonora		✓				
Universidad Autónoma del Estado de Baja California	✓					

Fuente: Elaboración propia. Datos relativos al Convenio AMOCVIES- ASF.

⁵¹ Por las siglas del Consejo de Universidades Públicas e Instituciones Afines (CUIA) cuya Comisión de Financiamiento formuló el modelo (www.anui.es.mx/la_anui.es/organos/index1.php).

⁵² http://contraloria.uaemex.mx:8080/documentos/amocvies_boletin46.pdf y también www.uv.mx/Transparencia/Infpublica/Auditoria/ContraloriaGeneral/documents/GuiaalaMatriculaAMOCVIES.pdf

⁵³ www.amocvies.org.mx/avisos/2011/14_Informe_auditoria%20semestral%202011.pdf

⁵⁴ Estas auditorías se reportan a través de: www.amocvies.org.mx/htm/res_auditorias.htm y no están incluidas necesariamente en la relación de auditorías que se reportan en las páginas de los Órganos de Control Externo Estatal, relacionadas en el epígrafe correspondiente.

1.5. REFLEXIONES FINALES

La revisión efectuada sobre el marco conceptual y normativo de la auditoría interna evidencia los esfuerzos que se han realizado para su reconocimiento como disciplina profesional en el orden internacional y de su generalizada aceptación como factor de impacto positivo en el gobierno de las organizaciones públicas y privadas (Archambeault, 2008).

Así mismo, como indican Hallak y Poisson (2006b), la auditoría interna es visualizada bajo el paraguas conceptual de la contabilidad y adherida al esquema normativo de la rendición de cuentas (accountability) y de la auditoría en general. Podemos afirmar que por esta vinculación, por la naturaleza técnica que se le reconoce y por los fines de sus funciones sustantivas, se establece la inserción de la auditoría en el marco de la Teoría de la Agencia.

Observamos que en el universo normativo de las ciencias contables existen varias entidades que atienden ampliamente la regulación del binomio contabilidad-auditoría, pero en cuanto a la normalización específica de la auditoría interna, únicamente encontramos como organización de reconocimiento mundial al Instituto de Auditores Internos (IIA), cuyo objetivo principal de regulación estaba dirigido a la empresa del sector privado.

No obstante, se acepta que los principios de su marco normativo, el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI), al igual que las normas asociadas a la eficiencia, eficacia y economía, surgidas como respuesta a las necesidades de la empresa privada, son legítimamente aplicables a las entidades del sector público.

Esta circunstancia nos conduce a su aceptación como una versión moderna e integradora de la auditoría interna que se efectúa, en la mayoría de los casos, como función independiente centrada en la supervisión del control interno, aseguramiento y consulta, con impacto en los procesos de gestión de riesgo y gobierno.

Su enfoque moderno comprende el cumplimiento íntegro de la definición de auditoría interna, de los valores éticos y de las Normas desarrolladas por el IIA, así como de la satisfacción de diversos atributos inherentes y condiciones de desempeño dentro de la organización por parte de quien dirige y de quien desarrolla la función.

Por otra parte, en los diferentes contenidos de la normativa contable-auditora internacional también se pudo observar el amplio espacio de participación en el que la auditoría interna

tiene injerencia, de cara a la instrumentación de sus responsabilidades en la gestión de riesgos (Marques de Almeida, 2003; COSO, 2004; Bapst, 2005; Fernández-Laviada, *et al.*, 2006; Pedrosa, 2007) y en la garantía de la eficiencia de los sistemas de control de la información financiera (SCIF) (Aledo, 2010; Gras, 2010).

Coincidimos con Gras (2010) en que dentro de esta línea normativa debe otorgársele mayor atención a temas que por su relevancia ameritan tratamientos inmediatos, tales como el buen gobierno corporativo y la armonización contable, por citar unos ejemplos que tienen un efecto considerable en las funciones de la auditoría interna.

Lo anterior influye en la gestión de las entidades públicas, como las instituciones de educación superior, en cuyo ámbito se reconoce su limitado desarrollo normativo.

En este orden de ideas, en la práctica auditora en el sector público la figura de la fiscalización se encuentra debidamente normada en su calidad de auditoría externa.

La fiscalización es un procedimiento de reconocimiento formal y estructurado que se auxilia de las técnicas de la auditoría; esto aplica y es vigente tanto en las instituciones universitarias de España como en las de México.

En los diversos ejercicios de fiscalización reportados sobre las universidades públicas se define el alcance de este proceso soportado por el cuerpo normativo internacional, nacional y local que al efecto se ha desarrollado.

Pero también observamos que la fiscalización efectuada por los órganos externos nacionales no llega a cubrir los espacios de desempeño que establece la auditoría interna, por lo que se identifica una necesaria y permanente complementariedad entre la auditoría externa y la auditoría interna.

En los informes de fiscalización realizados se pudo observar que, tanto en las universidades españolas como en las mexicanas, se manifiesta la existencia de varios espacios de la gestión que expresan su necesaria atención y apoyo desde el interior de las propias instituciones.

Esto es que, entre las bondades de la fiscalización, está el hecho de que ésta revela cuestiones que justifican la conveniencia de fortalecer y desarrollar a la auditoría interna en estas entidades.

Respecto de la vinculación de la normativa universitaria con el establecimiento de la auditoría interna, tenemos en cuenta que la política nacional y la autoridad educativa, en ambos países, enfatiza los conceptos asociados al marco universitario deseado, como son la autonomía, pertinencia, equidad, profesionalidad, búsqueda de financiación privada, calidad, planificación, implicación con el entorno y, sobre todo, la rendición de cuentas y la eficiencia.

Pero debido a que las universidades de estos dos países presentan la dualidad de ser entidades públicas y gozan al mismo tiempo del atributo de la autonomía universitaria,⁵⁵ eventualmente podría haber situaciones de aparente confusión sobre los alcances, conductos o procedimientos para la rendición de cuentas.

Esto podría, de alguna manera, dificultar la disposición jurídica y la instrumentación de la auditoría interna dentro de las universidades en su amplia concepción moderna.

Sin embargo, a pesar de la discusión inacabable que sobre la autonomía,⁵⁶ es inobjetable que las universidades públicas, como cualquier otro ente público, se encuentran sometidas a una función de fiscalización, auditoría y control, tanto externo como interno, y la autonomía universitaria no limita estas acciones.

En este sentido, cobra especial relevancia la cuestión sobre el establecimiento de la auditoría interna con su enfoque vigente de modernidad y alcance institucional.

Por último, es importante reconocer y dejar patente que la tarea de instrumentar adecuadamente la función de auditoría interna en las universidades públicas no es tarea fácil, pues como ha señalado Dorta (2001) su óptimo desempeño se enfrenta a un entorno con diversos matices de gestión en los que tradicionalmente no ha dominado esta disciplina.

Adicional a ello, aunque el enfoque moderno de auditoría interna se encuentra claramente definido y las estructuras legales parecen estar en correcta coordinación, ha sido notorio que el esquema normativo descrito presenta algunos vacíos, particularmente en la precisión institucional de la auditoría interna universitaria.

⁵⁵ En España todas las universidades públicas son autónomas por disposición constitucional. En México no todas las universidades públicas son autónomas.

⁵⁶ Tanto en España como en México existe una amplia línea de análisis y discusión sobre el ser y el deber ser de la normativa central y su impacto en la autonomía de la educación superior, vinculado a la gobernanza. Esta línea específica de análisis no la detallamos debido a que rebasa el alcance de nuestro trabajo. Para mayor profundidad en el tema, puede consultarse: Columbus, 1996; Anderson y Johnson, 1998; Pérez, 1999; Felt y Glanz, 2003; Cordera y Sheinbaum, 2007; Pérez, 2008; Alcántara, 2009; Castro y Ion, 2011; entre otros.

Además, el enunciado de las interrelaciones normativas de los distintos órdenes de gobierno universitario no alcanza a reflejar, en su justa dimensión la complejidad que le caracteriza y las dificultades para su total cumplimiento.

En la actualidad se presenta un enorme espacio de oportunidades para la generación de propuestas hacia el desarrollo y fortalecimiento de la auditoría interna universitaria, pues de acuerdo con Marques de Almeida (2003), en el contexto globalizador la exposición al riesgo y las complejidad de los sistemas de control interno y de gestión colocan cada vez más a las entidades públicas en una mayor posición de contingencia.

CAPÍTULO 2

REVISIÓN DE LA LITERATURA SOBRE AUDITORÍA INTERNA

2.1. INTRODUCCIÓN

La revisión de los estudios más relevantes reportados en la literatura científica ayuda a comprender y dimensionar la situación en la que se encuentra la auditoría interna en el campo de nuestra investigación y aporta, además, elementos para su mejor abordaje.

De esta manera, nuestro objetivo en este capítulo es conocer el estado de la cuestión en auditoría, en concreto de la auditoría interna, para lograr una visión amplia del espacio científico en el que se encuentra actualmente la disciplina.

Como segundo objetivo, pero también como elemento facilitador para realizar el análisis, planteamos la conformación de una clasificación temática sobre la auditoría interna.

Derivado del ejercicio de búsqueda y análisis conforme a nuestro primer objetivo, es pertinente mencionar que, como relativa limitante, identificamos una gran escasez de trabajos sobre auditoría interna a nivel internacional.

Adicionalmente, la mayor parte de los informes encontrados, aunque de elevado valor científico, tienen un carácter más profesional que académico y este perfil coexiste con la dificultad de separar con claridad la función de la auditoría interna de otros temas relacionados.

Encontramos que la literatura de origen anglosajón es la que permite presentar el mayor número de estudios científicos que abordan puntualmente a la auditoría interna en sus múltiples aplicaciones.

Sin embargo, deliberadamente y por la delimitación territorial de nuestra tesis doctoral referida particularmente a España y México, hemos incorporado a este informe varios estudios de alto nivel científico en el que destaca la producción de investigaciones sobre auditoría en idioma español.

Por ello, hacemos notar que el volumen de referencias citadas en nuestro trabajo no busca proporcionalidad geográfica, ni cobertura excesiva, sino aportar elementos para la suficiente comprensión de nuestro tema de estudio.

Un referente de investigación bibliográfica es el trabajo que nos introduce al panorama de la investigación contable-financiera que prevalecía en la década de los años noventa (García y Giner, 2000).

De él adoptamos la idea de que presentar una visión global de cómo y en qué temas particulares se está investigando, ayuda a abordar con mayor detalle las áreas de investigación identificadas.

En el estudio mencionado se indica que las finanzas, los estados contables, el mercado de capitales y la auditoría son las áreas que más han reclamado la atención y el interés de los investigadores, según su impacto en lo publicado en la literatura científica correspondiente.

Para llegar a estas conclusiones, las autoras analizaron las 12 revistas de mayor difusión y liderazgo internacional en la investigación en contabilidad financiera, indicando que se apoyaron en los trabajos previos que ellas citan: Nobes (1985); Nobes (1986); Zeff (1988); Hull y Wright (1990); Brown y Huefner (1994); Brinn *et al.* (1996); Zeff (1996); Narashiman y Davis (1997); Amat *et al.* (1998) y Carmona *et al.* (1999), así como en los datos del Social Science Citation Index.

Notamos la ausencia de la auditoría interna como eje principal de investigación, probablemente porque en los años noventa, aún no alcanzaba el nivel de protagonismo que le imprimieron los escándalos y fraudes financieros que inauguraron el siglo XXI, o porque como áreas de estudio se enmarcaba dentro de la auditoría.

Asumimos que el interés posterior sobre la auditoría interna se dio por las fuerzas del mercado y la presión legislativa ante la necesidad de una mejor comprensión y aplicación de la auditoría en general y de los sistemas de control interno y de la auditoría interna en lo particular.

Una visión más reciente con enfoque dirigido al análisis de la presencia de la auditoría como tema de investigación en España evidencia el número de artículos sobre auditoría y su participación porcentual respecto al total de los que fueron publicados cada año en dos de las principales revistas españolas especializadas (tabla 2.1), en un período de 15 años a partir de 1990 (Ruiz- Barbadillo, 2008).

Tabla 2.1
Artículos de auditoría en dos revistas científicas de España (1990-2004)

Año	Revista Española de Financiación y Contabilidad (REFC)			Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review (RC-SAR)		
	No. Total de artículos	No. de artículos de auditoría	%	No. Total de artículos	No. de artículos de auditoría	%
1990	30	1	3,33			
1991	34	2	5,88			
1992	35	0	0,00			
1993	32	0	0,00			
1994	34	1	2,94			
1995	38	9	23,68			
1996	32	1	3,13			
1997	29	0	0,00	7	1	14,29
1998	29	1	3,45	10	1	10,00
1999	35	1	2,86	10	1	10,00
2000	28	1	3,57	11	2	18,18
2001	31	1	3,23	12	1	8,33
2002	31	1	3,23	12	1	8,33
2003	27	3	11,11	12	3	25,00
2004	29	1	3,45	12	0	0,00
Total	474	23	4,85	86	10	11,63

Fuente: Ruiz- Barbadillo (2008).

Si omitimos el dato extraordinario de 1995, se observa que a principios de los 90 hay poca continuidad en la publicación de artículos de auditoría; y a fines de esa década y desde principios de la reciente se percibe una preocupación constante pero minoritaria.

En la revista REFC destacan los temas de la auditoría asociados a la ética, el fraude, el comportamiento de los auditores y la situación de la profesión; en la revista RC-SAR tienen importante presencia los artículos sobre el informe de auditoría, los comités de auditoría y el cambio del auditor.

Debido a nuestro mayor interés, revisamos el período mencionado en ambas revistas y únicamente encontramos un artículo sobre auditoría interna, de carácter documental y reflexión teórica, que la vincula a las relaciones humanas (Hierro, 1991). Esto nos sirvió de advertencia acerca de la baja presencia relativa de esta disciplina en las revistas científicas españolas.

Lo anterior, antes que disminuir nuestra inquietud, nos impulsó a profundizar en la investigación en el más amplio universo de trabajos internacionales sobre el tema, habida cuenta de la importancia que atribuimos al contenido y los propósitos de la auditoría interna en las organizaciones.

2.2. METODOLOGÍA DE LA REVISIÓN DE LA LITERATURA

Basamos nuestra revisión de la literatura especializada en inglés y español, buscando una visión global que permita identificar el contexto y la presencia de la auditoría interna en el ámbito mundial, reconociendo su inserción en el cuerpo conceptual de la profesión auditora.

Nuestra revisión bibliográfica abarca el período comprendido en los años 2000 a 2011 pero incorpora algunas referencias de años anteriores y algunas más recientes de obligada mención.

El trabajo consistió, primeramente, en la revisión de textos y documentos de carácter académico y profesional, lo que incluyó documentos fundamentales que sobre la disciplina ha emitido el Instituto de Auditores Internos, así como diversas publicaciones sobre auditoría interna.

Este primer paso se realizó básicamente en documentos impresos localizados en el servicio bibliotecario tradicional y en el departamento académico de administración de empresas universitario, con ágil acceso y eventual apoyo de la web.

Seguidamente, nos vimos impulsados a efectuar un trabajo especial de revisión de artículos de investigación en revistas científicas internacionales, dirigido a identificar la presencia de la auditoría interna como tema principal de investigación en relación a otros temas contable-financieros que se discuten en el mundo científico.

Los resultados obtenidos del análisis a revistas seleccionadas nos condujeron a un siguiente paso en nuestro proceso.

Así, como tercer paso, consultamos diversas memorias de encuentros e informes específicos vinculados a nuestro tema de estudio, incorporando la revisión de trabajos de carácter académico y acudimos a la información que a través de medios impresos y de la web difunden los organismos normativos internacionales.

Consultamos, de manera especial, memorias de congresos sobre auditoría interna; dictámenes de auditoría relacionados con las instituciones universitarias y tesis doctorales vinculadas al tema.

Estimamos oportuno reportar con mayor detenimiento el proceso y los resultados generales que obtuvimos en relación al segundo paso, que consistió en la exhaustiva consulta de la literatura en revistas especializadas de impacto.

Consultamos las revistas especializadas auxiliándonos de los sistemas de búsqueda avanzada ProQuest¹ y Web of Knowledge,² que nos permitieron el acceso libre a los resúmenes o textos completos de sus artículos.³

Para este ejercicio, seleccionamos previamente las revistas científicas, siguiendo los criterios que a continuación detallamos:

- a) Orientadas, en primer lugar a la auditoría interna; en segundo lugar a la auditoría y en tercer lugar a las ciencias contables.
- b) Clasificadas como de excelencia o impacto en índices y catálogos de reconocimiento internacional, o los que han establecido los países a través de sus organismos oficiales, o ministerios de ciencia y tecnología.
- c) Con posibilidades de acceso a sus artículos en texto completo o a sus resúmenes a través de la web, directamente en sus páginas oficiales o utilizando los sistemas ProQuest y Web of Knowledge.

Lo anterior nos condujo a seleccionar la literatura en dos apartados:

A) Literatura en español.

- 6 revistas de España, con base en el Índice de Impacto de las Ciencias Sociales (IN-RECS)⁴ que incluye una población de 136 revistas españolas especializadas.

¹ ProQuest LLC es una compañía editorial que publica en formato electrónico y microfilm, y suministra servicios de información para universidades, escuelas, empresas públicas, corporaciones y bibliotecas públicas en todo el mundo, fundamentalmente con bases de datos bibliográficas. Es uno de los líderes mundiales en servicio de bibliotecas a través de la tecnología.

² Web Of Knowledge es una plataforma basada en tecnología web que recoge las referencias de las principales publicaciones científicas de cualquier disciplina del conocimiento. Disponible en: www.accesowok.fecyt.es

³ La Universidad de Cantabria brinda el acceso libre a sus estudiantes e investigadores.

⁴ IN-RECS - EC³, Evaluación de la Ciencia y de la Comunicación Científica. Índice bibliométrico que ofrece información estadística a partir del recuento de las citas bibliográficas para determinar la relevancia, influencia e impacto científico de las revistas españolas de ciencias sociales de los autores y de las instituciones a que éstos se adscriben. Disponible en <http://ec3.ugr.es/in-recs>

- 5 revistas de América editadas en español, con base en los índices establecidos por sus organismos nacionales de ciencia y tecnología para la clasificación editorial de excelencia.
- En ambos casos consideramos, además, el Grupo dentro de la categoría CIRC⁵ al que pertenecen.

En la tabla 2.2 se incluyen las revistas seleccionadas de acuerdo a los criterios mencionados.

Tabla 2.2
Revistas científicas seleccionadas: España e Hispanoamérica

País	Revista	Grupo CIRC*
España	Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review RC-SAR	B
	Revista Española de Financiación y Contabilidad	A
	Universia Business Review	A
	Partida Doble. Revista de contabilidad	B
	Técnica Contable	C
	Estrategia Financiera	N. A.
México	Contaduría y Administración. Universidad Autónoma de México (UNAM)	C
Colombia (Filiales en Argentina, Chile, México, Perú Venezuela)	Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría	C
Colombia	Contaduría. Universidad de Antioquía	C
	Innovar Journal. Universidad Nacional de Colombia	C
Venezuela	Actualidad Contable. Universidad de los Andes	C

*Categoría CIRC. N. A. = No aplica.
Fuente: Elaboración propia.

B) Literatura en inglés.

- 6 revistas anglosajonas, seleccionadas con base en el Sistema Journal Rankings SJR Indicator,⁶ teniendo en cuenta el H índice⁷ en su área Business, Management and Accounting y también en el área Economics, Econometrics and Finance.

⁵ La Clasificación Integrada de Revistas Científicas- CIRC tiene el objetivo de construir una clasificación en las Ciencias Sociales y Humanas en función de su calidad, integrando los productos de evaluación considerados positivamente por las diferentes agencias de evaluación españolas. Los grupos son: Grupo Excelencia, son las revistas con mayor grado de impacto científico; Grupo A lo conforman las de mayor nivel, Grupo B las revistas científicas españolas de calidad pero que no alcanzan un alto nivel de internacionalización. Grupo C están las revistas científicas españolas de segundo orden y las de otros países que son poco citadas. Disponible en <http://epuc.cchs.csic.es/circ>.

⁶ SJR es un indicador de prestigio científico para jerarquizar las revistas académicas sobre la base de sistemas de ponderación de citas y un vector de centralidad propio para ser utilizado en redes de citación complejos y heterogéneos tales como Scopus. Los resultados de ranking de nuestro trabajo se tomaron de www.scimagojr.com/journalrank.php. Los resultados de ranking se rescataron de www.scimagojr.com/journalrank.php con base en el indicador SJR.

⁷ El índice H expresa el número de artículos de la revista (h) que han recibido al menos h citas. Se cuantifica tanto la productividad de las revistas científicas como el impacto científico, lo cual es también aplicable a los científicos, países, etc. Consultado en [://www.scimagojr.com/help.php#compare](http://www.scimagojr.com/help.php#compare)

- De manera especial nos auxiliarnos continuamente de la Web of Knowledge (WOK) para el acceso selectivo de los artículos en estas publicaciones.

En la tabla 2.3 identificamos a las revistas seleccionadas de la especialidad con altos niveles en el ranking de SJR y del H índice, correspondientes al año 2009.

Tabla 2.3
Revistas científicas seleccionadas, editadas en inglés

Revista	SJR index	H index	Posición ranking (Subjet Area, Subjet Category)	País
<i>Auditing: A Journal of Practice and Theory</i> (AUDITING)	0,043	24	22 ¹	United States
<i>Accounting, Auditing and Accountability Journal</i> (AAAJ) ¹	0,04	14	32 ¹ 21 ²	United Kingdom
<i>Journal of International Accounting, Auditing and Taxation</i> (JIAAT)	0,037	11	38 ¹	Netherlands
<i>Journal of Accounting, Auditing and Finance</i> (JAAF)	0,034	7	57 ²	United States
<i>Managerial Auditing Journal</i> (MAJ)	0,32	8	75 ²	United Kingdom
<i>International Journal of Auditing</i> (IJA)	n.a.	n.a.	n.a.	United Kingdom
¹ Subject Area: Business, Management and Accounting. Subject Category: Accounting.				
² Subject Area: Economics, Econometrics and Finance. Subject Category: Economics, Econometrics and Finance (Miscellaneous).				
n.a: No aplica				

Fuente: elaboración propia.

Sin clasificación en el Journal Rankings SJR Indicator, incluimos a International Journal of Auditing (IJA) debido a que su visión editorial nos llamó la atención:⁸ “Los editores consideran para su publicación a los artículos que encajan en una o varias de las siguientes categorías: La auditoría de los estados financieros del sector público gubernamental; la auditoría interna de la educación, incluyendo estudios de caso”.

Centrando nuestra atención en la auditoría, la auditoría interna y el control interno, la tabla 2.4 es el resumen de artículos encontrados, agrupados por idioma.

⁸ Consultado en <http://journalseek.net/cgi-bin/journalseek/journalsearch.cgi?field=issn&query=1090-6738>

Tabla 2.4
Total de artículos en revistas científicas seleccionadas (2000-2011)

	Revistas científicas en español						Revistas científicas en inglés	TOTAL	
	España (6 revistas)	%	Países de América (5 revistas)	%	Total en español	%	Total en inglés (6 revistas)	%	Total artículos
Total de artículos publicados por las revistas	3.992	100,0	933	100,0	4.925	100,0	2.222	100,0	7.147
Artículos sobre Auditoría	202	5,1	43	4,6	245	5,0	548	24,7	793
Artículos sobre Auditoría interna	10	0,3	5	0,5	15	0,3	89	4,0	104
Artículos sobre Control interno	24	0,6	5	0,5	29	0,6	108	4,9	137

Fuente: Elaboración propia.

Observamos que en el conjunto de las revistas españolas, la cifra de participación de la auditoría interna (0,3%), tiene valor similar a la de los países americanos (0,5%),

Sobre el mismo tema, la cifra total de participación porcentual de las revistas en inglés (4,0%), es mucho mayor a la del total de las revistas en español (0,3%).

Comparando los resultados, vemos que en general las revistas en inglés presentan mejores resultados sobre auditoría, auditoría interna y control interno.

Debemos aclarar que la incorporación de la revista International Journal of Auditing (IJA), impacta favorablemente los resultados porcentuales de las revistas anglosajonas, debido a su importante contribución de artículos sobre auditoría interna. Si omitiéramos la revista IJA, la proporción antes mencionada se reduciría a 2,6% en el conjunto de las revistas en inglés.

También hacemos notar, sobre este resultado, que las revistas anglosajonas manifiestan un mayor nivel de especialización en auditoría, lo que no encontramos en las revistas en español con nivel de excelencia.

En un ejercicio de detalle para las revistas en español, presentamos la participación de artículos sobre otros temas identificados dentro de la ciencia contable y financiera (tabla 2.5 y tabla 2.6).

Tabla 2.5
Temática de los artículos en revistas científicas de España (2000-2011)

REVISTAS ESPAÑOLAS	REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD		UNIVERSIA BUSINESS REVIEW		REVISTA DE CONTABILIDAD RC-SAR		PARTIDA DOBLE		TÉCNICA CONTABLE		ESTRATEGIA FINANCIERA		TOTAL	
	ARTÍCULOS CIENTÍFICOS												ARTÍCULOS CIENTÍFICOS	
	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
AUDITORÍA	21	6,3	1	0,4	13	9,8	139	12,9	21	2,6	7	0,5	202	5,1
	0	0,0	0	0,0	2	1,5	6	0,6	1	0,1	1	0,1	10	0,3
	3	0,9	2	0,8	3	2,3	6	0,6	5	0,6	5	0,4	24	0,6
CONTABILIDAD GENERAL	77	23,2	5	1,9	51	38,3	438	40,7	529	66,0	249	17,9	1349	33,8
CONTABILIDAD DE COSTOS Y GESTIÓN	112	33,7	0	0,0	16	12,0	46	4,3	68	8,5	0	0,0	242	6,1
	4	1,2	28	10,8	8	6,0	81	7,5	6	0,7	128	9,2	255	6,4
	15	4,5	2	0,8	0	0,0	93	8,7	156	19,5	106	7,6	372	9,3
TRANSPARENCIA, RENDICIÓN DE CUENTAS Y RSC	34	10,2	20	7,7	10	7,5	26	2,4	15	1,9	118	8,5	223	5,6
CONTROL DE GESTIÓN	0	0,0	159	61,4	16	12,0	146	13,6	0	0,0	621	44,6	942	23,6
MERCADO ACCIONARIO	66	19,9	0		7	5,3	0	0,0	0	0,0	59	4,2	132	3,3
ECONOMÍA Y MERCADOS INTERNACIONALES	0	0,0	42	16,2	0	0,0	0	0,0	0	0,0	98	7,0	140	3,5
DESARROLLO ORGANIZACIONAL Y PROFESIONAL	0	0,0	0	0,0	7	5,3	0	0,0	0	0,0	0	0,0	7	0,2
FISCALIDAD	0	0,0	0	0,0	0	0,0	94	8,7	0	0,0	0	0,0	94	2,4
TOTAL DE ARTÍCULOS PUBLICADOS POR LA REVISTA	332	100	259	100	133	100	1075	100	801	100	1392	100	3992	100

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 2.6
Temática de los artículos en revistas científicas de Hispanoamérica (2000-2011)

REVISTAS HISPANOAMERICANAS	CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN UNAM (MÉXICO)		REVISTA INTERNACIONAL LEGIS (COLOMBIA, ARGENTINA, CHILE, MÉXICO, PERÚ, VENEZUELA)		CONTADURÍA U. DE ANTIOQUÍA (COLOMBIA)		INNOVAR JOURNAL U. NACIONAL DE COLOMBIA (COLOMBIA)		ACTUALIDAD CONTABLE FACES U. DE LOS ANDES (VENEZUELA)		TOTAL	
	No.		%		No.		%		No.		No.	
	%											
TEMAS DE ARTÍCULOS PUBLICADOS	ARTÍCULOS CIENTÍFICOS											
AUDITORÍA	7	4,22	33	14,9	0	0,0	5	1,6	3	1,6	43	4,6
	1	0,00	1	0,5	0	0,0	0	0,0	3	1,6	5	0,5
	0	0,00	3	1,4	0	0,0	0	0,0	2	1,1	5	0,5
CONTABILIDAD GENERAL	7	4,22	89	40,3	11	23,9	20	6,3	19	10,4	126	13,5
CONTABILIDAD DE COSTOS Y GESTIÓN	46	27,71	0		4	8,7	0	0,0	36	19,8	86	9,2
NUEVAS TECNOLOGÍAS Y TIC'S	12	7,23	12	5,4	0	0,0	21	6,6	6	3,3	30	3,2
NORMATIVA/ NORMATIVA INTERNACIONAL	0	0,00	41	18,6	2	4,3	0	0,0	7	3,8	50	5,4
TRANSPARENCIA, RENDICIÓN DE CUENTAS Y RSC	7	4,22	17	7,7	7	15,2	16	5,0	4	2,2	35	3,8
CONTROL DE GESTIÓN	0	0,00	20	9,0	9	19,6	139	43,7	40	22,0	69	7,4
MERCADO ACCIONARIO	25	15,06			1	2,2	4	1,3	6	3,3	32	3,4
ECONOMÍA Y MERCADOS INTERNACIONALES	38	22,89	5	2,3	0	0,0	49	15,4	12	6,6	55	5,9
DESARROLLO ORGANIZACIONAL Y PROFESIONAL	7	4,22	0	0,0	12	26,1	0	0,0	44	24,2	63	6,8
FINANZAS Y ADMINISTRACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO CENTRAL	6	3,61	0	0,0	0	0,0	42	13,2	0	0,0	6	0,6
VISIÓN ACADÉMICA, SOCIAL / ONG	10	6,02	0	0,0	0	0,0	22	6,9	0	0,0	10	1,1
TOTAL ARTÍCULOS PUBLICADOS POR LA REVISTA	166	100	221	100	46	100	318	100,0	182	100	933	100

Fuente: Elaboración propia.

Nuestra clasificación temática para las revistas en idioma español ubica a la auditoría interna en el penúltimo lugar relativo en las revistas de España y en el último en las revistas de Hispanoamericanas.

Hacemos notar que la temática expuesta obedece a nuestra propia clasificación de artículos a partir de su título, las palabras clave, los resúmenes o su texto completo, teniendo en cuenta la relevancia de su frecuencia; por lo que de una distinta interpretación podrían obtenerse algunos resultados diferentes.⁹

Por otra parte, los resultados sobre auditoría, auditoría interna y control interno para cada una de las revistas en inglés, se recogen en la tabla 2.7.

Tablas 2.7
Artículos en revistas científicas editadas en inglés (2000-2011)

REVISTAS ANGLOSAJONAS	AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE AND THEORY (AUDITING)		ACCOUNTING, AUDITING AND ACCOUNTABILITY JOURNAL (AAAJ)		JOURNAL OF INTERNATIONAL ACCOUNTING, AUDITING AND TAXATION (JIAAT)		JOURNAL OF ACCOUNTING, AUDITING AND FINANCE (JAAF)		MANAGERIAL AUDITING JOURNAL (MAJ)		INTERNATIONAL JOURNAL OF AUDITING (IJA)		TOTAL	
TEMAS ESPECÍFICOS	ARTÍCULOS CIENTÍFICOS												ARTÍCULOS CIENTÍFICOS	
	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
AUDITORÍA	176	57,1	24	4,4	17	15,2	27	11,9	206	25,4	98	46,0	548	24,7
AUDITORÍA INTERNA	6	1,9	4	0,7	5	4,5	0	0,0	43	5,3	31	14,6	89	4,0
CONTROL INTERNO	20	6,5	14	2,5	3	2,7	4	1,8	55	6,8	12	5,6	108	4,9
TOTAL DE ARTÍCULOS PUBLICADOS POR LA REVISTA	308	100	551	100	112	100	227	100	811	100	213	100	2.222	100

Fuente: Elaboración propia.

En resumen, los resultados de la revisión a estas revistas científicas indican que, en uno y otro idioma, la participación proporcional de la auditoría interna y de una de las principales funciones asociadas, el control interno, resultó baja respecto a otros temas contable-financieros.

Encontramos que el volumen de difusión científica en el ámbito anglosajón presenta más opciones que en la literatura en español, respecto a la existencia de revistas especializadas de alto nivel académico en auditoría; pero en términos proporcionales, tampoco en las revistas anglosajonas pudimos evidenciar una elevada difusión de investigaciones sobre la auditoría interna en particular.

⁹ El cálculo porcentual omitió los períodos en los que algunas revistas no tuvieron publicaciones entre 2000 y 2011.

Por un lado, esta percepción nos indica que el avance en el desarrollo teórico y la investigación empírica es mayor en los países anglosajones, no solo por la vanguardia que han tenido históricamente, sino también por la mayor cantidad de infraestructura de difusión científica con la que cuentan sobre la disciplina contable.

Esto es, que si pretendemos participar en el desarrollo científico de vanguardia de la auditoría interna, será necesario involucrarse seriamente en la literatura anglosajona.

Adicionalmente, si consideramos la publicación editorial de las revistas científicas como un indicador válido de la situación imperante en la investigación contable y financiera, tendremos que reconocer que dentro de la gama de opciones de estudio, estas publicaciones no parecen otorgar la mayor prioridad a la auditoría interna.

Sin embargo, con visión más amplia sobre el trabajo de revisión a la literatura tuvimos en cuenta que las revistas científicas, a pesar de sus particularidades de especialización, calidad, actualidad y acceso, representan solo uno de los múltiples canales de difusión sobre la teoría y la práctica de la disciplina.

De tal manera que los resultados obtenidos de esta revisión especial son importantes bajo una dimensión propositiva para avanzar en el estudio de la disciplina, pero no son limitativos para ahondar en la búsqueda de mayor información de calidad.

En consecuencia, nuestro tercer paso reconoce que hay terrenos adicionales de difusión científica, por lo que nos dedicamos a la exploración de referencias adicionales sobre la auditoría interna, como ya hemos comentado en párrafos anteriores.

Este proceso nos permitió conformar nuestra propuesta de clasificación temática para el análisis integral de la literatura sobre auditoría interna.

2.3. CLASIFICACIÓN TEMÁTICA DE LA LITERATURA PREVIA

A partir de una más clara dimensión de nuestro campo de estudio en el escenario internacional de la investigación contable, nuestro análisis de la literatura previa se encaminó con mayor precisión a identificar los contenidos científicos relacionados con la auditoría interna. Su análisis e interpretación obligó a clasificarla por contenidos homogéneos.

Por su relevancia y especial interés en el marco de nuestra investigación, hemos seleccionado para su exposición diversos estudios de carácter empírico y de reflexión teórica, bajo la siguiente clasificación temática:

- Práctica de la función de auditoría interna.
- Características de la función.
- Independencia y objetividad.
- Control interno y gestión de riesgo.
- Comités de auditoría y Gobierno corporativo.
- Auditoría interna y auditoría externa.
- Auditoría interna y tecnología de la información.
- Profesionalización de la auditoría interna.
- Visión de futuro para la auditoría interna.
- Auditoría interna en las universidades públicas.

En el encuentro común de estos temas, seleccionamos estudios en los que la auditoría interna resultó ser el punto central de análisis aportando elementos conceptuales que son aplicables a nuestra investigación sobre las universidades públicas.

Los siguientes epígrafes resumen las ideas centrales de la literatura con especial énfasis en la auditoría interna o en variables condicionantes de su desempeño, a partir del año 2000 y hasta 2011, incorporando algunos informes de otros años que estimamos de indispensable mención para fortalecer nuestro contexto de estudio.

2.3.1. PRÁCTICA DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

Algunos estudios analizan el desarrollo de la auditoría interna por medio de sus expresiones dentro de la literatura científica y, en paralelo, a través de los datos obtenidos por uno de los mayores esfuerzos empíricos para conocer la práctica de la auditoría interna a nivel mundial: el Global Common Body of Knowledge, usualmente llamado CBOK.

Este proyecto, como importante esfuerzo global que inicia en el año 2006 fue liderado por The Institute of Internal Auditors (IIA) con el propósito de conformar un mejor cuerpo de conocimiento para entender y difundir el enfoque y la práctica de la auditoría interna a nivel mundial (Hass, *et al.*, 2006).

Es oportuno aclarar que en 2010, a través de la Fundación para la Investigación del IIA (IIARF) se realizó la más reciente encuesta global con el propósito de mantener vigente el esfuerzo iniciado en 2006.

Sin embargo, a pesar de su difusión integral y la emisión de 6 reportes especializados¹⁰ a cargo del propio IIA, la contribuciones a la literatura científica ligada a estos últimos resultados aún no tiene suficiente impacto, por lo que dicho documento lo abordamos más adelante, en el epígrafe que pretende destacar sus resultados sobre la visión de futuro de la auditoría interna.

En su momento, el CBOK 2006 se programó para crear una base de datos de diversos aspectos relacionados con las habilidades y conocimientos de los auditores internos y ofreció oportunidades para la evaluación comparativa de la función de auditoría interna a nivel internacional.

Participaron en el estudio, los miembros del IIA de 92 países que proporcionaron 9.366 respuestas útiles sobre la evolución del papel de la auditoría interna como una actividad de valor añadido que ayuda a una organización a controlar sus riesgos y aprovechar las oportunidades.

El CBOK manifiesta que sus resultados proporcionan una base para la comprensión, la formación y la promoción para el cumplimiento y adecuación de las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (Las Normas); el estado actual de la actividad de auditoría interna dentro de las organizaciones; las actividades reales y tipos de

¹⁰ La información sobre CBOK 2010 puede consultarse en <https://na.theiia.org/iiarf/Pages/Research-and-Educational-Products.aspx>

auditorías que se están realizando; las herramientas y técnicas utilizadas por los auditores internos así como las habilidades y conocimientos que poseen los auditores internos.

Una buena parte de los informes de investigación de impacto sobre la práctica de la auditoría interna se ha basado en los resultados del Global Common Body of Knowledge de 2006.

A partir de 2006 se desprendieron del CBOK al menos tres importantes revisiones en torno a la literatura y a la práctica de la auditoría interna; éstas fueron la de Allegrini, *et al.* (2006) para Europa; la efectuada para Asia-Pacífico (Australia, China, Japón, Nueva Zelanda y Taiwán) por Cooper, *et al.* (2006) y posteriormente por Leung y Cooper (2009) y la de Hass, *et al.* (2006) sobre América.

En estos estudios mencionados, el propósito fue documentar cómo la función de auditoría interna se había estado adecuando en respuesta a las prácticas globales de los negocios, a nivel mundial.

Quedó de manifiesto que el alcance de las actividades de auditoría interna estaba en franco crecimiento y que el conjunto de habilidades y atributos que los auditores internos necesitaban para enfrentar los retos, también se encontraban en expansión.

Los cambios observados se sustentan en la creciente complejidad de las transacciones comerciales, el entorno reglamentario que resulta ser más dinámico en la economía de estas tres zonas mundiales analizadas y los avances significativos en las tecnologías de la información. Todo ello ha dado lugar a oportunidades y desafíos para los auditores internos.

El CBOK se basa en que, a pesar de que en 2004 el IIA ya había respondido a los cambios organizativos y del medio ambiente a través de la actualización del marco de las prácticas profesionales, se requería más trabajo por hacer a fin de que los auditores internos adquirieran un conjunto más amplio de habilidades y conocimientos para llevar a cabo las auditorías del futuro.

También basándose en el marco del CBOK, se realizó el primer estudio que proporciona una visión general sobre el perfil de la práctica de la auditoría interna en Sudáfrica, con resultados muy favorables sobre el cumplimiento de las normas establecidas en The International Standards for the Professional Practice del IIA (Marais, *et al.*, 2009).

El propósito fue comparar las respuestas de los encuestados de Sudáfrica en el CBOK (2006) sobre las áreas de cumplimiento del IIA (Las Normas) y varias áreas de actividad de la auditoría interna, tratando de identificar si existían diferencias con otras partes del mundo.

Se encontró que en Sudáfrica había un mayor nivel de cumplimiento de Las Normas que en otras partes del mundo, interpretando que esta condición se veía favorecida debido a que la profesión de auditoría interna era muy joven en Sudáfrica y el cumplimiento de Las Normas ofreció estructura y apoyo a los nuevos auditores internos.

Burnaby *et al.* (2009) realizaron un estudio que consistió en el análisis integral de los resultados del CBOK 2006, relativo a los Estados Unidos de Norteamérica (USA) y países seleccionados de Europa, a fin de conocer el perfil de la auditoría interna que se había reflejado en dicho trabajo de alcance mundial.

Las autoras analizan en este estudio el cumplimiento de Las Normas; el Código de ética; la situación de la auditoría y sus relaciones con la organización; las actividades que se realizan; las técnicas y herramientas que se utilizan; así como las habilidades, competencias y comportamiento del auditor.

Encontraron que en la mayoría de las respuestas al CBOK 2006 se manifestó dar cumplimiento a Las Normas y Consejos para la práctica.

Así mismo indican que entre las principales limitantes para dicho cumplimiento se encuentra la insuficiencia de personal, la falta de credibilidad sobre el valor agregado que aporta el área, la falta de apoyo por parte de la gestión o de la organización, y la dependencia de normas o regulaciones de orden gubernamental.

El estudio concluye afirmando que la profesión supervisa la idoneidad y la eficacia del sistema de control interno y contribuye a la integridad de la gestión empresarial; a la evaluación financiera, de riesgos y de operación, y de los sistemas de tecnología de la información.

Añaden las autoras que la base de datos del CBOK 2006 incluye información sobre la evolución del papel de la auditoría interna como una actividad de valor añadido que ayuda a una organización a controlar sus riesgos y a aprovechar las oportunidades.

Con la expectativa de que la base de datos CBOK 2006 se actualizará para documentar la evolución de las prácticas globales de auditoría interna, afirman que los estudios futuros se

apoyarán en esta base documental permitiendo la comparación, el análisis y las tendencias de la disciplina.

Además, esta base de datos puede ser utilizada para informar a la comunidad empresarial acerca de los recursos, habilidades y servicios que el auditor interno puede ofrecer, y el conocimiento que necesitan los profesionales de la auditoría interna.

En forma paralela a los estudios que utilizaron la información o que se basaron en el CBOK 2006, Goodwin-Stewart y Kent (2006) utilizaron una muestra de empresas de Australia para identificar el uso voluntario de la auditoría interna en las empresas cotizadas de Australia e identificar los factores que impulsan a estas empresas a tener la función de auditoría interna.

Entre sus principales hallazgos está el hecho de que una tercera parte de las compañías que fueron analizadas utilizaban la función de auditoría interna, y que la existencia de la función se asociaba positivamente con el tamaño de la empresa y el compromiso con la gestión del riesgo.

Sin embargo, también el estudio encontró que solamente existía un débil apoyo para poder sostener la asociación entre el uso de la función de auditoría interna y un gobierno corporativo fuerte.

Arena y Azzone (2007) analizan los factores que impulsan la adopción de la auditoría interna y sus características en las empresas italianas, a la luz de los recientes cambios en el entorno económico y político tras los grandes escándalos financieros ocurridos tanto en Italia como en el extranjero.

En este artículo se propone la teoría de la nueva institucionalidad como un valioso marco para la investigación (DiMaggio y Powell, 1983).

Los teóricos institucionales miran a las organizaciones profunda y esencialmente incrustadas en su entorno institucional más amplio, en contraste a la concepción de las organizaciones vistas como entes limitados, que son relativamente autónomas.

La investigación da cuenta de un importante aumento en la atención reciente sobre la auditoría interna ya que muestra que el 73% de las empresas italianas encuestadas han establecido departamentos de auditoría interna y más del 40% ha sido durante los últimos cinco años.

Los resultados empíricos confirman la relevancia de las presiones institucionales para conformar la auditoría interna en estas empresas italianas, y su registro como empresas cotizadas, el sector, su tamaño y su afiliación al IIA parecen ser importantes en la adopción y en las características de los departamentos de auditoría interna.

Algunos de los motivos particulares que dan impulso al establecimiento de un departamento de auditoría interna son los problemas relacionados con la eficiencia y la eficacia de los procesos de negocio y la identificación y evaluación de los riesgos.

También entre los más comunes motivos se encuentran la fiabilidad de la información financiera y la salvaguarda de los activos de la empresa.

El trabajo analiza en detalle otros aspectos que definen el perfil de la función, refiriéndose al tiempo durante el cual se ha llevado a cabo la función, el modelo operativo que desarrolla, el modelo de control interno en el que se basa y el modelo de la organización en la que está inserta.

También se concluye que los auditores internos encuestados, miembros del IIA, están más comprometidos con la adopción de marcos de control interno (en particular los modelos propuestos por el COSO), la continua formación profesional y la obtención de certificaciones.

A manera de síntesis, en la tabla 2.8 registramos estos principales estudios vinculados al CBOK 2006 y los que identifican si se lleva a cabo o no la práctica de la auditoría interna en las empresas poniendo de relieve su perfil en diversos países.

Tabla 2.8
Práctica de la función de auditoría interna

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N.R.) *
Allegri, et al., (2006).	<i>"The European literature review on internal auditing" / Managerial Auditing Journal.</i>	Como la función de auditoría interna (AI) se adecúa o no a las prácticas globales de los negocios a nivel mundial, a la luz de la transformación y la dinámica económica.	Cambios en las actividades de la AI derivados la complejidad de las transacciones comerciales, el entorno regulatorio y los avances significativos en la tecnología. Este escenario representa oportunidades y desafíos para los auditores internos. Se requiere más trabajo para preparar a los auditores internos en las habilidades y conocimientos necesarios de cara al futuro de la auditoría interna.	Documental y análisis de la encuesta CBOK, 2006).	Artículos de 1997 a 2006. Bélgica, Italia, Países Bajos y Reino Unido.
Cooper, et al., (2006).	<i>"The Asia Pacific literature review on internal auditing" / Managerial Auditing Journal.</i>	Perfil de la auditoría interna en los países de cada área.			Artículos de 1983 a 2006. Australia, Nueva Zelanda, China, Malaysia, Singapur y Hong Kong.
Hass, et al., (2006).	<i>"The Americas literature review on internal auditing" / Managerial Auditing Journal.</i>				Artículos de 1997 a 2006. De USA, en su mayoría.
Goodwin-Stewart y Kent, (2006).	<i>"The use of internal audit by Australian companies" / Managerial Auditing Journal.</i>	Explorar el uso voluntario de AI en empresas cotizadas. Identifica los factores que impulsan a tener la función de auditoría interna.	Un tercio de las empresas utiliza la función de AI. Fuerte asociación entre la AI y el compromiso con gestión de riesgo, pero débil asociación con un gobierno corporativo fuerte.	Documental.	450 Empresas cotizadas de Australia. / (Muestra seleccionada).
Arena y Azzone, (2007).	<i>"Internal Audit Departments: Adoption and Characteristics in Italian Companies" / International Journal of Auditing.</i>	Adopción de práctica de la auditoría interna (AI). Características de los departamentos de AI en el entorno posterior a los escándalos financieros en Italia.	Evidencias de una atención cada vez mayor a las actividades de auditoría interna (AI). Destaca la importancia de las presiones institucionales para incorporar la práctica de la AI en las empresas.	Encuesta.	364 Empresas italianas. / (N.R.: 63,2%).
Marais, et al., (2009).	<i>"Usage of Internal Auditing Standards and Internal Auditing activities in South Africa and all respondent" / Managerial Auditing Journal.</i>	Comparar en el CBOK (2006) las respuestas de los encuestados de Sudáfrica sobre las áreas de cumplimiento del IIA. (Las Normas).	En Sudáfrica se tiene un mayor nivel de cumplimiento de Las Normas que en otras partes del mundo.	Documental y análisis de la encuesta CBOK, 2006).	Auditores internos de 91 países / (N.R.: 9,5%).
Burnaby, et al., (2009).	<i>"A global summary of Internal Auditing Common Body of Knowledge 2006 (CBOK) study in internal auditing" / Managerial Auditing.</i>	Análisis detallado de los resultados de CBOK 2006. Conclusiones derivadas de los cuestionamientos sobre auditoría interna.	La mayoría de los encuestados indican que utilizan Las Normas y Consejos para la Práctica de la Auditoría Interna. La auditoría interna se visualiza como un valioso recurso para las organizaciones.	Documental y análisis de la encuesta CBOK, 2006).	Auditores internos de 91 países / (N.R.: 9,5%).
Leung y Cooper, (2009).	<i>"Internal audit - an Asia-Pacific profile and the level of compliance with Internal Auditing Standards" / Managerial Auditing Journal.</i>	Conocer la situación de cinco países respecto a la aplicación de Las Normas del IIA tratando de identificar si existen diferencias con otras partes del mundo.	Diferencias en el perfil de la función en los países con organizaciones más antiguas (Australia, Japón y Nueva Zelanda), pero se identifica un razonable uso de Las Normas en todos los países.	Documental y análisis de la encuesta CBOK, 2006).	Auditores internos de 91 países / (N.R.: 9,5%).

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.2. CARACTERÍSTICAS DE LA FUNCIÓN

La literatura comprendida en este epígrafe evidencia algunas de las más altas preocupaciones que han manifestado los investigadores en relación a diversas características de la función de auditoría interna y de algunos elementos de su entorno en razón de su impacto en la efectividad de la función.

Cooper, *et al.* (2002) analizaron las características de la función de auditoría interna en China.

En su estudio, los autores indican que el marco institucional para el desarrollo de la auditoría en China fue a partir de la auditoría gubernamental, la auditoría interna y la auditoría de las instituciones públicas, y posteriormente, siempre con el enfoque de los servicios ofrecidos por firmas de contadores públicos certificados.

Debido a que la separación de la propiedad y de la gestión ha progresado a través del establecimiento de contratos de negocios y sistemas de capital compartido, el papel de la auditoría interna ha sido cada vez más complejo y difícil, tanto en la posición como parte de la empresa como en la de agente del Estado.

A mediados de los años 90 las normas de auditoría en China estaban siendo emitidas como las “Normas Generales de Auditoría Independiente” que consistieron en normas y pronunciamientos específicos de auditoría, modeladas en gran medida con base en las normas internacionales, reflejando así la transición de China hacia la economía de mercado.

Sin embargo, las normas de auditoría incorporan un sistema de protección, en la medida en que exigen que cualquier nombramiento o destitución de un director de auditoría interna deba ser aprobado por un nivel superior dentro del marco de organización de la auditoría China.

En la situación prevaleciente, los autores identifican que existe una serie de cuestiones en la profesión contable que no se han resuelto y que están relacionadas con la competencia profesional, la independencia, las normas éticas y la práctica de la auditoría interna.

Sin embargo, señalan que con el establecimiento del marco normativo de la auditoría interna y el avance educativo, aunado a creciente formación de auditores públicos certificados, la profesión va en la dirección correcta.

También entre los estudios llevados a cabo a principios de la década pasada identificamos el tema del capital intelectual, cuya perspectiva sobre la auditoría interna no se encuentra con frecuencia en la literatura científica.

Resulta interesante que Usoff, *et al.* (2002) hayan considerado como principales actores del estudio a los auditores internos, argumentando que les atribuyen un profundo conocimiento sobre las operaciones de negocio.

El estudio se refiere a empresas del estado de Nueva Inglaterra en USA, a través de una encuesta aplicada a miembros del Instituto de Auditores Internos.

El propósito de la investigación fue proveer evidencia de las relaciones entre algunas características seleccionadas de la organización y la percepción de la importancia del capital intelectual; además se pretendió vincular la relativa importancia del capital intelectual con las características del sistema de medición del rendimiento de la organización.

Cabe mencionar que entre sus consideraciones teóricas se interpretó la percepción sobre la inversión en capital intelectual como la inversión en los departamentos de auditoría interna.

La información obtenida permitió concluir que las empresas con departamentos de auditoría interna más grandes otorgaron más importancia al capital intelectual que las que tenían estos departamentos más pequeños. Esto significa que el tamaño del departamento de auditoría interna está relacionado con la actitud de la empresa hacia el capital intelectual.

Sus resultados también sugieren que el sistema de medición del rendimiento del negocio está siendo implementado en mayor medida en las empresas que mantienen un gran énfasis en el capital intelectual.

Finalmente, se apunta que la especialización o el sector de las empresas no se relaciona con la actitud de dichas compañías sobre el capital intelectual.

Con el financiamiento del IIA Research Fundación, Selim, *et al.* (2003) llevaron a cabo, durante los años 2000 y 2001, una investigación en 22 organizaciones de USA y Europa, con el propósito de determinar el papel de la función de auditoría interna en las fusiones, adquisiciones y ventas.

Se analiza el cumplimiento de la normativa utilizando modelos que implican a la auditoría interna.

La principal conclusión es que la participación de la auditoría interna en las fusiones, adquisiciones y ventas es sólo moderada. Sin embargo, los auditores internos se consideran capaces de jugar un papel más importante en este tema.

La opinión sobre la elevada capacidad de los auditores es apoyada por los altos ejecutivos, pero en otras funciones.

Queda de manifiesto que, en general, la alta dirección de esas empresas no está convencida de que la auditoría interna pueda desempeñarse exitosamente en actividades que parecen salir de los esquemas tradicionales de su campo de acción, como las finanzas.

Bhatti y Awan (2004) analizaron la industria del deporte en Pakistán por ser éstas unas de las empresas de mayor impulso en ese país, con un nivel de exportación del 75% sobre dicha manufactura.

Los investigadores estudiaron las técnicas y el papel de la auditoría interna para elevar la calidad de la industria deportiva y observaron que el 70% de las empresas habían establecido departamentos de auditoría interna de la calidad durante 2,5 años en promedio.

Se reportó que la instrumentación de los estándares de calidad y el desempeño de las áreas de auditoría interna con esa especialidad funcionaban bajo el esquema de asesoría, apoyo y consulta, y no como una oficina tradicional de tipo operativo.

La gestión de la industria de artículos deportivos se benefició en términos de reducción de costos, defectos, reclamaciones, rechazo, y mejoró significativamente la forma de hacer su trabajo de rutina.

Se identificó que los auditores internos estaban bien entrenados, sus habilidades profesionales eran de alta calificación y que disfrutaban de buenas relaciones con la producción personal y/o las entidades auditadas.

Al explorar las diferencias y similitudes entre la auditoría interna del sector público y su contraparte en el sector privado, Goodwin-Stewart (2004) considera tres ámbitos de análisis:

- a) El estatus, o la ubicación de la función dentro de la organización;
- b) Los servicios outsourcing y el período en el que se han llevado a cabo esas actividades, y
- c) La relación con el auditor externo.

Se encontró que existían diferencias en el estatus de la función de auditoría interna en los sectores público y privado, ya que en su estudio se hacía mención de que en el sector público se era menos propenso a reportar al jefe o director de finanzas que en el sector privado.

Aunque las organizaciones estudiadas tenían aproximadamente la misma proporción de servicios outsourcing de auditoría interna, en el sector público hubo más predisposición para utilizar esta opción.

Finalmente, se apunta que los auditores internos del sector privado son percibidos como líderes en la reducción de los honorarios dedicados a la auditoría, en relación a sus homólogos del sector público, y por otra parte, hubo muy poca diferencia entre las actividades y la interacción con el auditor externo en ambos sectores.

Antes de Vinten (2005) nadie había estudiado la relación de la auditoría interna con los sindicatos. Su estudio, a partir de una profunda revisión de la literatura, considera el significativo papel de estos organismos, vistos como importantes usuarios de la función (stakeholders).

El fundamento de su análisis es que, mientras se considere como norma la instrumentación de la auditoría interna, debe tenerse en cuenta la relación con el sindicato al igual que con otras partes interesadas, y de la misma manera, el sindicato dará una cordial bienvenida a los representantes de esta función.

El autor menciona que manteniendo su actitud de independencia frente a las organizaciones políticas, la auditoría interna debiera trabajar intensamente para proyectar una imagen favorable para establecer buenas relaciones con las organizaciones de orden político ligadas a la empresa.

Carcello, *et al.* (2005) examinan los factores asociados con la inversión en auditoría interna por parte de compañías cotizadas en USA, aportando elementos para comprender mejor la función y ofrecer a las empresas posibilidades de comparación sobre su inversión en auditoría interna.

Entre sus principales conclusiones se refleja que la totalidad de los presupuestos de auditoría interna se relacionan fuertemente con factores asociados al riesgo de la empresa; la capacidad de pago de la supervisión y las características propias de la auditoría.

Específicamente, se encontró que el presupuesto tiene relación positiva con el tamaño de la empresa; endeudamiento financiero; servicio, utilidad de la empresa, inventario, flujo de caja, y con la revisión de los objetivos de la auditoría interna por parte del comité de auditoría.

En contraparte, los presupuestos están negativamente relacionados con el porcentaje de la auditoría interna que se contrata vía outsourcing.

Los mismos autores, Carcello *et al.* (2005a), examinan los cambios en la auditoría interna en el momento de los desastres de Enron y WorldCom; su relación con el aspecto legislativo y el tratamiento dado por los medios de comunicación sobre el control interno y el gobierno corporativo.

El estudio efectuado con 271 empresas medianas, cotizadas en USA, revela que las funciones de auditoría interna experimentaron importantes cambios durante el tiempo de los escándalos financieros y que estos cambios variaron en función de las características de cada una de ellas.

Los resultados indican que los presupuestos de auditoría interna y los niveles de personal aumentaron en más del 10% en promedio desde 2001 a 2002; las reuniones internas de auditoría con el comité de auditoría aumentaron en frecuencia y el tiempo consumido en ellas se incrementó en más del 25% en promedio.

Se concluye que ante la necesidad de fortalecer la evaluación de los controles internos, es probable que las compañías hayan centrado más su atención en los beneficios de la auditoría interna durante este período.

Complementariamente, se observó que los incrementos presupuestarios en auditoría interna fueron más grandes en las compañías de menor tamaño, pero los mayores aumentos presupuestarios asignados directamente al personal del área se dieron en las empresas con mayores recursos financieros o con mayor liquidez.

En general, las industrias se comportan de manera diferente en cuanto a los cambios específicos en la función de auditoría interna y se espera que se den mayores transformaciones en la función de la auditoría interna, derivadas de la normativa asociada a los escándalos financieros, como ha ocurrido en otros eventos de este tipo.

Al hacer una comparación de las prácticas de auditoría interna a través de un estudio de caso múltiple en Italia, Arena, *et al.* (2006) analizan la influencia de las regulaciones en el desarrollo de la función.

La gama de situaciones que se encontró puso de relieve la enorme diversidad de características del departamento de auditoría interna, lo que no sólo confirma la importancia de las presiones institucionales, sino que también proporciona evidencia de la influencia de elementos adicionales en su desarrollo.

Derivado de su trabajo se identificaron tres categorías de compañías en relación a las características de la auditoría interna en Italia:

- a) Las que tienen una existencia formal del departamento o área y competencias de outsourcing y de in house (interno, con el propio personal de la empresa) sobre auditoría interna;
- b) Las que realizan actividades exclusivamente in house, y por último,
- c) Las que tienen el nivel jerárquico por el cual la auditoría interna reporta y se relaciona con otros órganos de control independientes o colegiados.

Cuando Nagy y Cenker (2007) exploran los efectos de la normativa de la Sección 404 de la ley SOX, por medio de entrevistas cara a cara con auditores internos de empresas de USA que cotizan en bolsa, advierten que el reciente incremento en la normativa sobre los informes limita la cantidad de juicios profesionales requeridos por los auditores internos.

Como conclusión de su estudio señalan que a pesar de varios beneficios a corto plazo de la Sección 404 de la ley SOX (por ejemplo, aumento de la remuneración y seguridad en el empleo), en opinión de los entrevistados su cumplimiento puede llegar a ser, en el largo plazo, una amenaza para la reputación de la profesión de auditoría interna.

El aspecto más negativo citado sobre el cumplimiento de esta normativa fue el costo desperdiciado debido a los “sobre-controles”.

Otros aspectos negativos señalados por los directores de auditoría que fueron entrevistados se refieren a la limitada orientación que ha existido para su adecuada implementación; el aparente desinterés en las pruebas que deben realizarse; la percepción de una actitud pobre hacia el cumplimiento de la documentación y de las pruebas; y el ordenamiento forzado para que la auditoría interna abandone actividades tradicionales.

En Etiopía, bajo el modelo de estudio de caso, Mihret y Woldeyohannis (2008) analizan el papel y los atributos de la auditoría interna en las corporaciones del sector público, para explicar como los atributos de valor agregado de la auditoría interna varían entre las distintas organizaciones de este tipo.

Se examinó la función de auditoría interna desarrollada utilizando la información de los cuestionarios cumplimentados por los directores y auditores internos de dichas organizaciones; con la realización de entrevistas semi-estructuradas y con la revisión de documentos se utilizó un marco analítico derivado de la literatura.

Los resultados señalan que las metas y estrategias aplicadas y el nivel de riesgo que enfrentan las organizaciones a las que se presta servicios de auditoría interna parecen dar forma a los atributos de un departamento de auditoría interna de valor añadido.

El estudio también demuestra que la calidad de la planificación estratégica y el marketing de la auditoría interna influyen para alcanzar un perfil apropiado de valor agregado.

Finalmente, se identificó que los atributos de valor agregado de la auditoría interna varían entre las distintas organizaciones de este tipo.

Un reciente estudio de Selim, *et al.* (2009), realizado para una muestra de los miembros del Instituto de Auditores Internos en el Reino Unido (UK), Irlanda e Italia, presenta una comparación de los resultados de dos cuestionarios de auto-realización.

Su propósito fue estudiar la naturaleza, el alcance y las consecuencias en esos países debido al cambio de definición en las actividades de consultoría dentro de la auditoría interna.

Resultó que los auditores internos en UK e Irlanda manifestaron un incremento importante y similar en el enfoque de sus actividades hacia la consultoría, orientándose con mayor empeño al desarrollo de la gestión de riesgos y gobierno, dedicándose más a la gestión de proyectos y a la recuperación de daños.

A pesar de que la situación sobre la auditoría interna en estos países cambió dramáticamente después de 1999 con niveles significativamente más altos de actividad, los auditores internos de Italia manifestaron estar más involucrados en el cumplimiento de la normativa que sus homólogos de UK e Irlanda.

También los auditores de UK e Irlanda demostraron tener más experiencia y calificación profesional en auditoría y contabilidad que los italianos.

Los auditores internos italianos por lo general son más jóvenes que los de UK e Irlanda, y los tres grupos reportan a posiciones de alta gerencia en sus empresas.

Cabe mencionar que hubo una mezcla de puntos de vista en la preocupación por si la participación en la consultoría compromete a la objetividad, y los autores del estudio expresaron esta inquietud por la doble función de consultoría y aseguramiento en la auditoría interna; sin embargo, el estudio ofrece justificaciones para su coexistencia.

Con otro enfoque, la investigación de Arena y Azzone (2009) trata de comprender los factores de la organización que influyen en la eficacia de la auditoría interna a partir de los recientes cambios de su “misión” y su papel central en la gestión empresarial.

En este trabajo empírico los autores habían demostrado, sobre la base de datos de 153 empresas italianas, que la eficacia de la auditoría interna estaba influenciada por tres factores:

- Las características del equipo de auditoría interna.
- Los procesos de auditoría y actividades.
- Los vínculos organizativos.

Concluyeron en que la efectividad de la auditoría interna aumenta, en particular, cuando la relación entre el número de auditores internos y los empleados crece; el ejecutivo en jefe de auditoría está afiliado al Instituto de Auditores Internos (IIA); la empresa adopta técnicas de auto-evaluación del control de riesgos y el comité de auditoría está involucrado en las actividades de los auditores internos.

En la línea de investigación sobre el número de integrantes del área o departamento de auditoría interna, o del presupuesto asignado, como característica del tamaño relativo de la función, destaca el trabajo de Sarens y Abdolmohammadi (2011).

Ellos fueron los primeros autores que, a gran escala, abordaron el perfil organizacional con base en la Teoría de la Agencia para analizar el dimensionamiento de la función de auditoría interna y su práctica.

Su estudio, desde esa óptica teórica, contempla tres cuestiones:

- Si las variables de agencia están asociadas con el tamaño relativo de la función de auditoría interna.
- Si la función de auditoría interna es complementaria a los mecanismos de control, tales como los consejeros independientes y el comité de auditoría.
- Si hay impacto del ambiente de control sobre el tamaño relativo de la función de auditoría interna.

En una muestra de 73 empresas de Bélgica que respondieron a su cuestionario encontraron evidencias de que sí se realiza una función de vigilancia efectuada por la función de auditoría interna en el gobierno corporativo.

Este primer resultado confirma que la auditoría interna ha cobrado una importancia creciente en los últimos años como un mecanismo de control útil en el gobierno corporativo, apoyando las conclusiones de Hass, *et al.* (2006) en este sentido.

También encontraron que el tamaño relativo de la función de auditoría interna está positivamente relacionado con la gestión, debido a que esta función juega un papel importante al proveer al directorio de la empresa con información para evaluar la eficacia de los administradores.

La Teoría de la Agencia sugiere que la mayor simetría de información entre los administradores y los stakeholders requiere de una mayor supervisión y por ello sugieren que debe acompañarse de un mayor tamaño del departamento o área de auditoría interna.

Los autores comprobaron que sí hay un efecto de sustitución entre los consejeros independientes y la función de auditoría interna, en razón de que al ser éste un comité más activo, tiende a considerar que no es necesario tener un área de auditoría interna más grande.

También se encontró que un entorno de control que brinda su apoyo a la auditoría interna tiene un impacto positivo sobre el tamaño relativo de la función.

Finalmente, el tamaño relativo de la función es mayor en las empresas que tienen la obligación de tener un área o departamento de auditoría interna, como ocurre en las que operan en entornos muy regulados, como el sector financiero.

A pesar de esto, se encontró que la inclusión en la bolsa de valores de Nueva York (NYSE) no tenía un efecto sobre el tamaño relativo de la función, pues la proporción del personal de auditoría interna no aumentaba en la misma medida en que la empresa crecía.

Estos resultados pueden orientar a las organizaciones interesadas en la evaluación del tamaño actual de su función de auditoría interna y el papel que ésta puede desempeñar en el gobierno corporativo.

En esta reseña podemos observar que gran parte de las investigaciones sobre las características de la auditoría interna se han realizado teniendo como base de análisis a las empresas cotizadas en bolsa y también a las organizaciones públicas gubernamentales; aunque sí se han realizado en empresas privadas de tamaño medio, en menor medida.

Creemos que esto se debe a que las empresas cotizadas, y especialmente las del sector financiero, tienen la exigencia legal de contar con esta función; mientras que las organizaciones que se encuentran dependiendo del gobierno público están sujetas, en la mayoría de las veces, a la normativa institucional sobre rendición de cuentas y transparencia, lo que facilita la existencia del departamento de auditoría interna dentro de dichas organizaciones.

Ante estas circunstancias es de suponer que como sujetos de estudio, sea más probable que estas empresas estén en mejores condiciones de aportar información útil para enriquecer el conocimiento sobre las características de la auditoría interna y su medio ambiente más próximo.

En la tabla 2.9 se encuentran los datos básicos de las lecturas seleccionadas.

Tabla 2.9
Características de la función

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra (N.R.)*
Cooper, et al., (2002).	<i>"The development of auditing standards and the certified public accounting profession in China"</i> / Managerial Auditing Journal	Desarrollo de la auditoría, con especial referencia a la auditoría interna, y el cumplimiento de las normas internacionales en China, desde su incorporación a la economía de mercado.	La auditoría en China ha evolucionado a partir de la auditoría gubernamental, de la auditoría interna y de las instituciones del sector público. Sus normas se basan en las internacionales. La profesión auditora va en correcta dirección, con cuestiones a resolver.	Documental.	No aplica.
Usoff, et al., (2002).	<i>"The importance of intellectual capital and its effect on performance measurement systems"</i> / Managerial Auditing Journal.	Características seleccionadas de la organización y percepción de los auditores internos sobre la importancia del capital intelectual.	El tamaño del departamento de AI se relaciona con la actitud de la empresa hacia el capital intelectual. Las empresas con departamentos grandes de AI dan más importancia al capital intelectual.	Encuesta.	95 Auditores 54 internos de empresas en USA. / (N.R.: 56,8%).
Selim, et al., (2003).	<i>"The role of internal auditors in mergers, acquisitions and divestitures: an international study"</i> / International Journal of Auditing.	Función de auditoría interna en las fusiones, adquisiciones y ventas en empresas de USA y Europa.	La participación de la AI en fusiones, adquisiciones y ventas es sólo moderada. Los auditores internos se consideran capaces en el tema, pero los altos ejecutivos, consideran que no en estas funciones.	Encuesta y entrevistas.	22 Empresas de USA y Europeas / (N.R.: No disponible).
Bhatti y Awan, (2004).	<i>"The Role of Quality Auditing in the Continuous Improvement of Quality: Lessons from Pakistani Experience"</i> / International Journal of Auditing.	Examina las técnicas y el papel de la auditoría interna para elevar la calidad de la industria deportiva en Pakistán.	El 70% de las empresas ha establecido departamentos de AI de la calidad. Función con énfasis en la asesoría y apoyo. Los AI están bien entrenados; con habilidades profesionales de alta calificación y buenas relaciones con el personal y las entidades auditadas.	Encuesta.	100 Auditores internos de la calidad en empresas de Pakistán con Certificación ISO9000. / (N.R.: 88%).
Goodwin-Stewart, (2004).	<i>"A comparison of internal audit in the private and public sectors"</i> / Managerial Auditing Journal.	Explora las diferencias y similitudes entre la auditoría interna del sector público y su contraparte en el sector privado.	Existen diferencias en el estatus de la función de AI entre el sector público y privado, similar proporción de servicios outsourcing. Los sectores tienen poca diferencia en las relaciones con el auditor externo.	Encuesta.	370 Directores de AI de Australia y Nueva Zelanda. / (N.R.: 32,4%).
Vinten, (2005).	<i>"The auditor and the trade union"</i> / Managerial Auditing Journal.	Organizaciones sindicales, vistas como importantes usuarias de la función de AI.	La auditoría interna debe tener en cuenta la relación con el sindicato al igual que con otras partes interesadas (stakeholder).	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
Carcello, et al., (2005).	<i>"Factors associated with U.S. public companies' investment in internal auditing"</i> / Accounting Horizons.	Examina los factores asociados con la inversión en auditoría interna en las empresas cotizadas.	Elementos para comprender mejor la función y ofrecer posibilidades de comparación sobre la inversión en auditoría interna.	Encuesta.	901 Directores de AI en empresas cotizadas de USA. / (N.R.: 24%).

Tabla 2.9 (Cont.)

Carcello et al., (2005a).	"Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals" . International Journal of Auditing.	Cambios en la auditoría interna en el momento de los desastres de Enron y WorldCom y su relación con el aspecto legislativo.	Las funciones de auditoría interna tuvieron cambios importantes durante los escándalos financieros en USA. Los cambios son diferentes en las empresas.		901 Directores de AI de empresas cotizadas en USA / (N.R.: 30%).
Arena, et al., (2006).	"Internal audit in Italian organizations" . Managerial Auditing Journal.	Comparación de las prácticas de auditoría interna. Analiza la influencia de las regulaciones en el desarrollo de la función.	La enorme diversidad de características del departamento de AI confirma la importancia de las presiones institucionales y proporciona evidencia de la influencia de elementos adicionales.	Estudio de caso múltiple.	6 Empresas italianas / (Muestra seleccionada).
Nagy y Cenker, (2007).	"Internal Audit Professionalism and Section 404 Compliance: The View of Chief Audit Executives from Northeast Ohio" . International Journal of Auditing.	Explora y advierte acerca del reciente incremento en la normativa sobre los informes de las compañías públicas de Estados Unidos.	La Sección 404 de la Ley SOX impulsa a la profesión de auditoría interna hacia un nuevo camino. A pesar de varios beneficios a corto plazo, el cumplimiento de la legislación puede ser, a largo plazo, una amenaza para la reputación de la profesión de auditoría interna.	Entrevistas.	17 Directores de auditoría interna en empresas cotizadas de USA localizadas en Ohio / (Muestra seleccionada).
Mihret y Woldeyohanni, (2008).	"Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study" . Managerial Auditing Journal.	Papel y atributos de la auditoría interna en las corporaciones del sector público.	El tradicional enfoque de cumplimiento en la auditoría interna es dominante en contraste con el valor añadido.	Estudio de caso. Encuesta y entrevista.	Empresa del gobierno. 40 AI y 76 funcionarios / (N.R.: 70% y 51.3%).
Selim, et al., (2009).	"Internal auditing and consulting practice: A comparison between UK/Ireland and Italy" . International Journal of Auditing.	Naturaleza, alcance y consecuencias del cambio de definición de las actividades de consultoría en la definición de auditoría interna.	En UK e Irlanda los AI aumentaron el enfoque de consultoría en sus actividades; atienden la gestión de riesgos y gobierno, y se orientan a la gestión de proyectos y a la recuperación de daños. Los AI italianos se concentran más en el cumplimiento de la normativa.	Encuesta.	AI de UK, Irlanda e Italia / (N.R.: UK / Irlanda: 38,4%; Italia: No disponible).
Arena y Azzone, (2009).	"Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness" . International Journal of Auditing.	Factores de la organización que influyen en la eficacia de la auditoría interna a partir de los recientes cambios de su "misión" y su papel central en la gestión empresarial.	La efectividad de la AI en las empresas italianas está influenciada por las características de su propio equipo de trabajo, así como por el proceso y las actividades de la AI y su vinculación organizacional.	Encuesta.	364 Directores de auditoría de empresas italianas / (N.R.: 42%).
Sarens y Abdolmohammadi (2011).	"Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables" . International Journal of Auditing.	Investiga si las variables de agencia se asocian con el tamaño relativo de la función de auditoría interna y el impacto de mecanismos de control sobre el tamaño de la función.	Existe la función de vigilancia a través de la AI. Relación positiva entre el tamaño relativo del departamento de AI con la gestión y efecto de sustitución entre los consejeros independientes y la función. El entorno de control impacta positivamente el tamaño de la función de auditoría interna.	Encuesta.	260 Empresas de Bélgica con la función de auditoría interna / (N.R.: 28,1%).

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.3. INDEPENDENCIA Y OBJETIVIDAD

La independencia de la función de auditoría interna y la objetividad del auditor son atributos que conceptualmente están fundamentados en el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI) que sustenta el Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA).

Sin embargo, los diferentes entornos en los que se practica la profesión en todo el mundo hacen que tanto la propia disciplina como quien la ejecuta se enfrente a factores que ponen en riesgo su cumplimiento y, en consecuencia, la efectividad de la auditoría interna.

La literatura científica recoge estas inquietudes a través de investigaciones empíricas y también en forma de planteamientos teóricos, con el propósito de aportar elementos que apoyen la salvaguarda de estos atributos.

En este orden de ideas, en uno de los primeros estudios de la década pasada en USA, Brody y Lowe (2000) preguntan si los auditores internos ven su papel de consultoría como aquella actividad por la cual son capaces de proporcionar información objetiva a la administración, o a través de la cual proveen soluciones de acuerdo a lo que ellos creen que contribuyen a los mejores intereses de su empresa.

Los autores consideran que los auditores internos reciben solicitudes para proporcionar servicios de consultoría en diversas actividades de la organización, tales como adquisiciones, fusiones y alianzas estratégicas.

A partir de las posibles posiciones del auditor interno en esos procesos, se analiza si sus juicios dependen de su rol como parte de la empresa o como proveedor externo de estos servicios de consultoría.

Se concluye que los auditores internos son propensos a asumir la posición de que su papel de consultoría es para garantizar el mejor interés de su empleador.

Las implicaciones de estos resultados se discuten como áreas sugeridas para futuras investigaciones debido a que se encontraron evidencias de que el rol de consultor de los auditores internos sí menoscaba su objetividad.

Casi en las mismas fechas, en una investigación realizada con auditores internos, todos miembros del IIA en los Estados Unidos, Dzoort *et al.* (2000) analizaron el efecto, existencia,

naturaleza, frecuencia y consecuencias de los incentivos para los auditores internos basados en planes de compensación.

Sus resultados indicaron que los incentivos basados en los planes de compensación se encontraron disponibles para casi la mitad de los encuestados.

Los tipos más comunes de planes involucran bonos basados en el rendimiento global de la empresa, el rendimiento de la auditoría interna y el desempeño individual.

Los encuestados percibieron una serie de ventajas de la remuneración basada en incentivos, pero la desventaja principal, en opinión de los encuestados, fue precisamente el deterioro de la objetividad y la independencia.

Como reflexión teórica, Mutchler, *et al.* (2001) discuten ampliamente el concepto de independencia y objetividad en el contexto de la auditoría interna y sugieren algunos tópicos de investigación futura, a partir de la identificación de amenazas a estos dos conceptos y de la necesidad de llevar a cabo su gestión.

Los autores nos hacen ver que la independencia y la objetividad siguen siendo conceptos importantes de la profesión de auditoría interna, pero que gran parte de la investigación previa sobre estos aspectos se ha centrado únicamente en el ámbito de la auditoría externa.

Por esa razón y por la creciente confianza en la función de auditoría interna, es importante empezar a concentrar los esfuerzos de investigación similares en el mundo de la auditoría interna.

Se plantean muchas preguntas y cuestiones de investigación para facilitar ese esfuerzo.

Las preguntas de investigación que en el trabajo se plantean surgen para promover la mayor comprensión de los conflictos de interés que se enfrentan y buscan estimular y mantener el profesionalismo del auditor interno y la objetividad e independencia de la función de auditoría interna.

En el esquema del trabajo, primeramente se expresa una cuestión, a modo de hipótesis, que propicia las preguntas para su atención como parte de una futura investigación académica.

Así, por ejemplo al afirmar que:

“El papel especial y la ubicación de la unidad de auditoría interna en una organización determina el grado de confianza en el aseguramiento y los servicios de consultoría prestados”.

Se generan las siguientes preguntas:

- ¿Cuál es la relación entre el posicionamiento de la organización de la unidad auditoría interna, la eficacia global y la independencia del sistema de gobierno de la organización?
- ¿Cuál es la relación entre la posición organizativa de la unidad de auditoría interna y los resultados de la empresa en los mercados de capitales?
- ¿Cuál es la relación entre la posición organizativa de la unidad de auditoría interna y la ocurrencia y detección de actividades fraudulentas de la empresa?
- ¿Cuál es la relación entre la posición organizativa de la unidad de auditoría interna y calidad de la información financiera?

Otros planteamientos son:

- “Se necesita más investigación sobre cuestiones relacionadas con la independencia y objetividad de los auditores internos y la función de auditoría interna”.
- “No hay ninguna investigación sobre las normas de auditoría interna, la forma en que son utilizados por los auditores internos, o los efectos de estas normas sobre el comportamiento y la objetividad de los auditores o la ubicación de la función dentro de la organización”.
- “La identificación de amenazas potenciales es el punto de partida para el proceso de gestión de las amenazas a la objetividad”.
- “La primera responsabilidad de los auditores internos en el marco de la objetividad lograda, es identificar las posibles amenazas a la objetividad”.
- “La segunda etapa del marco exige que los auditores internos evalúen la importancia de las amenazas a la objetividad identificados en la etapa anterior”.

- “No hay esfuerzos previos académicos en la elaboración de un marco para la gestión de las amenazas a la objetividad del auditor interno”.
- “La amenaza de la presión relacional a la objetividad puede surgir cuando un auditor interno es un pariente cercano o amigo del gerente o un empleado de la unidad que audita”.

Goodwin y Yeo (2001) estudiaron las variables de independencia y objetividad en la auditoría interna, analizando las respuestas de jefes de los departamentos de dicha área y que se encontraban asociados al IIA en Singapur.

Su propósito fue identificar el impacto de dos factores sobre la independencia y objetividad.

Para estudiar el primero de ellos, se preguntan si la relación entre la auditoría interna y el comité de auditoría influye en la independencia y objetividad de los auditores internos.

El segundo factor se refiere al uso de la función de auditoría interna como base de la formación gerencial. La práctica de utilizar la auditoría interna como un sistema de entrenamiento gerencial ha sido el centro de pocas investigaciones empíricas.

Se argumenta que esta práctica afecta la objetividad, porque los auditores internos podrían no resistir la presión de una entidad a la que auditará y que sería su futuro supervisor.

Esto es, que la función de auditoría interna estaría momentáneamente a cargo de empleados que serán transferidos a la gerencia, en posiciones ejecutivas, en el futuro.

Los autores señalan que la respuesta óptima consiste en que exista un comité de auditoría independiente para que pueda proporcionar el apoyo a la función de auditoría interna y se compensen los problemas que surjan sobre la objetividad.

Al respecto, pudo verificarse que efectivamente la función de auditoría interna sí se utiliza ampliamente como base de entrenamiento en Singapur; que la adopción de esta práctica se da más en empresas que tienen comité de auditoría y que es más probable si está compuesto exclusivamente por consejeros independientes.

Los investigadores encontraron que el nivel de interacción entre el comité de auditoría y la auditoría interna fue mayor cuando el comité de auditoría estaba integrado por consejeros

independientes, pero sus efectos negativos en la independencia y objetividad no fueron concluyentes ya que depende de múltiples factores en la relación.

También se constató que en esas empresas los auditores internos tienen muy buena relación de trabajo con sus comités de auditoría y la mayoría de los encuestados tienen acceso privado y regular con ellos.

Se concluye, además, que cuando los auditores internos tienen frecuente acceso privado al comité de auditoría, es probable que éste se encuentre más involucrado en la contratación y en el despido del auditor interno.

Schneider (2003) llevó a cabo un estudio exploratorio para determinar si la compensación por incentivos y la propiedad de acciones afectan a la objetividad de los auditores internos.

El autor evalúa el resultado a través de la decisión de los auditores internos sobre si se debe reportar una violación a los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP, por sus siglas en inglés) frente a distintas condiciones de la compensación.

Los resultados de la encuesta, que fue cumplimentada por 172 auditores de USA, revelan que la posesión de acciones no afecta la decisión de los reportes de los auditores internos.

Sin embargo, cuando la compensación por incentivo se ligó al precio de las acciones bursátiles, se pudo observar que un porcentaje significativamente más alto de los auditores internos no denunció la violación de los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) más que cuando la compensación estaba ligada a los beneficios o cuando era un salario fijo.

Las conclusiones sugieren que las compensaciones no son necesariamente indeseables, pero que bajo ciertas condiciones pueden socavar seriamente la objetividad de los auditores internos.

El estudio de Ahlawat y Lowe (2004) conjuga el análisis de la objetividad y la auditoría interna y externa. Inicialmente estos factores los hemos identificado en distinta agrupación temática, lo que es frecuente debido a la múltiple interrelación de los temas que se investigan.

Convencionalmente, este estudio lo hemos incorporado en este apartado sobre la objetividad.

La justificación para este análisis se basa en que las presiones económicas forzaron a muchas empresas a considerar los servicios de la auditoría interna en el esquema de outsourcing, y este cambio en particular ha causado algunas preocupaciones sobre la posible falta de objetividad de quien, bajo esa modalidad, efectuará la auditoría interna.

En este estudio se pretende identificar si el servicio de auditoría interna podría atender los intereses al igual que lo haría la auditoría interna de la propia empresa (in house).

Se requiere saber si la actividad de consultoría bajo el esquema outsourcing de los auditores internos impacta en su capacidad para mantener la objetividad y si éstos cuentan con los recursos para desempeñarse conforme a la nueva concepción de la auditoría interna.

Se identificó que existe un apoyo significativo hacia la organización en el juicio de los auditores, tanto internos como externos, pero su amplitud fue mucho menor en el caso de los auditores subcontratados.

No obstante, el estudio concluye que el outsourcing de la auditoría interna no compromete necesariamente la objetividad y que la identidad del proveedor de este servicio no influye de manera relevante ante quien lo adquiere.

Por su parte, Van Peurseem (2005) tiene el propósito de examinar conceptualmente el papel del auditor interno en relación a su independencia.

Al encontrarse que una estrecha relación de los auditores internos con la administración puede poner en riesgo su independencia respecto de la administración.

En consecuencia se plantea que, en lo personal, el auditor interno se enfrenta al reto de cómo puede ser efectivo y superar la tensión de trabajar con la administración para mejorar el rendimiento, a la vez que mantener la suficiente distancia de la gestión, con el fin de informar sobre su desempeño con independencia.

El análisis concluye señalando que hay tres conceptos que caracterizan a los auditores internos que mejor equilibran su papel: el estatus externo del auditor interno, la presencia de una red de comunicación formal e informal, y el espacio en que el auditor interno determina su propio papel.

Tener conciencia de estos conceptos influye en la capacidad del auditor interno para manejar la ambigüedad.

Los resultados revelan cómo direccionan el dilema de la independencia aquellos auditores internos que son más exitosos en mitigar algunos conflictos dentro de su profesión.

A la luz de la normativa vigente, Dickins y O'Reilly (2009) exploran la medida en que las empresas cotizadas pertenecientes al mercado de empresas medianas, emplean a auditores internos independientes de alta calidad en la época post-SOX.

Se plantean preguntas relacionadas con las características de la compañía; las cualificaciones del director de auditoría; factores que afectan la independencia y la objetividad, y la frecuencia de la comunicación del comité de auditoría con el auditor externo.

Aunque la ley SOX lo requiere (Sección 404), la investigación demostró que el 14% de las empresas no tenían departamento de auditoría interna y sólo el 20% lo habían tenido durante más de 10 años.

El tamaño del departamento, en el 69% de los casos resultó ser relativamente pequeño (menos de 5 empleados), pero en las empresas de servicios financieros mucho mayor.

Un número importante de auditores internos tenían la Certificación del IIA, pero no se encontró asociación entre dicha certificación y el tamaño del departamento.

Los investigadores suponían que los miembros del comité de auditoría podrían ver benéfico que la función sea independiente de la alta dirección, pero resultó que el 49% de los encuestados no reportaban directamente al comité de auditoría.

Se encontró que el 89% de los directores de auditoría tenían estructuras de compensación que incluían acciones como recompensas o incentivos basados en los resultados por actuación.

A pesar de que no se encontró evidencia estadística entre las debilidades materiales y la existencia del departamento de auditoría interna, las empresas han preferido mantener el servicio propio de auditoría interna, más que en la modalidad outsourcing.

Pero se detectó que las empresas contratan al menos una parte de la auditoría interna bajo el esquema outsourcing y una asociación entre el ejercicio outsourcing y el incremento de las debilidades materiales.

Los autores concluyen indicando que la investigación obliga a profundizar en el papel de los auditores que otorgan el servicio de la auditoría interna en la modalidad outsourcing.

Por su parte, Ahmad y Taylor (2009) discuten la relación negativa del compromiso de la independencia con la ambigüedad y el conflicto en las funciones de la auditoría interna, en el marco de los comités de auditoría y la identificación de riesgos, a fin de garantizar la independencia de la propia función, citando a Fraser y Henry (2007).

Los cambios en la definición de la auditoría interna han aumentado su alcance de forma explícita, incluidas las actividades de consultoría; sin embargo, a pesar del reconocimiento de esta función como parte de la auditoría interna, se han efectuado pocas investigaciones que ofrezcan una comparación de la naturaleza, el alcance y las consecuencias de este cambio.

Se investiga bajo una perspectiva instrumental la noción de independencia de los auditores internos, en términos de no subordinar su juicio a los demás en materia de auditoría.

El primer objetivo que se expone en este estudio es hacer operativo el concepto del compromiso con la independencia, en atención a que en la literatura previa no puede encontrarse una medida para dicho concepto.

Las dimensiones que tiene el mayor impacto en el compromiso con la independencia son la ambigüedad en el ejercicio de la autoridad por parte del auditor interno y la presión del tiempo que enfrenta el auditor interno, y por otra parte, el conflicto entre la gestión, los requisitos profesionales y los valores personales del auditor interno.

El estudio realizado indicó que el conflicto de roles asociados con la consultoría y los servicios de aseguramiento no se asocia significativamente con el compromiso hacia la independencia.

Cabe aclarar que los determinantes del compromiso con la independencia pueden diferir entre quien realiza la auditoría interna como parte de la organización (in-house) y de quien la realiza en calidad de outsourcing.

Adicionalmente se encuentra que las corporaciones empresariales utilizan al comité de auditoría y al auditor externo como mecanismos de seguimiento.

Por lo anterior, los autores mencionan que la relación de trabajo del auditor interno con su comité de auditoría, al igual que con el auditor externo, son variables que pueden impactar su independencia respecto del comité de auditoría.

Por último, rescatamos el estudio realizado por Stewart y Subramaniam¹¹ (2010) de la Griffith Business School de Australia, quienes presentan una de las más actualizadas revisiones de la literatura sobre la independencia y objetividad de la auditoría interna, abordando también las oportunidades de investigación futura sobre el tema.

Su trabajo, a partir de un amplio acervo de literatura, se centra en el análisis de cuestiones relacionadas con el conflicto de la doble función del auditor interno: como garante de seguridad y como permanente asesor (proveedor de seguridad y consultoría).

En su selección de literatura, en el período de 10 años a partir del año 2000, las autoras separan aquellos análisis en los que se discute la situación organizacional de la auditoría interna en términos de su jerarquía y reporte, de aquellos en los que se confronta el aseguramiento y la consulta.

Según el análisis, la posición jerárquica o de relaciones que la auditoría tiene dentro de la organización se asocia con su independencia y la objetividad.

Subyace la idea de que una orientación hacia la consultoría estrecha las relaciones del auditor interno con la alta dirección.

En estas circunstancias, el papel del auditor interno en la evaluación de los distintos factores que afectan el aseguramiento dentro del mismo organismo podría ser cuestionado en cuanto a su objetividad, en razón de su involucramiento con la gestión y con los procesos para los cuales ha emitido sus mejores recomendaciones.

El análisis demuestra que sí se visualiza a la auditoría interna como un campo de entrenamiento para futuro personal responsable de la gestión, por medio de dos vertientes.

La primera vertiente propone que los nuevos graduados puedan ser contratados como auditores internos con la intención de trasladarlos posteriormente, después de unos años, a la línea de puestos de gestión.

¹¹ Ambas autoras tienen una larga trayectoria en esta vertiente de investigación: Gul y Subramaniam (1994); Goodwin-Stewart y Kent (2006); O'Leary y Stewart (2007); Rae y Subramaniam (2008); Stewart y Subramaniam (2009); entre múltiples publicaciones. Jenny Stewart eventualmente es citada como Goodwin-Stewart.

En la segunda vertiente, los empleados de la empresa pueden ser destinados a la función de auditoría interna por un período de tiempo.

Algunas áreas emergentes que se señalan como vías de investigación futura incorporando a la auditoría interna son:

- El desarrollo de sistemas para la gestión del conocimiento.
- El desarrollo de marcos estratégicos.
- La participación en estrategias sobre el rendimiento, tales como el uso del Balanced Scorecard.
- Las actividades de evaluación comparativa (benchmarking) y la responsabilidad social corporativa.

La tabla 2.10 resume los conceptos vertidos sobre las lecturas que hemos seleccionado.

Tabla 2.10
Independencia y objetividad

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N.R.)*
Brody y Lowe, (2000).	<i>"The new role of the internal auditor: Implications for internal auditor objectivity"</i> / International Journal of Auditing.	Examina si los juicios de los auditores internos dependen de su rol como consultor en la empresa.	Los auditores internos asumen que su papel de consultoría es en el mejor interés de su empleador. Esta posición menoscaba su objetividad.	Cuestionario o exploratorio.	122 Auditores internos de Estados Unidos / (N.R. 45%).
Dezort, et al., (2000).	<i>"Compensation for internal auditors"</i> / Internal Auditor.	Efectos de los incentivos sobre la independencia y objetividad.	Ventajas de la remuneración basada en incentivos, pero se deteriora seriamente la objetividad e independencia.	Encuesta.	179 Miembros del IIA en Estados Unidos / (N.R.: No disponible).
Mutcler, et al., (2001).	<i>"Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing"</i> / The Institute of Internal Auditors.	Concepto de independencia y objetividad en el contexto de la auditoría interna. Tópicos de investigación futura	La Independencia y la objetividad siguen siendo conceptos importantes de la profesión de AI. Es necesario concentrar los esfuerzos de investigación interna.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
Goodwin y Yeo, (2001).	<i>"Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore"</i> / International Journal of Auditing.	Impacto de la relación entre la auditoría interna y el comité de auditoría en la independencia y objetividad de los auditores internos.	La auditoría interna se utiliza ampliamente como base de entrenamiento, lo que podría poner en riesgo la independencia y objetividad. La interacción con el comité de auditoría tiene distintos efectos.	Encuesta.	80 Jefes de auditoría interna de Singapur, miembros del IIA / (N.R.: 81%).
Schneider, (2003).	<i>"An examination of whether incentive compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity"</i> / Journal of Management.	Determinar si la compensación por incentivos y la propiedad de acciones afectan a la objetividad de los auditores internos.	La sola posesión de acciones no afectó la decisión de los auditores internos, pero sí lo hizo cuando la compensación se ligó al precio de las acciones bursátiles.	Cuestionario o exploratorio.	400 Auditores internos de 42 empresas de USA / (N.R.: 43%).
Ahlawat y Lowe, (2004).	<i>"An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing"</i> / Auditing: A Journal of Practice and Theory.	Capacidad de los auditores en mantener la objetividad cuando otorgan el servicio de auditoría interna en modalidad outsourcing.	El outsourcing de la auditoría interna no compromete necesariamente la objetividad y que la identidad del proveedor de este servicio no influye de manera relevante ante quien lo adquiere.	Cuestionario o exploratorio.	66 Auditores internos de USA miembros de IIA / (N.R.: No disponible).
Van Peursen, (2005).	<i>"Conversations with internal auditors: the power of ambiguity"</i> / Managerial Auditing Journal.	Papel del auditor interno frente al conflicto de la independencia.	Cómo direccionan el dilema de la independencia los auditores internos más exitosos en balancear los conflictos dentro de su profesión.	Estudio de caso múltiple.	6 Empresas de Nueva Zelanda / (Muestra seleccionada).
Dickins y O'Reilly, (2009).	<i>"The qualifications and independence of internal auditors"</i> / Internal Auditing.	Empleo de auditores internos independientes de alta calidad en la época post-SOX.	El 14% de las empresas no tienen departamento de auditoría interna. El 49% no reportan directamente al comité de auditoría. El departamento de AI es pequeño.	Encuesta.	431 Directores de auditoría interna en empresas de USA / (N.R.: 23%).
Ahmad y Taylor, (2009).	<i>"Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict"</i> / Managerial Auditing Journal.	Examen de la independencia frente a la ambigüedad y el conflicto, en el marco de los comités de auditoría y la identificación de riesgos.	El conflicto de roles asociados con la consultoría y los servicios de aseguramiento no se asocia con el compromiso de independencia, pero pueden diferir si la auditoría interna es in-house o outsourcing.	Encuesta.	565 Auditores internos de Malasia / (N.R.: 17.9%).
Stewart y Subramaniam, (2010).	<i>"Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities"</i> / Managerial Auditing Journal.	Una de las más actualizadas revisiones de la literatura sobre la independencia y objetividad de la auditoría interna.	Revisión de la literatura sobre independencia y objetividad de la auditoría interna de 2000 a 2010, abordando las oportunidades de investigación futura. Análisis del conflicto del auditor interno como garante de seguridad y asesor.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.4. CONTROL INTERNO Y GESTIÓN DE RIESGO

La crítica y costosa experiencia de gestión financiera de la década pasada violentó los sistemas de control interno sin respetar la existencia de diversos modelos y en la literatura quedó de manifiesto que esto resultó ser un factor estimulante para la vinculación entre la auditoría interna con el control interno y el riesgo.

La literatura especializada nos ayuda a comprender, como lo apuntan Carcello, *et al.* (2005), que con los escándalos financieros de impacto mundial se dio el replanteamiento del papel de la auditoría y, en particular, de la auditoría interna, siendo ésta un elemento de vital importancia para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

En nuestra reseña abordamos simultáneamente los conceptos de control interno y riesgo debido al tratamiento conjunto que generalmente se le da en la literatura revisada¹², y hemos dejado para un apartado posterior lo relativo a la vinculación de la auditoría interna con los proceso de gobierno, en donde el papel del comité de auditoría parece cobrar la mayor relevancia.

Por esa razón, independientemente de la temática central que se aborda en los estudios e investigaciones de los años recientes, se evidencia de manera constante la estrecha relación de la auditoría interna con el riesgo, el control interno y también con el gobierno de las organizaciones públicas y privadas.

Nagy y Cenker (2002) analizan la orientación de la auditoría interna y cómo ha cambiado; cómo se percibe y cómo se evalúa a la función dentro de la estructura organizativa. La evaluación se realizó fundamentalmente en términos de cambios en el departamento de auditoría interna durante un período de tiempo de diez años.

Su estudio incluye la revisión sobre cómo la función enfrenta la gestión del riesgo y cuál es la expectativa del comité de auditoría.

En su trabajo resumen una evaluación sobre la definición de la auditoría interna que se obtuvo a través de entrevistas estructuradas a 11 directores de esta función en las grandes empresas de los Estados Unidos que cotizan en bolsa.

¹² Eventualmente, los estudios reseñados podrían ubicarse en distintas temáticas debido a que abordan simultáneamente distintos factores asociados con la auditoría interna.

La mayoría de los entrevistados estuvieron de acuerdo con la nueva definición conceptual de auditoría interna y se puso de manifiesto, como advertencia, que el papel tradicional del auditor interno no debe ser abandonado por completo.

Aunque las respuestas de los directores indicaron que hay amplias diferencias en sus puntos de vista y objetivos, sí se ha producido un favorable cambio en el ámbito general de la auditoría interna, respecto a las actividades operacionales.

Muy tempranamente se había discutido sobre la gestión del riesgo y su auditoría (Marques de Almeida, 2003), manifestando la creciente preocupación entre inversores y señalando la necesidad de utilizar la información financiera sobre la problemática de la reflexión del riesgo en contabilidad y auditoría.

En el contexto de globalización de los negocios, en el que es común admitir que cualquier entidad empresarial puede rápidamente perder viabilidad como resultado de una mayor exposición al riesgo, la actividad empresarial se coloca cada vez más en posiciones de mayor contingencia.

Razón de más para que todos los inversores deseen estar informados acerca de la incertidumbre subyacente al desarrollo de las actividades empresariales.

Sobre la íntima vinculación de la auditoría interna con el control interno, nos referiremos a un análisis sobre el informe Turnbull (Spira y Page, 2003) pues su enfoque basado en riesgo para establecer un sistema de control interno nos sirve de puente para destacar la estrecha vinculación.

En dicho análisis se hace ver que la publicación de la Guía Turnbull representó una redefinición radical de la naturaleza del control interno como una característica de la gestión empresarial en el Reino Unido; de manera explícita se expresa la alineación del control interno con la gestión del riesgo.

El documento demuestra que la evolución de los requerimientos de información de gobierno corporativo ofrece oportunidades para la percepción de riesgo y su gestión por parte de grupos que desean promover sus propios intereses. En el artículo en cuestión, esto se ilustra con una revisión de los cambios recientes en la función de auditoría interna.

En el entorno macroeconómico, el modelo COSO incorpora en el año 2004 un cambio de gran impacto con la publicación del nuevo Marco de Gestión de Riesgo Empresarial - Un enfoque integral (Enterprise Risk Management o ERM, por sus siglas en inglés) emitido por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

De manera inmediata, el Institute of Internal Auditors (IIA), en coordinación con sus afiliadas del Reino Unido e Irlanda, publicaron un documento¹³ sobre su posición al respecto: “Rol de la Auditoría Interna en la Gestión de Riesgo Empresarial” (IIA, 2004).

Su objetivo fue ayudar a responder a los directores ejecutivos de auditoría sobre asuntos ERM en sus organizaciones.

Además de eso, la difusión que hizo el IIA hacia sus socios en todo el mundo buscaba apoyar a los auditores internos para que, de acuerdo a las “Normas Internacionales para el Ejercicio de la Auditoría Interna” del IIA, mantengan la objetividad e independencia al proveer sus servicios de aseguramiento y consulta.

El documento menciona los factores que los directores deben tener en cuenta cuando determinen el rol de auditoría interna, pero también indica cuáles no debe realizar la auditoría interna.

Vale la pena mencionar que en este documento el IIA enfatiza que “las organizaciones deben entender completamente” que la gerencia mantiene la responsabilidad de la gestión de riesgo y que los auditores deben asumir su papel de proveedores de consejo, sin realizar decisiones de riesgo.

Precisa que la naturaleza de la responsabilidad de auditoría interna debe estar documentada en los estatutos de auditoría y éstos deben ser aprobados por el comité de auditoría.

Textualmente se dice: “El rol principal de la auditoría interna en relación al ERM es proveer aseguramiento objetivo a la junta sobre la efectividad de las actividades de ERM en una organización, para ayudar a asegurar que los riesgos claves de negocio están siendo gestionados apropiadamente y que el sistema de control interno está siendo operado efectivamente”.

¹³ El documento íntegro, fechado el 20 de septiembre de 2004, puede consultarse en www.theiia.org/chapters/pubdocs/264/Rol_del_Auditor_Interno_en_el_ERM%5B1%5D.pdf

Como veremos más adelante, otros artículos ratifican la importancia de la relación entre la auditoría interna y el control interno como aspectos diferentes, pero que se fortalecen mutuamente.

En esa línea se encuentra el trabajo realizado por Faudziah, *et al.* (2005) sobre las empresas cotizadas en la bolsa de Malasia. Éste se considera el primer estudio sobre la vinculación entre el cumplimiento de la función de auditoría interna conforme a las Normas y su efecto en el sistema de control interno.

A través de su investigación se evidencia que el 92,4% de las empresas, que respondieron al estudio han instrumentado la función de auditoría interna.

Los resultados muestran que tanto la gestión del departamento de auditoría interna como la competencia profesional, la objetividad y la revisión de los procesos, influyen en la supervisión de diversos aspectos del sistema de control interno.

Particularmente, se observa una significativa influencia en la información y la comunicación dentro de la empresa e impactan en los aspectos de la evaluación del riesgo del sistema de control interno.

En las instituciones del sector público, en el que los órganos de control externo de la administración del gobierno realizan auditorías operativas con alto interés en el control interno, se insiste en que éstas son determinantes en las relaciones de los organismos de control externo con los órganos responsables del control interno (Ruiz, 2005).

Por su parte, Rubio y Martínez (2006) estudian la función que desempeña la auditoría interna en la supervisión de la eficiencia del sistema de control interno.

Su investigación parte de la necesidad de contar con un sistema de control interno eficiente, analiza la evolución de este concepto y las normas desarrolladas, lo mismo que los componentes del Informe COSO y su relación con las diversas unidades de la organización.

Así, al exponer el concepto actual de la auditoría interna analizan las etapas de dicho proceso evidenciando la necesidad de que éste considere los riesgos críticos a fin de lograr los objetivos de la empresa.

Algunos estudios relacionan a la auditoría interna con el riesgo operacional; éste último, como variante del riesgo, ha sido motivo de estudios específicos.

Al declarar que el riesgo operacional no es algo nuevo en la literatura contable, Fernández-Laviada y Martínez-García (2006) hacen la observación de que en las entidades financieras sí se percibe como un fenómeno reciente, no obstante que este sector está a la vanguardia.

En él se analiza empíricamente el grado de conocimiento y desarrollo alcanzado así como las tendencias futuras en cuanto a la gestión del riesgo operacional en las entidades financieras españolas.

Una vez identificados los elementos que componen este riesgo operacional y establecido el marco de gestión más apropiado a sus características, indican los autores que es paso obligado hablar de su control y mitigación.

Con base en esta afirmación destacan el papel fundamental que para el efecto desempeñan la auditoría interna y el control interno.

Los autores señalan que para su correcta gestión lo primero que se debe implantar es una adecuada cultura de riesgo operacional y es indispensable el desarrollo de un plan de auditoría interna que deberá revisar de forma permanente el sistema de gestión y evaluación del riesgo operacional.

Destaca la mención de que el papel de los departamentos de auditoría interna es determinante, ya que éstos son los encargados de impulsar y llevar las iniciativas necesarias para la gestión del riesgo operacional.

En otro artículo con fuerte componente de control interno, pero asociado por su tratamiento con la auditoría interna, Fernández-Laviada, *et al.* (2008) proponen y argumentan la necesidad de aplicar un buen sistema de control interno para prevenir nuevos desastres financieros asociados a los productos derivados.

Debido a que los productos derivados continuaron su expansión, a pesar de haber sido parte de los escándalos financieros, se pone sobre la mesa la discusión acerca de su regulación y se expresa que, sin menospreciar la importancia de la regulación y la utilidad de un adecuado control externo, un buen sistema de control interno es esencial para prevenir nuevos desastres financieros.

Entre sus principales resultados se evidencia que, a pesar de que en algunas empresas la auditoría interna es directamente responsable del control de riesgos o de supervisar el

departamento del control de riesgos, en la mayoría de los casos básicamente asume el papel de supervisión.

Como se percibe en la literatura reseñada, los avances teóricos y el interés por el desarrollo de la disciplina dieron pauta para que se prestara mayor atención e investigación a los asuntos relacionados con la auditoría en general y en forma creciente a la auditoría interna, aunque con menor intensidad.

En la tabla 2.11 resumimos los datos de los estudios seleccionados.

Tabla 2.11
Control interno y gestión de riesgo

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N.R.)*
Nagy y Cenkler, (2002).	"An assessment of the newly defined internal audit function" / Managerial Auditing Journal.	Cómo se percibe y evalúa a la auditoría interna dentro de la organización y cómo enfrenta la gestión del riesgo.	Cambio definitivo en la opinión sobre la función de la AI. Diferencias significativas en la opinión, entre las compañías.	Entrevistas.	11 Directores de AI en Grandes empresas cotizadas en USA / (Muestra seleccionada).
Marques de Almeida, (2003).	"La gestión del riesgo y su auditoría" / Técnica Contable.	Utilidad de la información financiera sobre la problemática de la reflexión del riesgo en contabilidad y auditoría.	En un contexto de globalización, cualquier entidad empresarial puede rápidamente perder viabilidad como resultado de una mayor exposición al riesgo.	Documental.	No aplica.
Spira y Page, (2003).	"Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit" / Accounting, Auditing & Accountability Journal.	Informe Turnbull como enfoque basado en riesgo para establecer un sistema de control interno.	Se evidencia la vinculación de la AI con el control interno en la revisión de los cambios recientes en la AI. Control interno como una característica de la gestión empresarial en el Reino Unido	Documental.	No aplica.
The Institute of Internal Auditors, IIA, (2004).	"El rol de la auditoría interna en la gestión de riesgo empresarial" / The Institute of Internal Auditors.	Ayudar a responder a los directores ejecutivos de auditoría sobre asuntos de Gestión de Riesgo Empresarial (ERM) en sus organizaciones.	El rol fundamental de la auditoría interna respecto al ERM es proveer aseguramiento objetivo a la junta sobre la efectividad de las actividades de ERM. Descripción de roles recomendados, fundamentales y legítimos de la auditoría interna.	Declaración de posición.	No aplica.
Fauziyah et al., (2005).	"Internal auditing practices and internal control system" / Managerial Auditing Journal.	Determinar si las compañías cotizadas en Malasia cumplen con las Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna del IIA y cómo afectará al sistema de control interno de la empresa.	El 92,4% de las empresas cuenta con la función de auditoría interna. Su práctica, influye en la información y la comunicación dentro de la empresa y en los aspectos de la evaluación del riesgo del sistema de control interno.	Documental y encuesta.	812 empresas cotizadas en la bolsa de Malasia y 654 Directores de auditoría interna / (N.R.: 38,9%).
Ruiz, (2005).	"La auditoría operativa de gestión pública y los organismos de control externo (OCEX): El caso español" / Innovar. Revista de ciencias administrativas y sociales.	Analiza la auditoría operativa de la gestión pública y la función de los Órganos de Control Externo (OCEX) de España.	Las relaciones de los OCEX con los órganos de control interno son determinantes para la efectividad de las auditorías dentro del sector público.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
Rubio y Martínez, (2006).	"Función de la auditoría interna dentro del control interno" / Partida doble.	Función que cumple la auditoría interna (AI) en la supervisión de la eficiencia del control interno existente.	Proceso de AI considerando su enfoque hacia los riesgos críticos. La AI debe realizarla personal especializado y en todas las operaciones de la organización.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
Fernández-Laviada y Martínez-García, (2006).	"El riesgo operacional en las entidades financieras: una aproximación empírica a las cajas de ahorro españolas" / Revista Española de Financiación y Contabilidad.	Analiza el grado de conocimiento, desarrollo y tendencias futuras en la gestión del riesgo operacional y el rol del departamento de auditoría interna.	Muchas entidades no asumen ni recogen una definición formal del riesgo operacional. El departamento de auditoría interna juega un papel importante llevando la gestión y el control de este riesgo.	Encuesta.	46 Cajas de Ahorro españolas / (N.R.: 78,3%).
Fernández-Laviada, et al., (2006).	"Internal control of Derivatives usage by spanish savings banks: an empirical survey" / Revista de Contabilidad.	Importancia del control interno en el uso de derivados para la gestión del riesgo. Rol de la auditoría interna en ese contexto.	En algunas empresas la auditoría interna es responsable del control de riesgos o de supervisar el departamento correspondiente, pero en la mayoría básicamente asume el papel de supervisión.	Encuesta.	46 Cajas de Ahorro españolas / (N.R.: 78,3%).

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.5. COMITÉS DE AUDITORÍA Y GOBIERNO CORPORATIVO

Sin ir demasiado lejos en el horizonte histórico podemos señalar que, tanto en el mundo académico como en el ejercicio estrictamente profesional, la nueva definición de la auditoría interna emitida por The Institute of Internal Auditors (IIA-IAI, 2011) ha estrechado el vínculo de ésta con importantes elementos de la organización.

Una breve semblanza de la literatura nos muestra que desde hace varios años la auditoría interna está evolucionando, desde su tradicional función supervisora hacia nuevas formas de añadir valor agregado a la organización (Mutchler, *et al.*, 2001).

La antigua caracterización de las funciones de auditoría interna no permitía percibir el amplio espectro de su alcance e influencia en la organización (Chapman y Anderson, 2002; Cashell y Aldhizer, 2002), cuestiones éstas que afortunadamente ya se encuentran en el buen camino para su superación.

En los primeros años de la pasada década se vislumbraba el contexto cambiante de reforzamiento de la ética empresarial y el buen gobierno corporativo¹⁴ en el que la concepción de la auditoría interna había cambiado su alcance y objetivo, pasando de ser un órgano de control a un órgano consultor o staff de la dirección.

La actividad de la auditoría interna podría jugar un papel determinante en el reforzamiento de la "transparencia empresarial" incrementando su nivel de participación e implicación en la entidad, especialmente colaborando con el comité de auditoría en el desarrollo de sus funciones (Iturriaga y Borrajo, 2003).

Así, con un tratamiento específico Raghunandan, *et al.* (2001) analizan la relación entre la composición del comité de auditoría, elemento básico del gobierno corporativo, y su interacción con la auditoría interna.

En el estudio que realizaron, con respuestas de 114 empresas con auditoría interna de USA encontraron que la función de auditoría puede disminuir la asimetría de información entre la gestión y el comité de auditoría, y que la composición del consejo de administración tiene un importante impacto sobre las actividades de supervisión.

¹⁴ La regulación dirigida especialmente a mejorar las prácticas del buen gobierno corporativo en las empresas que cotizan en bolsa tiene antecedentes en las propuestas del Informe Cadbury, en 1992, en el Reino Unido (Cadbury Committee). A éste le sobrevino una larga serie de iniciativas desde diversos países y múltiples orígenes (gobiernos, comités de expertos, organismos reguladores, asociaciones profesionales e iniciativas de empresarios e investigadores).

En ese sentido, Cohen *et al.* (2002) mencionan que hay diversos mecanismos que el gobierno corporativo puede utilizar para supervisar el comportamiento gerencial y éstos incluyen la existencia de directores independientes dentro del consejo, y también un comité de auditoría y una auditoría interna y externa eficaces.

Con mucha anticipación Anderson *et al.* (1993) argumentaban que la auditoría interna era un mecanismo sustituto para la supervisión de la gestión; sin embargo, después de los cambios en la visión de la auditoría interna, Goodwin-Stewart (2006) opina que los problemas de asimetría en la información sugieren que su papel debe ser más bien complementario.

Este punto, que otorga una relevante responsabilidad a la función de auditoría interna, es compatible con los resultados de las investigaciones acerca de las características de la difusión de la información que realizan los comités de auditoría sobre los hallazgos, tanto de la auditoría interna como de la externa (Carcello, *et al.*, 2002).

Nos remitimos también a la concepción del IIA en el sentido de que la auditoría interna ayuda a la organización a evaluar y a mejorar los procesos de gobierno (IIA-IAI, 2011).

Respecto al gobierno de las organizaciones, Paape, *et al.* (2003) examinan la relación entre la función de auditoría interna y el gobierno corporativo en las principales empresas cotizadas en la Unión Europea.

Con las 105 respuestas obtenidas de directores de auditoría interna demuestran que no todas las empresas cotizadas tienen la función de auditoría interna o un comité de auditoría. No todos los directores eran conscientes de las recomendaciones o regulaciones vigentes sobre gobierno corporativo, lo que afecta negativamente su desempeño.

También Goodwin (2003) incursiona en las relaciones de la función de auditoría con el comité de auditoría.

El interés central de su investigación con jefes de auditoría interna de Australia y Nueva Zelanda es acerca del impacto de la formación y experiencia profesional de los miembros del comité de auditoría sobre la función de auditoría interna; específicamente lo relativo a conocimientos contable-financieros.

Se encontró que, en general, la experiencia contable financiera de los miembros del comité de auditoría impacta favorablemente en las relaciones con los auditores internos.

La independencia parece ser una cuestión más asociada con procedimientos, y la experiencia de los integrantes del comité de auditoría en esas misma especialidad se asocia más con la revisión del trabajo de auditoría interna.

James (2003) hace una llamada de atención respecto a la dependencia funcional de la auditoría interna al analizar la relación organizacional entre ésta y el comité de auditoría.

Indica su estudio, efectuado con funcionarios bancarios en USA, que los departamentos de auditoría interna que reportan a la alta dirección se perciben como menos capaces de proporcionar protección contra informes fraudulentos que aquellos que informan directamente al comité.

Por otra parte, con un enfoque integral, Leung, *et al.* (2004) evalúan el papel de la auditoría interna en el gobierno corporativo y la gestión en 85 empresas de USA.

Los autores analizan las estructuras de rendición de cuentas; la naturaleza y los objetivos de la auditoría interna; la aplicación de Las Normas y las diversas relaciones del director de auditoría.

Sus resultados evidencian una diversidad de estructuras de reporte en donde más del 22% de los encuestados reportan a la dirección y no al comité de auditoría.

Se encontró que la función se orienta principalmente al control, pero también el riesgo; aunque la mayor parte de sus funciones relacionadas con el gobierno están dirigidas a la auditoría de cumplimiento.

Al avanzar en la vinculación de la auditoría con el control interno en el marco de los códigos de buen gobierno; dichos códigos y su auditoría tanto interna como externa se ubican como nuevos mecanismos para enfrentar el problema de fraudes en las grandes empresas.

De manera particular, es oportuno mencionar que el Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas de España, conocido como Código Conthe, fue emitido en 2006, recomendando que dichas sociedades dispusieran de una función de auditoría interna bajo la supervisión del comité de auditoría.

Los códigos de buen gobierno incorporan los valores éticos como parte de sus principales componentes; por eso no debe obviarse que el comportamiento ético no puede imponerse por la vía legal, tal como lo apunta Rivero (2003) al referirse a los diversos instrumentos

para el reforzamiento de la confianza sobre la información financiera, la transparencia del gobierno corporativo y también para la independencia de los auditores.

Por esta razón, el análisis de Orta y Sierra (2005) resulta ilustrativo en lo referente a los aspectos teóricos del gobierno corporativo y muestra algunas de las principales inquietudes de los estudiosos en el ámbito distinto al anglosajón, en la mitad de la década pasada.

El objetivo del análisis de estos autores consistió en comparar los diversos informes de gobierno corporativo que se habían generado en Inglaterra y España, resaltando el papel de la función de auditoría interna como potenciadora de un buen gobierno empresarial.

Los autores describen y explican el concepto, teorías y modelos sobre este tópico en ambos países, y analizan el papel y la importancia del comité de auditoría y de la propia función de auditoría interna en su rol dentro del gobierno corporativo.

Al efecto, asumen que la responsabilidad del gobierno corporativo es del consejo de administración y por ello consideran que tanto el comité de auditoría como la función de auditoría interna tienen un papel fundamental en el asesoramiento sobre la identificación de riesgos, la valoración de sus efectos y la minimización del riesgo, así como sobre los planes operacionales y controles.

Una de sus principales observaciones es que en los códigos de buen gobierno anglosajones existe mayor claridad y definición de las funciones del auditor interno (Informe Smith de 2003 e Informe Higgs de 2003) en relación a lo que se establece en el más reciente código español de esas fechas, a pesar de que sí se menciona a la función por medio del comité de auditoría (Informe Aldama, 2003).

Teniendo en cuenta la fecha de su estudio, entendemos que los autores se preguntan por qué no se “obliga” a las empresas que cotizan en bolsa “y a todas las demás” a crear un departamento de auditoría interna que trabaje estrechamente con el comité de auditoría. Señalan como posibles causas de esta omisión, a las siguientes:

- Desconocimiento de la función y concepción de la auditoría interna.
- No hay obligación legal para que exista la función de auditoría interna.
- No se le da la debida importancia a esta disciplina en las universidades.
- Las empresas no quieren ser controladas.

Las propuestas del estudio se basan en los códigos anglosajones y, en resumen, son las siguientes:

- Que el auditor interno esté coordinado con el comité de auditoría y que asista a las reuniones.
- Que el auditor interno tenga dependencia del consejero delegado y el director general.
- Que el departamento de auditoría interna esté al mismo nivel organizacional que los demás departamentos funcionales de la empresa.

Por el lado de la auditoría interna como parte indisoluble de la estructura y funcionamiento de las entidades, el gremio se encamina al impulso de la profesión considerada como eslabón del buen gobierno, por lo que Faleato (2006) nos explica el valor añadido y la contribución a la mejora de las operaciones que ésta supone en la organización.

Parte del esfuerzo para el fortalecimiento de la profesión es hacer conciencia sobre el concepto actual de la auditoría interna y su relación con el control interno, gestión de riesgos, y el gobierno corporativo, resaltando la importancia que el Código Unificado de Buen Gobierno otorga a la figura del auditor interno.

Faleato también apunta que, en las fases evolutivas de la disciplina, el auditor interno pasa a depender de la alta dirección, específicamente del comité de auditoría, convirtiéndose en asesor de ambos y del consejo de administración.

Ligado a ello, Sarens y De Beelde (2006) intentan identificar las expectativas de la alta dirección y de la auditoría interna mediante entrevistas semi-estructuradas y documentación de apoyo en 5 empresas de Bélgica.

Se encontró que las expectativas de la alta dirección tienen una influencia significativa sobre la auditoría interna y que ésta, por lo general, es capaz de satisfacer la mayor parte de dichas expectativas.

Simultáneamente, en la mayoría de los casos la auditoría interna también es capaz de satisfacer las expectativas del comité de auditoría, pero cuando estos se encuentran en línea con los de la alta dirección.

Concluye el estudio señalando que cuando la auditoría interna opera principalmente en un papel de apoyo a la gestión, se genera una falta de percepción sobre la objetividad y se debilita la relación con el comité de auditoría.

A través de un estudio exploratorio con 66 auditores internos de Australia, O'Leary y Stewart (2007) buscan evaluar el impacto de los mecanismos de gobierno corporativo en la toma ética de las decisiones de los auditores internos.

Entre los propósitos también se pretende identificar si la toma ética de decisiones se ve influenciada por los años de experiencia en auditoría interna.

Encontraron que una función de auditoría externa de alta calidad está positivamente asociada con la toma ética de decisiones por parte de los auditores internos. Otros mecanismos de gobierno no parecieron influir en esta toma ética de decisiones.

Se concluye, además, que los auditores internos más experimentados adoptaron una postura más ética en algunos casos.

Se encontró, además, que una función de auditoría externa de alta calidad está positivamente asociada con la toma ética de decisiones por parte de los auditores internos.

También sobre los comités de auditoría, Turley y Zaman (2007) investigaron las condiciones y procesos que afectan su funcionamiento y eficacia potencial, y hacen especial énfasis en la interacción entre éstos, la auditoría interna y los auditores externos.

Su estudio de caso en una empresa del Reino Unido incluye entre los sujetos entrevistados al presidente del comité de auditoría, a los auditores externos, a los auditores internos y a la alta dirección.

Los investigadores hallaron que las redes informales entre los participantes del comité de auditoría condicionan su impacto y que los efectos más significativos en los resultados de la gobernabilidad se producen fuera de las estructuras y procesos formales.

Nos parece claro que este análisis pone de relieve la importancia de los procesos informales y su influencia en las relaciones de poder entre los participantes de la organización.

Muy similar es el estudio de Mat Zain, *et al.* (2007) que también se encuentra entre los que profundizan en las propuestas para mejorar la función de los comités de auditoría considerando su interacción con la auditoría interna.

Utilizando datos de su encuesta dirigida a jefes de auditoría interna de 76 empresas que cotizan en la Bolsa de Malasia, proporcionan evidencia de una relación positiva entre la evaluación de la contribución de los auditores internos a las auditorías de estados financieros y tres características del comité de auditoría.

Estas características son: la proporción de miembros independientes que lo conforman; sus conocimientos y experiencia en contabilidad y auditoría, y la amplitud con que el comité de auditoría revisa los programas de auditoría interna, el presupuesto y las propuestas de coordinación.

Únicamente como referencia sobre los análisis que abordan la asociación de la auditoría interna y el gobierno de las organizaciones, mencionamos que Ferruz, *et al.* (2008) declaran que una cantidad importante de países se sumaron al impulso del establecimiento de códigos de buen gobierno que desde principios de esa década ya habían hecho presencia, y se incorporaron nuevos planteamientos.¹⁵

En especial, el Código Conthe incluye, desde su publicación en el año 2006, la recomendación 47 relativa al comité de auditoría:

“Que las sociedades cotizadas dispongan de una función de auditoría interna que, bajo la supervisión del comité de Auditoría, vele por el buen funcionamiento de los sistemas de información y control interno”.

Adicionalmente, en su recomendación 50, inciso c), indica que al comité de auditoría debe corresponder:

“Velar por la independencia y eficacia de la función de auditoría interna; proponer la selección, nombramiento, reelección y cese del responsable del servicio de auditoría interna”, entre otras atribuciones.

En ese sentido, la investigación desarrollada por Christopher *et al.* (2009) es más específica al analizar, desde una perspectiva crítica, la independencia de la función de auditoría interna en términos de su relación con los miembros del comité de auditoría.

Su estudio empírico, efectuado con directores de auditoría del sector corporativo australiano, identificó serias amenazas a la independencia en razón de la distancia de la función

¹⁵ El estudio analiza tres Códigos sobre Gobierno Corporativo de España (Olivencia, Aldama y Conthe) y reflexiona sobre su impacto en el buen gobierno empresarial.

respecto del comité de auditoría, su escasa autonomía y jerarquía, así como su mayor vinculación laboral con la dirección.

Se apuntó que una amenaza a la independencia es el considerar al auditor interno como “socio” de la dirección.

En la tabla 2.12 incorporamos una muestra de la literatura que da cuenta del papel de la auditoría interna en el gobierno de las organizaciones.

Tabla 2.12
Comités de auditoría y Gobierno corporativo

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N.R.)*
Raghunandan, et al., (2001).	<i>"Audit committee composition, 'gray directors,' and interaction with internal auditing" / Accounting Horizons.</i>	Relación entre la composición del comité de auditoría y su interacción con la auditoría interna.	Soporte empírico de que la función de auditoría puede disminuir la asimetría de información entre la gestión y el comité de auditoría.	Encuesta.	400 Empresas con auditoría interna de USA / (N.R.: 28,5%).
Carcello, et al., (2002).	<i>"Disclosures in audit committee charters and reports" / Accounting Horizons.</i>	Explora las actividades del comité de auditoría y se identifican áreas de reformas, como las revelaciones de información relacionadas con la supervisión del auditor.	La revelación de la información relativa a la auditoría externa fue más frecuente que las relacionadas con la AI. Menos del 50% de las empresas reportaron reuniones privadas del comité de auditoría con AI.	Encuesta.	150 Empresas de USA / (N.R.: 33,3%).
Paape, et al., (2003).	<i>"The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU – a survey" / International Journal of Auditing.</i>	Relación entre la función de auditoría interna y gobierno corporativo en las principales empresas cotizadas.	No todas las principales empresas cotizadas de la UE tienen la función de auditoría interna o un comité de auditoría. No todos los directores de AI están conscientes de las recomendaciones o regulaciones del Gobierno Corporativo.	Encuesta.	332 Directores ejecutivos de auditoría interna de empresas europeas / (N.R.: 32%).
Goodwin, (2003).	<i>"The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand" / International Journal of Auditing.</i>	Impacto sobre la función de AI, por su independencia del comité de auditoría y por la proporción de sus miembros con experiencia en contabilidad o finanzas	La formación y experiencia de los miembros comité de auditoría y en contabilidad y finanzas tienen impacto complementario en sus relaciones con la auditoría interna. La independencia está más asociada con procedimientos, y la experiencia se asocia con la revisión del trabajo de AI.	Encuesta.	370 Jefes de auditoría interna de Australia y Nueva Zelanda, miembros de IIA / (N.R.: 32%).
James, (2003).	<i>"The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention" / Accounting Horizons.</i>	Informes de auditoría interna y capacidad de la función para evitar fraude en los estados financieros.	Los departamentos de AI que reportan a la alta dirección se perciben como menos capaces de proporcionar protección contra informes fraudulentos, en comparación con los que reportan al comité de auditoría.	Encuesta.	98 63 funcionarios bancarios USA / (N.R.: 64,3%).
Leung, et al., (2004).	<i>"The role of Internal Audit in Corporate Governance & Management" / RMIT University and The Institute of Internal Auditors.</i>	Papel de la auditoría interna en el gobierno corporativo y la gestión; Estructuras de rendición de cuentas y objetivos de la auditoría interna; aplicación de Las Normas, y relaciones del director de auditoría.	Diversidad de estructuras de reporte. Más del 22% de auditores internos reportan sólo a la administración. El trabajo de AI centrado en el control y el riesgo. El trabajo de gobernabilidad se refirió mayormente a la auditoría de cumplimiento.	Encuesta y entrevistas.	85 Directores de auditoría y entrevistas a ejecutivos seniors, en USA (N.R.: No disponible).
Orta y Sierra, (2005).	<i>"La auditoría interna y los códigos de buen gobierno" / Técnica Contable.</i>	Compara los informes de gobierno corporativo de Inglaterra y España, resaltando el papel de la función de AI en el buen gobierno.	Aspectos teóricos del gobierno corporativo. Análisis del papel y la importancia del comité de auditoría y de la auditoría interna en el gobierno corporativo.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.

Tabla 2.12 (Cont.)

Faleato, (2006).	"Auditoría interna: El eslabón del buen gobierno" / Partida doble.	Situación actual de la auditoría interna, como profesión que evoluciona con rapidez hacia el primer nivel en apoyo a la dirección y gestión organizacional.	Fases de la profesión y marco para su práctica. Aspectos sobre la relación de AI con el control interno, gestión de riesgos y gobierno corporativo. Importancia que del Código Unificado de España.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
Sarens y DeBeelde, (2006).	"The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions" / International Journal of Auditing.	Entender las expectativas y percepción de la auditoría interna y la alta dirección, una respecto de la otra.	La auditoría interna opera principalmente como apoyo a la gestión y hay una falta de percepción sobre la objetividad. La relación con el comité de auditorías es débil.	Estudio de caso múltiple / Evaluación cualitativa.	5 Empresas de Bélgica. / (Muestra seleccionada)
O'Leary y Stewart, (2007).	"Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: an exploratory study" / Managerial Auditing Journal.	Impacto de los mecanismos de gobierno corporativo en la toma ética de las decisiones de los auditores internos.	Una función de auditoría externa de alta calidad está positivamente asociada con la toma ética de decisiones por parte de los auditores internos. Los auditores internos más experimentados adoptan una postura más ética en algunos casos.	Encuesta.	66 Auditores Internos de Australia. (Muestra seleccionada).
Turley y Zaman (2007).	"Audit Committee effectiveness: informal processes and behavioral. Effects" / Accounting, Auditing & Accountability Journal.	Condiciones y procesos que afectan el funcionamiento y eficacia potencial de los comités de auditoría. Énfasis en la interacción de sus miembros con la función de auditoría interna.	El comité de auditoría es a más eficaz a través de procesos informales e influye en las relaciones de poder en la organización. Los atributos personales de los miembros del comité y la cultura de la organización influyen en los resultados del gobierno.	Estudio de caso.	1 Empresa del Reino Unido.
Mat Zain y Subramaniam, (2007).	"Internal auditor perceptions on audit committee interactions: a qualitative study in Malaysian public corporations" / Corporate Governance. An International Review.	Prende conocer sobre la percepción de los auditores internos respecto de sus interacciones con los miembros del comité de auditoría en Malasia.	Comunicaciones informales no frecuentes y limitadas reuniones privadas entre el director de auditoría interna y el comité de auditoría. Necesidad de líneas de reporte claras. Se espera mayor liderazgo del comité de auditoría en el cuestionamiento a las toma de decisiones de la gestión.	Entrevistas.	20 Empresas con directores ejecutivos de auditoría de empresas que cotizan en bolsa en Malasia. / (N.R.: 55%).
Christopher, et al., (2009).	"A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia" / Accounting, Auditing and Accountability Journal.	Tiene como objetivo analizar críticamente la independencia de la función de auditoría interna a través de su relación con la administración y el comité de auditoría.	Amenazas a la independencia: el director general o el director ejecutivo de finanzas aprueba el presupuesto y el plan de AI. La AI no reporta al comité de auditoría y éste no nombra ni destituye al director de AI ni tiene necesarios conocimientos contables.	Encuesta.	206 Directores de auditoría del sector corporativo australiano. Integrantes de IIA. / (N.R.: 17%).

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.6. AUDITORÍA INTERNA Y AUDITORÍA EXTERNA

Algunos análisis rebasan la temática sobre la función de auditoría interna y dan un giro en su interés hacia quien realiza la función: el auditor interno.

En esos estudios se identifican y analizan, desde diversas perspectivas, los casos de auditores que desempeñan su función en el interior de la organización y de aquellos que prestan este servicio desde empresas de consultoría externa (*outsourcing*).

No resulta totalmente novedosa la instrumentación de la auditoría interna en su modalidad de prestación de servicios externos (*outsourcing*) como factor relacionado con las características de esta función en la organización.

Tenemos el antecedente de que varias empresas ya contemplaban a la auditoría interna como parte de los servicios externos, aún antes de que este tema llamara fuertemente la atención después de los años 80 (Schneider, 1984 y 1985).

La situación se analizó por varios autores: Maletta (1993); Gramling (1999); Lowe *et al.* (1999); Carey, *et al.* (2000); Swanger y Chewing (2001); entre otros, y ha sido retomado por Schneider (2008), Brandon (2010) y Desai, *et al.* (2011).

No hay que perder de vista que la discusión sobre las prácticas de la auditoría interna en la organización es más compleja, pues además de estarse redefiniendo la función propia, también se ha llegado a cuestionar sobre “quien” la lleva a cabo (Rittenberg y Covaleski, 2001).

Este tratamiento se asocia a la independencia del auditor.

Esto es debido a que la corriente de análisis observa el impacto de que la auditoría interna se efectúe con personal que trabaja en la propia organización; que conoce a fondo los procesos internos y se siente profesionalmente comprometido con la empresa (*in house*) o por parte de servicios externos (*outsourcing*), cuyo nivel de involucramiento con la organización que auditará es naturalmente menor.

Aunque estos cambios en curso causaron cierta preocupación, se tuvo que reconocer que las presiones económicas habían obligado a muchas empresas a considerar la externalización de la auditoría interna como una alternativa viable (Ahlawat y Lowe, 2004).

En este tenor encontramos varias investigaciones que centran su investigación sobre el impacto de proveer el servicio interno o externo de la auditoría interna (*outsourcing*) y en la objetividad e independencia del auditor interno.

Como estudio exploratorio, Lowe, *et al.* (1999) examinan si la externalización de la función de auditoría interna afecta la percepción de los usuarios sobre la independencia y fiabilidad del auditor respecto de los estados financieros, así como sobre decisiones de crédito.

Se busca evaluar la posición actual sobre la aceptación de la realización de este tipo de servicio.

Como resultado de su investigación ante analistas de crédito de USA, se concluye que no existen diferencias significativas en las percepciones o decisiones, cuando la auditoría interna subcontratada es realizada por un auditor externo en comparación a cuando este servicio era realizado por el auditor interno.

Se apoya la posición del AICPA en el sentido de que las actividades de auditoría interna realizadas por la firma de la empresa de auditoría externa no tiene por sí misma un significativo impacto en la percepción de los usuarios sobre la independencia del auditor.

En Australia, Carey, *et al.* (2000) investigan la demanda voluntaria de auditoría interna y auditoría externa por parte de las empresas familiares.

Los investigadores pretenden conocer el impacto de las características de las empresas en relación con el costo - beneficio derivado de la contratación del auditor.

Considerando el tamaño de las empresas, nivel de endeudamiento, control de la propiedad, grado de gestión familiar en la propiedad y proporción de representantes familiares en el consejo de administración, el estudio indicó que en ese segmento empresarial prevalece la auditoría interna sobre la externa.

Particularmente se menciona que la auditoría interna es contratada regularmente en la modalidad *outsourcing*.

Desde la perspectiva de posibles conflictos, los resultados sugieren que la auditoría interna y externa son más vistas como sustitutas que complementarias y se reconoce que existe una asociación positiva entre la existencia de la auditoría interna y la contratación de la auditoría externa.

A principios de la pasada década, Swanger y Chewning (2001) buscaron conocer la opinión de los analistas financieros sobre la independencia de los auditores que trabajan bajo diversos esquemas en el otorgamiento externalizado de sus servicios.

A través de dos encuestas dirigidas en forma sucesiva a cerca de 1000 analistas financieros en USA, los resultados indicaron que existía una percepción negativa de la independencia cuando ambos, el auditor interno y el externo se encontraban bajo la estructura de una misma firma de auditoría.

Pero esto ocurría solamente cuando los equipos de apoyo eran los mismos para ambos.

Se interpreta que este hecho podría ser una salvaguarda para la independencia.

Los analistas financieros no percibieron la diferencia entre un servicio total y parcialmente subcontratado de auditoría interna.

Finalmente, los autores declaran que no pueden afirmar que existan restricciones en la reciente regla de la SEC que permite a las empresas utilizar el outsourcing de la auditoría interna en un máximo del 40% de ésta.

Rittenberg y Covaleski (2001) estudian la reciente tendencia a la externalización de los servicios de auditoría interna, considerando dos perspectivas dominantes: la literatura de la sociología de las profesiones, y la literatura sobre la externalización.

Analizan el comportamiento de ambas vertientes profesionales y los argumentos de la organización sobre las ventajas y desventajas de la externalización que típicamente plantean los trabajos en la literatura acerca del outsourcing.

Su examen aborda el choque entre la profesión de contabilidad pública y la profesión de auditoría interna sobre la prestación de servicios de auditoría interna.

Siguiendo a Abbot (1988), los autores señalan que la diferenciación entre la profesión de auditoría interna y externa puede ser la posesión de un cuerpo de conocimiento abstracto en el que la disciplina basa sus reclamos por el derecho exclusivo a controlar ciertas actividades laborales concretas.

Estas conclusiones enfatizan la necesidad de hacer el análisis de las tareas, trabajos y actividades de las disciplinas como clave para entender los cambios en la profesionalización.

Los resultados confirman la teorización fundada en la sociología de las áreas profesionales, en donde la transformación de una jurisdicción debe ir acompañada no sólo del conflicto, sino también de la modificación de los códigos de ética y del respectivo sistema de conocimientos de las profesiones.

Esta tendencia ha llevado a una relación de competencia entre los auditores internos y los contadores públicos, que se convirtió en una parte importante que influye en el contexto de la profesionalización de la auditoría interna.

Con diferente metodología de investigación, Krishnamoorthy (2002) se orienta a entender cómo tres factores: objetividad, desempeño laboral y competencia de los auditores internos, interactúan en la determinación de la fortaleza de la función de auditoría interna. Estos factores fueron identificados con base en Las Normas de auditoría y por las prioridades de investigación.

Krishnamoorthy utiliza un modelo de probabilidad bayesiana para simular la evaluación de los auditores externos sobre la función de auditoría interna.

Sus conclusiones indican que el valor de las pruebas relacionadas con los tres factores de su modelo depende de la naturaleza de las evidencias (convergentes o de conflicto) y depende de las interrelaciones de estos tres factores.

Se menciona en el estudio que algunas investigaciones anteriores habían tratado de clasificar la importancia de los factores y encontraron resultados contradictorios y no concluyentes.

Una conclusión importante es que resulta intrascendente intentar buscar un orden de importancia de los factores, ya que se espera que ningún factor domine las evaluaciones de los auditores externos sobre la función de auditoría interna.

Ahlawat y Lowe (2004) examinan si el papel consultivo de los auditores internos impacta en su capacidad para mantener su objetividad y si éstos cuentan con los recursos para desempeñarse conforme a la nueva concepción de la auditoría interna.

Trabajando con 66 auditores de USA integrantes del IIA, se demostró que en sus organizaciones existe un apoyo significativo sobre el juicio de los auditores, tanto internos como externos.

Se concluye que el outsourcing de la auditoría interna no compromete necesariamente la objetividad y que la identidad del proveedor de este servicio no influye de manera relevante ante quien lo adquiere, pero los juicios del auditor interno sí se ven influenciados por su posición defensiva de ejercer la función dentro de la empresa.

A pesar de que los propósitos primordiales de la auditoría interna son diferentes a los de la auditoría externa, existe un interés común en sentar las bases para la cooperación entre ambas (Moeller y Witt, 1999).

El examen que realizaron Al-Twaijry, *et al.* (2004) sobre la relación entre la auditoría interna y externa puso de manifiesto que los auditores externos habían expresado su preocupación por la independencia, el alcance del trabajo y el pequeño tamaño de muchos departamentos de auditoría interna.

Estos resultados se derivan del análisis sobre el nivel de cooperación y coordinación entre los directores de auditoría interna con sus socios o compañeros y administradores de auditoría externa en empresas de Arabia Saudita.

Los auditores externos sugirieron que la objetividad, competencia y experiencia en el trabajo son factores que afectan la decisión de la dependencia y expresan que la función de auditoría interna en varias compañías de Arabia Saudita carecen de profesionalismo e independencia respecto de la administración, lo que afecta seriamente a la relación de estos dos esquemas de auditoría.

Por su parte, los auditores internos consideran que la cooperación entre ellos y los auditores externos está limitada, aunque estos últimos fueron más positivos sobre el grado de cooperación cuando la auditoría interna fuese de alta calidad.

La información del estudio indica que la principal razón a la falta de cooperación entre la auditoría interna y externa, y el bajo nivel de dependencia de la auditoría externa respecto del trabajo de la auditoría interna se debe a la falta de cualificación del equipo de apoyo con que cuenta la auditoría interna y las limitaciones de personal en dicho departamento.

Al abordar la participación de los auditores externos en la prestación del servicio de auditoría interna, Schneider (2008) presenta una interesante reseña sobre la evolución del servicio outsourcing de esta disciplina en las empresas privadas.

Su estudio se basa en la revisión de la literatura y de las disposiciones del IIA.

Relata el autor que el proceso del outsourcing en la auditoría interna inició su tendencia ascendente en los años 80 y en 2002 el 54% de las empresas investigadas por el IIA estaban utilizando la tercera parte de su auditoría interna subcontratada.

El estudio revela que las empresas que usualmente utilizan la auditoría interna lo hacen por medio de sus áreas propias, en tanto que las que no utilizan con frecuencia esta función prefieren contratarla en el esquema outsourcing.

El autor señala que antes de 2002 no había restricciones para el outsourcing de la función de auditoría interna, pero que con la Ley SOX se establecieron algunas limitaciones.

Finalmente, en el estudio se detallan algunas ventajas y desventajas de esta subcontratación.

Entre los beneficios del outsourcing se mencionan:

- Rápida puesta en marcha y ejecución del trabajo.
- Costo variable, en vez de costo fijo.
- Acceso a más recursos de los que la organización puede tener como propios.
- Potencialmente más independencia y objetividad.

Por el lado de los inconvenientes, se menciona que en el esquema outsourcing los auditores que no forman parte de la empresa:

- No tienen mucho conocimiento de los procesos de negocio y de las operaciones de la empresa.
- Carecen de relaciones y redes en dicha compañía.
- Su lealtad está más comprometida con la firma de outsourcing que con la empresa a la que ofrecen el servicio.

- No cuentan en su propia compañía con un departamento en el que puedan rotar para enriquecer sus conocimientos sobre control interno o sobre diversas facetas de las operaciones.

El estudio de Brandon (2010) es uno de los más recientes que engloba la revisión sobre los conceptos de la objetividad y la independencia del auditor, con especial mención a la relación de los auditores internos y externos.

En este marco, señala el autor que a pesar de que la auditoría interna sostiene la necesidad de fomentar la cooperación entre auditores internos y externos, algunos estudios se refieren al tratamiento de la preocupación tradicional sobre las jerarquías y puntos de vista que prevalecen sobre los salarios de éstos en el desempeño de la función de auditoría interna.

Estos estudios responden a que múltiples empresas consideran la opción de su contratación como servicio externo, tal como lo explicaba Schneider (2008).

Pero al analizar la objetividad de ambos tipos de servicio, interno y externo, Brandon (2010) concluye en que las evaluaciones sobre la objetividad de los auditores externos se ven afectadas negativamente por la prestación de servicios adicionales que no son de auditoría.

Cabe aclarar que el estudio demuestra que las percepciones sobre las competencias profesionales de los auditores externos no se vieron afectadas.

Hammersley, *et al.*, 2008 señalan que ante la necesidad de garantizar la existencia de la función de auditoría interna, se deben establecer determinados requisitos para garantizar el establecimiento y permanencia de esta función, aún en los casos en que se acuda a la subcontratación, ya que la falta de ésta se considera una deficiencia significativa del control interno.

Uno de los más recientes estudio sobre China en la literatura especializada sostiene que la función de auditoría interna ayuda a reducir el esfuerzo de la auditoría externa y sus honorarios (Ho y Hutchinson, 2010).

Mediante una encuesta piloto a 200 empresas de Hong Kong se obtuvieron los datos sobre las actividades y las características de auditoría interna, y posteriormente, de los informes anuales de 53 empresas se obtuvieron los datos acerca de los honorarios de auditoría.

La conclusión es que menores honorarios de auditoría externa se asocian con un mayor esfuerzo de auditoría interna dedicado a las actividades relativas a los estados financieros, el desarrollo y mantenimiento de sistemas, la eficiencia operativa y la eficacia, investigaciones de fraude y el acceso ilimitado a documentos de trabajo de los auditores internos.

Los resultados de este estudio sugieren que la contribución de la auditoría interna puede sustituir algunos de los procesos sustantivos de auditoría externa y reducir los costos de supervisión externa.

El estudio de Singh y Newby (2010) tiene por objeto examinar la relación que existe entre la función de auditoría interna de una empresa y sus honorarios por auditoría externa, como extensión al estudio realizado por Goodwin-Stewart y Kent (2006b) con datos del año 2000.

De hecho, con los datos del año 2005 se comprobó que la existencia de la función de auditoría interna en una empresa tiene una relación significativamente positiva con los honorarios de auditoría externa y la fuerza de esta relación se ha incrementado desde 2000.

Desde un punto de vista práctico, los resultados proporcionan a los ejecutivos de las empresas y los reguladores una visión más clara de las características de las empresas y sus relaciones con la auditoría interna y con la pertinencia de la normativa vigente.

Indican los autores que sus resultados evidencian que las empresas utilizan la auditoría interna y los honorarios de auditoría externa de manera complementaria para fortalecer el conjunto de su sistema de control y de operación.

Finalmente, se menciona que la mayor parte de la investigación que examina la relación entre la auditoría interna y los honorarios que se asignan a la auditoría externa se ha producido, principalmente, en los EE.UU. y Australia.

Concluimos las reseñas de estudios seleccionados en este tema con el trabajo realizado por Desai, *et al.* (2011), quienes con las respuestas de 105 auditores internos evalúan la calidad del auditor externo y la confianza que éste tiene en la función de auditoría interna, como resultado de proveer este servicio en la modalidad de outsourcing, total o parcialmente.

Se hace ver que en las investigaciones anteriores se examinan los efectos de mantener la función de auditoría interna en un área interna de la organización (in-house) frente a la externalización (outsourcing).

De este modo, a diferencia de los anteriores estudios, éste contribuye a la literatura mediante el examen de los efectos de una tercera opción de la prestación del servicio de auditoría interna: el co-sourcing (Schneider, 2008), modalidad en la que las empresas se involucran parcialmente en el servicio outsourcing en busca de una mayor sinergia y resultados.

Este arreglo en el que se combina el servicio in house (interno, con el propio personal de la empresa) y el outsourcing (proporcionado por un auditor externo) se basa en la evaluación de la calidad, la confianza y el esfuerzo del auditor externo.

Las conclusiones de esta investigación muestran que se evalúa mejor la calidad de los servicios de outsourcing y co-sourcing de auditoría interna, que el que se lleva in house.

No hay diferencias significativas en la evaluación sobre la objetividad, competencia y confianza de los auditores externos que otorgan los servicios de outsourcing y co-sourcing, cuando se desarrollan funciones de riesgo inherente elevado.

Pero se concluye que los auditores externos confían más en las funciones de auditoría interna en el esquema co-sourcing y outsourcing, más que en el realizado por la propia empresa, y además, la confianza decrece cuando los servicios de asesoría fiscal son prestados por el auditor interno (in-house).

También se observa que no hay diferencias significativas entre las evaluaciones del auditor externo respecto a su disposición de depender de la función de la auditoría interna y los ratings del esfuerzo conjunto en las áreas de bajo riesgo en las 3 modalidades de la subcontratación.

La tabla 2.13 resume los trabajos seleccionados.

Tabla 2.13
Auditoría interna y auditoría externa

Autor (Año)	Título /Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N. R.)*
Lowe, et al. (1999).	<i>"The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence"</i> / Auditing.	Externalización de la función de auditoría interna y su impacto en la percepción de los usuarios de los estados financieros sobre la independencia y fiabilidad del auditor.	No hay diferencias significativas en las percepciones o decisiones, cuando la auditoría interna subcontratada es realizada por un auditor externo.	Encuesta.	1000 Ejecutivos de crédito de USA / (N.R.: 17,7%).
Carey, et al., (2000).	<i>"Voluntary demand for internal and external auditing by family business"</i> / Auditing.	Investiga la demanda voluntaria de auditoría interna y externa por parte de una empresa familiar.	La auditoría interna prevalece sobre la auditoría externa. Las modalidades de auditoría interna y externa son más vistas como sustitutas que complementarias. La AI se contrata regularmente como outsourcing.	Encuesta.	318 Empresas familiares de Australia / (N.R.:58,4%).
Swanger y Chewning, (2001).	<i>"The effect of internal audit outsourcing on financial analysts' perceptions of external auditor independence"</i> / Auditing	Conocer la opinión de los analistas financieros sobre la independencia de los auditores bajo diversos arreglos de la prestación externalizada de sus servicios.	Percepción negativa de la independencia cuando el auditor interno y el externo se encuentran bajo la estructura de una misma firma de auditoría, y no hay separación de los equipos de apoyo. No se percibe diferencia entre el total y parcial outsourcing de auditoría interna.	Encuestas.	999 y 990 Analistas financieros / (N.R.: 15,3% y 11,8%).
Rittenberg y Covaleski, (2001).	<i>"Internalization versus externalization of the internal audit function: an examination of professional and organizational imperatives"</i> / Accounting, Organizations and Society.	Tendencia a la externalización de la auditoría interna bajo las perspectivas dominantes (la literatura de la sociología de las profesiones y la literatura sobre la externalización). Choque entre la profesión de contabilidad pública y la profesión de AI sobre la prestación de servicios de auditoría interna.	La diferenciación entre la profesión de auditoría interna y la externa puede ser la posesión de un cuerpo de conocimientos en el que la ocupación basa sus reclamos por el derecho exclusivo a controlar ciertas actividades laborales concretas (Teoría de Abbot, 1988). Se confirma la teorización fundada en la sociología de las áreas profesionales.	Documental y entrevistas.	5 Grandes empresa de auditoría (Big Five) y departamentos de auditoría interna de empresas corporativas internacionales /N.R.: No disponible).
Krishnamoorthy, (2002).	<i>"A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function"</i> / Auditing.	Modelo de la evaluación de los auditores externos sobre la función de auditoría interna.	Es útil intentar un orden de importancia de los factores (objetividad, desempeño laboral y competencia de los auditores internos). Se espera que ningún factor domine las evaluaciones de los auditores externos hacia la auditoría interna.	Documental y modelo de probabilidad bayesiano.	No aplica.
Ahawat y Lowe, (2004).	<i>"An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing"</i> / Auditing: A Journal of Practice and Theory.	Papel consultivo de los auditores internos y capacidad para mantener su objetividad. Análisis de recursos para responder a la nueva concepción de la auditoría interna.	Hay apoyo significativo al juicio de los auditores internos y externos. El outsourcing de la AI no compromete necesariamente la objetividad. Los juicios del auditor interno se ven influenciados por su posición defensiva.	Encuesta experimental.	66 Auditores internos de USA, miembros de IIA / (N.R.: No disponible).
Al-Twaijry, et al., (2004).	<i>"An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector"</i> / Managerial Auditing Journal.	Cooperación y coordinación entre los directores de auditoría interna con sus socios o compañeros y administradores de auditoría externa.	Los auditores externos expresan su preocupación sobre la independencia, el trabajo y el tamaño de los departamentos de AI. Los auditores internos consideran que la cooperación con los auditores externos está limitada y son más positivos cuando la AI es de alta calidad.	Encuesta y entrevistas.	135 Auditores internos en las empresas y auditores externos que trabajan en Arabia Saudita. / (N.R.: 58%).

Tabla 2.13 (Cont.)

Schneider, (2008).	"Outsourcing internal auditing" / Internal Auditing.	Reseña sobre la evolución del servicio outsourcing en la auditoría interna, en las empresas privadas	Tendencia outsourcing que inició en los años 80 con fuerte nivel de crecimiento. Beneficios y objeciones al outsourcing.	Documental.	No aplica.
Ho, y Hutchinson, (2010).	"Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms" / Journal of International Accounting Auditing & Taxation.	Apoyo preliminar a la idea de que la función de auditoría interna ayuda a la reducción del esfuerzo y los honorarios de la auditoría externa.	Menores honorarios de la auditoría externa se asocian con un departamento de AI más grande y con un mayor esfuerzo sobre actividades relacionadas a los servicios financieros; desarrollo y mantenimiento de sistemas, eficiencia y eficacia operativa, investigaciones de fraude y acceso ilimitado a los documentos.	Documental y encuesta piloto.	Reporte financiero de 53 empresas de Hong Kong (N.R.: No aplica).
Brandon, (2010).	"External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors" / Auditing.	Implicaciones de otorgar servicios que no son de auditoría por parte de un proveedor de outsourcing de auditoría interna.	La evaluación sobre la objetividad de los auditores que otorgan servicios de AI en outsourcing se ven afectados negativamente por la prestación de servicios que no son de auditoría.	Encuesta.	110 Auditores internos. / (N.R.: No disponible).
Singh, y Newby, (2010).	"Internal audit and audit fees: Further evidence" / Managerial Auditing Journal	Relación entre la función de auditoría interna y los honorarios que la empresa asigna a la auditoría externa.	Significativa relación positiva de la auditoría interna con los salarios de la auditoría externa. La relación aumenta en las empresas que utilizan de forma complementaria la AI.	Documental.	Información de 272 empresas cotizadas. (N.R.: Muestra determinada).
Desai, et al., (2011).	"Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors" / Auditing: A Journal of Practice & Theory.	Evaluación del auditor externo sobre la calidad y confianza en la función de auditoría interna como resultado de proveer este servicio en la modalidad total (outsourcing) o de manera parcial (co-sourcing), considerado el papel del auditor interno de la empresa.	El auditor externo confía más en la función de auditoría interna en outsourcing o en co-sourcing, más que cuando la realiza el auditor interno de la empresa (in-house). No hay diferencias significativas en la evaluación de los auditores externos sobre la objetividad, competencia y confianza, en modalidades de outsourcing y co-sourcing, en tareas de bajo riesgo inherentes.	Encuesta.	108 Auditores seleccionados. Participaron 105 Auditores.

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.7. AUDITORÍA INTERNA Y TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN

La cuestión tecnológica no es un asunto reciente en las discusiones académicas y científicas relacionadas con nuestro tema.

Desde años atrás, se ha manifestado que el entorno tecnológico de la información envuelve a la función de auditoría interna (Hass, *et al.*, 2006).

Esta condición que no es del todo exclusiva de la disciplina auditora, debe obligar al auditor interno a no mantenerse al margen de las nuevas tecnologías de la información, ya que éstas afectan directamente a su ámbito de trabajo.

Desde el sector privado, Martín y Solís (2004), directivos de la empresa Ernst&Young discuten sobre el ambiente tecnológico y la auditoría interna, haciendo hincapié en la necesidad de visualizar a las nuevas tecnologías, más que como una dificultad, como una oportunidad para mejorar la posición de la auditoría interna dentro de las organizaciones.

Concluyen afirmando que las herramientas informáticas se convierten en un apoyo de la alta dirección para mejorar la gestión y garantizar la existencia de un entorno de control adecuado.

Centrados en la auditoría interna, Weidenmier y Ramamoor (2006) hacen un planteamiento sobre las oportunidades de investigación en el área de las tecnologías de la información, en el contexto de esta función.

Analizan el concepto de las tecnologías de la información y plantean preguntas de investigación en el terreno de tres actividades relacionadas con el desempeño de la auditoría interna en el gobierno de las organizaciones:

- a) La evaluación del riesgo;
- b) El aseguramiento y evaluación de la conformidad sobre la seguridad, y
- c) La privacidad de la información.

Señalan los autores que los auditores internos no solo deben entender las tecnologías de información utilizadas por la organización sino que también deben entender la aplicación de la regulación y legislación sobre la privacidad de la información y cómo utilizar estas tecnologías de la información para dar cumplimiento a este aspecto.

Adicionalmente, la función de auditoría interna debe de usar el nivel apropiado de sofisticación para evaluar y monitorear el riesgo organizacional, el control y el cumplimiento.

Además, los auditores internos deben entender cómo la auditoría financiera y su relación con las tecnologías de la información pueden ayudar a mejorar el proceso de gobierno corporativo y la calidad de los reportes financieros.

Algunas de las principales preguntas de investigación propuestas son las siguientes:

- ¿Por qué la auditoría interna no se involucra más en el desarrollo, adquisición e implementación de las nuevas tecnologías?
- ¿Cómo afecta la incorporación de las nuevas tecnologías de información a la evaluación y gestión del riesgo global de la organización?
- ¿Los auditores internos evalúan el cumplimiento de la seguridad mínima en la privacidad de la información?

En el contexto del sector público Caldana, *et al.* (2007) propusieron determinar empíricamente las competencias con que cuentan los auditores internos gubernamentales chilenos para la obtención de evidencia electrónica de auditoría confiable y de calidad, que permitiera respaldar los hallazgos y conclusiones contenidas en el informe de auditoría.

Mediante un estudio empírico se demostró que sólo un 8,1% de los auditores gubernamentales cuenta con las competencias para obtener evidencia electrónica de auditoría confiable y de calidad.

Ante esos resultados, se plantea la necesidad urgente de que los auditores públicos adquieran competencias para la obtención de evidencias electrónicas, ante el riesgo de que la auditoría pierda capacidad de respuesta.

Por último, se indica que un primer paso en la línea de ganar competencias técnicas es comprender el impacto que las nuevas tecnologías están provocando en el desarrollo del gobierno electrónico y consecuentemente en las profesiones que deben mantenerse a la vanguardia.

Nos parece que las inquietudes sobre las auditorías informáticas o computacionales surgidas a principios de la década no se presentan con intensidad en la agenda de temas relevantes de investigación sobre la auditoría interna.

Es posible que esto se deba a que la misma evolución tecnológica ha incorporado esta tarea como algo natural que no requiere mayor cuestionamiento, o quizás, como apuntan Curtis y Viator (2000), porque aún persisten múltiples preocupaciones sin resolverse.

Algunos artículos estudiados nos explican con suficiencia la relación de la auditoría interna con las tecnologías de la información (tabla 2.14).

Tabla 2.14
Auditoría interna y tecnologías de la información

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N.R.)*
Martín y Solís, (2004).	"La auditoría interna y la aplicación de las nuevas tecnologías" / Estrategia Financiera.	Relación del ambiente tecnológico y en especial de los sistemas de información, con la función de la auditoría interna dentro de las empresas.	Las tecnologías de la información mejoran la gestión y garantizan la existencia de un entorno de control adecuado. La auditoría interna debe ver a la tecnología como una oportunidad para mejorar su efectividad y posición, más que como una amenaza.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
Wiedemier y Ramamoorti, (2006).	"Research opportunities in information Technology and internal auditing" / Journal of Information Systems.	Análisis del concepto TI. Áreas de investigación sobre tecnologías de la información en el contexto de la función de auditoría interna.	Planteamiento de preguntas de investigación en tres actividades relacionadas con la auditoría interna: evaluación del riesgo; aseguramiento y evaluación de la conformidad sobre la seguridad, y privacidad de la información.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
Caldara, et al., (2007).	"Competencias de los auditores gubernamentales chilenos para la obtención de evidencia electrónica de auditoría" / Contaduría y Administración.	Auditores internos gubernamentales chilenos deben obtener la evidencia electrónica para respaldar, con calidad y fiabilidad, los hallazgos y conclusiones incorporados en el informe de auditoría.	Sólo el 8,1% de los auditores gubernamentales cuenta con las competencias para obtener evidencia electrónica de auditoría confiable y de calidad. Urge que los auditores públicos adquieran competencias para la obtención de evidencias electrónicas.	Encuesta.	237 auditores del sector público de Chile / (N.R.: 83.1%).

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.8. PROFESIONALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA

Tener una perspectiva sobre el proceso de profesionalización de la auditoría interna nos conduce a entender su evolución y perspectivas, y de manera paralela, su relación con la auditoría externa en función de su aparente competencia derivada de la prestación de estos servicios por los auditores externos (*outsourcing*).

Por tal motivo, incorporamos una selección de artículos (tabla 2.15) que conforman un cuerpo de experiencias que puntualizan el devenir de la auditoría interna en el proceso de su legitimación y posicionamiento como disciplina profesional.

En principio destacamos que el Instituto de Auditores Internos (IIA) es el organismo mundial que se ha encargado de la mayor difusión e impulso a la profesionalización de la auditoría interna, como puede apreciarse en los siguientes puntos:

- La creación del IIA se realizó con el propósito explícito de la profesionalización de la disciplina (Gupta, 1991; Lewington, 1996; O'Regan, 2001).
- En 1947, el IIA define el contenido de las actividades de auditoría interna para delinear su papel en las organizaciones y las transmite al exterior.
- La adecuación permanente de la definición de la auditoría interna refleja el intento de replantear el contenido de las actividades para lograr legitimación y satisfacción de los clientes.
- En otra vertiente del desarrollo de la profesión, en 1968 el IIA publicó el primer Código de ética, seguido por las primeras normas, conocidas posteriormente como “Normas Internacionales para la Práctica profesional de la Auditoría Interna” (Las Normas).
- Académicos y profesionales han atribuido una gran importancia a estas herramientas como un medio de aumentar la profesionalización de la auditoría interna (Izzard, 1988; Sawyer y Vinten, 1996).
- Algunos autores (Sawyer y Vinten, 1996; Reynolds, 2000) mencionan que la auditoría interna ha tomado el camino correcto hacia la profesionalización.

- Al surgir el sistema de control interno como uno de los principales mecanismos de gobierno en la empresa (Maijoor, 2000) la auditoría interna asumió el papel de asesor del control interno.
- Más tarde, cuando los controles internos eran redefinidos para abarcar la gestión de riesgos, la auditoría interna fue nuevamente adaptada (Spira y Page, 2003).
- El proceso llevó a la redefinición de la auditoría interna, haciendo hincapié en su contribución a “evaluar y mejorar la eficacia en la gestión de riesgo, control y gobierno” (IIA, 2000), con lo que se intentó alinear la auditoría interna con la efectiva gestión de las organizaciones.
- Por otra parte, algunos autores cuestionan si la auditoría interna cumple con las características comúnmente reconocidas de profesionalismo, tales como los derechos legales y la definición clara de su trabajo (O'Regan, 2001); proceso de educación uniforme (Campfield, 1965); clientes que dependen de la auditoría interna para su prosperidad (Burns y Haga, 1977); reconocimiento del examen y la acreditación por parte del estado (Campfield, 1965); incluso, la falta de impulso a la profesión (Burns *et al.*, 1994; Peurse Van, 2004).
- La auditoría interna, según Birkett, *et al.* (1999) es un subcampo de la auditoría que ha estado en constante evolución que requiere la síntesis de resultados de la investigación; por su parte, Hass, *et al.* (2006) apuntan que se requiere de la constante actualización del cuerpo de conocimientos profesionales.

En resumen, hemos observado que los análisis coinciden en señalar que, de cara al futuro, el proceso de profesionalización de la auditoría interna busca que sus profesionales cuenten con los conocimientos y las técnicas necesarias para desempeñarse competitivamente en un entorno de cambios violentos, riesgo y avance tecnológico.

Pickett (2000) nos explica porqué la formación es importante para el éxito de la función de auditoría interna y describe una iniciativa para satisfacer las nuevas atribuciones establecidas por el IIA.

Sostiene que la formación profesional es fundamental para el éxito de la auditoría interna y menciona la relevancia de la capacitación para su éxito.

El autor propone la instrumentación de un modelo de aprendizaje denominado NVQ (National Vocational Qualification) diseñado “para permitir que la gestión de auditoría pueda evaluar dónde se encuentra la función de auditoría interna en términos de su estrategia actual”, para después llevar a cabo una evaluación formal de la estrategia de desarrollo del personal.

O’regan (2001) aporta una interesante contribución sobre este tema al exponer los principales avances que ha tenido el Instituto de Auditores Internos en la profesionalización de la auditoría interna.

En su documento de corte académico, O’regan se refiere principalmente a:

- Las estructuras conceptuales creadas que definen a la disciplina en un marco de especialización.
- La consolidación formal de la organización mundial.
- La certificación de reconocimiento internacional.
- La conformación de una literatura propia.
- La realización de actividades de investigación.
- El compromiso ético.

Finalmente, manifiesta que algunos factores parecen cuestionar el monopolio de la disciplina.

Advierte que situación enfrenta al IIA, en un futuro próximo, ante el reto de crear nuevos esquemas y relaciones con organizaciones profesionales que eventualmente se consideran competencia, tales como los especialistas en auditoría externa, cuyas cualidades profesionales manifiestan la posibilidad de incursionar en la auditoría interna.

También sobre el tema de la profesionalización, Van Peursem (2004) busca determinar si los auditores internos perciben que las funciones que ellos mismos realizan son esenciales y en qué medida.

En su análisis se explora si la auditoría interna presenta las características de una verdadera profesión con autoridad e independencia de la dirección.

Los resultados de su encuesta a 240 auditores de Nueva Zelanda señalan que las características de la "verdadera" profesión existen, pero no dominan, y que son los auditores experimentados quienes pueden disfrutar de una mayor influencia sobre la gestión.

Además los auditores entrenados en la ciencia contable parecen disfrutar de un mayor estatus debido al "misterio" de su especialidad.

Con visión más actualizada, aunque su trabajo se enmarca en la Teoría de Abbott (Abbott, 1988) sobre el régimen de las profesiones, Arena y Jeppesen (2010) abordan el análisis del proceso de profesionalización de la auditoría interna.

La Teoría de Abbott, apoya el enfoque de Covalski, *et al.* (2003), quien sostiene la existencia de una férrea competencia entre los auditores internos y los auditores externos por la jurisdicción de la función de auditoría interna.

El trabajo recalca que, en el marco de la teoría mencionada, el proceso es impulsado por la competencia interprofesional de la auditoría externa con la jurisdicción de la auditoría interna, bajo la existencia de diversos esquemas (Rittenberg y Covalski, 2001).

Indican los autores que, según Abbott (1988), el conjunto de las profesiones forma un sistema dividido en espacios más o menos legitimados, según el poder ejercido por cada una de ellas.

Este sistema es una estructura en la que las profesiones se conectan entre ellas, de tal forma que el movimiento de una afecta a la otra.

La evolución de este sistema de interdependencias depende de los ajustes ocurridos entre las profesiones, lo que es, a su vez, consecuencia de la forma en que los diferentes grupos profesionales controlan sus conocimientos y competencias.

En este sentido, el control de cada profesión es determinado por el dominio de las abstracciones generadas en la práctica profesional.

Como las fronteras de cada jurisdicción profesional están siempre en disputa, Abbott (1988) afirma que la historia de dicha "arena de disputas" determina la historia de las profesiones.

La habilidad de las profesiones en negociar y mantener sus límites jurisdiccionales y, de esta forma, controlar su espacio de actuación, se traduce en parte en el prestigio de su sistema de conocimiento.

La parte empírica del análisis efectuado por Arena y Jeppesen se refiere al caso de Dinamarca,¹⁶ considerado como “crítico”, y en sus resultados se comprueba una gran ventaja de la auditoría externa sobre la auditoría interna en el dominio de la profesión de auditoría interna, mediante el control de su base de conocimientos.

Si bien el caso danés puede ser visto como atípico para la condición y el papel de la auditoría interna en otras partes del mundo, pone de manifiesto algunas cuestiones de relevancia general para la comprensión de la profesionalización de la auditoría interna.

Por lo anterior, entendemos que el mensaje final de estos autores es que el sistema educativo juega un importante papel en esta polémica, porque inculca el conocimiento necesario para reclamar la jurisdicción de la disciplina, y la organización profesional es el principal canal a través del cual los auditores internos se presentan ante el público para confrontar las demandas de conocimientos y experiencia.

¹⁶ En Dinamarca, como en otros países europeos, el establecimiento de unidades de auditoría interna sólo es obligatoria para instituciones financieras.

Tabla 2.15
Profesionalización de la auditoría interna

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N.R.)*
Pickett, (2000).	<i>"Developing internal audit competencies"</i> / Managerial Auditing Journal.	El entrenamiento como apoyo del éxito de la función de auditoría interna para satisfacer las nuevas competencias establecidas por el IIA.	La formación profesional es fundamental para el éxito de la auditoría interna. Explica la instrumentación de un modelo de aprendizaje denominado NVQ (National Vocational Qualification).	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
O'regan, (2001).	<i>"Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing"</i> / Managerial Auditing Journal.	Revisión de los resultados del IIA en la mejora del estatus profesional de la auditoría interna a la luz del establecimiento normativo de su ejercicio. Retos ante el monopolio de la profesión.	Avances del IIA: estructuras conceptuales de auditoría interna; especialización; organización; Certificación; literatura propia así como investigación; compromiso ético, entre otros.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
Van Peurse, (2004).	<i>"Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence"</i> / Managerial Auditing Journal.	Determina si los auditores internos perciben que las funciones que realizan son esenciales, y en qué medida.	Las características de la "verdadera" profesión existen pero no dominan. Los auditores internos experimentados tienen mayor influencia sobre la gestión, y los entrenados contablemente gozan de mayor estatus.	Encuesta.	240 Auditores de Nueva Zelanda / (N.R.: 67%).
Arena y Jeppesen, (2010).	<i>"The Jurisdiction of Internal Auditing and the Quest for professionalization: The Danish Case"</i> / International Journal of Auditing.	Análisis del proceso de profesionalización de la auditoría interna enmarcado en la Teoría de Abbot (Abbot, 1988) sobre el régimen de las profesiones.	En Dinamarca la auditoría externa ha mantenido una competencia intelectual sobre la auditoría interna mediante el control de su base de conocimientos. Se alerta a la AI danesa para la obtención de una distintiva jurisdicción.	Documental y entrevistas. Estudio de caso.	10 grandes empresas de Dinamarca. Cuerpos colegiados de auditores internos y externos daneses.

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.9. VISIÓN DE FUTURO PARA LA AUDITORÍA INTERNA

Las organizaciones del presente son cada vez más dependientes de la información y de la velocidad de cambio en el conocimiento, y esto obliga a participar en operaciones sumamente especializadas y sofisticadas de todos los sectores a nivel mundial.

Los escándalos en las corporaciones estadounidenses y los mercados de valores propiciaron una reforma regulatoria empresarial, y aunque en el pasado la crisis no se centró en el papel de la auditoría interna, en la actualidad se percibe a esta función como parte de la solución a una crisis en los sistemas de información de negocios, el control interno y el comportamiento ético.

Ligado a ello, Bailey, *et al.* (2003) señalan que la dimensión histórica y las expectativas actuales sobre las actividades y responsabilidades de la función de auditoría interna en las organizaciones sugieren una variedad de preguntas para la exploración y la investigación.

Entre múltiples cuestionamientos de investigación, los relativos a la prospectiva fueron los siguientes:

- ¿Cómo podríamos trazar el futuro de la auditoría interna?
- ¿En qué medida nos puede ayudar el estudio de las distintas tendencias en la gobernanza de la organización, la tecnología, la globalización, la complejidad de los negocios, las tendencias demográficas, la educación?
- ¿Qué podemos encontrar a un análisis sistemático sobre “las cinco fuerzas” de Porter para la auditoría interna, a fin de rastrear su desarrollo, su estado actual y preparar su futuro?

Estos aspectos, según los autores, se relacionan con los enfoques y metodologías de la función en las diversas organizaciones; el impacto tecnológico; el efecto de la función en el logro de los objetivos institucionales; la capacidad profesional de los auditores internos y el futuro de la profesión, entre otras muchas cuestiones.

Aunado a lo anterior, las empresas multinacionales han reconocido que enfrentan un conjunto cada vez mayor de los riesgos, por lo que no es de extrañar que la demanda de profesionales de la gestión de riesgo esté aumentando dramáticamente.

En su reflexión, los autores mencionan que la función de auditoría interna también realiza micro evaluación de riesgos a fin de identificar las áreas que requieren mayor esfuerzos por lograr una cobertura apropiada.

Iturriaga y Borrajo (2003) habían manifestado algunas inquietudes surgidas por los cambios en el alcance y objetivo de la auditoría interna, en la que se visualizó que ésta pasaba de ser un órgano de control a un órgano consultor o staff de la dirección.

Comentan, además, que la nueva orientación y tendencia de la auditoría interna a través de su definición y de sus Normas para el gobierno corporativo contemplan como eje central la existencia de los comités de auditoría.

En ese contexto cambiante, efectuaron un análisis de la situación y de las perspectivas de futuro de la auditoría interna, reiterando la necesidad de que ésta contribuya al reforzamiento de la ética empresarial y al buen gobierno corporativo.

En su opinión, la auditoría interna se orientaría hacia:

- Consultoría creciente.
- Profesionalización y cualificación.
- Especialización en nuevas áreas y riesgos de auditoría.
- Centro de formación de directivos.
- Evaluación, medición y control de los riesgos del negocio.
- Participación como agente en la transformación empresarial.

Recalaron en sus conclusiones el papel de los sistemas de control interno y el gobierno de las organizaciones.

Así mismo, plantearon que la auditoría interna debía mantener una estrecha relación y depender jerárquicamente del comité de auditoría para que se pueda garantizar su independencia.

El análisis teórico de Boța-Avram, *et al.* (2009) aborda de manera general los retos y oportunidades que los auditores internos enfrentarán ante la crisis económica y financiera mundial.

Según estas académicas universitarias, en el futuro próximo algunos de los desafíos importantes para los auditores internos será el desarrollo de habilidades en la evaluación de la eficacia de la gestión de riesgos para aumentar el valor añadido de la auditoría interna.

De manera importante se impulsará la rendición de cuentas y el IIA tendrá que hacer todos los esfuerzos necesarios para la elaboración de directrices prácticas para la evaluación de la eficacia en la gestión de riesgos.

La mayor presión sobre este organismo se genera por lo menos en dos vertientes:

- La necesidad del reconocimiento sobre la responsabilidad de la auditoría interna en la lucha contra los efectos negativos de la crisis, y por lo tanto el fortalecimiento de la imagen de la auditoría interna.
- La inmediata necesidad de que los auditores internos ajusten sus conocimientos y la información para garantizar el alto grado de cumplimiento de las disposiciones contenidas en Las Normas de auditoría interna.

La organización privada de consultoría internacional KPGM realizó varios estudios sobre la auditoría interna en España.

El más reciente es el “III Estudio sobre la situación de la auditoría interna en España”, elaborado en colaboración con el Instituto de Auditores Internos de España, publicado en 2009 (KPGM-IAI, 2009).

Este documento analiza la evolución de la disciplina con respecto a lo observado en sus ediciones anteriores y busca anticiparse a las tendencias previsibles.

Los resultados muestran que continúa el avance en las empresas españolas, ya que se informa que el 78% de los participantes cuenta con comité de auditoría y dirección de auditoría interna, frente al 65% alcanzado en 2004 y 30% en 2001.

Se estima muy alentador que el 57% de los encuestados señalan que la auditoría interna en su empresa se ha desarrollado y definido como parte integrante del gobierno de la misma.

En las sociedades cotizadas el 100% dispone de comité de auditoría, pero el 6% no disponen de la función de auditoría interna y, por tanto, no siguen la recomendación del Código Unificado que rige en España.

Algunos resultados puntuales señalan que el 82% de las direcciones de auditoría interna dependen jerárquica y funcionalmente de los órganos de gobierno o de los máximos ejecutivos de la organización y se reúnen más de 5 veces al año en aproximadamente el 60% de los casos.

El 64% piensa que existe en la organización un buen entendimiento de la misión de la auditoría interna y el 67% de las empresas participantes en el estudio consideran que sus direcciones de auditoría interna poseen un equipo con conocimientos suficientes para responder a la demanda cambiante.

Por otra parte, sólo el 39% de las direcciones de auditoría interna cuentan con un programa de garantía de calidad y el 56% de participantes en el estudio reconocen que sus direcciones de auditoría interna no tienen definidos los factores críticos de éxito que les permitan desarrollar los indicadores de gestión.

En relación al futuro de la profesión, los participantes estuvieron mayoritariamente de acuerdo en que los principales retos para la función de auditoría interna en los próximos dos o tres años están relacionados con:

- Formar al equipo en aspectos de auditoría interna y de negocio.
- Desarrollar el sistema de gestión de riesgos.
- Disponer de recursos suficientes y adecuados para llevar a cabo el plan de auditoría.
- Evolucionar hacia un enfoque de mayor creación de valor.
- Formar al equipo en auditoría interna en tecnologías de la información.
- Desarrollar la auditoría continua.

El estudio hace énfasis en que, a pesar de los avances, la formación profesional sigue siendo un gran reto para la función de auditoría interna y advierte que las direcciones de auditoría interna aún tienen mucho camino por recorrer en la utilización de técnicas avanzadas de auditoría.

Finalmente, se menciona que es necesario un mayor esfuerzo del auditor interno para dar a conocer su misión y el valor que puede aportar a la organización, ya que esto podría ayudar a mejorar su posicionamiento y a integrar plenamente la auditoría interna en la estructura de gobierno corporativo.

El informe mundial de PwC (2010), el Global Annual Review, menciona que los líderes de las estrategias de crecimiento en las empresas se centrarán en los siguientes aspectos:

- La innovación y desarrollo de nuevos productos.
- La expansión a los mercados emergentes.
- La conquista de nuevos mercados a través de fusiones y adquisiciones.

Eso significa que para que los responsables de la función de auditoría interna puedan seguir siendo competitivos deberán abandonar la supervisión exclusiva de los controles financieros.

En consecuencia, los auditores internos deben asumir mayores responsabilidades entre las que se encuentra participar activamente en las estrategias de la organización e identificar los riesgos.

Ante la posibilidad de que los nuevos modelos de negocio propicien la presencia multinacional de la empresa, con subunidades de gestión geográficamente separadas, la función de auditoría interna podría aportar apoyo sobre las estrategias de expansión y crecimiento.

Debiera tener la capacidad de planificar auditorías remotas en las nuevas ubicaciones geográficas de la organización.

En suma, el auditor interno debe participar en el análisis de riesgos emergentes con el equipo directivo y el comité de auditoría para contribuir, desde la fase de desarrollo del crecimiento organizacional en el establecimiento de sólidos sistemas de control interno.

La misma firma de servicios profesionales (PwC, 2012) indica en su “Estudio de la Profesión de Auditoría Interna”, que los empresarios reportan que se enfrentan en la actualidad a más riesgos que nunca.

Los hallazgos de esta reciente encuesta anual realizada por PwC ponen de relieve la necesidad de que las partes interesadas (stakeholders), así como los directores de auditoría interna, los directores financieros y el comité de auditoría identifiquen y gestionen los riesgos críticos.

Además, PwC remarca que cada vez crecen más las expectativas de que la auditoría interna ayude a definir, comunicar y gestionar el perfil del riesgo global de su empresa.

Con los resultados del estudio se concluye que los stakeholders quieren que la función de auditoría interna tenga fuerte presencia en la toma de decisiones.

Durante las entrevistas prácticamente todos los presidentes de comités de auditoría indicaron que las interacciones cara a cara son las vías de comunicación más importantes con los responsables de auditoría interna.

El 80% de los encuestados comparte la visión de que los riesgos a los que se enfrenta su organización están aumentando y el entorno cambia rápidamente a medida que surgen nuevos riesgos: la gestión de riesgos tiene una creciente importancia.

Por su parte, el Instituto de Auditores Internos, a través de la fundación de investigación del propio Instituto (IIARF), realizó en el año 2010 su más reciente encuesta global en 22 idiomas, dirigida a más de 13.500 profesionales en 107 países (IIA-IIARF, 2010).

Su mayor experiencia en esta vertiente había sido el impacto mundial logrado a través del proyecto CBOK de 2006 para conformar un cuerpo común de conocimientos sobre la auditoría interna.

Por el alcance de la encuesta, The IIA's Global Internal Audit Survey se considera el estudio mundial más completo realizado sobre la práctica de la auditoría interna, siendo una de las razones el mayor número de asociados registrados en el IIA respecto a los del CBOK 2006.

El estudio pretende aportar la suficiente información para documentar los cambios respecto al pasado e investigar sobre los que se avecinan.

A la fecha se han emitido seis informes de análisis especializados que están a disposición de la comunidad académica, profesional, y público interesado.

Los informes son los siguientes:

- Características de la actividad de auditoría Interna. Examina los datos demográficos y otros atributos de la población mundial de los auditores internos y su significado para la profesión de auditoría interna.
- Competencias fundamentales del auditor interno del presente. Define los atributos de una actividad de auditoría interna eficaz, y lo que realmente necesitan saber los auditores

internos para realizar su trabajo con el debido cuidado, al tiempo que añaden valor a sus respectivas organizaciones.

- Enfoque de medición del valor de la auditoría interna bajo circunstancias dinámicas de negocios. Presentación de los elementos clave, criterios y los conductores del valor añadido por la actividad de auditoría interna y lo que hay que hacer para mantener la continua relevancia de la profesión.
- ¿Qué le espera a la auditoría interna? Ofrece una visión de futuro, identificando los cambios percibidos en los roles de la actividad de auditoría interna en los próximos cinco años, el cambio de expectativas de los stakeholders y lo que la auditoría interna debe hacer para permanecer fuerte.
- Imperativos para el Cambio. La encuesta del IIA contiene las conclusiones, observaciones y recomendaciones para que la actividad de auditoría interna pueda anticipar y hacer coincidir los necesarios cambios inmediatos de las organizaciones, y el posicionamiento estratégico de la profesión en el largo plazo.
- Un llamamiento a la acción: estudio sobre la percepción y expectativas de los stakeholders. Este trabajo, como proyecto piloto, se limita a los Estados Unidos, con la intención de ampliar el proyecto a nivel mundial en los próximos años y ofrecer ideas para los profesionales de auditoría interna, en especial a directores ejecutivos de auditoría y otros líderes relacionados con la función.

Los cinco imperativos claves son de especial interés para el desarrollo futuro de la auditoría interna:

1. Enfocar la atención en la gestión de riesgos y gobernabilidad corporativa.
2. Desarrollar una visión estratégica para la auditoría interna.
3. Monitorizar e informar sobre el valor de la auditoría interna.
4. Fortalecer las comunicaciones y relaciones del comité de auditoría.
5. Observar el cumplimiento de las normas del IIA como algo obligatorio, no opcional.

En la visión de futuro, los resultados de la encuesta respaldan que el 80% de los entrevistados espera un incremento en sus actividades de gestión de riesgo, y un 23% pronostica que habrá más revisiones a la gobernabilidad corporativa en los próximos cinco años.

Esta información confirma que la gestión de riesgos es un área en la que la auditoría interna puede contribuir en gran medida para proporcionar asesoría a la alta dirección y al consejo de administración.

Entre otros datos importantes se identificó que aproximadamente el 50% de las organizaciones internacionales asociadas al IIA espera contratar más personal con formación en auditoría interna durante los próximos cinco años.

Adicionalmente, las empresas multinacionales han reconocido que hay un conjunto cada vez mayor de riesgos a los que se enfrenta la organización, por lo que no es de extrañar que los requerimientos de profesionales con la especialización en la gestión de riesgo estén aumentando dramáticamente.

Según el estudio, en los próximos años las dos competencias profesionales con mayor demanda serán:

- El entendimiento del negocio.
- Los conocimientos sobre el análisis de riesgos y de las técnicas de evaluación de controles internos.

Acorde con lo anterior, existe una creciente necesidad por capacitación especializada en recolección y análisis de datos, investigación operativa, y manejo de nuevas herramientas y tecnologías en auditoría.

En resumen, el documento señala que para satisfacer las necesidades de las partes interesadas, los auditores internos deben enfocar su atención en las áreas de gestión de riesgos, procesos de gobernabilidad corporativa y un mejor uso de la tecnología en auditoría.

Por último, se menciona que la función de auditoría interna tiene la capacidad de realizar micro evaluaciones de riesgos para sus propios fines, con el objetivo de identificar las áreas que requieren mayor esfuerzo por parte de la propia función y lograr así una cobertura apropiada en la prestación de sus servicios.

La síntesis de las principales lecturas que hemos seleccionado sobre la visión de futuro de la auditoría interna se encuentra recogida en la tabla 2.16.

Tabla 2.16
Visión de futuro para la auditoría interna

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N.R.)*
Bailey, et al., (2003).	<i>"Research Opportunities in Internal Auditing"</i> / The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).	Análisis de la evolución de la auditoría interna y planteamientos de futuro con base en la perspectiva histórica y los nuevos retos.	Las organizaciones dependen más de la información y de la velocidad de cambio del conocimiento. Las operaciones más especializadas a nivel mundial y la demanda de profesionales de la gestión de riesgo crece dramáticamente. Preguntas de investigación.	Documental. Reflexión teórica.	No aplica.
Iturrigay Borrajo, (2003).	<i>"Auditoría interna: Situación actual y perspectivas de futuro"</i> / Partida doble.	Inquietudes por los cambios en el alcance y objetivo de la auditoría interna, al pasar de ser un órgano de control a un órgano consultor de la dirección.	Contexto cambiante. Análisis de la situación actual y de las perspectivas de futuro de la auditoría interna. Necesidad de que contribuya al reforzamiento de la ética empresarial y al buen gobierno corporativo.	Documental. Reflexión teórica.	No aplica.
Boja-Avram, et al., (2009).	<i>"The future perspectives of the internal audit function"</i> / Anales Universitatii Apulensis Series Oeconomica, Romania.	Visión general de retos y oportunidades de los auditores internos en el contexto de la actual crisis económica y financiera mundial.	Retos futuros para los auditores internos: desarrollo de habilidades en la gestión de riesgos. Se impulsará la rendición de cuentas. Se destaca el papel del Instituto de Auditores internos.	Documental. Reflexión teórica.	No aplica.
KPGM-IAI, (2009).	<i>"III Estudio sobre la Situación de la Auditoría Interna en España"</i> / KPGM- IIA España.	Estudio sobre diversos aspectos de la auditoría interna en las empresas y organizaciones españolas, con el propósito de analizar su evolución y anticiparse a las tendencias previsibles.	Hay más comités de auditoría y áreas de AI en las empresas españolas (78%). Retos: formar al equipo en aspectos de AI y de negocio; desarrollar el sistema de gestión de riesgos; disponer de recursos de suficientes; evolucionar hacia un enfoque de mayor creación de valor; formación en tecnologías de la información; desarrollo continuo de la AI.	Encuesta.	559 Empresas de todos los sectores de actividades y diferentes tamaño, mayormente miembros del IAI España / (N.R.: 22%).
PwC., (2012).	<i>"¿Se están cubriendo las expectativas sobre la función de auditoría interna?"</i> / PwC.	Estudio sobre el estado de la profesión de auditoría interna. Análisis que se destaca la creciente importancia de la gestión de riesgo y alerta sobre los riesgos que vienen. Situación e importancia de la auditoría interna para enfrentar las expectativas de los stakeholders.	Los stakeholders, directores de AI, directores financieros y el comité de auditoría deben identificar y gestionar riesgos críticos. Crecen las expectativas de que la AI ayude a definir, comunicar y gestionar el riesgo global. El 80% de los encuestados cree que los riesgos están aumentando y surgen nuevos. La gestión de riesgos tiene creciente importancia.	Encuesta y entrevistas.	1.530 profesionales. (con 100 máximos responsables de AI); Presidentes de comité de auditoría; directores financieros, titulares de control interno / (N.R.: No disponible).
IIA-IIARF, (2013).	<i>"The IIA's Global Internal Audit Survey"</i> / The Institute of Internal Auditors Research Foundation.	Estudio mundial sobre la práctica de la auditoría interna. Información para documentar los cambios en la profesión e investigar sobre los que se avecinan.	Seis informes de análisis especializados. El 80% de los entrevistados espera incremento en actividades de gestión de riesgo; el 23% cree que habrán más revisiones a la gobernabilidad corporativa.	Encuesta.	13.500 profesionales y de 107 países relacionados con la AI / (N.R.: No disponible).

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.10. AUDITORÍA INTERNA EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS

El abordaje de la auditoría interna para las universidades se remonta a los años 50, en que se le veía como auditoría operativa; pero fue a partir de la segunda mitad de los 60 que inició su mayor reconocimiento, especialmente en el área financiera y de cumplimiento (Miller, 1974), lo que a lo largo de los años nos permite contar con relativamente pocos pero importantes precedentes de estudios empíricos.

Uno de los estudios pioneros en el tema, acorde a la conceptualización de la época, parte del argumento básico de que la realización de auditorías operativas en las universidades es una de las mejores opciones para mejorar la eficiencia y la eficacia de la operación en todos los ámbitos organizacionales, lo cual es aplicable al sector educativo de los Estados Unidos de América (Henke, 1972).

Favorablemente, desde aquéllas décadas se llegó a proponer la existencia de un departamento especializado de auditoría interna y la figura del comité de auditoría como órgano rector que debe supervisar esta función (Drucker, 1975).

Trabajo de corte similar y temporalidad en el ambiente universitario fue el de Manahan (1975) que se refiere a la importancia de la auditoría interna en las instituciones públicas de educación superior.

En su trabajo se sustenta a la auditoría interna como instrumento para mejorar la gestión de las instituciones de educación superior en la medida en que genera información para evaluar el cumplimiento de las metas de la institución, contribuyendo así a mejorar los ingresos y a reducir los costos.

A pesar de ello, llegados los años 90 el uso de la auditoría operativa en las instituciones de educación superior (IES) aún resultaba ser un fenómeno relativamente reciente.

Especialmente en esa década, hubo serios intentos para ampliar el alcance de la auditoría interna a fin de incluir en ella los aspectos operativos, pues el antecedente en su desarrollo se refería únicamente a la auditoría financiera y de cumplimiento.

Es importante resaltar que esta concepción de la auditoría operativa, forma parte y se aproxima a una de las tareas de la auditoría interna, de acuerdo a la definición y las discusiones actuales sobre esta materia.

Además, esta afirmación resulta congruente con el concepto desarrollado con mucha anticipación que definía a la auditoría operativa en los siguientes términos: “Es una técnica dirigida a evaluar el rendimiento operativo a fin de proporcionar a la administración la información necesaria para determinar si las unidades operativas están cumpliendo sus objetivos con una adecuada utilización de sus recursos” (Churchill y Cooper, 1965).

También la auditoría operativa, en el ámbito universitario, fue definida por Azad (1994) como “un proceso sistemático de evaluación de la eficacia de la organización, la eficiencia y la economía de las operaciones”.

Ante la necesidad inevitable de aumentar la eficiencia de la educación superior en la década de los años 90 se publicó una investigación relevante que pretendía identificar los factores asociados con la efectividad de la auditoría operativa en los colegios de los Estados Unidos (Azad, 1992); este trabajo da continuidad a la línea de investigación que el mismo Azad (1988) había iniciado en su tesis doctoral.

Para lograr este propósito, se instrumentó un cuestionario cuya estructura fue desarrollada para los auditores de los colegios y universidades y se refirió a la importancia de 29 factores relacionados con la auditoría operativa, distribuidos en 8 grupos de atributos:

- 1) Independencia;
- 2) Plan de auditoría;
- 3) Programa de auditoría;
- 4) Supervisión de auditoría;
- 5) Educación continua;
- 6) Formación;
- 7) Informe de auditoría y
- 8) Auditoría de seguimiento.

Otro estudio del mismo autor (Azad, 1994) relativo a la situación de las instituciones universitarias públicas y privadas en el “mundo de rendición de cuentas” hace evidente la creciente presión ejercida sobre ellas, a través de fuerzas externas e internas.

Al igual que en la actualidad, observamos que los sistemas educativos de los años 90 enfrentaron muchos desafíos: escasez y disminución de recursos, aumento de los costos operativos, aumento del tamaño y complejidad institucional, así como el conservadurismo fiscal cada vez mayor de los legisladores estatales y federales.

Durante esa década, los fondos disponibles para operar sin fines de lucro no habían seguido el ritmo de la demanda de los gastos y los administradores se vieron obligados a evaluar la eficacia y eficiencia operativa de sus respectivas instituciones.

El propósito del estudio que mencionamos fue doble; en primer lugar pretendía determinar la visión actual de la auditoría operativa en las universidades norteamericanas, públicas y privadas y, en segundo lugar, conocer la percepción de los propios auditores de dichas universidades sobre la importancia de las diferentes actividades y funciones de la auditoría.

A pesar de la falta de investigación en la auditoría operativa de las universidades y de los mínimos recursos dedicados durante las dos últimas décadas para esta tarea, el estudio arroja resultados que pueden ser útiles en muchos aspectos de la gestión en un departamento universitario de auditoría interna.

Como parte de este estudio, se analizó el alcance actual de la auditoría operativa en un total de 22 áreas, 16 de las cuales fueron de carácter administrativo y las 6 restantes de orientación académica. En las áreas académicas resultó ser un tema de mucha controversia pero en las áreas administrativas no hubo mayores dificultades para su realización.

El formato de investigación incluyó un cuestionario enviado a 328 colegios y universidades miembros de la Association of College and University Auditors (ACUA), cuyos títulos del cargo indicaban que pertenecían al nivel de staff, titular o director en la universidad.

Finalmente, como resultado relevante se identificó que no existía diferencia significativa entre el alcance de la auditoría operativa a nivel institucional, pero sí había diferencia significativa en la importancia percibida sobre las áreas de auditoría (académicas y administrativas) entre los dos grupos de auditores.

En el estudio que formulan Gordon y Fisher (1996), se evidencia que un porcentaje significativo de los auditores internos de las universidades no están realizando programas de auditoría y eficiencia a pesar del ordenamiento establecido en el estatuto de responsabilidades de la auditoría interna, ya que éstas se ubican en el ámbito de las responsabilidades del auditor.

Señalan los autores que al incrementarse la exigencia de responsabilidades y la contracción de los recursos, la necesidad de lograr una mayor eficiencia y de implementar programas de auditoría se hace más aguda, por lo que los auditores internos debieran de promover agresivamente que el cuerpo directivo se convenza de sus funciones y capacidades.

En estudio similar, Rezaee, *et al.* (2001) reiteran los conceptos sobre la importancia de la auditoría interna en las instituciones universitarias, añadiendo los factores sobre mayores niveles de responsabilidad fiscal, mayor uso de la tecnología, y el aumento de incidencias de fraude.

Los autores incorporan, además, el papel de la auditoría interna en la gestión y en el control de la eficiencia y la eficacia de las operaciones.

El eje de su trabajo radica en la importancia del comportamiento honorable en el gobierno y en la rendición de cuentas; razón por la cual realiza el análisis de los códigos de conducta, la identificación de quien los formula y los procesos de su instrumentación.

Los resultados destacan la importancia, el papel y las responsabilidades de las funciones de auditoría interna a la luz de la universidad en constante cambio y el medio ambiente de la universidad.

Específicamente señala el enfoque de baja exigencia encontrado en los códigos de ética encontrados en las universidades, así como deficiencias en los procesos de su instrumentación.

Centrado en Malasia identificamos uno de los más recientes trabajos sobre el establecimiento de la función de la auditoría interna en las IES y su papel en el apoyo a la gobernanza de estas instituciones (Zakaria, *et al.*, 2006).

Buscando obtener las percepciones de la gestión de las IES respecto al papel y el alcance de la auditoría interna, de los auditores internos y de las áreas de auditoría, se partió del argumento de que la gestión universitaria al igual que sus similares en la industria se enfrentan a una creciente demanda de rendición de cuentas (Chamberlain *et al.*, 1993).

El estudio empírico incorporó la aplicación de un cuestionario que se dirigió a las 17 universidades públicas y 49 privadas que conforman el sistema de educación superior de Malasia habiendo encontrado que sólo el 18,4% de las universidades privadas y el 88,2% de las públicas habían establecido un departamento de auditoría interna.

Según las autoras, como parte del entorno de la investigación se hacen patentes las demandas de:

- Los futuros estudiantes universitarios (fuerte compromiso institucional para la enseñanza de calidad).
- Los políticos y los organismos de control (garantías de que se contribuye a una correcta definición de un bien público y se cumple con las leyes y normas establecidas).
- Los donantes y los colaboradores (pruebas de que sus contribuciones y las inversiones han sido bien invertidas).
- Los alumnos (garantía de que la reputación de su universidad está posicionada de manera tal que su grado académico es cada vez más valioso).

La función de auditoría interna se ubica como parte de la estructura del gobierno corporativo, en un papel cada vez más importante en el seguimiento del sistema de control interno de la organización y sus sistemas de información financiera (Chas, 1999).

El estudio concluye que las autoridades universitarias de uno y otro tipo tienen percepción similar sobre el papel de los auditores internos y las áreas importantes de auditoría, pero se encontró que un elevado número de universidades privadas carecían de la función de auditoría interna en su estructura organizacional.

En otro estudio más reciente, específicamente formulado sobre los servicios de auditoría interna en la Universidad de Etiopía, Mihret y Yismaw (2007) buscan identificar cómo influyen en la efectividad de la auditoría interna de las instituciones del sector público la interacción de factores asociados con la propia auditoría.

En esta investigación se identifica que la eficacia de la auditoría interna está fuertemente influenciada por su calidad y el apoyo a la gestión, mientras que la organización y los atributos de la entidad auditada no tienen un fuerte impacto sobre dicha eficacia.

Varios resultados presentan un escenario poco favorable; por ejemplo, quedó de manifiesto que la auditoría interna de la organización estudiada requiere mejorar las áreas de planificación de la auditoría, la documentación del trabajo, la comunicación y el sistema de seguimiento de las recomendaciones.

El personal técnico de la oficina de auditoría interna tiene bajo nivel de competencia y alta rotación, lo que limita su capacidad para prestar eficazmente el servicio. Esto se asocia con el hecho de que la mayoría de los empleados tienen contratos de corto plazo.

Si bien la auditoría interna depende directamente del Presidente, lo que fortalece el atributo de independencia, dicha oficina no administra su propio presupuesto.

En general, las recomendaciones de auditoría interna no gozan de la suficiente atención y, aunque los informes de auditoría se consideran adecuadamente preparados, éstos podrían ser presentados de una manera más consistente.

Por último, los autores informan que el enfoque de los servicios está limitado a la auditoría de regularidad. La oficina cuenta con un plan estratégico, lo que socava la capacidad de la oficina para preparar planes anuales para asistir a la gerencia en la gestión de riesgo y prever oportunamente los recursos necesarios para el efecto.

Es pertinente aclarar que Mihret y Woldeyohannis (2008) avanzaron sus análisis también en la modalidad de estudio de caso¹⁷ en una empresa pública del sector de comunicaciones, al considerar que la investigación en la universidad les había señalado la limitada eficacia de la auditoría interna en una organización del sector público.

En la tabla 2.17 se recogen los principales estudios empírico a partir el año 2000; todos ellos encaminados al estudio de la auditoría interna en el ámbito educativo.

¹⁷ El estudio de caso de 2008, fue reseñado en nuestro epígrafe sobre Características de la función, y se refirió a la segunda más grande empresa pública de Etiopía que opera como la única proveedora de los servicios de telecomunicaciones desde 1894.

Tabla 2.17
Auditoría interna en las Universidades Públicas

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N.R.) [*]
Rezaee, et al. (2001).	<i>"Ethical Behavior in Higher Educational Institutions: The Role of the Code of Conduct"</i> / Journal of Business Ethics.	Papel de la auditoría interna en la gestión de las operaciones en las instituciones universitarias. Examinar los códigos de conducta, a los responsables de prepararlos y los procesos de su implementación.	Los códigos de conducta en las universidades tienden a seguir un enfoque de bajo nivel. Se sugiere que al dichos códigos se aumente el énfasis en la prevención de fraudes financieros, científicos y académicos; mayor inclusión de las facultades en el proceso; y establecimiento de un proceso propio para implementar los códigos. Los códigos de conducta pueden proveer de una base ética de comportamiento en las universidades.	Encuesta.	1000 Administradores financieros de universidades y colegios / (N.R.: 29,9%).
Zakaria, et al. (2006).	<i>"Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia"</i> / Managerial Auditing Journal.	Pruebas sobre el establecimiento de la auditoría interna en las universidades de Malasia y su apoyo a la gobernanza. Percepción de la gestión de las universidades sobre el papel y alcance de la auditoría interna, de los auditores internos y de las áreas de auditoría.	La auditoría interna se ubica como parte de la estructura del gobierno corporativo. Las autoridades universitarias públicas y privadas tienen percepción similar sobre el papel de los auditores internos y las áreas importantes de auditoría interna. Un elevado número de universidades privadas carecen de la función de auditoría interna.	Encuesta.	68 funcionarios y operativos de 17 universidades públicas. 196 funcionarios y 49 operativos de universidades privadas / (Promedio N.R.: Púb.: 48,5% y Priv.: 33,7%).
Mihret y Yismaw, 2007.	<i>"Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study"</i> / Managerial Auditing Journal.	Cómo influye en la efectividad de la auditoría interna de las instituciones del sector público la interacción de factores asociados como la calidad de la auditoría interna, el apoyo de la gestión, el entorno de la organización y los atributos del audiado.	La efectividad de la auditoría interna está fuertemente influenciada por la calidad de la auditoría interna y el apoyo a la gestión. La organización y los atributos de la entidad auditada no tienen fuerte impacto sobre dicha efectividad.	Encuesta y entrevistas.	Universidad más grande de Etiopía. Director y 14 auditores internos de la más grande universidad de Etiopía. (Muestra seleccionada).

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.3.10.1. OTROS ESTUDIOS RELEVANTES DE AUDITORÍA INTERNA EN ESPAÑOL

Como se aprecia en la reseña de la literatura especializada, los primeros y más importantes trabajos sobre la auditoría interna en las instituciones universitarias son de origen anglosajón.

En el acervo de investigaciones que tienen una mayor proximidad a nuestro tema de estudio, en el idioma español, aparte del estudio de uno de los precursores (Barrio Tato, 1998), destacan las tesis doctorales desarrolladas en España. Algunas de estas investigaciones revelan características y contenido muy útiles para nuestro trabajo.

Mencionamos a Barrio Tato (1998) como uno de los primeros estudiosos de España que sustenta la aplicabilidad de los principios de la auditoría interna en el sector público universitario.

A través de su propuesta, publicada por el Instituto de Auditores Internos de España, el autor plantea la institucionalidad de la función a través del establecimiento de un marco legal para su instrumentación en las universidades públicas, tanto desde la perspectiva española como internacional.

En la exposición de los conceptos de control interno y de la auditoría en el ámbito universitario, se contempló la experiencia en el panorama internacional y los problemas de la resistencia al cambio.

El análisis tiene como referente el marco legal vigente en las universidades; su entorno; las técnicas de gestión empresarial; las tendencias internacionales y la evaluación de la calidad de las universidades.

Posterior a su revisión sobre informes internacionales y la práctica de la auditoría interna en las universidades de los Estados Unidos de América, el autor hace hincapié en el Estatuto del Departamento de Auditoría Interna y el Plan Global de Auditoría Interna.

Entre sus diversas propuestas, insiste en la creación de comités de auditoría interna en las universidades públicas, apoyándose en lo establecido en los informes internacionales vigentes a la fecha de su estudio como el Cadbury y el COSO.

Propone, además, que la función de auditoría interna dependa directamente del Rector de la universidad o del Consejo Social sin que ningún otro nivel jerárquico tenga autoridad orgánica o funcional sobre ella.

Dorta (2001) expresa en sus consideraciones iniciales la relevancia de la educación superior ante la demanda social, cultural y educativa en un entorno de coincidencia con la revolución sin precedentes en el área del conocimiento y de la información.

Enmarca su trabajo en la línea de la modernización de los procesos de dirección y gestión universitaria, particularmente del sistema público español, incorporando los conceptos más novedosos del control interno.

Su objetivo principal nos ilustra sobre el concepto de control interno, sus componentes y múltiples interrelaciones, ya que plantea: “Proponer un modelo integral para el análisis, diseño y evaluación del sistema de control interno en el contexto de las universidades públicas españolas...”

Adicionalmente incluye un capítulo especialmente dirigido a la auditoría interna como función de revisión y asesoramiento en su visión actual y sus expectativas de futuro dentro de las universidades.

El autor explica la relación entre el control interno y la auditoría interna en el contexto de gestión universitaria y, finalmente, explora mediante un estudio empírico, la percepción y expectativas sobre la situación actual y futuro de la auditoría interna en las universidades públicas de España.

En las conclusiones de su estudio expone una serie de necesidades para que pueda lograrse el objetivo fundamental de su investigación. Éstas se refieren a la planificación, organización, dirección y control en la gestión universitaria.

Entre sus planteamientos más asociados a nuestro tema se encuentra la necesidad de establecer un modelo integral para el seguimiento de riesgos y la necesidad de incorporar elementos de supervisión y aprendizaje, consecuente con el alcance que se haya atribuido estatutariamente a los auditores internos dentro de la universidad.

Propone, en la misma línea de Barrio Tato (1998), la institucionalización de la auditoría interna en las universidades bajo una concepción moderna, como acción estratégica que puede estar justificada por razones de coste-eficacia y también la instrumentación de un

Estatuto de Auditoría Interna que debe tomar como documento base las Normas establecidas por el IIA.

Al objeto de recabar la opinión sobre la situación actual y futuro de la auditoría interna en las instituciones universitarias consultó, a través de un cuestionario remitido por correo postal, a todas las universidades públicas y privadas en las que se tenía constancia de que existía un órgano de control interno o una persona que había asistido a los Encuentros de Interventores y Auditores Internos de Universidades, organizados por IAI de España.

Al ahondar en la percepción y expectativas de los responsables de los órganos de control interno de las universidades españolas, Dorta menciona que las diferencias en su ubicación organizacional son el resultado de una distinta concepción que prevalece acerca de la auditoría interna.

Jiménez (2007), en su tesis doctoral sobre auditoría universitaria y calidad, plantea que ligado a los retos de la educación superior está la búsqueda de la excelencia académica, profesional y científica, tema sustantivo para la competitividad y la calidad de un país y el reto de la implantación de una armonización universitaria europea con la integración y desarrollo del Espacio Europeo de Educación Superior (EEES).

Sin embargo, también se manifiesta en su estudio que el cambio europeo ha quedado sobrepasado por un reto mayor como es la globalización, lo que pone a la universidad en una carrera abierta por la calidad y la competencia mundial.

La autora sostiene que la auditoría y la evaluación no es tan solo un tecnicismo, sino que es un instrumento indispensable para introducir nuevos valores en la sociedad, en el Estado, en la universidad y en la empresa a través de nuevos estándares e indicadores como son, por ejemplo, los de calidad ambiental y los de diversidad lingüística y racial en la Universidad, entre otros.

Por tanto la auditoría y la evaluación conforman un sistema muy efectivo de introducir nuevos derechos y valores.

Desde la perspectiva académica, la tesis doctoral de Gras (2010) busca fortalecer la evidencia sobre el impacto que tiene la función de auditoría interna en las entidades financieras españolas y contribuye con una interesante explicación sobre por qué es necesario y conveniente que estas entidades inviertan recursos en esta función, centrando su análisis en la fiabilidad de la información financiera.

En su trabajo, la autora clarifica el concepto de la auditoría de cuentas y de su correspondiente normativa, permitiéndonos apreciar su propio marco de desempeño notoriamente diferenciado de la auditoría interna, ya que sobre ésta también expone su conceptualización actual así como sus antecedentes, principios y normas.

Al analizar la organización del departamento de auditoría interna en relación a Las Normas y Consejos para la práctica de esta disciplina, reitera su convicción de que el responsable de la auditoría interna debe tener “el mismo grado jerárquico, idéntica categoría, que cualquier otro responsable máximo de las funciones de gestión, y depender del consejo de administración o directorio a través del comité de auditoría”.

Expone, además, las consecuencias de los escándalos financieros acaecidos, especialmente en el terreno de la contabilidad y la auditoría, los cuales impulsaron la creación del comité de auditoría como un mecanismo de buen gobierno de las sociedades, esencialmente para evitar los efectos de una inadecuada relación entre auditor y gerente.

Sobre el particular, señala que las características del comité de auditoría pueden ser diferentes dependiendo de cada organización y país, pero siempre como figura indispensable, especialmente en las entidades de crédito.

En la revisión de los trabajos de varios especialistas relacionados con el tema, la autora menciona a Kinsella (1995), quien afirma que la interacción del comité de auditoría con la auditoría interna es crucial para asegurar la efectividad de los controles internos y el cumplimiento de las leyes, códigos y mejores prácticas.

Cita también a Raghunandan, *et al.* (2001), quienes establecen que para mejorar la eficacia de la auditoría interna debe haber una creciente interacción entre esta función y el comité de auditoría; también apunta, entre otros, a Beasley *et al.* (2000) y McHugh y Raghunandan (1994), autores que coinciden en que un efectivo comité de auditoría ayuda a aumentar el estatus de la auditoría interna dentro de la organización.

En su investigación empírica, que entre otros objetivos buscó caracterizar a los departamentos de auditoría interna de las entidades financieras españolas, menciona que la relación entre la función de auditoría interna y el comité de auditoría tienen una relación positiva, en la medida que exista una mayor interacción de ambos y una mayor eficacia y estatus de esta función.

Algunas conclusiones específicas de su trabajo indican que en las entidades más eficientes y de mayor dimensión la función de auditoría interna se ha encaminado hacia la medición y gestión de riesgos; que el involucramiento de la auditoría interna en las auditorías financieras, al igual que la existencia de una mayor relación entre la auditoría interna y la auditoría externa, conduce a una mejor calidad de la información financiera.

Tabla 2.18
Otros estudios relevantes de auditoría interna en español

Autor (Año)	Título / Revista	Contenido / Objetivo	Resultados	Método	Muestra / (N.R.)*
Barrio Tato, (1998).	<i>"Auditoría interna en las universidades: Situación actual y perspectivas de futuro de la función de auditoría interna en la universidad española"</i> / Instituto de Auditores Internos de España.	Papel de la auditoría interna en la universidad, su situación actual y sus perspectivas de futuro así como la relación de ésta con diversos aspectos como la gestión, el control; la evaluación de la calidad; la eficiencia y la eficacia, entre otros.	Diversas propuestas: Definición de un marco conceptual de la AI en las universidades; potenciar la auditoría de economía, eficiencia y eficacia; creación de comités de auditoría en las universidades; Énfasis en la utilización de la informática en la auditoría; evaluación de modelos de contabilidad de gestión; Potencial el papel de la AI en modelos de financiación y asignación de recursos; implantación de auditorías de calidad.	Documental y reflexión teórica.	No aplica.
Doria, (2001).	<i>"Un modelo integral de control interno en el contexto de la universidad pública española"</i> / Tesis doctoral. Las Palmas de Gran Canaria. España.	Modelo integral del sistema de control interno en las universidades. Valoración de las expectativas de futuro de la auditoría interna y de los atributos que regulan la actividad de esta función en las universidades españolas.	Relación entre el control interno y la auditoría interna. En la universidad no hay una visión amplia del sistema de control interno, ni se ha interiorizado en los marcos conceptuales vigentes. Hay una mayor importancia a la formación y experiencia en la actividad económico-financiera. Se propone un modelo integral del seguimiento de riesgos; de supervisión y aprendizaje del auditor interno y del Estatuto de AI. Institucionalizar la AI bajo una concepción moderna.	Encuesta.	52 universidades españolas públicas y privadas / (N.R.: 44,2%).
Jiménez Tello, (2007).	<i>"Auditoría universitaria y calidad"</i> / Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Barcelona, España.	La auditoría y la evaluación son los instrumentos de reforma social y de progreso más efectivos que se puede ofrecer en el mundo universitario.	Se deben aprovechar y adaptar las experiencias de gestión de calidad ISO y EFQM en la universidad. La mayor armonización universitaria en Europa se va a conseguir con la auditoría y la evaluación. Metodología rigurosa en rankings. La auditoría y la evaluación no son genuinas de la empresa privada.	Documental, entrevistas y reflexión teórica.	Responsables de gestión política y administrativa de las universidades / (N.R.: No disponible).
Gras Gil, (2010).	<i>"Auditoría interna e información financiera en las entidades de crédito españolas: estructura, contenido, relación causal y contraste empírico"</i> / Tesis doctoral. Universidad de Murcia. España.	Necesidad de que las entidades financieras españolas inviertan recursos en la auditoría interna, centrando el análisis en la fiabilidad de la información financiera.	Relación positiva entre la función de auditoría interna y el comité de auditoría en la medida que hay mayor interacción, mayor eficacia y estatus de la AI. Se visualizan cambios importantes en la AI: gestión de riesgo y fiabilidad de la información financiera.	Encuesta.	72 Entidades financieras de España / (N.R.: 66%).

* Nivel de respuesta
Elaboración propia

2.4. REFLEXIONES FINALES

La revisión de la literatura previa aportó amplia perspectiva y tuvo como complemento el ejercicio que efectuamos de manera especial en las revistas especializadas.

Con esos insumos, nuestro trabajo ha reflejado que en la literatura científica contable y auditora existe un reducido número de trabajos de investigación sobre la auditoría interna.

En nuestra opinión, el volumen de la producción científica que encontramos sobre auditoría interna no corresponde al mismo énfasis que manifiestan los órganos colegiados y profesionales de esta disciplina a nivel mundial sobre la necesidad de posicionar a la auditoría interna como elemento estratégico en el gobierno de las organizaciones.

Cabe mencionar que en este permanente llamado a su impulso, los profesionales de la auditoría interna utilizan, casi de manera exclusiva, sus propios medios institucionales de difusión, que incluyen el uso de la web pública en prácticamente todos los idiomas y sus revistas de comunicación corporativa de alcance mundial, pero éstas tienen poca presencia relativa en el espacio de las publicaciones de impacto científico.

La estrategia adicional del Instituto de Auditores Internos ha sido la de apoyar estudios e investigaciones de alta calidad, logrando así una mayor presencia en el ámbito académico, profesional y, en última instancia, en algunas revistas de impacto.

Por su parte, los académicos e investigadores más destacados que abordan el tema por su cuenta se orientan preferentemente a difundir sus resultados en publicaciones anglosajonas, aunque no por ello la participación es destacada respecto a otros contenidos del área contable-administrativa en inglés.

Tomar conciencia de la proporción en que el acervo científico es difundido representa un paso inicial para identificar el interés y, sobre todo, la contribución de los investigadores acerca de experiencias, avances y propuestas sobre nuestro tema.

Los resultados de nuestra revisión en las publicaciones científicas sobre auditoría interna genera la percepción de insuficiente impulso a la producción y difusión de la disciplina en los canales de mayor audiencia para la innovación y la creación del conocimiento.

En consecuencia, el contexto internacional de escasez de estudios previos recientes y el aparente desinterés científico sobre la instrumentación y desarrollo de la auditoría interna en las instituciones de educación superior nos enfrenta a realizar nuestra investigación con pocos elementos de referencia empírica.

Pero por otro lado, esa misma limitación de experiencias en el campo nos brinda la oportunidad de contribuir, desde nuestro entorno cultural, a evidenciar nuevos resultados que podrían estimular la atención sobre la auditoría interna de las organizaciones gubernamentales en general, y en las universidades públicas en particular.

Acompaña a esto, la necesidad de hacer planteamientos de análisis y también propuestas que nos permitan hacer operativos los elementos teóricos que se expresan en el marco conceptual.

Creemos firmemente que algunas propuestas de análisis en nuestro trabajo, frente a la poca experimentación observada en este terreno, pudieran resultar novedosas.

En relación a las áreas de investigación asociadas, identificamos que en la literatura previa el control interno en sus distintas modalidades de instrumentación y el gobierno corporativo se han proyectado como los temas con más estrecha vinculación al quehacer de la auditoría interna.

Esto obedeció, por una parte, a que en las empresas privadas existió y se ratifica en la actualidad, el reconocimiento general de que una de las funciones sustantivas de la auditoría interna es precisamente la supervisión de los sistemas de control interno en los distintos campos de la gestión, incluyendo el riesgo.

Por otra parte, el gobierno de las organizaciones, hoy por hoy, demanda el aseguramiento de los objetivos institucionales a partir de acciones contempladas en la función de auditoría interna, lo cual no es exclusivo del segmento empresarial privado.

Corroboramos que la literatura especializada entrelaza la gestión institucional con el ejercicio de la auditoría interna en la parcela de la rendición de cuentas; esto de cara a la relación entre los gestores, las autoridades que dirigen y regulan a las instituciones públicas y las demás partes involucradas; en concordancia con los supuestos que subyacen en la Teoría de la Agencia.

En el sector público obligadamente se aborda el ejercicio de la fiscalización, que establece de facto una permanente relación de la auditoría interna con la externa.

Encontramos que en la tarea de garantizar el cumplimiento de la legalidad y de vigilar los asuntos financieros en el sector público es necesario que la auditoría interna alcance un papel diferente al de subordinación, que actualmente observamos respecto a la fiscalización.

A pesar de esta inadecuada situación, pudimos percibir que la conflictiva relación entre las modalidades interna y externa de la auditoría, aunque vigente en el sector público, no ocupa amplios titulares en los estudios actuales.

Nos parece que en este sector, contrario a lo que ocurre en el sector privado, sus fronteras operativas no se tienen muy en cuenta debido a que los focos de atención más importantes se orientan a satisfacer la normativa y a mantener en orden las finanzas, lo que conduce a no prestar mayor atención al silencioso conflicto.

Entendemos que las preocupaciones centrales de muchas universidades son de origen financiero y obedecen no sólo a sus recurrentes limitaciones económicas y a las crecientes demandas de óptimos resultados, sino también a la mayor exigencia de transparencia en el manejo de los recursos públicos asignados.

Pero esta ocupación muchas veces deriva en la especialización extrema de los profesionales de la auditoría interna en los temas contable-financieros, lo que les conduce a desatender otros frentes de la gestión interna universitaria.

La función de auditoría interna, que no está debidamente normada en el sector público ni privado, necesita legitimarse para que las organizaciones la incorporen como parte inherente de sus estructuras funcionales.

La adopción de la auditoría interna tiene un carácter voluntario, por ese motivo, desde nuestro punto de vista, para que a ésta se le considere como un factor relevante en la consecución de los objetivos organizacionales, sus alcances deben clarificarse y sus acciones racionalizarse para potenciar sus resultados.

Por otra parte, aunque hemos reiterado que los trabajos difundidos sobre la auditoría interna en la educación superior son relativamente pocos, es justo reconocer que del acervo de investigaciones asociadas y de estudios específicos sobre esas instituciones que

identificamos sí nos fue posible rescatar elementos conceptuales y empíricos reflejados en sus cuestionarios de investigación.

Lo anterior permitirá encaminarnos al desarrollo de nuestra investigación empírica, para la cual, al igual que nuestros predecesores en este tema, utilizaremos un cuestionario como instrumento de recogida de datos.

En este capítulo hemos obtenido una idea actual y global del entorno internacional en el que se encuentra la investigación sobre nuestro tema; conocimos el papel de la auditoría interna en la investigación de temas relacionados y logramos identificar algunos recursos de investigación empírica de estudios previos para su aprovechamiento en nuestro propio trabajo empírico.

Finalmente, las más recientes discusiones sobre la auditoría interna nos ha confirmado que la tendencia de la nueva literatura, en los próximos años, abundará principalmente en la gestión de riesgo y la gobernabilidad como temas centrales que exigen a la auditoría interna mantenerse a la vanguardia de los retos organizacionales.

CAPÍTULO 3

METODOLOGÍA Y ESTUDIO EMPÍRICO SOBRE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE ESPAÑA

3.1. INTRODUCCIÓN

En los capítulos anteriores hemos reseñado investigaciones que destacan el valor de la función de auditoría interna en las organizaciones públicas y privadas.

En ellas se hace patente que las universidades públicas tienen un escenario común de rendición de cuentas a la sociedad y de mayor exigencia en los resultados de sus acciones sustantivas ligadas a la docencia, la investigación y la difusión.

Si bien es cierto que las universidades públicas de España y México se desempeñan en diferentes entornos sociales y políticos, y que hemos percibido su inserción en estructuras organizacionales distintas, también es cierto que como instituciones educativas comparten el propósito de incrementar su valor social y el conocimiento a favor del progreso, el bienestar y la competitividad en beneficio de la sociedad en su conjunto (Ramírez, 2010).

Con estrategias propias a su estructura y entorno, ambos sistemas públicos se alinean a los objetivos de la educación en el orden mundial y enfrentan los mismos retos que representa la internacionalización, la masificación y la creciente demanda de formación y calidad en un mundo de permanente cambio.

En ese contexto, nuestra propuesta mira al interior de estas instituciones, en las que los directivos y los responsables del ejercicio de la auditoría interna tienen mucho que ofrecer para potenciar las bondades de esta disciplina y su papel en la consecución de los objetivos institucionales universitarios.

Exponemos en este capítulo las bases del diseño de investigación, nuestra propuesta metodológica; el cuestionario empírico, sus características e instrumentos para el análisis.

La parte final de este capítulo consiste en utilizar los elementos de soporte que en él describimos para realizar el procesamiento y dar a conocer nuestros resultados acerca de las universidades públicas de España, como el primero de los dos estudios empíricos que integran este trabajo.

De cara a contribuir al mejor desempeño de la auditoría interna en las instituciones universitarias y, en consecuencia, al logro de sus objetivos, las respuestas obtenidas en nuestra investigación nos llevan de la mano a la generación de conclusiones y recomendaciones, como paso último.

3.2. ESTUDIOS EXPLORATORIOS

Nuestra revisión de la literatura sobre el tema permitió constatar que los trabajos publicados sobre auditoría interna en la educación superior son muy pocos.

Por otra parte, en la metodología de la investigación (Hernández, *et al.*, 2006) se registra que los estudios exploratorios tienen como objetivo examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se ha abordado de manera suficiente con anterioridad por el investigador.

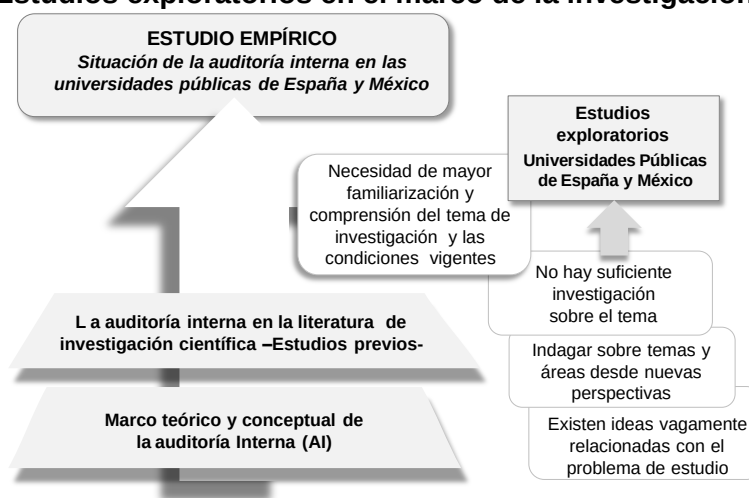
Realizar un estudio exploratorio puede obedecer a los siguientes motivos:

- Que el análisis de la literatura revele insuficiente investigación sobre el tema.
- Que existan ideas vagamente relacionadas con el problema de estudio.
- Que se desee indagar sobre temas y áreas desde nuevas perspectivas.

Atendiendo a estas apreciaciones, consideramos que llevar a cabo unos estudios exploratorios sería una parte importante de nuestro trabajo empírico y que sus resultados podrían integrarse a la conformación de nuestro trabajo.

Por tal motivo, realizamos un intento de aproximación a la auditoría interna en las universidades públicas de España y México a través de sendos estudios exploratorios (figura 3.1).

Figura 3.1
Estudios exploratorios en el marco de la investigación



Fuente: Elaboración propia.

Como esperábamos, los resultados de estos estudios nos ilustraron favorablemente sobre los rasgos y funciones predominantes de la auditoría interna y el control interno en las universidades de ambos países y se evidenciaron algunas tendencias en su interpretación e instrumentación.

La información más relevante que obtuvimos de estos estudios la hemos incorporado en el informe final de resultados de la investigación empírica para cada grupo de universidades.

3.3. OBJETIVOS

Contando con mayores elementos de análisis en nuestro acervo, derivados del primer acercamiento que tuvimos a través de los estudios exploratorios, planteamos más sólidamente los objetivos de nuestro trabajo de investigación.

Los objetivos de nuestra investigación son los mismos para las universidades públicas de España como para las universidades públicas de México y se orientan a generar propuestas pertinentes que mejoren el desempeño de la auditoría interna bajo un enfoque moderno, el cual en este trabajo denominamos EMAI, circunscrito al Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.

Por lo tanto, para las universidades públicas de España y México, planteamos los siguientes objetivos de investigación:

Objetivo 1: Conocer si existe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 2: Comprobar si realmente la función de auditoría interna se desarrolla de acuerdo al enfoque moderno.

Objetivo 3: Conocer si se percibe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 4: Conocer el impacto de la función de auditoría interna por la valoración que recibe.

Objetivo 5: Conocer la relevancia de los factores condicionantes para que se desarrolle la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 6: Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre cómo se percibe la función de auditoría interna.

Objetivo 7: Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna.

Objetivo 8: Conocer si existen diferencias significativas en las prioridades que asignan las Autoridades y los Titulares de Unidad a los condicionantes para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

3.4. EL CUESTIONARIO DE INVESTIGACIÓN

Para cumplir los objetivos de nuestra investigación necesitamos analizar los aspectos que describen la situación de la auditoría interna en el ambiente universitario.

Pero también buscamos conocer el impacto que dicha función tiene y la opinión personal de los encuestados más directamente afectados.

Estimamos que un cuestionario de investigación empírica, aún con algunas limitaciones en su alcance cualitativo, ayuda a deducir tendencias de rasgos subjetivos, al verse soportado por el conocimiento y la información proporcionada por quienes están desarrollando día a día la función de auditoría interna en las universidades públicas y por quienes desde una posición de alto nivel directivo se encuentran vinculados a ella.

Por ello, apoyándonos en el trabajo de Medina y Castillo (2003), consideramos la utilización del cuestionario como instrumento para la recogida de datos, puesto que según estos autores: “Esta técnica (el cuestionario) es de carácter cuantitativo, obtenemos datos numéricos como puede ser los porcentajes, pero si queremos utilizar esta técnica en una investigación de carácter descriptivo, podemos transformar este instrumento en cualitativo sin dejar de ser cuantitativo, con algunos ítems abiertos que se puedan responder”.

Así mismo, optamos por su instrumentación en línea (on line) por estimar válidas las ventajas que señala Ramírez (2010) para este tipo de cuestionarios:

- Mayor sinceridad en las respuestas facilitadas por la ausencia del entrevistador y el anonimato, así como por la mayor capacidad de reflexión y ritmo personal del entrevistado para dar sus respuestas.

- Menor tiempo para concluir los estudios, pues pueden contestar el cuestionario simultáneamente varias personas.
- Mayor representatividad de la población debido a la factibilidad de poder llegar a destinatarios que se ubican a grandes distancias.
- Menor coste que el de los métodos tradicionales. Las exigencias de personas y recursos son mínimas y el tiempo de recogida de información es el mismo al margen de la amplitud geográfica.

De esta forma aprovechamos una de las contribuciones de la web a la investigación para resolver la cuestión de la distancia y distribución geográfica de nuestra población de estudio.

3.4.1. PRE-TEST

Los pasos metodológicos para la elaboración correcta de un cuestionario señalan la conveniencia de efectuar un pre-test (Hernández, *et al.*, 2006).

La experiencia de nuestros estudios exploratorios nos ayudó a enriquecer el acervo y la dirección de las preguntas para estructurar el cuestionario de este estudio empírico.

Adicionalmente, llevamos a cabo el pre-test con el apoyo de diversos agentes especializados en el tema, en el diseño y el desarrollo de encuestas en el ámbito socio económico.

Las consultas permitieron recibir orientación y recomendaciones para garantizar que las preguntas del cuestionario se entendiesen; correspondieran al tipo elegido (abierta, cerrada) y siguieran una secuencia lógica; las opiniones recibidas contribuyeron también a que las instrucciones del cuestionario fueran más claras y correctas y obtuvimos sugerencias para mejorar su presentación y contenido.¹

¹ Recibimos acertados comentarios que contribuyeron al mejoramiento del cuestionario, de Dña. María de las Nieves Toribio Demetrio, Auditora interna de la Universidad de Cantabria, España; de D. Enrique Huerta Berríos, Doctor en Economía, Past Rector de la Universidad Nacional Santiago Antúnez de Mayolo, UNASAM, Perú; de D. Miguel Arroyo Martínez, Auditor interno de la Universidad de Quintana Roo, México; de D. José Antonio Jiménez Morales, Jefe del Depto. de Programación y Presupuesto de la Universidad de Quintana Roo, México; de D. Germán Benítez, Economista Director-Socio de CECOFIN, S.C. Consultoría especializada en el análisis y medición de desempeño institucional y calidad de los servicios, México, D.F.; de D. Luis Oswaldo Valle Rivas, Actuario, Director General de Con Estadística, S.C., empresa especializada de consultoría dedicada a la realización de estudios de mercado y encuestas de opinión pública, México, D.F.

3.4.2. UNIDAD Y COLECTIVOS

Nuestro planteamiento exige obtener información primaria que permita conocer el perfil técnico-operativo de la función de auditoría interna en la universidad, su establecimiento y funcionalidad, y finalmente, la opinión sobre su desempeño.

Obtener dicha información depende en gran medida de la colaboración del personal universitario que trabaja en las áreas directamente relacionadas con la función y por ello, en primer lugar, fueron identificadas las unidades o áreas responsables de la función de auditoría interna (Unidad) dentro de la estructura organizacional de las universidades públicas de España y de México, a través del funcionario que la lidera (Titular).

También se contó con la participación de las autoridades responsables de las áreas institucionales de gestión universitaria que, por la naturaleza de sus responsabilidades, están más implicados en la instrumentación y el desarrollo de la función de auditoría interna.

Esto dio lugar a la conformación de dos colectivos implicados en la función de auditoría interna:

a) Colectivo Titulares

Titulares o responsables directos de la función de auditoría interna y/o control interno o de la supervisión del sistema de control interno.

Son los funcionarios universitarios que coordinan y desarrollan la auditoría interna y administran los recursos asignados para el efecto, ocupando el cargo de Titular de la unidad operativa, oficina o departamento encargado de la auditoría interna, con el nombramiento que determina la estructura jurídico-organizacional de la propia universidad.

b) Colectivo Autoridades

Colectivo conformado por autoridades de alto nivel en la gestión universitaria, que se distinguen por su elevada jerarquía en la gestión y su estrecha vinculación con la función de auditoría interna dentro de las universidades.

Tienen responsabilidad directa sobre la eficiencia y eficacia en la asignación y uso de los recursos institucionales y sobre el cumplimiento de las metas y objetivos de la organización.

Estos funcionarios no operan directamente la unidad operativa, oficina o departamento encargado de la auditoría interna de la universidad; su estrecha relación con ella puede ser

a través de línea directa de autoridad orgánica o funcional o como parte de un órgano colegiado que atiende de manera especial a la función.

3.4.3. APARTADOS DEL CUESTIONARIO DE INVESTIGACIÓN

Para canalizar adecuadamente los requerimientos de información primaria, nuestro cuestionario se formuló contemplando dos grandes apartados:

a) Apartado descripción

Este primer apartado incluye preguntas sobre las características, estructura, organización y funcionalidad, tanto en forma particular del Titular de la Unidad (Titular), como de la propia Unidad como equipo de trabajo, considerando en su estructura al Titular y a sus demás integrantes (empleados/colaboradores).

Se definieron cuatro bloques dirigidos al conjunto de los Titulares de Unidad, buscando obtener la información técnico-operativa y datos que nos ayuden de la forma más amplia posible a identificar el perfil de la Unidad como equipo de trabajo en el desarrollo de la función y el perfil profesional de quien la dirige (Titular).

b) Apartado Opinión

Este apartado se integra por tres bloques, el primero requiere los datos de identidad para fines exclusivos de procesamiento y control interno de la información.

Los otros dos bloques se han diseñado para obtener la opinión de las altas autoridades universitarias (colectivo Autoridades) y del Titular de la Unidad (colectivo Titular) sobre idénticas cuestiones.

El Apartado Opinión representa el eje de la información del colectivo Autoridades que por este medio expresa su visión sobre la auditoría interna. Nos interesa conocer, particularmente, su opinión sobre la auditoría interna desde su perspectiva como directivo de alto rango en la gestión universitaria.

La estructura del cuestionario, por apartado, bloques que lo integran y colectivo al que éstos se dirigen lo presentamos en la tabla 3.1.

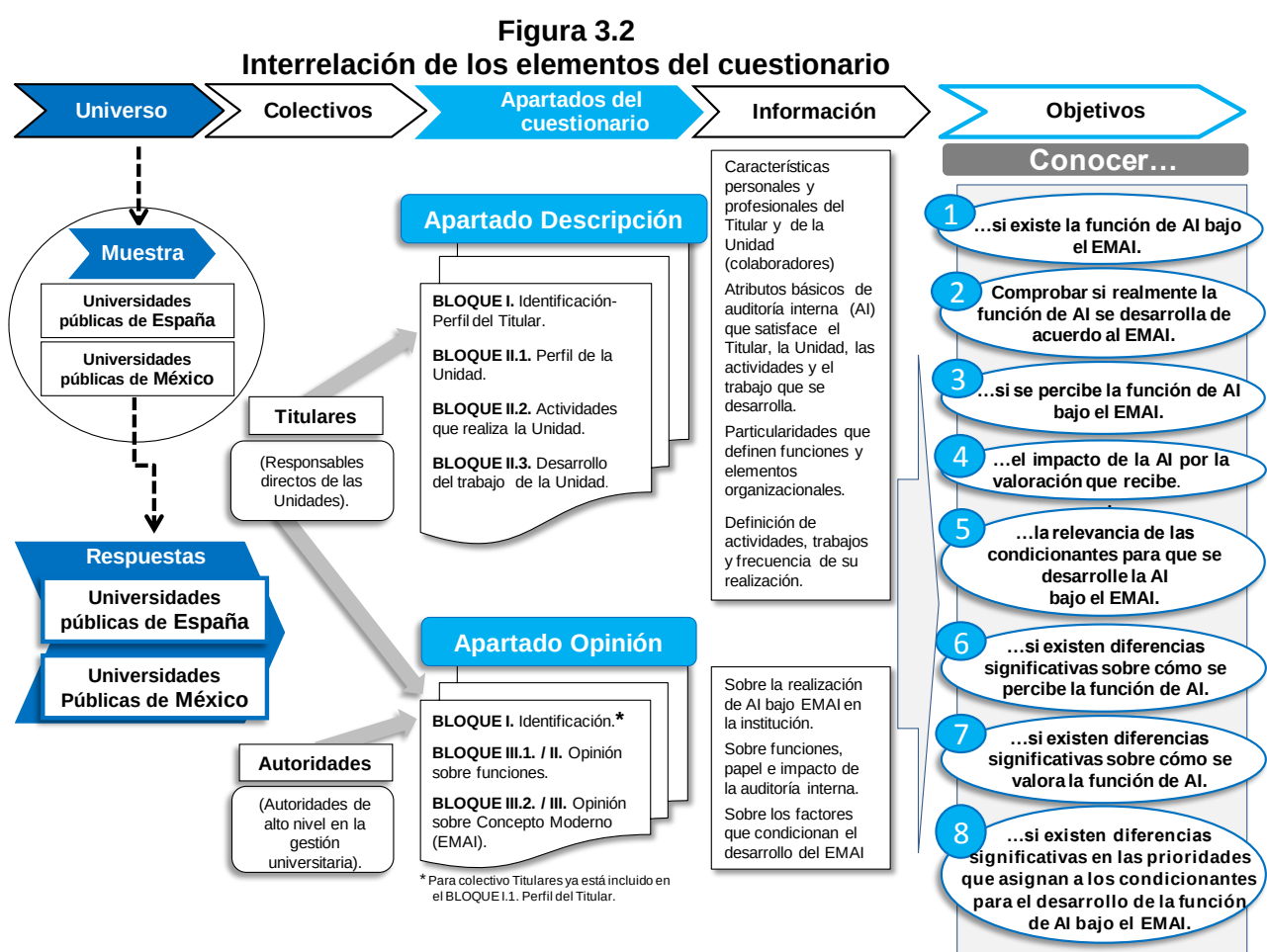
Tabla 3.1
Apartados del cuestionario, bloques y colectivos

Cuestionario		
	Apartado descripción	Apartado opinión
Colectivo Titulares	Bloque I. Identificación*- Perfil del Titular Bloque II.1. Perfil de la Unidad Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad	Bloque III.1. Opinión sobre funciones Bloque III.2. Opinión sobre concepto moderno
Colectivo Autoridades		Bloque I. Identificación* Bloque II. Opinión sobre funciones Bloque III. Opinión sobre concepto moderno

*Datos para uso exclusivo de procesamiento y control de la información.

Fuente: Elaboración propia.

Adicionalmente, en la figura 3.2 presentamos la estructura del cuestionario, la interrelación de estos mismos componentes con la información requerida y su enlace para la consecución de nuestros ocho objetivos de investigación.



Fuente: Elaboración propia.

3.5. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN

Los antecedentes de investigación empírica en el ámbito de la gestión universitaria, en el que tradicionalmente existe poca respuesta de los encuestados a los esfuerzos de análisis sobre la operativa interna de estas instituciones, propician que el tratamiento de la información estadística descansa fundamentalmente en los aspectos descriptivos.

En nuestro estudio, a la información recogida en los cuestionarios cumplimentados que logramos obtener hemos incorporando las apreciaciones derivadas de otras investigaciones previas; de la literatura especializada y de los resultados de nuestros trabajos exploratorios, con el afán de evitar que el estudio concluya como un informe exclusivamente descriptivo.

Como consecuencia de lo anterior, eventualmente se observará la incorporación de algunas apreciaciones que se ubican en el terreno de la subjetividad, lo que intentamos reducir y, en su caso validar, a la luz de un marco conceptual preciso y de aceptación generalizada, cuyas bases exponemos en este mismo trabajo.

En ese contexto, relacionadas con nuestros objetivos y asignando el debido protagonismo que corresponde a los colectivos ya definidos, hemos planteado para el grupo de universidades públicas de España y México las siguientes **Cuestiones de investigación² (C) e Hipótesis (H)**.

Objetivo 1

C₀₁: El perfil del Titular satisface los atributos básicos para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

C₀₂: El perfil de la Unidad de auditoría interna satisface los atributos básicos que corresponden al enfoque moderno.

C₀₃: Las actividades y el desarrollo del trabajo de auditoría interna se han establecido dando cumplimiento a los requisitos del enfoque moderno.

² Existe abundante bibliografía sobre el concepto y la taxonomía de las Cuestiones de investigación. Están definidas como aquellas preguntas que “delimitan la información específica necesaria para alcanzar el correspondiente objetivo” (Trespacios, *et. al.*, 2005, p.39).

Objetivo 2

C₀₄: La función de auditoría interna se desarrolla efectivamente bajo el enfoque moderno.

Objetivo 3

C₀₅: Se percibe la existencia de una función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 4

C₀₆ y C₀₇: La función de auditoría interna es valorada positivamente por las áreas auditadas y recibe buen reconocimiento profesional de las Autoridades.

Objetivo 5

C₀₈ y C₀₉: Los principales condicionantes para el desarrollo del enfoque moderno radican en que se perciba la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna, y en que los usuarios tengan confianza en la función.

Objetivo 6

Hipótesis H₀₁: No hay diferencias significativas en la percepción de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre el desempeño de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 7

Hipótesis H₀₂: No hay diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna.

Objetivo 8

Hipótesis H₀₃: No hay diferencias significativas en la valoración que hacen las Autoridades y los Titulares de la Unidad sobre los factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno.

La relación de nuestros objetivos y los planteamientos de investigación específicos obedecen a un esquema asociado a cada colectivo implicado (figura 3.3).

Figura 3.3

Esquema de relación
Objetivos, Cuestiones de investigación, Hipótesis y Colectivos implicados



Fuente: Elaboración propia.

3.6. BASES CONCEPTUALES

Las bases conceptuales que orientan nuestro procedimiento y cálculos para la contrastación de las hipótesis, así como para la estructuración de nuestro cuestionario parten de identificar los elementos que dan cuerpo al enfoque moderno de auditoría interna, al que denominamos EMAI.

3.6.1. ENFOQUE MODERNO DE AUDITORÍA INTERNA: EMAI

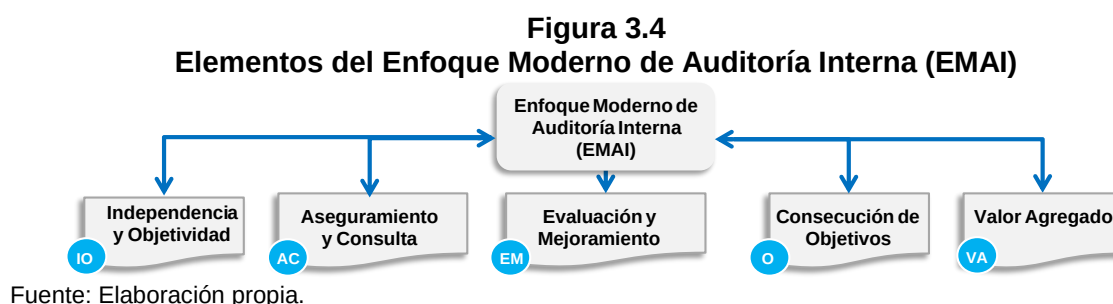
La Unidad de auditoría interna que se desempeña bajo el enfoque moderno, es la que opera conforme a la definición actual de la auditoría interna (IIA-IAI, 2013), incluida en el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI):

“La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno”.

3.6.1.1. ELEMENTOS DEL ENFOQUE MODERNO DE AUDITORÍA INTERNA

Con base en esta definición actualizada y de reconocimiento internacional identificamos 5 elementos esenciales del enfoque moderno de la auditoría interna (Elementos EMAI) a los cuales deben alinearse satisfactoriamente las acciones de la Unidad con este enfoque (figura 3.4).



El significado de los términos relevantes en los elementos EMAI son los siguientes:

Independencia: No sufrir intromisiones que pongan en riesgo la objetividad o la apariencia de ésta. Libertad de condicionamientos que amenazan la capacidad de la actividad de auditoría interna para llevar a cabo sus responsabilidades de forma imparcial.

Objetividad: Una actitud mental imparcial y capacidad para evitar conflictos de interés, que permite a los auditores internos realizar los trabajos con honesta confianza en sus resultados y sin comprometer significativamente la calidad.

Aseguramiento: Un examen objetivo de la evidencia a fin de brindar una evaluación independiente de los procesos de gestión de riesgos, control o gobierno de la organización.

Consulta: Actividades de asesoramiento y servicios al usuario, su naturaleza y alcance se diseñan para agregar valor y mejorar los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control sin que el auditor interno asuma responsabilidades por la gestión.

Control: Cualquier medida que tome la dirección, el Consejo de Administración y otras partes para gestionar los riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas establecidos.

Riesgo: La posibilidad de que ocurra un acontecimiento que tenga un impacto en el alcance de los objetivos. El riesgo se mide en términos de impacto y probabilidad.

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.

Objetivos: Son los fines o las metas que pretende lograr y hacia los cuales se dirige las actividades de la empresa³ en su conjunto (Koontz, 2008).

Valor agregado: La actividad de auditoría interna añade valor a la organización (y a sus partes interesadas) cuando proporciona aseguramiento objetivo y relevante, y contribuye a la eficacia de los proceso de gobierno, gestión de riesgos y control.

³ Esta definición originalmente referida a la empresa privada es aplicable a cualquier organización con fines y metas definidas, como lo son las universidades públicas.

3.6.1.2. PRINCIPIOS NORMATIVOS DE LOS ELEMENTOS EMAI

En el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI) encontramos los principios normativos de los elementos EMAI, al igual que las interpretaciones y/o consideraciones para su puesta en práctica (tablas 3.2 a 3.6).⁴

La razón fundamental de esta vinculación es precisar el cuerpo conceptual que nos permite identificar y valorar en las Unidades de cada universidad la existencia de los atributos básicos de la auditoría interna bajo el esquema moderno; o lo que es lo mismo, la existencia de los atributos incorporados al EMAI. Es decir, nos ayuda a conocer el nivel de cumplimiento sobre los atributos básicos de los elementos EMAI en la Unidad analizada o en el conjunto de éstas.

El cuestionario que hemos instrumentado se sustenta en el marco de estos fundamentos normativos, ya que hemos identificado los atributos básicos de cada elemento EMAI y, a manera de preguntas, los incorporamos para la captura de información primaria proveniente de cada Unidad.

Tabla 3.2
Elemento EMAI: Independencia y Objetividad (IO)

Fundamento normativo
El propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de auditoría interna deben estar formalmente definidos en un estatuto, de conformidad con la definición de auditoría interna (Norma 1000-Propósito, autoridad y responsabilidad).
La naturaleza obligatoria de la definición de la auditoría interna, el Código de ética y las Normas deben reconocerse en el estatuto de auditoría interna (Norma 1010).
La actividad de auditoría interna debe ser independiente mientras que los auditores internos deben ser objetivos (Norma 1100-Independencia y objetividad).
El director de auditoría interna debe responder ante un nivel jerárquico dentro de la organización que permita a la actividad de auditoría interna cumplir con sus responsabilidades. El director de auditoría interna debe ratificar ante el Consejo, al menos anualmente, la independencia que tiene la actividad dentro de la organización (Norma 1110- Independencia de la organización).
El director de auditoría interna debe comunicarse e interactuar directamente con el Consejo de Administración (Norma 1111-Interacción directa con el Consejo).
Se consideran limitaciones a la independencia y objetividad los conflictos de intereses, las limitaciones al alcance de auditoría interna las restricciones al acceso de los registros, al personal y a los bienes (Norma 1130-Impedimentos a la independencia u objetividad).
Los auditores internos deben tener una actitud imparcial y neutral, y evitar cualquier conflicto de intereses (Norma 1120-Objetividad individual).
Los Auditores deben contar con los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales, al igual que la actividad colectiva de auditoría interna (Norma 1210-Aptitud).
Los auditores internos deben perfeccionar su conocimientos, aptitudes y otras competencias mediante la capacitación profesional continua (Norma 1230-Desarrollo profesional continuo).

⁴ Del MIPPAI transcribimos el término “director”, referido en forma genérica al responsable directo de la auditoría interna. Todas las Normas mencionadas corresponden al (MIPPAI), salvo que se indique lo contrario.

Interpretación y/o consejos para la práctica: Independencia y Objetividad (IO)

De acuerdo con el marco conceptual, en la estructura universitaria interpretamos como la figura de un órgano colegiado de alta jerarquía, además de los Comités de primer nivel que al efecto se estructuran (i.e. Comité de auditoría, Comité de finanzas), al Consejo Social, Consejo de Gobierno, Claustro Universitario para U. España, o Patronato, Junta Universitaria, Consejo Universitario, Junta de Gobierno o Junta Directiva, para U. México. Aunque con orientación más específica, a estas figuras puede incorporarse el Comité de Auditoría u otros comités que dedique especial a la función, como podría ser un Comité financiero o de calidad.

El estatuto de auditoría interna es un documento formal cuya existencia resulta ser básica e indispensable en la Unidad de auditoría interna. En él se define el propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de auditoría interna.

Los fundamentos de la función requieren estar sólidamente institucionalizados y legalmente respaldados.

La Norma 1110-Independencia dentro de la organización establece que la independencia se alcanza en forma efectiva cuando el director de auditoría interna depende funcionalmente del Consejo, lo cual se manifiesta, entre otras cuestiones, cuando éste:

- Apruebe el estatuto de auditoría interna;
- Apruebe el plan de auditoría basado en riesgos;
- Apruebe el presupuesto de auditoría interna y el plan de recursos;
- Reciba comunicaciones periódicas del director ejecutivo de auditoría sobre el desarrollo del plan de auditoría interna y otros asuntos;
- Apruebe las decisiones referentes al nombramiento y cese del director ejecutivo de auditoría;
- Apruebe la remuneración del director ejecutivo de auditoría y;
- Formule las preguntas adecuadas a la dirección y al director ejecutivo de auditoría para determinar si existen alcances inadecuados o limitaciones de recursos.

El apoyo de la alta dirección ayuda a la actividad de auditoría interna a obtener la cooperación de los clientes y a realizar el trabajo libre de interferencias (Consejo para la práctica 1110-1).

La comunicación directa tiene lugar cuando el director de auditoría interna asiste y participa regularmente en las reuniones del Consejo de Administración que tratan de las responsabilidades de supervisión del Consejo sobre la auditoría, la información financiera, el gobierno de la organización y el control. Tal comunicación también ocurre cuando el director de auditoría interna se reúne en privado con el Consejo de Administración. (Consejo para la práctica 1111-1).

La objetividad implica que el director de auditoría interna organice las asignaciones de personal en forma tal que impidan conflictos de intereses y prejuicios potenciales y reales y cuando sea factible rotar las asignaciones del personal de auditoría interna.

La revisión de los resultados de las auditorías internas antes de emitir las comunicaciones correspondientes ayuda a asegurar razonablemente que el trabajo se haya realizado de manera objetiva.

Se considera que la objetividad se ha menoscabado cuando el auditor diseña, instala, hace proyectos de procedimientos u opera dichos sistemas.
(Consejo para la práctica 1120-1).

La Norma 1120-Objetividad individual hace hincapié en las dificultades en el cumplimiento imparcial de las tareas del auditor interno, en especial cuando son puestos de confianza: “Los auditores internos deben tener una actitud imparcial y neutral, y evitar cualquier conflicto de intereses”, razón por la cual nos inclinamos a que se otorgue el nombramiento del Titular bajo el tipo de Concurso-oposición.

El director debe tener acceso a los registros, al personal y a los bienes, con fines de cumplimiento de su función.

Cualquier limitación al alcance y sus efectos potenciales debe ser comunicada al Consejo de Administración (Consejo para la práctica 1130-1).

Los resultados de la auditoría interna también pueden ser discutidos con la dirección y otras partes interesadas apropiadas (Consejo para la práctica 1130.A2-1).

Los auditores internos deben obtener certificaciones y calificaciones profesionales apropiadas, entre ellas la designación de auditor interno certificado AIC (o CIA, por sus siglas en inglés), lo que da un mayor soporte técnico a la orientación de la función y al impulso en la profesionalización del equipo de trabajo.

Se alienta a los auditores internos que no posean certificaciones profesionales a seguir un programa de formación o estudios individuales (Consejo para la práctica 1230-1).

La aptitud y el cuidado profesional son responsabilidades del director de auditoría interna y éste debe asegurar que las personas asignadas a cada trabajo posean en conjunto los conocimientos, técnicas y otras competencias para realizar el trabajo convenientemente (Consejo para la práctica 1200-1). Los conocimientos, técnicas y otras competencias a las que se refieren las normas comprenden, entre otras, las siguientes: – Aptitud para la aplicación de normas, procedimientos y técnicas de auditoría interna. – Aptitud en los principios y técnicas contables si los auditores internos trabajan regularmente con registros e informes financieros. – Conocimiento de los riesgos clave de tecnología informática y sus controles. – Comprensión de los principios de dirección temas de negocios economías derecho mercantil tributación finanzas métodos cuantitativos tecnología de la información gestión de riesgos y fraude. – Capacidad para la comunicación personal. La formación académica y profesional propicia una relación positiva de la existencia de la función de auditoría interna con el tamaño de la organización y el compromiso con la gestión del riesgo. El director de auditoría interna puede obtener apoyo de expertos ajenos a la actividad de auditoría interna para ayudar o complementar las áreas en que la actividad no posea las suficientes aptitudes (Consejo para la práctica 1210-1). Entre los conceptos de legitimación y marketing de esta disciplina profesional puede incorporarse la necesidad de posicionar conceptualmente la función de auditoría interna ante los usuarios, a partir de la asignación de un nombre propio relacionado con la tarea de los Titulares y de las Unidades que desarrollan esta función.
Consideraciones que orientan las preguntas del cuestionario: Independencia y Objetividad (IO) La identidad de la Unidad (nombre de la Unidad-marketing de la función) y el nombre del cargo de quien la lidera debe posicionar favorablemente a la función y a quien la instrumenta (jerarquía) en el colectivo usuario. La designación del Titular debe obedecer a un procedimiento que no solo legitime la autoridad formal sino que además sea el reflejo de un proceso profesionalmente selectivo y de sólido apoyo por parte de los más altos niveles de autoridad. No debe obviarse la necesidad de contar con el marco normativo básico (estatuto) formulado por la propia Unidad y aprobado por el órgano colegiado de autoridad al que reporta funcionalmente auditoría interna, ya que él se define la autoridad y el alcance de sus atribuciones. Es innegable la condición de libre acceso del Titular a todos los registros de la organización, lo que al reafirmar su independencia, se enmarca en las bases éticas y normativas de la función. La norma establece el uso adecuado de la información de dichos registros. Cubrir estos requerimientos debe conducir a un ejercicio de la auditoría interna que sea y <i>que además parezca</i> independiente y objetivo por parte de la Unidad y de su Titular.

Fuente: Elaboración propia, con base en MIPPAI (IIA-IAI, 2013).

Tabla 3.3
Elemento EMAI: Aseguramiento y consulta (AC)

Fundamento normativo
Las Normas señalan específicamente que los auditores internos deben reunir los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales (Norma sobre atributos 1200 y 1201-Aptitud).
El director de auditoría interna debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y mejoramiento de la calidad que cubra todos los aspectos de la auditoría (Norma1300-Programa de aseguramiento y mejora de la calidad).
Dicho programa de aseguramiento debe incluir evaluaciones internas y externas (Norma 1310- Requisitos del programa de aseguramiento y mejora de la calidad).
El director de auditoría interna debe comunicar los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad a la alta dirección y al Consejo (Norma 1320-Informe sobre el programa de aseguramiento y mejora de la calidad).
El director de auditoría interna debe considerar la aceptación de trabajos de consultoría que le sean propuestos y los trabajos aceptados deben ser incluidos en el plan (Norma 2010.C1).
El director de auditoría interna debe compartir información y coordinar actividades con otros proveedores internos y externos de servicios de aseguramiento y consulta (Norma 2050-Coordinación).
El director de auditoría interna debe informar periódicamente a la alta dirección y al Consejo sobre la actividad de auditoría interna y el desempeño de su plan (Norma 2060-Inofrme a la dirección y al Consejo).
La auditoría interna debe evaluar el diseño, implantación y eficacia de los objetivos, programas y actividades de la organización, relacionados con la ética (Norma 2110-A1).

La auditoría interna debe evaluar si el gobierno de la tecnología de la información de la organización apoya las estrategias y objetivos de la organización (Norma 2110.A2).
La auditoría interna debe evaluar las exposiciones al riesgo referidas al gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización (Norma 2120.A1)
Cuando ayuda a la dirección a establecer o mejorar los proceso de gestión de riesgos, los auditores internos deben abstenerse de asumir cualquier responsabilidad propia de la dirección, como la gestión de riesgos (Norma 2120.C3).
La auditoría interna debe evaluar la adecuación y eficacia de los controles en respuesta a los riesgos de gobierno, operaciones y sistemas de información respecto de: – 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 (Norma 2130-A1).
Durante los trabajos de consultoría los auditores internos deben considerar los controles consistentes con los objetivos del trabajo y estar alertas a los asuntos de control significativos (Norma 2220.C2).
El director de auditoría interna es el responsable de comunicar los resultados finales de los trabajos de consultoría a los clientes (Norma 2440.C1).
Interpretación y/o consejos para la práctica: Aseguramiento y Consulta (AC)
El equipo de trabajo debe estar a la altura profesional que demanda la función. Las atribuciones del Titular debieran permitirle conformar la Unidad con el personal idóneo: “El Director de auditoría interna debe asegurar que los recursos de auditoría interna sean apropiados, suficientes y eficazmente asignados para cumplir con el plan aprobado” (Norma 2030-Administración de recursos). Ocupa amplio espacio de interés el perfil profesional de los colaboradores y del Titular, quien debe contar con el suficiente apoyo especializado en la función de auditoría interna. Este punto exige la certificación de auditor interno ya que los trabajos de cualquier índole deben cumplirse con aptitud y cuidado profesional. Es poca la investigación centrada en la inversión sobre la capacidad de vigilancia de la función de auditoría interna a través de la contratación de más auditores internos. Sobre la cantidad de personal (colaboradores) en la Unidad, en nuestro trabajo el atributo se satisface con un número de personal que, al menos, iguale el promedio actual identificado, que es de 3,6 personas por Unidad. La gestión de riesgos es una responsabilidad clave de la alta dirección y del Consejo de administración. Los auditores internos pueden ayudar mediante el examen, evaluación, informe y recomendaciones de mejoras sobre la adecuación de la eficacia de los procesos de gestión de riesgos de la dirección. El programa de aseguramiento también evalúa la eficiencia y eficacia de la actividad de auditoría interna e identifica oportunidades de mejora, por lo que es indispensable: – Contar con un plan o programa anual de trabajo. – Contar con revisiones periódicas. El director de auditoría interna debe comunicar los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad a la alta dirección y al Consejo. El director de auditoría interna es responsable de implantar procesos que proporcionen un aseguramiento razonable a las diversas partes interesadas en la actividad de auditoría interna, de que la misma es percibida como un elemento que agrega valor y mejora las operaciones de la organización. (Consejo para la práctica 1300-1).

Consideraciones que orientan las preguntas del cuestionario: Aseguramiento y Consulta (AC)
La formación continua y, particularmente la acreditación de la certificación como auditor interno (AIC o CIA por sus siglas en inglés), son elementos que fortalecen e impulsan la correcta instrumentación y desarrollo de la auditoría interna. Es necesario contar con los apoyos materiales, profesionales y técnicos en cantidad suficiente respecto a la dimensión de la institución, pero también con la capacidad del recurso humano dotado de una formación académica relacionada con la función socioeconómica y/o administrativa y una experiencia mínima en el desempeño de la función, preferentemente en el ámbito universitario. Sólo con la debida capacidad técnica se podrá otorgar la asesoría y los servicios de consulta que corresponden a la Unidad, contemplando la suficiente apertura para apoyarse de personal especializado de otras áreas, incluso externa, cuando fuera necesario. Desarrollar la asesoría y consulta exige un permanente contacto y comunicación con los usuarios, cualquiera que sea el nivel jerárquico en cuestión; más aún bajo un óptimo esquema de trabajo por el cual se reciben múltiples solicitudes de apoyo para la toma de decisiones en el terreno de lo estratégico como de lo operativo. En este esquema, la Unidad debiera estar positivamente valorada por los departamentos auditados y estar altamente valorada por las autoridades universitarias.

Fuente: Elaboración propia, con base en MIPPAI (IIA-IAI, 2013).

Tabla 3.4
Elemento EMAI: Evaluación y Mejoramiento (EM)

Fundamento normativo
La actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y de control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado (Norma 2100-Naturaleza del trabajo).
La 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 función – Comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas – Coordinar las actividades y la información de comunicación entre el Consejo de Administración, los auditores internos externos y la dirección. (Norma 2110-Gobierno).
La auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgo (Norma 2120-Gestión de riesgos).
Cuando ayuda 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 (Norma 2120.C3), pero dicha recomendación es extensiva a cualquier ámbito que comprometa la objetividad del auditor, por verse involucrado en responsabilidades ajenas.
La auditoría interna debe asistir a la organización en el mantenimiento de controles efectivos mediante la evaluación de su eficacia y eficiencia promoviendo la mejora continua (Norma 2130-Control).
Interpretación y/o consejos para la práctica: Evaluación y Mejoramiento (EM)
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 institucionales 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. – Los procesos de evaluación de riesgos son vigilados mediante actividades de evaluación continua.
Consideraciones que orientan las preguntas del cuestionario: Evaluación y Mejoramiento (EM)
La elaboración del Informe anual sobre el grado de cumplimiento del programa de trabajo evidencia las acciones y los resultados que se han efectuado en torno al mejoramiento de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y de control, razón por la que la existencia de este documento cobra relevancia. El espacio de contribución de la Unidad abarca la evaluación de la eficiencia y la eficacia de los programas de trabajo de las diversas áreas de gestión universitaria, de los sistemas de gestión de riesgos, así como los relativos a la tecnología de información.

La supervisión y el seguimiento es parte fundamental de la evaluación, con énfasis en los sistemas institucionales de control interno.

La Unidad debe generar propuestas y recomendaciones para elevar los niveles de desempeño tanto en los programas departamentales como en los métodos y procedimientos de trabajo, pero no debe participar en el diseño. Esto último a fin de no establecer compromiso o vínculos que puedan generar conflicto de intereses.

Es necesario mantenerse al margen de la responsabilidad que compete a quienes dirigen o lideran las áreas que son apoyadas por la auditoría interna desde una posición independiente, especialmente en las que se gestiona el riesgo. En suma, parte del éxito de la función es el contribuir auténticamente a mejorar las operaciones que realiza la universidad.

Fuente: Elaboración propia, con base en MIPPAI (IIA-IAI, 2013).

Tabla 3.5
Elemento EMAI: Consecución de Objetivos (O)

Fundamento normativo
El director ejecutivo de auditoría debe establecer planes basados en los riesgos, a fin de determinar las prioridades de la actividad de auditoría interna. Dichos planes deberán ser consistentes con las metas de la organización. (Norma 2010-Planificación).
El director de auditoría interna debe identificar y considerar las expectativas de la alta dirección, el Consejo y otras partes interesadas de cara a emitir opiniones de auditoría interna y otras conclusiones (Norma 2010.A.2).
El director de auditoría interna debe asegurar que los recursos de auditoría interna sean apropiados, suficientes y eficazmente asignados para cumplir con el plan aprobado (Norma 2030-Administración de recursos).
Al planificar el trabajo, los auditores internos deben considerar: – La adecuación y eficacia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de la actividad comparados con un enfoque o modelo relevante – Las oportunidades de introducir mejoras significativas en los proceso de gobierno, gestión de riesgos y control de la actividad. (Norma 2201-Consideraciones sobre planificación).
Los objetivos de los trabajos de consultoría deben ser compatibles con los valores, estrategias y objetivos de la organización. (Norma 2210.C2).
Interpretación y/o consejos para la práctica: Consecución de Objetivos (O)
El director de auditoría interna es responsable de desarrollar un plan basado en riesgos.
Para ello debe tener en cuenta el enfoque de gestión de riesgos de la organización, incluyendo los niveles de aceptación de riesgo establecidos por la dirección para las diferentes actividades o partes de la organización.
Apropiados se refiere a la mezcla de conocimientos, aptitudes y otras competencias para llevar a cabo el plan.
Suficientes se refiere a la cantidad de recursos necesarios para cumplir con el plan aprobado.
El director ejecutivo de auditoría debe revisar y ajustar el plan, cuando sea necesario, como respuesta a los cambios en el negocio de, los riesgos, las operaciones, los programas, los sistemas y los controles.
Consideraciones que orientan las preguntas del cuestionario: Consecución de Objetivos (O)
El planteamiento de los objetivos institucionales debe ser interpretado y adoptado por la Unidad para lograr la congruencia de éstos con el plan o programa anual de Trabajo de auditoría interna.
El Plan debe ser desarrollado por la propia Unidad en razón de su compromiso de cumplimiento y por el conocimiento de su mejor instrumentación. Su cabal cumplimiento es factor importante de contribución organizacional, a partir del cual la Unidad puede ser considerada como pieza fundamental en el logro de dichos objetivos institucionales.
Es necesario contar con el respaldo de conocimientos y aptitudes del equipo de trabajo, incorporando lo relativo a la gestión del riesgo en las áreas identificadas como críticas y de impacto sobre los objetivos.
El auditor líder debe entender la perspectiva de desarrollo que para la universidad tienen los más altos niveles de la gestión e interactuar con ellos de la manera más fluida y directa posible.

Fuente: Elaboración propia, con base en MIPPAI (IIA-IAI, 2013).

Tabla 3.6
Elemento EMAI: Valor Agregado (VA)

Fundamento normativo
El director de auditoría interna debe gestionar eficazmente la actividad para asegurar que añada valor a la organización (Norma 2000-Administración de la actividad de auditoría interna).
Los auditores internos deben comunicar los resultados de su trabajo (Norma 2400-Comunicación de resultados).
El director de auditoría interna debe considerar la aceptación de trabajos de consultoría que le sean propuestos basándose en el potencial del trabajo para mejorar la gestión de riesgos, añadir valor y mejorar las operaciones de la organización (Norma 2010.C1).
Interpretación y/o consejos para la práctica: Valor Agregado (VA)
Las actividades de auditoría interna añaden valor cuando: – Proporcionan aseguramiento objetivo y relevante, y contribuyen a la eficacia y eficiencia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control. – La comunicación de los hallazgos enriquece a la organización. (Valor agregado). – Las comunicaciones oportunas son realizadas en el tiempo debido y son pertinentes, permitiendo a la dirección tomar la acción correctiva apropiada.
Consideraciones que orientan las preguntas del cuestionario: Valor Agregado (VA)
Es obligado que la función de auditoría interna añada valor a la organización para que su desarrollo pueda continuar siendo viable y de interés institucional. La función de auditoría interna agrega valor cuando contribuye al mejoramiento de las áreas auditadas y también cuando difunde dichas experiencias (o hallazgos), sean estas o no todas exitosas, ya que sus resultados enriquecen la cultura organizacional y más aún generan interés en torno a las actividades de la auditoría interna. Adicional a la comunicación de los hallazgos y de los resultados anuales de su trabajo en la memoria correspondiente, la Unidad añade valor cuando logra comunicar los valores éticos, el propio estatuto y la mejor explicación posible del modelo conceptual bajo el cual se desempeña. Es necesario tener un marco conceptual bajo el cual se lleva a cabo la función. Cabe mencionar que el más adecuado esquema de difusión es aquel en el que no solo la comunidad académica tiene acceso sino también a los demás colectivos interesados (stakeholders). Ante el amplio espectro de los stakeholders que incluyen a la sociedad en su conjunto, es justificable que la difusión sea a través de canales públicos y de acceso no restringido, salvo cuestiones que por razones legales clasifiquen cierta información como confidencial, ante determinados colectivos.

Fuente: Elaboración propia, con base en MIPPAI (IIA-IAI, 2013).

3.6.1.3. ATRIBUTOS DE LOS ELEMENTOS EMAI

En los elementos EMAI identificamos principalmente dos tipos de atributos. La identificación de su existencia permite caracterizar la función de auditoría interna que se desempeña, según su nivel de cumplimiento en el ejercicio de la función.

a) Atributo básicos (B)

Son atributos indispensables de ser cumplidos para tener una posición favorable en la instrumentación o desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno (EMAI).

Su incorporación en esta categoría tiene como base los fundamentos normativos y en general, su congruencia con la definición moderna de la auditoría interna.

Son los únicos atributos a los cuales, en este ejercicio, se les asigna valor para estimar el nivel de su cumplimiento general sobre el enfoque moderno de auditoría interna (EMAI).

b) Atributos muy recomendables (MR)

Por otra parte, los atributos muy recomendables se refieren a particularidades de desempeño que no son requisitos obligatorios, pero cuya existencia podría favorecer y mejorar la instrumentación o la práctica de la auditoría interna bajo el enfoque moderno (EMAI); un ejemplo es la existencia de mayores niveles de profesionalización del personal o la experiencia disciplinaria en otros ámbitos laborales.

Los atributos muy recomendables propician el cumplimiento de los atributos básicos, pero no sustituyen ni aumentan el nivel de cumplimiento de estos últimos.

Se registra esta información que ayuda a conocer la caracterización de la Unidad o de su Titular, pero no se califican en el proceso de valorar el cumplimiento de la auditoría interna bajo el enfoque moderno (EMAI).

c) Otro tipo de atributos: Atributos de perfil (P)

Adicional a los dos principales atributos, reconocemos que en el desempeño de la función existen otros que contribuyen a delinear el perfil, las características o el tipo de trabajo que se realiza en la Unidad.

La particularidad de estos atributos que denominamos de perfil (P) no tienen algún tipo de valoración en los cálculos de cumplimiento de atributos que llevamos a cabo, y justificamos su naturaleza neutra debido a que, a pesar de poder fijar una posición intuitiva al respecto, no contamos con suficientes elementos que nos permitan afirmar, con un grado de certeza razonable, si su existencia en el ámbito universitario apoya o inhibe el buen desempeño de la auditoría interna bajo el enfoque moderno.

De estos atributos llevamos registro de su presencia, pero no son obligatorios ni objeto de medición en su cumplimiento.

Nuestro trabajo de investigación requiere determinar el nivel de cumplimiento de los atributos básicos (B) en la función de auditoría interna, según la cuestión de investigación o hipótesis que sucesivamente abordaremos.

Los pasos para llevar a cabo este proceso son los siguientes:

- 1) Identificamos para cada bloque del cuestionario los atributos básicos (B) que en él se incluyen.
- 2) Con las respuestas de cada bloque se contabiliza el número de los atributos básicos (B) que se cumplen, de acuerdo a los términos de cumplimiento que se establecen para cada uno de ellos.
- 3) Calculamos el porcentaje de su cumplimiento en relación al total de los incluidos en el bloque analizado.
- 4) El porcentaje obtenido establece el nivel de cumplimiento de atributos básicos (B) en cada Unidad y, de manera promediada, en el conjunto de Unidades. Este dato nos orienta sobre las características existentes que contribuyen a las mejores condiciones y desempeño de la auditoría interna en torno al enfoque moderno (EMAI).

Las niveles de cumplimiento que definimos son: Bajo<50%; $50\% \leq$ Medio<70%; Alto $\geq$ 70%.

3.6.1.4. APARTADOS DEL CUESTIONARIO Y ELEMENTOS EMAI

En las figuras 3.5 y 3.6, para cada apartado del cuestionario se detallan las preguntas realizadas relacionándolas con cada elemento EMAI al que se asocian (IO, AC, EM, O, VA) y los atributos correspondientes.

El propósito es mostrar con claridad la vinculación de los atributos con los elementos EMAI según el esquema que diseñamos para capturar la información. A cada pregunta del cuestionario se le añade una clave de identificación en letras mayúsculas, como variable que identifica al atributo que ésta pretende valorar.

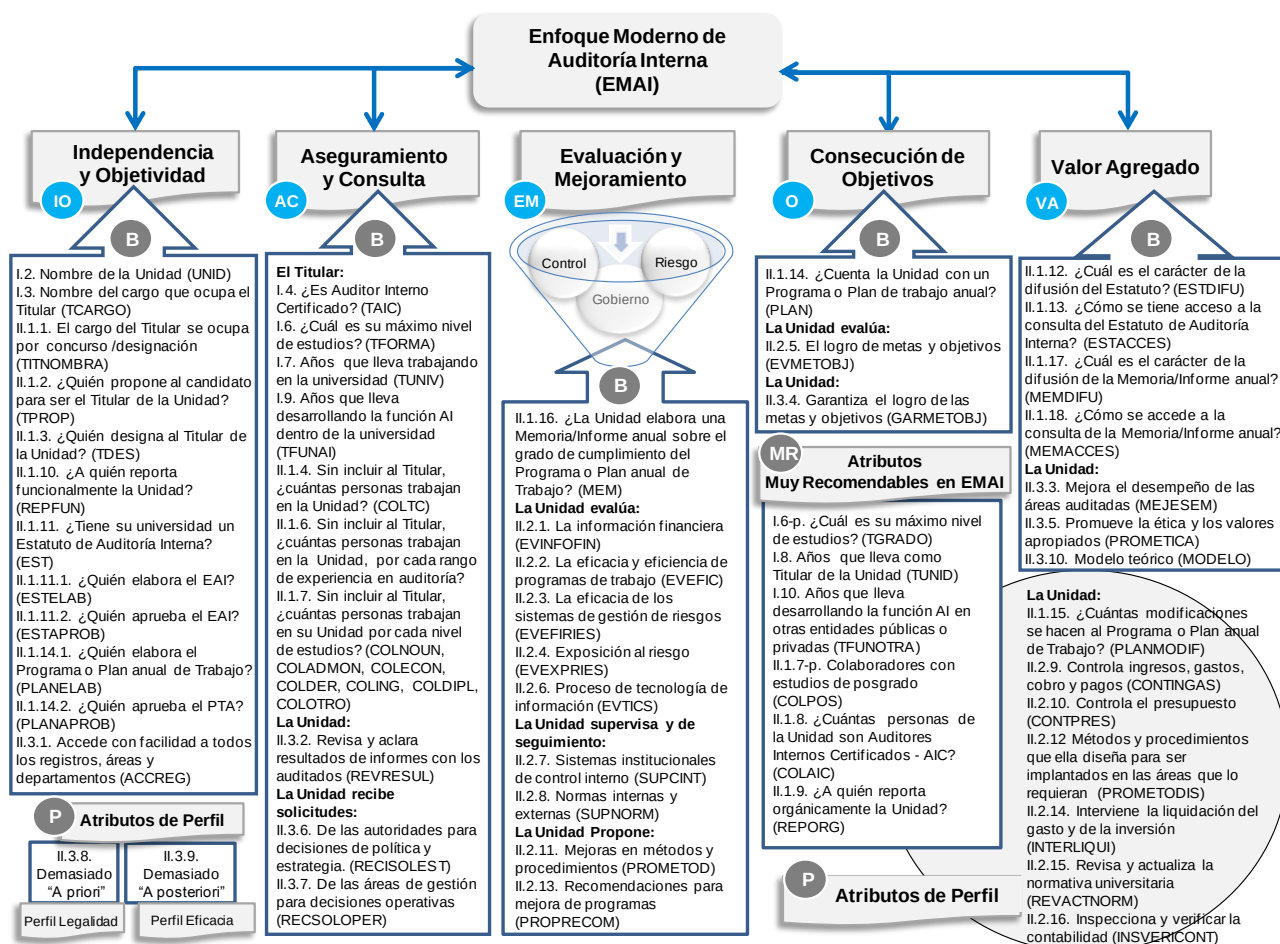
Es pertinente aclarar que los elementos EMAI se relacionan e interactúan permanentemente y su presencia puede ser simultánea en distintos ámbitos de la auditoría interna; esto es, no siempre existen fronteras que delimiten con absoluta precisión sus alcances.

En consecuencia, los atributos no siempre pertenecen en forma exclusiva a determinado elemento EMAI.

Por esa razón, algunas preguntas que en nuestro ejercicio hemos asociado puntualmente a cada atributo y que se encuentran debajo del elemento EMAI al que le hemos asignado, podrían simultáneamente ser válidos para diferentes atributos.

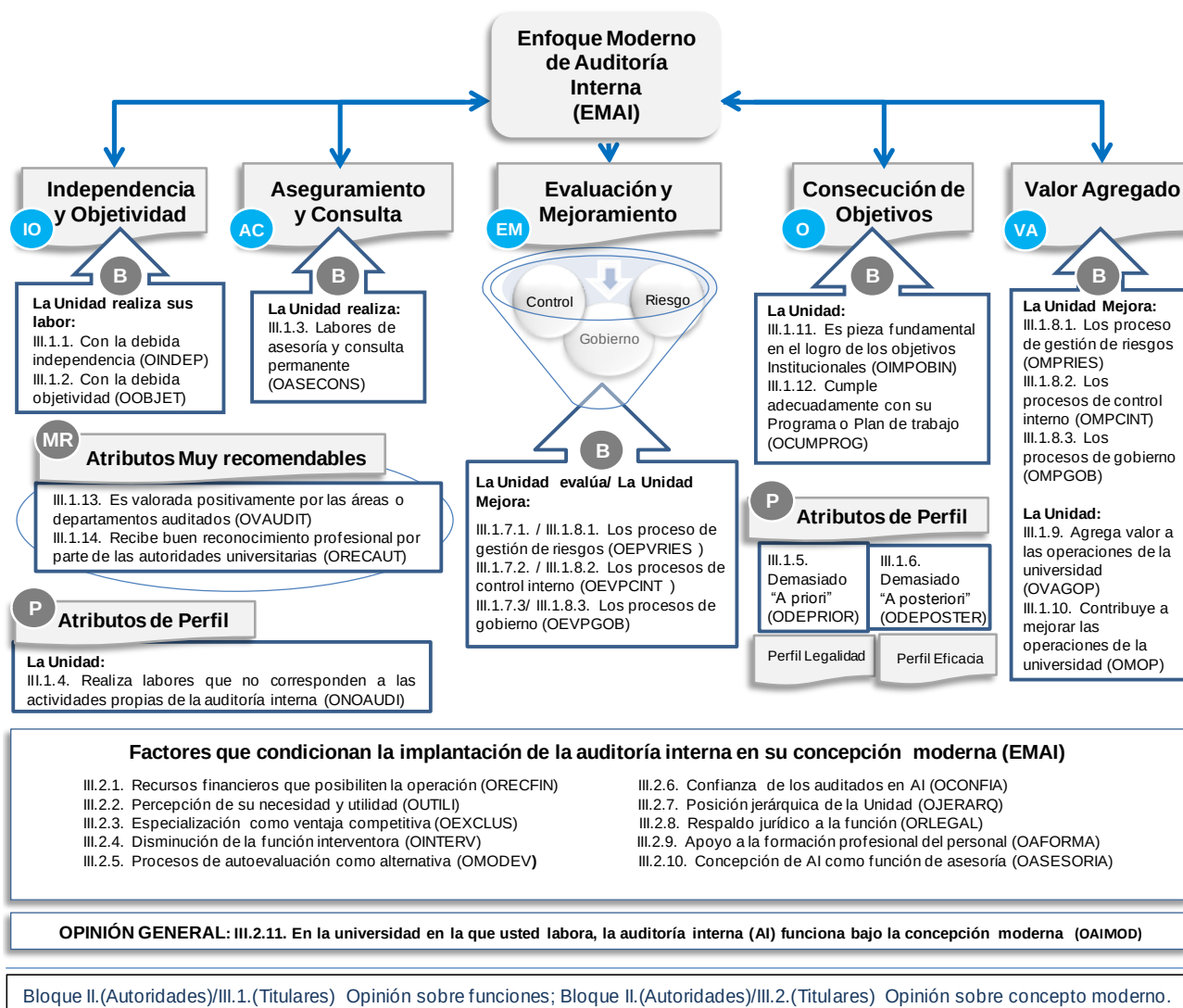
Por citar un ejemplo, el planteamiento “II.2.5. La Unidad evalúa el logro de metas y objetivos” bien puede tener cabida bajo el elemento EMAI denominado “Evaluación y Mejoramiento” (EM); sin embargo, nos ha parecido más conveniente destacar su impacto en el apoyo para el logro de objetivos y metas institucionales, razón por la cual lo hemos ubicado bajo el elemento EMAI “Consecución de Objetivos” (O).

Figura 3.5
Apartado descripción. Elementos EMAI, atributos y preguntas en el cuestionario



Fuente: Elaboración propia.

Figura 3.6
Apartado opinión. Elementos EMAI, atributos y preguntas en el cuestionario



Fuente: Elaboración propia.

Una vez identificados los atributos, necesitamos definir en qué términos deben satisfacerse para poder deducir que se cumple con el enfoque moderno.

Por ello, en la tabla 3.7, para cada apartado del cuestionario, se recogen las respuestas asociadas a los atributos.

Tabla 3.7
Términos de cumplimiento de Atributos EMAI. Apartado descripción

Bloque I. Identificación. Perfil del Titular				
Atributos /Variables)	Clave	Elemento EMAI	Tipo	Términos de cumplimiento Se cumple el atributo si la respuesta incorpora...
I.2. Nombre de la Unidad	UNID	IO	B	Auditoría/Dirección
I.3. Nombre del cargo que ocupa el Titular	TCARGO	IO	B	Auditor/Director
I.4. ¿Es Auditor Interno Certificado?	TAIC	AC	B	SÍ
I.6. ¿Cuál es su máximo nivel de estudios?	TFORMA	AC	B	Cualquier grado universitario (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingeniería)
I.6-p ¿Cuál es su máximo nivel de estudios? (maestría/doctorado)	TGRADO		MR	Posgrado
I.7. Años que lleva trabajando en la universidad	TUNIV	AC	B	Más de 5 años
I.8. Años que lleva como Titular de la Unidad	TUNID		MR	Más de 5 años
I.9. Años que lleva desarrollando la función AI dentro de la universidad	TFUNAI	AC	B	Más de 5 años
I.10. Años que lleva desarrollando la función AI en otras entidades públicas o privadas	TFUNOTRA		MR	Más de 5 años
Bloque II.1. Perfil de la Unidad				
II.1.1. El cargo del Titular de la Unidad se ocupa por: concurso o por designación	TITNOMBRA	IO	B	Concurso-oposición
II.1.2. ¿Quién propone al candidato para ser el Titular de la Unidad?	TPROP	IO	B	Un órgano colegiado (Consejo Social, Consejo de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.3. ¿Quién designa al Titular de la Unidad?	TDES	IO	B	Un órgano colegiado (Consejo Social, Consejo de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.4. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad?	COLTC/ COLTP	AC	B	Más de 3, de tiempo completo
II.1.6. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad, por cada rango de experiencia en auditoría?	COLEXPER	AC	B	Más de 5 años
II.1.7. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en su Unidad por cada nivel de estudios?	COLFORMA	AC	B	Cualquier grado universitario (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingeniería), en rango correspondiente
II.1.7 p. Colaboradores con estudios de posgrado	COLPOS		MR	Al menos 1
II.1.8. ¿Cuántas personas de la Unidad son Auditores Internos Certificados AIC?	COLAIC		MR	Al menos 1
II.1.9. ¿A quién reporta orgánicamente la Unidad?	REPORG		MR	Un órgano colegiado (Consejo Social, Consejo de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.10. ¿A quién reporta funcionalmente la Unidad?	REPFUN	IO	B	Un órgano colegiado (Consejo Social, Consejo de Gobierno, Patronato, etc.)

II.1.11. ¿Tiene su universidad un estatuto de auditoría interna?	EST	IO	B	Sí
II.1.11.1. ¿Quién elabora el estatuto de auditoría interna?	ESTELAB	IO	B	Auditoría (La Unidad)
II.1.11.2. ¿Quién aprueba el estatuto de auditoría interna?	ESTAPROB	IO	B	Un órgano colegiado (Consejo Social, Consejo de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.12. ¿Cuál es el carácter de su difusión?	ESTDIFU	VA	B	Interna y externa
II.1.13. ¿Cómo se tiene acceso a la consulta del estatuto de auditoría interna?	ESTACCES	VA	B	Web pública/ Otro libre
II.1.14. ¿Cuenta la Unidad con un programa o plan de trabajo anual?	PLAN	O	B	Sí
II.1.14.1. ¿Quién elabora el programa o plan anual de trabajo?	PLANELAB	IO	B	Auditor interno /General/ La Unidad
II.1.14.2. ¿Quién aprueba el programa o plan anual de trabajo?	PLANAPROB	IO	B	Un órgano colegiado (Consejo Social, Consejo de Gobierno, etc.)
II.1.16. ¿La Unidad elabora una memoria/informe anual sobre el grado de cumplimiento del programa o plan anual de trabajo?	MEM	EM	B	Sí
II.1.17. ¿Cuál es el carácter de la difusión de la memoria/informe anual?	MEMDIFU	VA	B	Interna y externa
II.1.18. ¿Cómo se accede a la consulta de la memoria/informe anual?	MEMACCES	VA	B	Web pública / Otro de libre acceso
Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad				
La Unidad evalúa...				
II.2.1. La información financiera	EVINFOFIN	EM	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.2. La eficacia y la eficiencia de los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	EVEFIC	EM	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.3. La eficacia de los sistemas de gestión de riesgos	EVEFIRIES	EM	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.4. La exposición al riesgo	EVEXPRIES	EM	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.5. El logro de metas y objetivos	EVMETOBJ	O	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.6. Si los proceso de la tecnología de la información sostienen y apoyan las estrategias y objetivos de la institución	EVTICS	EM	B	4= Bastante / 5= Mucho
La Unidad supervisa y da seguimiento...				
II.2.7. A la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno	SUPCINT	EM	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.8. Al cumplimiento de normas internas, externas y reglamento	SUPNORM	EM	B	4= Bastante / 5= Mucho
La Unidad propone...				
II.2.11. Mejoras en los métodos y procedimientos de las diversas áreas, sin participar en su diseño	PROMETOD	EM	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.13. Recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	PROPRECOM	EM	B	4= Bastante / 5= Mucho

Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad				
La Unidad...				
II.3.1. Accede con facilidad a todos los registros, áreas y departamentos	ACCREG	IO	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.2. Revisa y aclara los resultados de los informes emitidos con las áreas y departamentos auditados	REVRESUL	AC	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.3. Mejora el desempeño de las áreas auditadas como resultado de su trabajo con ellas	MEJESEM	VA	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.4. Garantiza el logro de las metas y objetivos institucionales	GARMETOBJ	O	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.5. Promueve la ética y valores apropiados en la institución	PROMETICA	VA	B	4= Bastante / 5= Mucho
La Unidad recibe solicitudes...				
II.3.6. De las autoridades universitarias para analizar decisiones de política y estrategia	RECISOLEST	AC	B	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.7. De las diversas áreas de gestión para analizar decisiones operativas	RECSOOPER	AC	B	4= Bastante / 5= Mucho
Los trabajos desarrollados por la Unidad son de carácter...				
II.3.10. ¿Cuál o cuáles de los siguientes modelos teóricos se utilizan en la Unidad?	MODELO	VA	B	MIPPAI

B: Atributo básico; MR: Atributo muy recomendable.

Fuente: Elaboración propia.

En el Apartado opinión el cuestionario contempla varios ítems dedicados a obtener exclusivamente el punto de vista de los responsables de la Unidad (colectivo Titulares) y de las autoridades (colectivo Autoridades) respecto de si se están o no realizando las funciones de la Unidad en apego a los atributos EMAI, así como sobre la valoración que se le otorga a la función en su actual desempeño.

Por ese motivo, no existen respuestas correctas o incorrectas, sino elementos para fortalecer la idea de la existencia o no de la función bajo el enfoque EMAI en la universidad.

Por lo anterior en la tabla 3.8 únicamente se relacionan las preguntas y el tipo de atributo asociado, omitiendo la condición para el cumplimiento de éstos.

Los resultados obtenidos de dichas opiniones son insumo para interpretar la valoración de los Titulares y las Autoridades sobre las acciones de la Unidad, en términos de su apego al esquema EMAI, y lo son también para la identificación y valoración de los factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque EMAI.

Tabla 3.8
Términos de cumplimiento de Atributos EMAI. Apartado opinión

Terminos de cumplimiento de Atributos EMAI. Apartado Opinión			
Bloque III.1.Opinión funciones			
Atributos	Clave	Elemento EMAI	Tipo
En su opinión, la Unidad realiza...			
III.1.1. Su labor con la debida independencia	OINDEP	IO	B
III.1.2. Su labor con la debida objetividad	OOBJET	IO	B
III.1.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	ASECONS	AC	B
En su opinión, la Unidad evalúa...			
III.1.7.1. Los procesos de gestión de riesgo	OEPVRIES	EM	B
III.1.7.2. Los procesos de control interno	OEVPCINT	EM	B
III.1.7.3. Los procesos de gobierno	OEVPGOB	EM	B
En su opinión, la Unidad mejora...			
III.1.8.1. Los procesos de gestión de riesgo	OMPRIES	VA	B
III.1.8.2. Los procesos de control interno	OMPCINT	VA	B
III.1.8.3. Los procesos de gobierno	OMPGOB	VA	B
En su opinión, la Unidad...			
III.1.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	OVAGOP	VA	B
III.1.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	OMOP	VA	B
III.1.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	OIMPOBIN	O	B
III.1.12. Cumple adecuadamente con su programa o plan de trabajo anual	CUMPROG	O	B
III.1.13. Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	OVAUDIT		MR
III.1.14. Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades universitarias	ORECAUT		MR
Bloque III.2. Opinión concepto moderno			
Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI en la universidad			Clave
En su opinión, la implantación de la auditoría interna en su concepción moderna, depende de:			
III.2.1. Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno			ORECFIN
III.2.2. Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad			OUTILI
III.2.3. Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos			OEXCLUS
III.2.4. Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles			OINTERV
III.2.5. Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación			OMODEV
III.2.6. Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna			OCONFIA
III.2.7. Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente			OJERARQ
III.2.8. Que exista respaldo legal en los estatutos			ORLEGAL
III.2.9. Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno			OAFORMA
III.2.10. Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión			ASESORIA
Opinión General			
En su opinión: II.2.11. En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna EMAI			OAIMOD

B: Atributo básico; MR: Atributo muy recomendable.

Nota: La numeración de cada ítem corresponde a la versión del cuestionario elaborado para el Titular. La numeración de la versión sobre opiniones del colectivo Autoridades es: Bloque II. Opinión funciones y Bloque III. Opinión concepto moderno, con las mismas preguntas.

Fuente: Elaboración propia.

3.7. METODOLOGÍA

Para alcanzar nuestros objetivos consultamos directamente a las universidades públicas de ambos países a fin de contrastar su información respecto de nuestro marco teórico-conceptual, y procesamos los contenidos conforme a los pasos secuenciales que a continuación describimos.

3.7.1. ACCIONES GENERALES POR OBJETIVO

Nuestros primeros pasos consistieron en identificar los atributos que caracterizan la existencia de la auditoría interna y específicamente su desarrollo bajo el enfoque moderno (EMAI), alineando nuestro análisis a las bases conceptuales derivadas del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI).

Para el **primer objetivo**, identificamos el nivel de cumplimiento de atributos básicos del EMAI según el perfil del Titular, de la Unidad y la realización de actividades y el desarrollo de los trabajos que nos reportaron los encuestados.

Al efecto, utilizamos el cálculo de frecuencias en respuestas y un indicador de valor: el Valor Medio de Respuestas (VMR) que definimos en los próximos epígrafes.

Para el **segundo objetivo** nos basamos en la opinión del Titular a fin de corroborar si dicha función efectivamente se está realizando en la universidad bajo el esquema EMAI.

Interpretamos su valoración sobre los atributos de auditoría interna que se están cumpliendo y se llevan a cabo en la Unidad que él lidera.

Además del indicador de valor (VMR) usamos otro indicador que denominamos Proporción de Respuestas Favorables (PRF) para determinar el porcentaje del colectivo Titulares que responde favorablemente sobre un atributo determinado.

El **tercer objetivo** descansa en las respuestas que el colectivo Autoridades proporciona sobre el funcionamiento de la auditoría interna en su universidad bajo el enfoque moderno analizando el cumplimiento de los atributos básicos, desde su perspectiva como usuarios con la visión institucional más amplia. Las respuestas recibidas permiten identificar la percepción que éstas tiene sobre el desempeño de la función.

Para cumplir nuestro **cuarto objetivo**, analizamos, fundamentalmente, la valoración directa y puntual que emiten las Autoridades, el propio Titular de la Unidad y también la percepción que ambos tienen sobre cómo los auditados valoran a la Unidad.

Nuestro **quinto objetivo** se refiere al análisis de diversos factores que condicionan el desarrollo de la auditoría interna bajo el EMAI. Para alcanzarlo identificamos, a través de la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad, si los factores que proponemos como los más relevantes coinciden con los que los colectivos del estudio consideran como los de mayor trascendencia en el ejercicio de la auditoría interna bajo el enfoque moderno.

El análisis nos proporcionará su acuerdo con nuestra propuesta o su propia valoración jerarquizada.

Para los **tres últimos objetivos**, a manera de hipótesis, pretendemos añadir una perspectiva adicional de análisis a nuestro conocimiento sobre el desempeño de la auditoría interna en las universidades públicas.

Incursionamos en la identificación de las diferencias o coincidencias que pudieran existir entre las visiones de los principales usuarios de la función de auditoría interna medida a través de las Autoridades y del responsable directo de su realización.

Por este motivo, estos objetivos se circunscriben en la vertiente del Gap de expectativas entre quien es responsable directo de la función de auditoría interna y de quienes son los usuarios.

Para el efecto, realizamos la contrastación empírica de la opinión expresada respecto del actual funcionamiento de la auditoría interna bajo el enfoque EMAI.

En la contrastación de hipótesis utilizamos las herramientas estadísticas acordes al tamaño de nuestra muestra y el comportamiento estadístico de los datos.

Los ejercicios consisten en la contrastación del valor medio de las respuestas (media aritmética), partiendo de la hipótesis de que, en términos estadísticos, ambos grupos de respuestas pertenecen a una misma muestra y su valor medio o media aritmética no tiene diferencia significativa.

En síntesis, proponemos que la opinión de nuestros colectivos sobre los aspectos planteados, es prácticamente la misma.

De esta forma, para el **objetivo seis** retomamos los resultados sobre la percepción que separadamente emitieron los dos colectivos acerca de si la función de auditoría interna se lleva a cabo bajo el enfoque moderno, y en qué grado, dentro de la universidad.

Para el **objetivo siete**, con la misma metodología, contrastaremos la valoración que cada colectivo tiene sobre la auditoría interna, así como su percepción sobre la valoración que otorgan los departamentos auditados, a fin de identificar si entre éstas hay o no diferencias significativas cuando dicha valoración procede de uno u otro colectivo.

Finalmente, para el **objetivo ocho** llevaremos a cabo la prueba simultánea de contrastación sobre los diversos factores condicionantes que cada colectivo ha valorado, con su grado de impacto conforme a la escala de las respuestas.

El procesamiento estadístico, teniendo como eje a las categorías de Autoridad y de Titular, nos permite diferenciar el origen de las opiniones y, en consecuencia, su contrastación.

Es oportuno mencionar que en los análisis y contrastaciones utilizamos la misma metodología y fundamentos tanto para el grupo de las universidades públicas españolas como para el grupo de las universidades públicas mexicanas, en forma separada.

a) Escala de Likert

En una amplia parte de nuestro cuestionario las respuestas obtienen su valor de respuestas de acuerdo con la escala de Likert, para la cual definimos 5 posiciones de respuestas.

Las respuestas corresponden unívocamente a cinco valores: 1. Nada, 2. Muy Poco, 3. Poco, 4. Bastante y 5. Mucho (también utilizamos, para la congruencia contextual, las respuestas: 1. En total desacuerdo, 2. En desacuerdo, 3. Ni de acuerdo ni en desacuerdo; 4. De acuerdo, y 5. Totalmente de acuerdo).

b) Indicadores

Para considerar la respuesta general del colectivo utilizamos los siguientes elementos de cálculo:

- En el Apartado descripción, el cálculo del nivel de cumplimiento (%) de los atributos básicos corresponde a la participación porcentual de las respuestas que están de acuerdo con los “Términos de cumplimiento” ya enunciados. Es decir, calculamos qué proporción del total de Unidades del estudio se encuentran en la situación más idónea, cumpliendo los atributos, desde la perspectiva de nuestro modelo.

El nivel de cumplimiento de los atributos básicos tiene los rangos siguientes: Bajo <50%; $50\% \leq$ Medio <70%; Alto $\geq 70\%$.

- Para el Apartado opinión, utilizamos el indicador que denominamos “Proporción de Respuestas Favorables” (PRF) que resulta de sumar la participación porcentual de las respuestas “De acuerdo” y “Totalmente de acuerdo” respecto del total de las opciones de respuestas que recibe cada ítem o pregunta. El resultado es un porcentaje y su máximo valor es 100.

Esto se debe a que la estructura y el sentido de las preguntas de este apartado propician que, de las 5 opciones de respuestas, las que tienen los valores 4 y 5 presentan las mejores condiciones e impacto para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno (EMAI).

Este indicador simplifica y agiliza la interpretación sobre los resultados pero también reconocemos que omite detalles sobre las demás respuestas, razón por la que también revisamos el comportamiento de las demás respuestas.

El nivel de valoración en PRF tiene los rangos siguientes: Bajo <50%; $50\% \leq$ Medio <70%; Alto $\geq 70\%$.

Cuando analizamos la información univariable empleamos las medidas de frecuencias, de posición y dispersión, pero debido a que se registran múltiples respuestas a un mismo ítem, nuestros cálculos se apoyan en el indicador que denominamos Valor Medio de Respuestas (VMR).

El Valor Medio de Respuestas (VMR) es el indicador que resulta de promediar el valor de todas las respuestas que a un mismo ítem otorgan los entrevistados, de acuerdo a la escala de Likert definida. El resultado es un número absoluto entre 1 y 5.

Al interpretar estos resultados expresados con VMR nos referimos a alguno de los tres niveles factibles: negativo, bajo o desfavorable; neutro, medio o indiferente; o positivo, alto o favorable, en relación al grado alcanzado en el cumplimiento de atributos o en una valoración de opinión.

Los rangos son los siguientes: Bajo <2,5; $2,5 \leq$ Medio <3,5; Alto $\geq 3,5$.

Es evidente que este indicador, en estricto sentido, corresponde a la media aritmética como elemento estadístico; sin embargo le damos la presente connotación a fin de asociarla conceptualmente a la ponderación o énfasis de los resultados.

c) Recursos técnicos

El cuanto al instrumental técnico, el trabajo analítico requirió la utilización de las opciones de análisis y manejo de datos contenidas en el programa Excel, así como del Statistical Package for Social Sciences (SPSS) versión 15.

En las hipótesis que se contrastan estadísticamente utilizamos la prueba de Kolmogorov-Smirnov sobre distribución normal⁵ y la prueba estadística Alfa de Cronbach para identificar la consistencia interna y fiabilidad de nuestro cuestionario.

Adelantamos que los resultados nos llevaron a un escenario no paramétrico para la contrastación estadística de las hipótesis; verificamos que nuestro instrumento de investigación empírica, el cuestionario, sí tiene la necesaria consistencia interna y fiabilidad del conjunto y, finalmente, utilizamos la prueba no paramétrica U de Mann-Whitney⁶ para muestras pequeñas e independientes.

⁵ Esta prueba, para una muestra, consiste en un procedimiento de "bondad de ajuste"; puesto que permite medir el grado de concordancia existente entre la distribución de un conjunto de datos y una distribución teórica específica; en nuestro caso nos referimos a la distribución Normal (prueba estadística de Normalidad en el que se identifica el nivel de significancia Z; si Z es mayor a 0,05, la distribución es normal). De manera genérica, la prueba tiene como propósito señalar si los datos provienen de una población que tiene una distribución teórica especificada.

⁶ Señala Montoya (2008) que la prueba U de Mann-Whitney es una excelente alternativa a la *prueba t* sobre diferencias de medias. Este método fue originalmente propuesto por Wilcoxon (1945) para tamaños iguales de muestras. Posteriormente, Mann y Whitney (1947) desarrollaron el mismo procedimiento ampliándolo a tamaño de muestras desiguales e impulsaron que este procedimiento se aplique a muestras pequeñas.

3.8. RESULTADOS DEL ESTUDIO EMPÍRICO EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE ESPAÑA

España no escapa al perfil en el que la literatura científica sobre auditoría interna en las universidades públicas es extremadamente limitada.

En virtud de lo anterior fue muy conveniente hacer un esfuerzo previo a nuestro estudio formal, encaminado a lograr un mejor entendimiento y lo más actualizado posible sobre las estructuras y funciones que se han establecido en estas instituciones de educación superior, en torno al ejercicio de la auditoría interna.

3.8.1. ESTUDIO EXPLORATORIO EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS

Entre octubre de 2010 y enero de 2011 llevamos a cabo nuestro estudio exploratorio denominado “I Estudio sobre auditoría y control interno en las universidades españolas”.

A partir de la experiencia del trabajo de aproximación sobre las universidades públicas mexicanas a través de sus páginas web institucionales (Campos, *et, al.*, 2012), y valorando las limitaciones que esa modalidad presentó, decidimos realizar nuestro acercamiento a las universidades públicas españolas por medio de una breve encuesta remitida vía internet a los responsables de la Unidad.

Iniciamos el contacto directo con las fuentes primarias vía telefónica explicando el propósito del estudio a fin de lograr una mejor respuesta e información actualizada.

La encuesta electrónica se envió a 48 universidades públicas españolas y nuestro objetivo fue conocer cómo se realizaba la función de auditoría interna, en términos de su organización, funciones y atribuciones dentro de la universidad.

Esta investigación exploratoria nos sirvió para avanzar en la familiarización y conocimiento de las unidades que se identificaron como responsables de la auditoría interna o control interno y de sus condiciones de operación vigentes.

Con las respuestas de 26 universidades públicas, a través de las áreas que para las universidades de España calificamos genéricamente como “Unidad Responsable de la Supervisión del Control Interno” (Unidad), obtuvimos los siguientes principales resultados:

- Se reportaron 15 nombres distintos asignados a la unidad responsable de la supervisión del control interno, con 8 diferentes nombramientos para quien ocupa su titularidad (Titular).
- La dependencia orgánica indica que la Unidad se encuentra ubicada, principalmente, bajo la estructura del Gerente (48%) y del Rector (28%); en tanto que la dependencia funcional se concentra en el Rector por encima del Gerente (44% y 20% respectivamente).
- Del total de universidades que respondieron a la encuesta, solo en tres casos se depende orgánicamente del Consejo Social. De éstos, en dos casos con dependencia funcional del Consejo Social y uno del equipo rectoral.
- Entre los trabajos y actividades principales de las Unidades, ocupan las mayores menciones la *Planificación de actividades*, las tareas de *Fiscalización/ intervención* en el gasto, ingresos e inversiones y el *informe de actividades/memoria anual*, señalando la orientación sobre la actividad económico-financiera de las universidades como el aspecto más atendido.
- Entre las principales actividades que se supervisan, se hace énfasis en la *Fiscalización/intervención* (“*gastos, ingresos e inversiones*” y en “*todos los actos que deriven derechos y obligaciones económicas*”; en *Contratos, Procedimientos y en Mesas de Contratación*), actividades que confluyen hacia la fiscalización.
- Se identifican distintas modalidades de control, con pocos casos “*puros*”: “*A posteriori*” (4) y “*A priori*” (2), siendo la más frecuente la del tipo Mixto (75% de las Unidades).
- Entre las funciones y atribuciones identificadas como las más relevantes, destacan la *Fiscalización/Intervención* y el *Control interno* en su vertiente económico-financiera y presupuestal, manifestando menor atención al aspecto normativo y mucho menor a la economía, eficiencia y eficacia.
- La base legal de la función o su normativa se encuentra en primer lugar en los estatutos universitarios, seguidos de la Normativa universitaria en general (estatutos/ reglamento/organización).
- De 5 medios que se utilizan con mayor frecuencia para dar a conocer su normativa o funciones, la web universitaria es la más usual.
- En dotación de personal se contabilizó a 94 personas asignadas a 24 Unidades que respondieron a esta pregunta, lo que arroja un promedio de 3,9 personas trabajando en la Unidad.

Aún cuando en las universidades públicas se manifiesta la utilización de las “*técnicas de auditoría*”, como lo señala la normativa aplicable (LOU, 2007), a través de las respuestas

obtenidas se percibe la existencia de importantes diferencias en la interpretación que entre estas instituciones se le da a la auditoría interna.

A nivel general, el estudio exploratorio evidenció que en las unidades de auditoría interna/control interno de las universidades públicas de España es común tener escasa dotación de recursos humanos; bajo nivel de interrelación con los órganos de autoridad colegiados, particularmente con el Consejo Social y alta prioridad de las funciones hacia la vertiente fiscalizadora y de cumplimiento de legalidad.

En resumen, a través de nuestro estudio exploratorio no encontramos elementos que permitan constatar el ejercicio de la auditoría interna bajo un concepto moderno.

3.8.2. POBLACIÓN Y MUESTRA DEL ESTUDIO

a) Población del estudio

Nuestra población de estudio está definida por las universidades públicas de España (en adelante U. España) registradas en el directorio de la Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas (CRUE).⁷

En la tabla 3.9 se enlistan las universidades públicas objeto del estudio.

⁷ No se incluyó a la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (UIMP), Organismo Autónomo del Ministerio de Educación y Ciencia, la cual manifestó, a través de la gerencia que no participaría en la investigación.

Tabla 3.9
Universidades públicas de España

1	Universidad de Alcalá	25	Universidad de León
2	Universidad de Alicante	26	Universidad de Lleida
3	Universidad de Almería	27	Universidad de Málaga
4	Universidad Autónoma de Barcelona	28	Universidad Miguel Hernández de Elche
5	Universidad Autónoma de Madrid	29	Universidad de Murcia
6	Universidad de Barcelona	30	Universidad de Oviedo
7	Universidad de Burgos	31	Universidad Pablo de Olavide
8	Universidad de Cádiz	32	Universidad del País Vasco
9	Universidad de Cantabria	33	Universidad Politécnica de Cataluña
10	Universidad Carlos III de Madrid	34	Universidad Politécnica de Cartagena
11	Universidad de Castilla La Mancha	35	Universidad Politécnica de Madrid
12	Universidad Complutense de Madrid	36	Universidad Politécnica de Valencia
13	Universidad de Córdoba	37	Universidad Pompeu Fabra
14	Universidad de Extremadura	38	Universidad Pública de Navarra
15	Universidad de Girona	39	Universidad Rey Juan Carlos
16	Universidad de Granada	40	Universitat Rovira i Vigili
17	Universidad de Huelva	41	Universidad de Salamanca
18	Universidad de Islas Baleares	42	Universidad de Santiago de Compostela
19	Universidad de Jaén	43	Universidad de Sevilla
20	Universidad Jaume I de Castellón	44	Universidad de Valencia
21	Universidad de A Coruña	45	Universidad Nacional de Educación a Distancia
22	Universidad de La Laguna	46	Universidad de Valladolid
23	Universidad de La Rioja	47	Universidad de Vigo
24	Universidad de Las Palmas de Gran Canaria	48	Universidad de Zaragoza

Fuente: Fuente: Elaboración propia con datos del Directorio de la CRUE, 2011.

A los integrantes de nuestros dos colectivos y a las unidades u oficinas que participan de la investigación desde las universidades públicas de España se les asigna una amplia variedad de nombres (puestos o nombramientos) (tabla 3.10).

Tabla 3.10
Colectivos y Unidades de la población: cargos o nombramientos

	Colectivo Autoridades	Colectivo Titulares	Unidad
Universidades públicas españolas (U. España)	Rector; Vicerrector de Economía/Infraestructura; Gerente; Presidente del Consejo Social; Secretario del Consejo Social.	Jefe de Servicio; Auditor Interno; Director; Interventor; Interventor-Auditor; Jefe de Área; Jefe de Oficina; Subdirector.	Área de Control interno; Área de Organización y Planificación; Auditoría interna; Dirección Económico-Financiera; Gabinete de Auditoría Interna y Control interno; Intervención; Oficina de Control Presupuestario; Oficina de Control interno, Riesgos y Responsabilidad Social; Oficina de Planificación Estratégica y Auditoría; Oficina de Control Interno; Servicio de Auditoría Interna; Servicio de Control interno; Servicio de Control y Auditoría Interna; Servicio de Control; Servicio de Control y Contabilidad; Servicio de Economía, Patrimonio y Contratación; Órgano Técnico de Auditoría y Control internos; Servicio de Control de Gestión. Unidad de Control Interno.

Fuente: Elaboración propia.

Nuestra población de estudio quedó cualitativa y cuantitativamente definida dentro de las universidades públicas de España por el Colectivo Autoridades y por el Colectivo Titulares a

quienes se les envió el cuestionario para su cumplimentación (tabla 3.11) a partir de su ubicación en los directorios institucionales.⁸

Tabla 3.11
Población de estudio

POBLACIÓN		
Cuestionarios enviados		
Universidades/ Unidades*	Colectivos	
	Autoridades	Titulares
48	136	48

*Cada universidad tiene una sola Unidad, objeto del estudio.
Fuente: Elaboración propia.

b) Muestra del estudio

Una vez enviada por correo electrónico la carta-invitación para participar en el estudio correspondiente y el enlace electrónico para tener acceso a nuestro cuestionario se implantó el proceso de seguimiento, control e impulso a fin de obtener el mayor número de respuestas por la misma vía.

Las respuestas recibidas al cuestionario definieron el número y perfil de las muestras de investigación, por lo que durante el proceso y al cierre de la etapa de recogida de datos se registró, con toda precisión, a quienes habían respondido el cuestionario.

De la población definida como universidades públicas de España obtuvimos una muestra total equivalente al 34,6% del colectivo Autoridades y al 50% del colectivo Titulares (tabla 3.12), lo que en conjunto representó 81,3% de las universidades públicas de la población considerada para el estudio.

Tabla 3.12
Población y muestra. Universidades públicas de España

POBLACIÓN			MUESTRA			% Respuesta		
Cuestionarios enviados			Respuestas recibidas					
Universidades/ Unidades*	Colectivos		Universidades/ Unidades*	Colectivos		Universidades/ Unidades*	Colectivos	
	Autoridades	Titulares		Autoridades	Titulares		Autoridades	Titulares
48	136	48	39	47	24	81,3	34,6	50,0

*A cada Universidad/Unidad corresponde un solo Titular, pero varias Autoridades.
Fuente: Elaboración propia.

⁸ Se consultaron las páginas web institucionales y las bases de datos utilizadas en los estudios exploratorios realizados con anterioridad. Adicionalmente se consultó el directorio de la Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas (CRUE).

Hacemos notar que a cada Universidad/Unidad corresponde un Titular, pero del colectivo Autoridades pueden recibirse varias respuestas provenientes de la misma universidad.

La muestra representa un porcentaje importante del total de la población definida y mantienen un perfil semejante en cuanto a la presencia de las universidades por el tamaño de su matrícula,⁹ considerando a ésta como una variable *proxy* de su dimensión.

Para analizar la composición de la muestra obtenida (U. España), la conformamos en cuatro grupos según su matrícula (número de estudiantes) registrada en un mismo ciclo escolar¹⁰ (A: Muy grande; B: Grande; C: Mediana; D: Pequeña).

Los rangos de matrícula fueron definidos a partir del agrupamiento de las universidades de manera que tengan la suficiente amplitud para garantizar que en cada grupo se incorporen universidades homogéneas por su tamaño.

Observamos que la muestra de U. España presenta un adecuado reflejo del total de la población de universidades públicas españolas, ya que el perfil de composición proporcional respecto a la matrícula es muy similar al del conjunto de universidades al que enviamos el cuestionario (tabla 3.13)

Tabla 3.13
Grupos de universidades públicas que integran la muestra

Grupos de universidades públicas que integran la muestra									
Población U. España	Universidades a las que se envió el cuestionario		Universidades que respondieron						
			Universidades		Respuestas del colectivo Autoridades		Respuestas del colectivo Titulares		
Grupo	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	Rango de matrícula
A	4	8,3	3	7,7	2	4,3	1	4,2	De 50.000 en adelante
B	14	29,2	14	35,9	17	36,2	10	41,7	Entre 25.000 y 49.999
C	22	45,8	15	38,5	20	42,6	9	37,5	Entre 10.000 y 24.999
D	8	16,7	7	17,9	8	17,0	4	16,7	Hasta 9.999
Total	48	100,0	39	100,0	47	100	24	100	

Grupo: Tamaño de la universidad con base en la matrícula estudiantil total: A: Muy grande; B: Grande; C: Mediana; D: Pequeña

Fuente: Elaboración propia, con datos de matrícula de U. España en el ciclo 2008/2009 (CRUE, 2010).

El registro indica que se obtuvo respuesta de ambos colectivos de una misma universidad en 20 casos y en total se logró obtener la participación de 39 universidades (81,3%) de las 48 encuestadas.

⁹ Hemos planteado esta variable relacionada con el tamaño de las universidades a fin de simplificar la interpretación de la magnitud de la institución, en cuya medición se pueden involucrar otras variables más complejas, tales como el presupuesto anual, la plantilla de personal, la oferta educativa, etc. Nuestro sustento para esta propuesta es que una mayor matrícula escolar se acompaña de un mayor esfuerzo organizacional, mayores recursos de diversas modalidades y más complejidad para su debida atención.

¹⁰ Se incorporan las cifras de matrícula publicadas en "La Universidad Española en Cifras", publicado por CRUE, 2010, considerando al total de alumnos de grado del ciclo 2008/2009.

3.8.3. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 1: EXISTENCIA DE LA FUNCIÓN BAJO EL EMAI

Objetivo 1: Conocer si existe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Para alcanzar este objetivo, analizaremos las 3 Cuestiones de investigación que le corresponden.

3.8.3.1. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₁. PERFIL DEL TITULAR

Cuestión de investigación C₀₁: El perfil del Titular satisface los atributos básicos para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Atributos asociados

Como punto de partida presentamos los seis atributos que hemos determinado como los asociados a los Titulares de cada Unidad¹¹ respecto de la **Cuestión de investigación C₀₁**, acompañados de sus términos de cumplimiento (tabla 3.14).

Tabla 3.14
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₁

Atributos	Clave	Elemento MAI	Términos de cumplimiento
I.2. Nombre de la Unidad	UNID	IO	Auditoría/Dirección
I.3. Nombre del cargo que ocupa el Titular	TCARGO	IO	Auditor/Director
I.4. ¿Es Auditor Interno Certificado?	TAIC	AC	SÍ
I.6. ¿Cuál es su máximo nivel de estudios?	TFORMA	AC	Cualquier grado (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingeniería)
I.7. Años que lleva trabajando en la universidad	TUNIV	AC	Más de 5 años
I.9. Años que lleva desarrollando la función de auditoría interna dentro de la universidad	TFUNAI	AC	Más de 5 años

Fuente: Elaboración propia.

¹¹ La clave de identidad asignada a cada Unidad (UNID) está vinculada a la identidad de la institución universitaria (UNIV). En el nombre de este Bloque omitimos el término "Identificación" debido a que estos datos no serán procesados.

a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

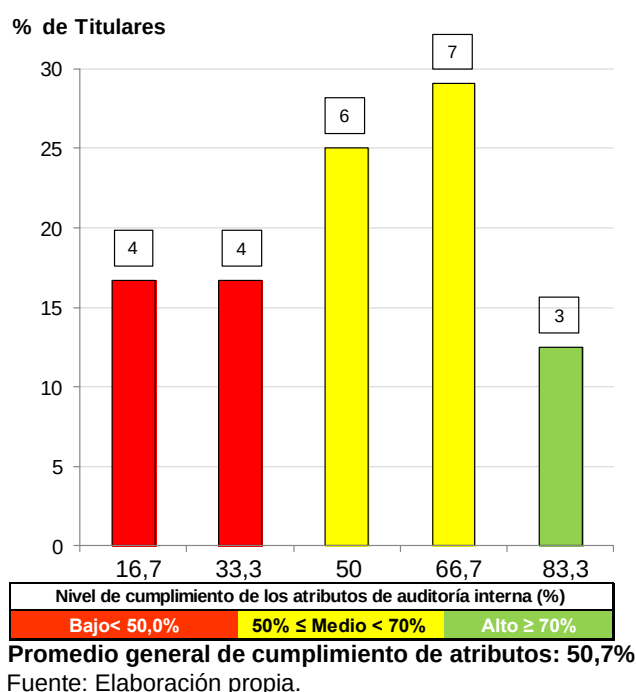
En la figura 3.7 se recogen, en cifras promedio, los atributos cumplidos por los Titulares de las Unidades, de acuerdo a las respuestas del bloque I. Perfil del Titular.

En esta gráfica, de acuerdo al eje vertical, cada barra representa el porcentaje de Titulares que logra un determinado nivel de cumplimiento (registramos su número absoluto en el cuadro adicionado a la parte superior de la barra). El eje horizontal señala el porcentaje promedio de cumplimiento alcanzado por estos Titulares, en el conjunto de los 6 atributos analizados.

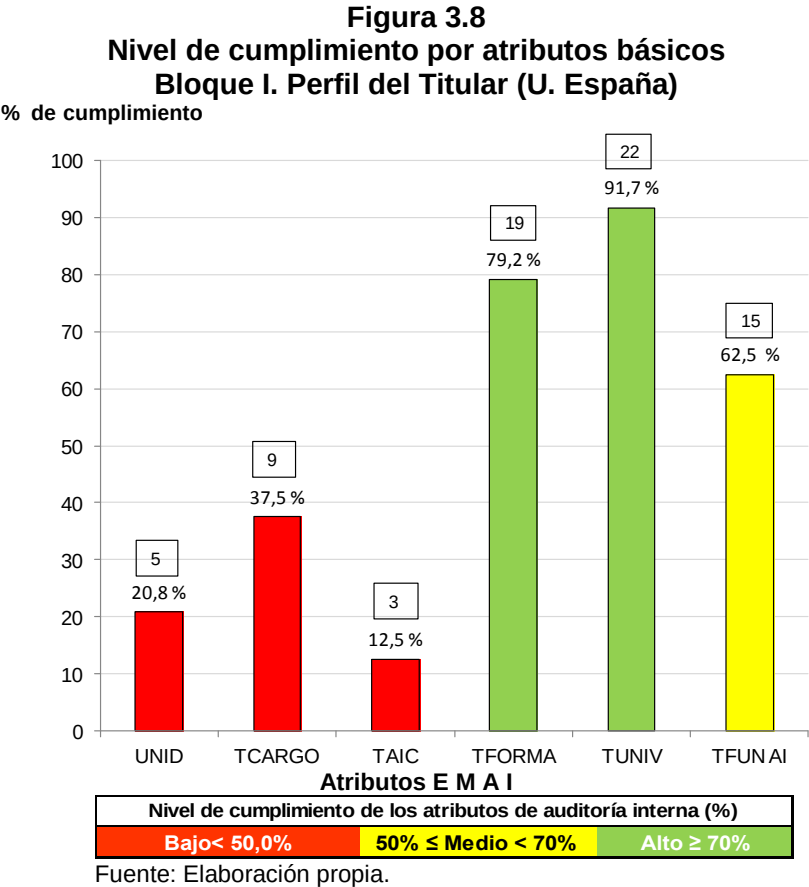
El resultado general es que solo 3 de los 24 Titulares alcanzan un nivel “Alto” de cumplimiento de atributos básicos, estando otros 13 con porcentajes aceptables en el nivel medio (entre 50,0% y hasta 66,7% de cumplimiento de los atributos).

Debido a que 8 de los 24 Titulares no alcanzan un cumplimiento mínimo aceptable, el conjunto se ubica en el promedio general de 50,7% de cumplimiento.

Figura 3.7
Nivel de cumplimiento de atributos básicos de los Titulares
Bloque I. Perfil del Titular (U. España)



Si revisamos los resultados por atributo obtenemos la figura 3.8.



Apoyándonos en esta gráfica así como en los datos de la tabla 3.15, algunos comentarios de particular interés son los siguientes:

En general, en los nombres asignados a la Unidad (UNID) se observa la escasa existencia de las denominaciones que incluyan el término “auditoría” (20,8%), dentro de las cuales se encuentra “auditoría y control interno” con frecuencia de 16,6%, así como “auditoría interna” con 4,2%.

En cuanto a los cargos o nombramientos específicos del Titular (TCARGO) que también se ubican en un nivel bajo de cumplimiento, solamente 37,5% incluyen el término “auditor” (12,5%) o el de “director” (25,0%). Asumimos que este último nombramiento corresponde a un nivel de alto rango en la universidad.

Identificamos que el nombramiento más usual para el Titular de la Unidad es “Jefe del Servicio” y el nombre más frecuente de la Unidad es “Servicio de Control interno”.

El atributo básico de perfil que menos cumplen los Titulares es el de contar con la certificación de auditor interno (TAIC), el cual únicamente lo satisfacen 3 Titulares (12,5%).

Hacemos notar que 2 de los 3 Titulares que manifiestan ser Auditores Internos Certificados (CIA) tienen formación académica en el área jurídica.

En la revisión de sus cuestionarios pudimos ver que el valioso atributo de la certificación mencionada no permitió a estos Titulares superar el nivel medio de cumplimiento, principalmente porque uno de ellos no cuenta con la suficiente experiencia en el cargo ni en la institución, y los otros 2 ostentan nombramientos que no se ubican en una posición jerárquica de suficiente nivel y la designación de su Unidad no se identifica con la función de auditoría interna.

Contrario a esto es interesante observar, en el detalle de las respuestas, que los tres Titulares que logran los más altos niveles de cumplimiento de atributos no alcanzan el 100% debido a que no son Auditores Internos Certificados (CIA).

De cualquier manera, lo más común entre los Titulares es la formación académica relacionada con la función, pero no cuentan con la Certificación mencionada.

Los grupos mayoritarios de Titulares que tienen en común un perfil profesional tienen el grado académico de ciencias económicas (37,5%), de administración de empresas (25%) y derecho (16,5%). Pero algunos Titulares, en el momento de la investigación, mencionaron tener grados profesionales cuya especialidad era poco cercana a las funciones de la Unidad, tales como geografía e historia; filosofía y letras, y ciencias químicas.

Es claro que los atributos relacionados con la antigüedad, tanto en la universidad (TUNIV) como en el desempeño de la función (TFUNAI) son los atributos que más se cumplen.

El 91,7% de los Titulares lleva más de 5 años trabajando en la universidad, con mayor peso en el rango de más de 15 años. Este atributo es consistente con el rango de edades, en el cual destacan los que tienen de 46 años en adelante (70,8%).

Los Titulares de Unidad que obtuvieron los niveles más bajos en el promedio de cumplimiento de atributos básicos únicamente cumplen el atributo de la antigüedad suficiente en la institución (TUNIV) pero no cuentan con ningún otro atributo que les identifique con la disciplina.

Por último, observamos que la antigüedad laboral en estas instituciones se acompaña del hecho de que son pocos los que han desempeñado funciones de auditoría interna en ámbitos distintos a la universidad (TFUNOTRA).

Tabla 3.15
Respuestas de particular interés
Bloque I. Perfil del Titular

Atributo			Elemento EMAI		Frecuencias sobre particularidades de mayor interés		
			Clave	Tipo	Respuesta	(%)	
Nombre de la Unidad			UNID	IO	B	Servicio de Control interno	41,7
						Auditoría interna (4,2%); Auditoría y Control interno (16,6)	20,8
Cargo (Nombre del cargo)			TCARGO	IO	B	Director (25%), Auditor interno (12,5%)	37,5
						Jefe del Servicio	33,3
Certificación (Auditor Interno Certificado. CIA)			TAIC	AC	B	Sí es CIA	12,5
Edad			TEDAD		p	36 a 45 años	25,0
						46 a 55 años	50,0
						Más de 55 años	20,8
Formación académica			TFORMA	AC	B	Ciencias Económicas (37,5%), Admón. de Empresas (25%), Derecho (16,6%)	79,2
						Otras: Geografía e Historia, Filosofía y Letras, Química	20,8
Máximo nivel de estudios			TGRADO		MR	Grado	79,2
						Posgrado	20,8
Experiencia (Rango en años)	Trabajando en la Universidad	TUNIV	AC	B	6 a 10 años (8,3%), 11 a 15 años (16,7%), Más de 15 años (66,6%)	91,7	
	Como Titular de la Unidad	TUNID		MR		1 a 5 años	41,7
					6 a 10 años	29,2	
	Con funciones de AI en la universidad	TFUNAI	AC	B	6 a 10 (33,3%), 11 a 15 años (12,5%), Más de 15 años (16,7%)	62,5	
					De 1 a 5 años (29,2%), menos de 1	37,5	
	Con funciones de AI o relacionadas, en otras entidades	TFUNOTRA		MR	Menos de 1 año	54,2	
1 a 5 años					16,7		
Máximo nivel de estudios			TGRADO		MR	Grado	79,2
						Posgrado	20,8
Experiencia (Rango en años)	Trabajando en la Universidad	TUNIV	AC	B	6 a 10 años (8,3%), 11 a 15 años (16,7%), Más de 15 años (66,6%)	91,7	
	Como Titular de la Unidad	TUNID		MR		1 a 5 años	41,7
					6 a 10 años	29,2	
	Con funciones de AI en la universidad	TFUNAI	AC	B	6 a 10 (33,3%), 11 a 15 años (12,5%), Más de 15 años (16,7%)	62,5	
					De 1 a 5 años (29,2%), menos de 1 año (8,3%)	37,5	
	Con funciones de AI o relacionadas, en otras entidades	TFUNOTRA		MR	Menos de 1 año	54,2	
1 a 5 años					16,7		

B: Atributo básico; MR: Atributo muy recomendable; P: Atributo de perfil.
Fuente: Elaboración propia.

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₁

Nuestra conclusión y los argumentos correspondientes sobre la **Cuestión de investigación C₀₁** se resumen en los siguientes puntos:

El perfil del Titular satisface los atributos básicos para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno en un nivel medio, pero en un entorno de actuación relativamente limitativo.

- a) Los Titulares de Unidad se ubican, en general, en el nivel medio de cumplimiento de los atributos básicos al lograr el 50,7% en nuestra escala de valoración. Con los mejores resultados, sólo tres Titulares (16,7%) alcanzan el 66,6% de cumplimiento de los atributos básicos y uno el 50%.
- b) Los atributos cumplidos en un nivel alto se refieren a la antigüedad laboral en la universidad (91,7%) y a la formación académica relacionada con el desempeño de la función (79,2%). En el nivel medio encontramos a la experiencia en el desarrollo de la función de auditoría interna dentro de la universidad (62,5%).
- c) Entre los atributos que no cumplen satisfactoriamente los Titulares están, en primer lugar, el contar con la Certificación de Auditor Interno, seguido de los atributos que hacen referencia a la identidad tanto de la Unidad como del nombramiento o cargo del Titular, cuyas denominaciones están asociadas a la función de auditoría interna dentro de la Unidad y a un nivel jerárquico elevado.

Aunque los atributos de formación académica y experiencia se satisfacen, debemos puntualizar que el nivel medio alcanzado está básicamente determinado porque el Titular no cuenta con la certificación de auditor interno que consideramos de cumplimiento indispensable, y su nombramiento y el de la Unidad no se relacionan sólidamente con la auditoría interna o no manifiestan una jerarquía suficiente de reporte a las autoridades colegiadas de la universidad más altas.

Estos atributos que no se cumplen satisfactoriamente son los que en gran parte imprimen identidad y presencia institucional a la función que se desempeña y, según el modelo conceptual que sustentamos, fortalecen la capacidad técnica y la necesaria objetividad e independencia del Titular en su papel de auditor interno.

3.8.3.2. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₂. PERFIL DE LA UNIDAD

Cuestión de investigación C₀₂: El perfil de la Unidad de auditoría interna satisface los atributos básicos que corresponden al enfoque moderno.

El bloque II.1. Perfil de la Unidad de nuestro cuestionario está centrado en conocer las características de la Unidad, entendiendo a ésta como equipo de trabajo que incluye al propio Titular y a sus colaboradores; por lo que los atributos se relacionan con algunas características del Titular y de los demás integrantes.

Atributos asociados

La tabla 3.16 registra los 18 atributos asociados a la **Cuestión de investigación C₀₂**.

Tabla 3.16
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₂

Atributo	Clave	Elemento MAI	Términos de cumplimiento
II.1.1. El cargo del Titular de la Unidad se ocupa por: concurso o por designación	TITNOMBRA	IO	Concurso-oposición
II.1.2. ¿Quién propone al candidato para ser el Titular de la Unidad?	TPROP	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Junta de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.3. ¿Quién designa al Titular de la Unidad?	TDES	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Junta de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.4. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad?	COLTC/ COLTP	AC	Más de 3
II.1.6. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad, por cada rango de experiencia en auditoría?	COLEXPER	AC	Cualquiera número, en rangos de más de 5 años
II.1.7. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en su Unidad por cada nivel de estudios?	COLFORMA	AC	Cualquiera número, con grado universitario (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingenierías), en el rango correspondiente
II.1.10. ¿A quién reporta funcionalmente la Unidad?	REPFUN	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Junta de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.11. ¿Tiene su universidad un estatuto de auditoría interna?	EST	IO	Sí
II.1.11.1. ¿Quién elabora el estatuto de auditoría interna?	ESTELAB	IO	Auditoría (La Unidad)
II.1.11.2. ¿Quién aprueba el estatuto de auditoría interna?	ESTAPROB	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Consejo de Gobierno, Junta de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.12. ¿Cuál es el carácter de su difusión?	ESTDIFU	VA	Interna y externa
II.1.13. ¿Cómo se tiene acceso a la consulta del estatuto de auditoría interna?	ESTACCES	VA	Web pública/ Otro libre
II.1.14. ¿Cuenta la Unidad con un programa o plan de trabajo anual?	PLAN	O	Sí
II.1.14.1. ¿Quién elabora el programa o plan anual de Trabajo?	PLANELAB	IO	Auditor interno /General/ (La Unidad)

II.1.14.2. ¿Quién aprueba el programa o plan anual de Trabajo?	PLANAPROB	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Junta de Gobierno, etc.)
II.1.16. ¿La Unidad elabora una memoria/informe anual sobre el grado de cumplimiento del programa o plan anual de Trabajo?	MEM	EM	Sí
II.1.17. ¿Cuál es el carácter de la difusión de la memoria/informe anual?	MEMDIFU	VA	Interna y externa
II.1.18. ¿Cómo se accede a la consulta de la memoria/informe anual?	MEMACCES	VA	Web pública / Otro de libre acceso

Fuente: Elaboración propia.

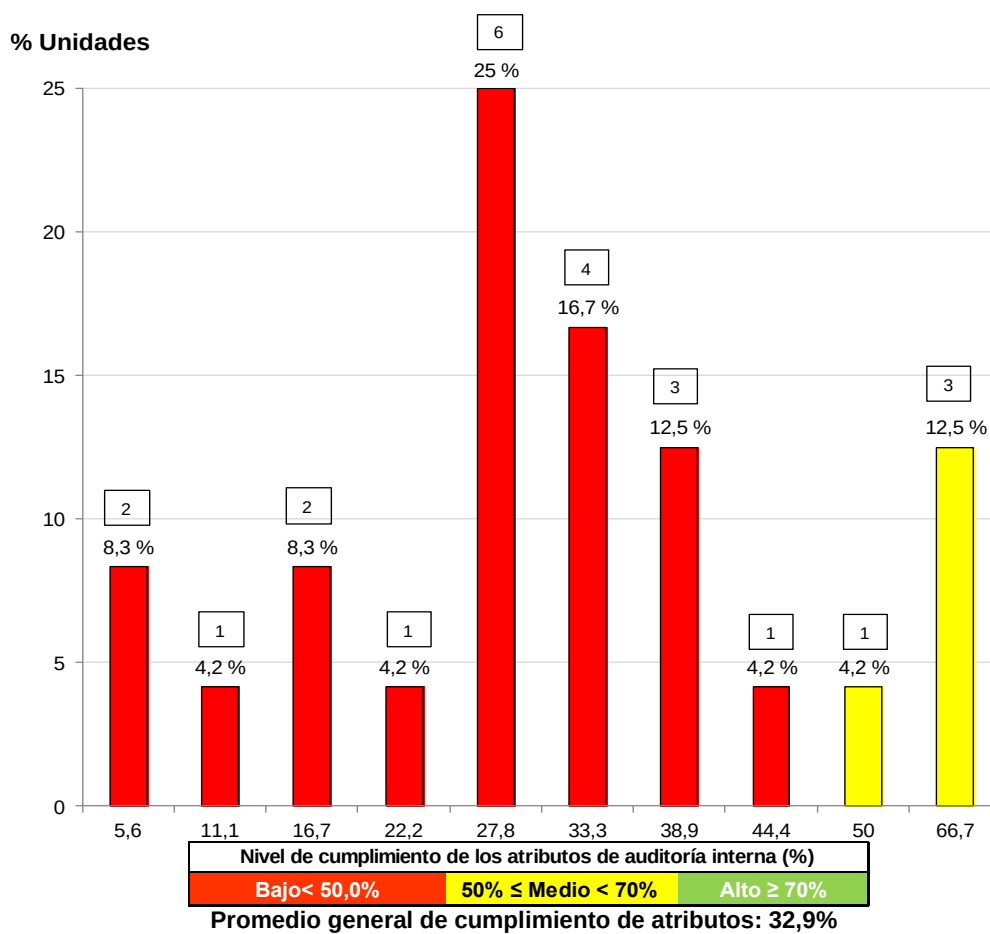
a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

La posición relativa en el cumplimiento de atributos básicos se resume en la figura 3.9, en la que podemos apreciar que entre los mejores resultados, solo 4 de las Unidades (16,7%) están ubicadas entre el 50% y el 66,7% de nivel de cumplimiento.

Elemento común de 3 de las Unidades con los mejores resultados es tener un estatuto de auditoría interna (EST), el cual se reporta que es elaborado por la propia Unidad (ESTELAB) y aprobado en el seno de un órgano colegiado (ESTAPROB).

Esta configuración de resultados lleva a que las Unidades, en su conjunto, alcancen el promedio general de cumplimiento de los atributos básicos del 32,9%, lo que indica que, como equipo de trabajo, tiene un bajo nivel para el óptimo desempeño de la auditoría interna en su enfoque moderno.

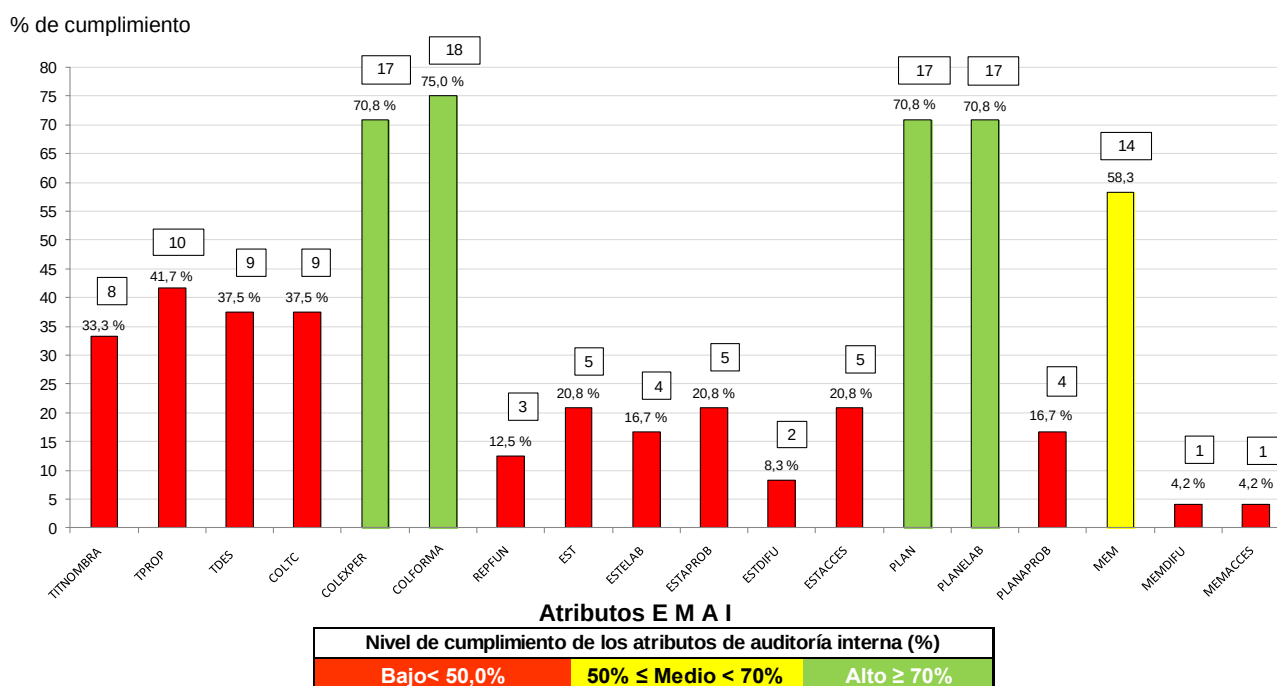
Figura 3.9
Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades
Bloque II.1. Perfil de la Unidad (U. España)



Elaboración propia.

Con énfasis en cada uno de los atributos, la figura 3.10 nos aporta el porcentaje de cumplimiento logrado por las Unidades (se indica el número absoluto de Unidades en el cuadro superior de cada barra).

Figura 3.10
Nivel de cumplimiento por atributos básicos
Bloque II.1. Perfil de la Unidad (U. España)



Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 3.17 se presenta el detalle de las respuestas más relevantes asociadas al perfil de la Unidad.

Tabla 3.17
Respuestas de mayor frecuencia sobre atributos básicos
Bloque II.1 Perfil de la Unidad

	Atributo		Elemento EMAI		Frecuencias sobre particularidades de mayor interés	
		Clave		Tipo	Respuesta	(%)
Nombramiento al Titular	Tipo de nombramiento (Concurso o designación libre)*	TITNOMBRA	IO	B	Por designación libre	66,7
					Por Concurso-oposición	33,3
	Quien lo propone para el cargo	TPROP	IO	B	Rector	33,3
					Gerente	20,8
					Consejo Social (8,3%), Proceso de selección (33,4)	41,7
					Vicerrector	4,2
	Quién lo designa	TDES	IO	B	Rector	50,0
					Gerente	8,3
					Consejo de Gobierno / Procedimiento selección	37,5
					Vicerrector	4,2

Colaboradores de la Unidad	Tipo de jornada (Eventual o de tiempo completo)		COLTC/COLTP	AC	B	Unidades con más de 3 colaboradores de tiempo completo	37,5		
	Edad (Rango de años) (COLEDAD):		(COLEDAD) COLM25/55)		P	36 a 45 años	40,5		
						46 a 55 años	25,7		
						Entre 25 y 35 años	17,6		
						Más de 55 años	16,2		
	Experiencia en auditoría (Rango de años)		(COLEXPER)	AC	B	Más de 5 años	70,8		
	Formación académica (COLFORMA)		COLADMON/ COLCONT/DER/IN G/DIPL/COLNOUN	AC	B	Unidades con colaboradores con grado profesional acorde a la función	75,0		
Grados en las Unidades: Economía (16,2%) Derecho (14,7%), Admón. de empresas (10,3%)						41,2			
No universitarios (17,6%) y Otras profesiones (41,2%)						58,8			
		COLPOS		MR	Posgrado	4,1			
Certificación (Auditor Interno Certificado, CIA)		COLAIC		MR	Sí son CIA	4,1			
La Unidad	Tipo de reporte	Orgánico	REPORG		MR	Rector	41,7		
						Gerente	41,7		
						Consejo Universitario	12,5		
						Vicegerente	4,1		
		Funcional	REPFUN	IO	B	Rector	50,0		
						Gerente	25,0		
	Consejo Social (8,3%) Comité de auditoría (4,2%)					12,5			
	Vicerrector y Vicegerente					12,5			
	Estatuto de Auditoría Interna (EAI)	Se tiene o no se tiene EAI		EST	IO	B	Sí se tiene EAI	20,8	
		Quién lo elabora		ESTELAB	IO	B	No se tiene EAI	79,2	
		Quién lo aprueba		ESTAPROB	IO	B	La Unidad	16,7	
		Cuál es el carácter de si difusión	ESTDIFU	VA	B	Consejo de Gobierno (12,5%), Consejo Social (4,2%), Consejo Social y Consejo de Gobierno (4,1%)	20,8		
						Interna	12,5		
		Cómo se tiene acceso a su consulta	ESTACCES	VA	B	Interna y externa	8,3		
						Web pública	20,8		
							Intranet universitaria	8,4	
	La Unidad	Programa de Trabajo Anual (PTA)	Se tiene o no se tiene PTA		PLAN	O	B	Sí se tiene PTA	70,8
								No se tiene PTA	29,2
Quién lo elabora			PLANELAB	IO	B	La Unidad	70,8		
Quién lo aprueba			PLANAPROB	IO	B	Rector	37,5		
						Gerente y Vicegerente	12,5		
						Consejo Social (12,5%), Consejo de Gobierno (4,2%)	16,7		
						No se somete a aprobación	4,2		
Cuántas modificaciones se hacen			PLANMODIF		P	Muy pocas	35,3		
						Pocas	23,3		
						Algunas	23,3		
						Ninguna	17,7		
Memoria o Informe Anual del PTA		Se elabora o no la Memoria o Informe anula del PTA		MEM	EM	B	Sí se elabora	58,3	
							No se elabora	41,7	
		Cuál es el carácter de su difusión	MEMDIFU	VA	B	Interna	54,1		
						Interna y externa	4,2		
		Cómo se tiene acceso a su consulta	MEMACCES	VA	B	Solicitud oficial	25,0		
						Intranet universitaria	16,7		
						Web pública	4,2		
					Otro	12,5			

* El resultado porcentual se considera como el 100% para calcular el % de las demás respuestas asociadas.

Fuente: Elaboración propia.

Nombramiento del Titular. Al revisar los resultados por atributo notamos que el nombramiento del Titular mediante concurso (TITNOMBRA) solo se satisface en la tercera parte de las Unidades.

Sería deseable una mayor práctica de este procedimiento que contribuye a que los auditores internos tengan una actitud imparcial y neutral, y además se encuentren en mejores condiciones para evitar cualquier conflicto de intereses.

El procedimiento “por designación” es el más frecuente, y el origen de la propuesta de dicho nombramiento (TPROP) y su designación (TDES) también están bastante ajenos a los órganos colegiados.

Cuando el nombramiento es directo (66,7%) más de la mitad de las propuestas las realiza una autoridad unipersonal, ejerciendo el Rector la facultad de la designación en la mayoría de los casos, y en menor medida el Gerente.

Nivel de reporte. Es posible que, como consecuencia de lo anterior, el reporte funcional hacia las autoridades colegiadas (REFUN) no sea fácil de ser cumplido adecuadamente. Sólo 3 de las 24 Unidades (12,5%) se encuentran en esta condición favorable.

El reporte orgánico hacia autoridades colegiadas tuvo el mismo nivel de respuesta.

Personal de apoyo. Un aspecto importante para la realización efectiva del trabajo es el personal con el que cuenta la Unidad.

La experiencia en auditoría de los colaboradores (COLEXPER) es un atributo básico cubierto debido a que un importante número de Unidades se apoya en colaboradores que ha desarrollado la función durante más de 5 años.

Lo anterior es congruente con el promedio de edades que más domina, ubicado en el rango de 36 a 45 años (40,5%). Observamos que la participación porcentual de los rangos de edad disminuye a medida que éstos son cada vez mayores, lo que sugiere la incorporación de personal cada vez más joven a la Unidad.

La formación académica que se registra, con perfiles de ciencias contables, económicas, gestión de empresas, ciencias sociales y jurídicas, cumple el nivel satisfactorio como grado académico compatible con el desempeño de la función de auditoría interna (COLFORMA);

no obstante, existen posibilidades de mejora, particularmente porque en varias Unidades hay colaboradores sin grado universitario.

Todo el personal adscrito a las Unidades es de tiempo completo, pero mientras que en el estudio exploratorio el promedio de estos colaboradores era de 3,9 personas por Unidad, ahora se manifiesta una ligera disminución al ubicarse en 3,6 (COLTC).

Estatuto de auditoría interna. La información indica que el estatuto de auditoría interna (EAI) que institucionaliza y define el alcance de la función solo existe en la quinta parte de las Unidades (20,8%), elaborado en la mayoría de las veces por ellas mismas y autorizado siempre por un órgano de autoridad colegiado.

Difusión y acceso. Pero su difusión, en las pocas veces que éste existe, se da mayormente con carácter interno; consecuentemente, la comunicación y acceso al estatuto no se manifiesta como un asunto con tratamiento relevante (ESTDIFU y ESTACCES), lo que limita la contribución y la presencia institucional de la Unidad, al igual que sucede con la memoria del plan o programa anual de auditoría.

Plan de trabajo y memoria. Sobre las actividades más importantes, en el estudio exploratorio formulado meses atrás se señalaba que la planificación era una de las principales tareas de las Unidades consultadas.

No obstante, la información actual indica que aunque sí existe un documento interno (PLAN) elaborado por las propias Unidades (PLANELAB, 70,8%), ocurre que muy pocos de estos documentos están formal y debidamente autorizados por las altas autoridades (PLANAPROB, 16,7%).

El plan de auditoría interna, por la poca difusión y acceso sobre sus resultados, parece consolidarse como un instrumento de uso prácticamente exclusivo dentro de la Unidad, sin la debida presencia e impacto institucional.

También es notable que más de la mitad de la Unidades afirma que se formula la memoria anual de las actividades, en la que se exponen los avances del plan o programa institucional de auditoría (MEM, 58,3%), pero únicamente el 4,2% de la Unidades manifiesta acciones de difusión y de libre acceso para su consulta por parte de los usuarios externos (MEMDIFU y MEMACCES).

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₂

Nuestra conclusión sobre la **Cuestión de investigación C₀₂** y los resultados más destacados son los siguientes:

El perfil de la Unidad de auditoría interna no satisface adecuadamente los atributos básicos que corresponden al enfoque moderno.

- a) Las Unidades identificadas como las responsables de la función de auditoría interna en las universidades públicas españolas desempeñan su función en un nivel bajo de cumplimiento de los atributos básicos, alcanzando tan sólo el 32,9% de promedio.
- b) En términos generales, únicamente 4 Unidades (16,7%) con los mejores resultados alcanzan un nivel medio en el cumplimiento promedio de los atributos básicos.
- c) En términos de cada atributo, solamente 4 de los 18 analizados se sitúan en el nivel alto, y 1 en un nivel medio. Los otros 13 atributos básicos cumplen en un nivel bajo.
- d) Los 4 atributos que se cumplen en un nivel alto son: la experiencia laboral en auditoría (70,8%), la formación académica requerida de los colaboradores (75%), la formulación del plan o programa anual de auditoría (70,8%) y la formulación de dicho plan a cargo de la propia Unidad (70,8%).
- e) La elaboración de la memoria o informe anual de la Unidad (MEM) es el único atributo que se cumple en un nivel medio (58,3%).
- f) En las respuestas obtenidas constatamos que es mínima la existencia del estatuto de auditoría interna como documento básico de la función (EST).
- g) De manera general la Unidad tiene un enfoque “hacia adentro” en la difusión de documentos básicos y estratégicos, como el estatuto de auditoría interna y la memoria del plan anual de auditoría.
- h) Desde el punto de vista funcional, se tiene una fuerte dependencia de autoridades unipersonales como el Rector, el Vicerrector, el Gerente, y en algunos casos extraordinarios del Vicegerente.

Creemos que la configuración de la Unidad requiere de una mayor participación de los órganos colegiados, desde el proceso de nombramiento del Titular, su ubicación en la

estructura organizacional y el reporte para asignarle una posición más sólida de independencia y objetividad.

En resumen, encontramos que los Titulares y las Unidades de las universidades públicas españolas se encuentran en un escenario de desequilibrio sobre el cumplimiento de los atributos básicos en sus propias universidades.

En nuestra opinión, consideramos que las debilidades manifiestas en la Unidad ponen en riesgo la actuación de los Titulares y por tanto de la función en su conjunto.

3.8.3.3. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₃. ACTIVIDADES Y DESARROLLO DEL TRABAJO

Los dos últimos bloques del Apartado Descripción son complementarios y a la vez determinantes para abordar la **Cuestión de investigación C₀₃**.

Cuestión de investigación C₀₃: Las actividades y el desarrollo del trabajo de auditoría interna se han establecido dando cumplimiento a los requisitos del enfoque moderno.

Iniciamos el análisis sobre las actividades que realiza la Unidad y posteriormente abordaremos lo concerniente al desarrollo de su trabajo.

En todos los casos se registra la información proporcionada por el Titular de la Unidad sobre la cantidad de tiempo asignado a cada atributo, teniendo como referencia un año de actividades. El tipo de preguntas planteadas presenta las opciones de respuestas “Nada”, “Muy Poco”, “Poco”, “Bastante” o “Mucho”.

A) Actividades que realiza la Unidad

En el Apartado Descripción, bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad, analizamos la acción permanente y otras actividades que eventualmente, pero con carácter relevante, realiza la Unidad.

Atributos asociados

Las bases para el análisis son los elementos y atributos del enfoque moderno de auditoría interna (EMAI) asociados a las actividades de la Unidad (tabla 3.18).

Tabla 3.18
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₃
Actividades que realiza la Unidad

Atributos	Clave	Elemento MAI	Términos de cumplimiento
La Unidad evalúa...			
II.2.1. La información financiera	EVINFOFIN)	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.2. La eficacia y la eficiencia de los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	EVEFIC	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.3. La eficacia de los sistemas de gestión de riesgos	EVEFIRIES	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.4. La exposición al riesgo	EVEXPRIES	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.5. El logro de metas y objetivos	EVMETOBJ	O	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.6. Si los proceso de la tecnología de la información sostienen y apoyan las estrategias y objetivos de la institución	EVTICS	EM	4= Bastante / 5= Mucho
La Unidad supervisa y da seguimiento...			
II.2.7. A la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno	SUPCINT	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.8. Al cumplimiento, tanto de normas internas como externas y reglamentos	SUPNORM	EM	4= Bastante / 5= Mucho
La Unidad propone...			
II.2.11. Mejoras en los métodos y procedimientos de las diversas áreas, sin participar en su diseño	PROMETOD	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.13. Recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	PROPRECOM	EM	4= Bastante / 5= Mucho

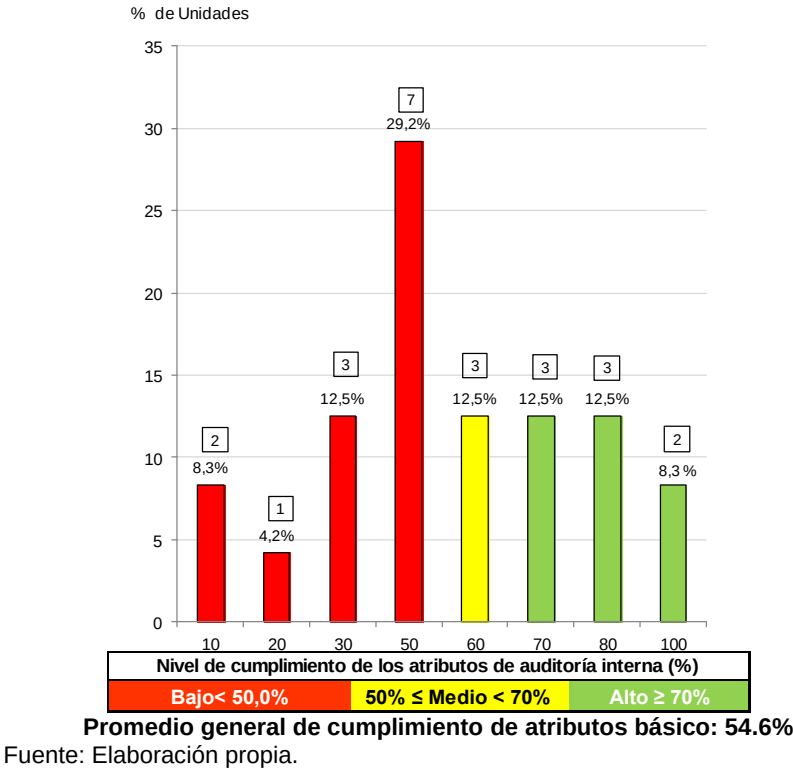
Fuente: Elaboración propia.

a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

Los resultados obtenidos en cuanto a cumplimiento de atributos se resumen en la figura 3.11.

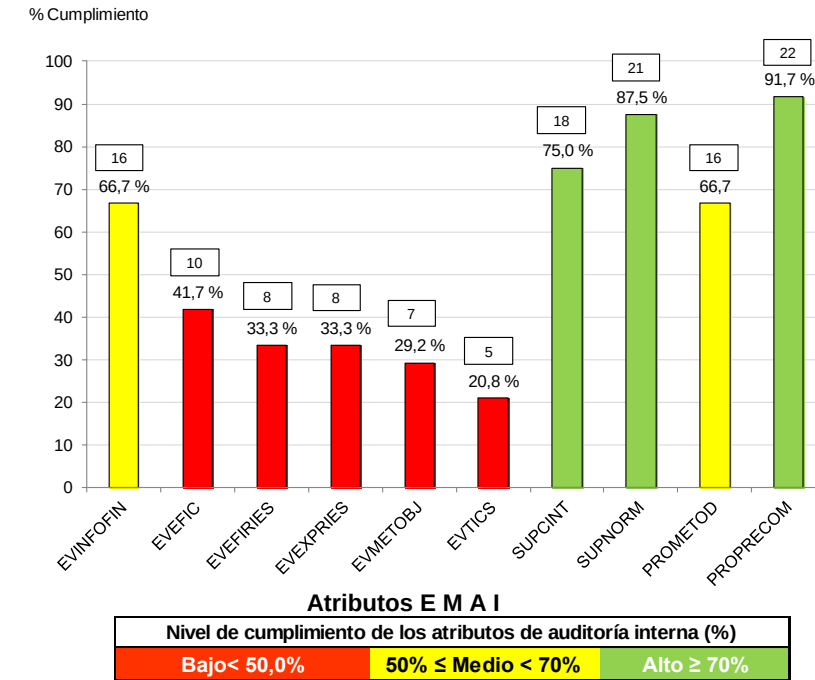
Como puede observarse, 11 de las 24 Unidades satisfacen los atributos básicos en un nivel medio y alto, cumpliéndose el 54,6% como promedio general.

Figura 3.11
Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades
Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad (U. España)



Por otra parte, la figura 3.12 nos aporta información particular sobre cada atributo.

Figura 3.12
Nivel de cumplimiento por atributos básicos
Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad



Vemos que 5 atributos se cumplen satisfactoriamente en los niveles medio y alto.

De entre ellos, el atributo con un nivel de cumplimiento más alto es la propuesta de recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas auditadas (PROPRECOM) con el 91,7%, siendo atendido por 22 Unidades.

En orden de mayor nivel alcanzado le siguen la supervisión y seguimiento del cumplimiento de las normas internas y externas (SUPNORM) con el 87,5% y la supervisión y seguimiento de la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno (SUPCINT) en el 75%.

También en el grupo de los que se cumplen satisfactoriamente, aunque en un nivel medio, se encuentran dos atributos: la propuesta de métodos y procedimientos de las diversas áreas sin participar en su diseño (PROMETOD) y la evaluación de la información financiera (EVINFOFIN).

En el otro extremo hay 5 atributos que permanecen en un nivel de cumplimiento bajo, todos ellos relacionados con la función de evaluación: de la eficiencia y la eficacia (EFEVIC), de los sistemas de gestión de riesgos (EVEFIRIES), de la exposición al riesgo (EVEXPRIES), y del logro de metas y objetivos (EVMETOBJ), así como a la evaluación del apoyo que debieran proporcionar los procesos de la tecnología de la información a las metas y objetivos institucionales (EVTICS).

Es de llamar la atención que el atributo evaluación de la información financiera (EVINFOFIN) es el único relacionado con las actividades de evaluación que se cumple, al menos en un nivel medio.

Adicional a la identificación del cumplimiento de los atributos básicos, el análisis de respuestas de la tabla 3.19 permite distinguir el énfasis y orientación que se le ha asignado a cada actividad relacionada con los atributos.

Es notoria la indiscutible preeminencia en la orientación hacia el cumplimiento de la legalidad (posición 1 del ranking), característica normalmente identificada en las organizaciones del sector público.

Las propuestas para el mejoramiento en los programas de trabajo de las áreas ocupan la segunda posición con el valor máximo de respuestas y destacamos que dichas

recomendaciones, cuando se realizan sin participar en el diseño ocupan la tercera posición del ranking.

Esta particularidad contribuye positivamente al no involucramiento de la Unidad en tareas de responsabilidad ajena y fortalece sus condiciones de objetividad.

Aunque no es una posición óptima, resulta positivo identificar en cuarto lugar del ranking a las propuestas de mejoras en métodos y procedimientos y, en quinto lugar, a la actividad con mayor presencia de entre todas las que realizan la función de evaluación: la evaluación de la información financiera.

El resultado general indica que las actividades propias de una función de auditoría interna sí se encuentran consideradas en las Unidades en el nivel de atención medio (54,6%), pero con un VMR que indica una posición indiferente o de énfasis medio (VMR= 3,38).

Tabla 3.19
Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI

Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad					
Bloque II. 2. Actividades que realiza la Unidad	Atributo	Elemento EMAI	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
La unidad evalúa...					
II.2.1. La información financiera	EVINFOFIN	EM	3,63	1,056	5
II.2.2. La eficacia y la eficiencia de los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	EVEFIC	EM	3,08	1,213	6
II.2.3. La eficacia de los sistemas de gestión de riesgos	EVEFIRIES	EM	2,79	1,382	7
II.2.4. La exposición al riesgo	EVEXPRIES	EM	2,79	1,532	7
II.2.5. El logro de metas y objetivos	EVMETOBJ	O	2,63	1,173	8
II.2.6. Si los proceso de la tecnología de la información sostienen y apoyan las estrategias y objetivos de la institución	EVTICS	EM	2,33	1,204	9
La unidad supervisa y da seguimiento...					
II.2.7. A la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno	SUPCINT	EM	3,79	0,884	4
II.2.8. Al cumplimiento de normas internas, externas y reglamento	SUPNORM	EM	4,46	0,932	1
La unidad propone...					
II.2.11. Mejoras en los métodos y procedimientos de las diversas áreas, sin participar en su diseño	PROMETOD	EM	4,00	0,834	3
II.2.13. Recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	PROPRECOM	EM	4,25	0,737	2

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 3,38

Otros atributos de las actividades que se realizan				
La unidad controla...	Atributo de perfil	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
II.2.9. Controla ingresos, gastos, cobro y pagos	CONTINGAS	4,13	1,424	1
II.2.10. Controla el presupuesto	CONTPRES	4,00	1,216	2

EM: Evaluación y mejora; O: Objetivos institucionales

Fuente: Elaboración propia.

B) Desarrollo del trabajo de la Unidad

En el bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad, las preguntas del cuestionario versan sobre las condiciones que prevalecen en el ambiente laboral de la gestión universitaria que se vinculan directamente con la función de auditoría interna.

Entre otras cuestiones se resaltan aspectos como la facilidad de acceso a los registros, su participación con las áreas o departamentos auditados en la revisión y aclaración de sus informes y la recepción de solicitudes para el análisis de decisiones, estratégicas, entre otros puntos.

Este enfoque obedece a nuestro interés por conocer algunas circunstancias ligadas al desempeño de la Unidad como área de apoyo y de valor agregado, en su entorno más próximo.

Atributos asociados

Para proceder al análisis, en la tabla 3.20 se incorporan los atributos y elementos vinculados al desarrollo del trabajo, así como los términos para su cumplimiento.

Tabla 3.20
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₃
Desarrollo del trabajo de la Unidad

Atributos	Clave	Elemento MAI	Términos de cumplimiento
La Unidad...			
II.3.1. Accede con facilidad a todos los registros, áreas y departamentos	ACCREG	IO	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.2. Revisa y aclara los resultados de los informes emitidos con las áreas y departamentos auditados	REVRESUL	AC	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.3. Mejora el desempeño de las áreas auditadas como resultado de su trabajo con ellas	MEJESEM	VA	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.4. Garantiza el logro de las metas y objetivos institucionales	GARMETOBJ	O	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.5. Promueve la ética y valores apropiados en la institución	PROMETICA	VA	4= Bastante / 5= Mucho
La Unidad recibe solicitudes...			
II.3.6. De las autoridades universitarias para analizar decisiones de política y estrategia	RECISOLEST	AC	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.7. De las diversas áreas de gestión para analizar decisiones operativas	RECSOLOPER	AC	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.10. ¿Cuál o cuáles de los siguientes modelos teóricos se utilizan en la Unidad?	MODELO	VA	MIPPAI

Fuente: Elaboración propia.

a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

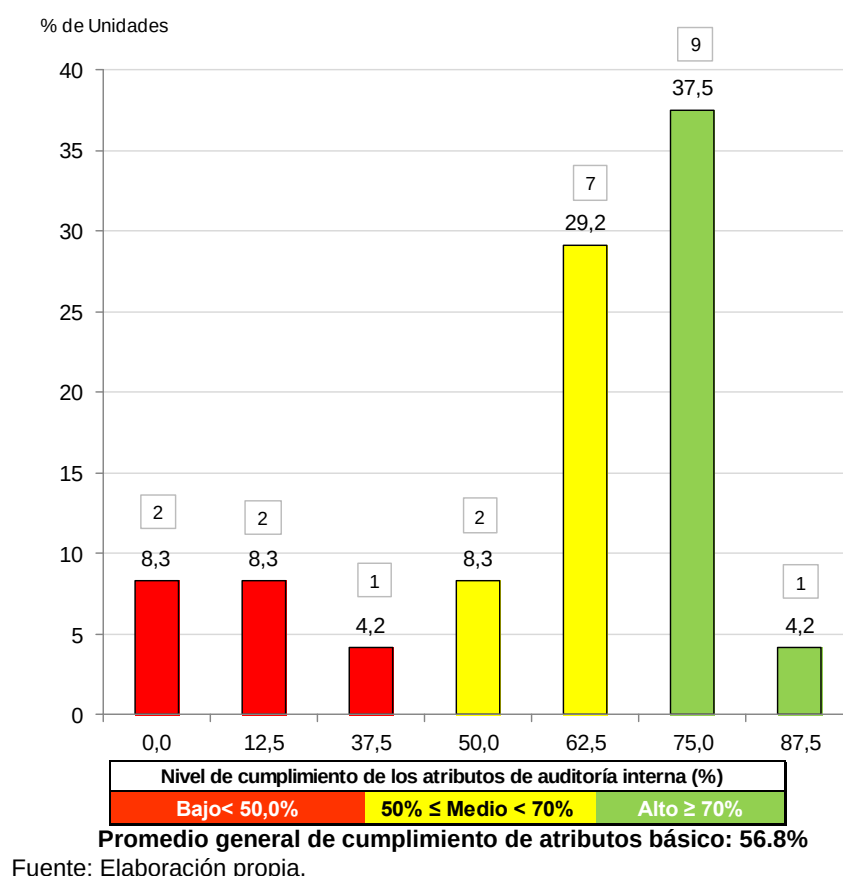
El resultado general de las respuestas, en detalle, se presenta en la figura 3.13.

De las 10 Unidades que satisfacen los atributos en un nivel alto; sólo una de ellas se ubica en el 87,5% de cumplimiento y el resto en el 75%.

Adicionalmente, hay 9 Unidades en un nivel medio de cumplimiento, y encontramos a 5 en un nivel bajo, de las cuales se identifican 2 que no cumplen ninguno de los atributos básicos.

Estos resultados conducen a que el promedio general alcanzado en el cumplimiento de atributos básicos en el desarrollo del trabajo sea del 56,8%.

Figura 3.13
Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades
Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad



En la figura 3.14 se observan los resultados de cumplimiento promedio para cada atributo, y en la tabla 3.21 se registran de manera adicional las respuestas con su valor medio y su posición en el ranking, a fin de conocer las particularidades de énfasis en cada uno de los atributos.

Los atributos con el máximo nivel de cumplimiento, en orden decreciente, son: el ágil acceso a todos los registros (ACCREG) como síntoma de independencia para el desempeño de la función y la contribución a la mejora en el desempeño de las áreas auditadas (MEJESEM), que es indicio del valor agregado que aporta la Unidad.

Le siguen, también en un nivel alto de cumplimiento, la revisión y aclaración de los informes emitidos con los auditados (REVRESUL), que refleja la existencia de retroalimentación e involucramiento en el trabajo de los usuarios y, finalmente, las acciones de promoción de la ética y valores institucionales (PROMETICA) para la creación y/o consolidación de la cultura organizacional.

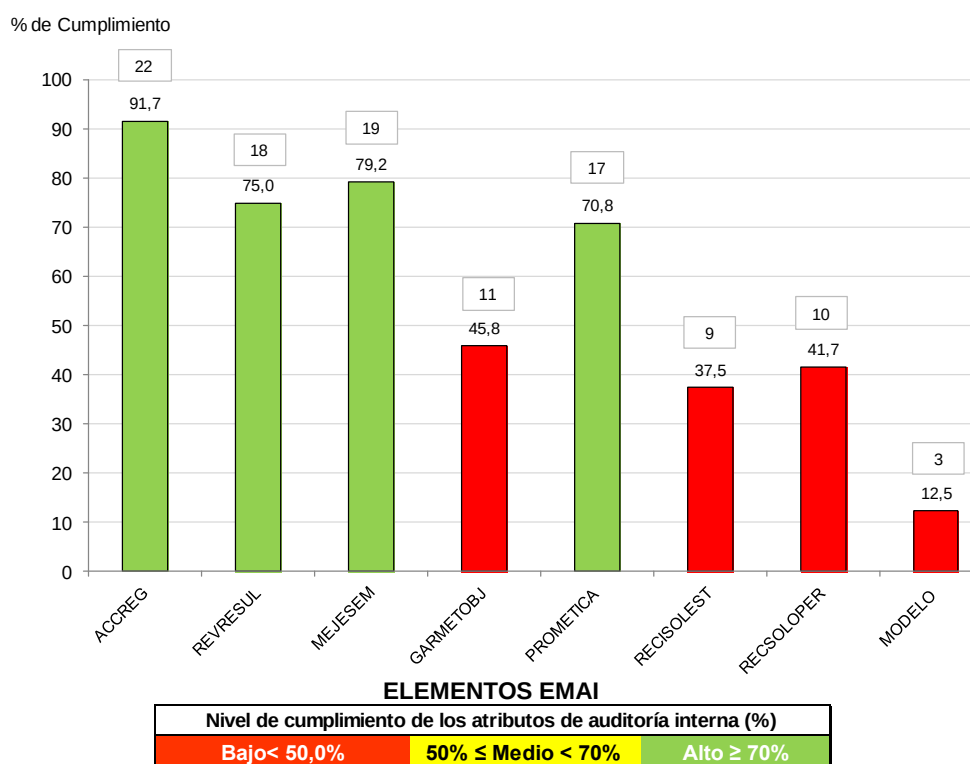
Estos 4 atributos tiene también el mayor VMR: 4,42, 3,88; 3,75 y 4,08, respectivamente.

Los resultados en estos 4 atributos contribuyen favorablemente a la independencia de la Unidad y a su mejor incursión en el terreno de la consultoría, especialmente en las áreas operativas

Por otra parte, en opinión de los Titulares, la Unidad no está realizando acciones importantes para garantizar el logro de las metas y objetivos institucionales (VMR=3,25), lo cual se refleja en un bajo nivel de cumplimiento de dicho atributo (GARMETOBJ).

Es posible que la falta de participación en este terreno de carácter estratégico tenga mucho que ver con que las autoridades y las áreas operativas no estén haciendo llegar a la Unidad, de forma importante, solicitudes para el apoyo en el análisis de decisiones estratégicas y operativas (RECISOLEST y RECSOLOPER).

Figura 3.14
Nivel de cumplimiento por atributos básicos
Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad



Fuente: Elaboración propia.

Sólo como dato de perfil, mencionamos que el VMR en el tipo de auditoría con énfasis en la eficacia (POSTER) es mayor que el que se obtiene en el cumplimiento previo de la legalidad (TPRIOR).

Es conveniente aclarar que esto no implica contradicción alguna con que la Unidad tenga una fuerte orientación al cumplimiento normativo, como se visualizó en el anterior análisis sobre sus actividades (PROMETICA).

Este aspecto (A priori y A Posteriori) es un resultado puntual y el segundo se refiere a una orientación general sobre el cumplimiento de las normas, tanto internas como externa y reglamentos, que abarca al conjunto de las actividades de la Unidad.

Por último, sobre el modelo conceptual con el que opera la Unidad, las respuestas presentan gran dispersión y no se satisface favorablemente el atributo.

Sólo en 3 (12,5%) casos se utiliza el modelo conceptual del MIPPAI, otras 9 (37,5%) Unidades trabajan con el enfoque tradicional COSO I, que no incorpora la gestión de riesgo;

3 (12,5%) adoptan el modelo COSO II; 6 (25,0%) utilizan las “Normas y procedimientos de auditoría” como marco de referencia y 3 Unidades (12,5%) manifestaron no utilizar modelo conceptual alguno.

La ausencia de un modelo conceptual no es una señal positiva para el desarrollo de los trabajos. Al carecer de un marco teórico no se cuenta con una guía metodológica que oriente sus actividades, funciones y perspectivas bajo un marco reglamentando y con una clara definición de sus propósitos y alcances.

Por otra parte, operar bajo un modelo que no contempla el enfoque moderno de la auditoría interna conduce a desarrollar la función en una línea diferente.

Tabla 3.21
Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI
Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad

Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad	Atributo	Elemento EMAI	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
La unidad...					
II.3.1. Accede con facilidad a todos los registros, áreas y departamentos	ACCREG	IO	4,42	0,776	1
II.3.2. Revisa y aclara los resultados de los informes emitidos con las áreas y departamentos auditados	REVRESUL	AC	4,08	1,213	2
II.3.3. Mejora el desempeño de las áreas auditadas como resultado de su trabajo con ellas	MEJESEM	VA	3,88	1,076	3
II.3.4. Garantiza el logro de las metas y objetivos institucionales	GARMETOBJ	O	3,25	1,032	5
II.3.5. Promueve la ética y valores apropiados en la institución	PROMETICA	VA	3,75	1,073	4
La unidad recibe solicitudes...					
II.3.6. De las autoridades universitarias para analizar decisiones de política y estrategia	RECISOLEST	AC	2,75	1,327	7
II.3.7. De las diversas áreas de gestión para analizar decisiones operativas	RECSOLOPER	AC	2,96	1,459	6
II.3.10. ¿Cuál o cuáles de los siguientes modelos teóricos se utilizan en la unidad?	MODELO	VA	2,67	1,645	8

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 3,47

Otros atributos del desarrollo del trabajo				
Los trabajos desarrollados por la unidad son de carácter...	Atributo de perfil	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
II.3.8. A priori	TPRIOR	3,13	1,042	2
II.3.9. A posteriori	TPOSTER	4,23	0,817	1

IO: Independencia y Objetividad; AC: Asesoría y Consulta; O: Consecución de Objetivos; VA: Valor Agregado

Fuente: Elaboración propia.

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₃

De acuerdo a la información que se ha procesado, la conclusión sobre la **Cuestión de investigación C₀₃** y los principales resultados que le dan sustento, son los siguientes:

Las actividades y el desarrollo del trabajo de auditoría interna cumplen en un nivel medio los requisitos del enfoque moderno.

- a) Las actividades que realiza la Unidad satisfacen los atributos básicos de la auditoría interna con un promedio general del 54,6%.
- b) En particular, el 45,8% de ellas cumple el un nivel medio aceptable los atributos básicos del EMAI; con un VMR sobre dichos atributos básicos de 3,38.
- c) Existe elevado énfasis en las actividades de aseguramiento normativo (legalidad); en acciones sobre la evaluación de la información financiera y en el mejoramiento de las operaciones; sin embargo, el aspecto más crítico es el rezago en las actividades relacionadas con la evaluación de los objetivos institucionales, la exposición al riesgo y la gestión de riesgo.
- d) En cuanto al desarrollo del trabajo, el promedio general que se alcanza corresponde al 56,8%, esto es debido a que el 79,2% de las Unidades cumplen los atributos básicos en los niveles alto y medio y el restante 20,8% se mantiene en el nivel bajo.
- e) El VMR de los atributos sobre el desarrollo del trabajo es de 3,47 y admite que las Unidades son relativamente independientes al acceder con facilidad a todos los registros; desarrollan su función de asesoría y consulta a los auditados mediante una estrecha interrelación sobre los resultados de las auditorías y agregan valor a la organización, especialmente por las solicitudes de apoyo provenientes del ámbito operativo.
- f) Sin embargo, los resultados sugieren que las Unidades no parecen alcanzar un nivel adecuado en el cumplimiento de sus funciones de evaluación de los objetivos y metas institucionales; es notorio su bajo protagonismo en las tareas de carácter estratégico a nivel institucional y es crítica la ausencia generalizada de un modelo conceptual para el desarrollo de sus funciones en el marco del enfoque moderno. Este último aspecto podría estar encaminando la función, en el marco de esquemas que no incluyen la gestión del riesgo.

c) Resultados totales por elemento EMAI

Con el propósito de obtener una valoración global de las Unidades, hacemos una revisión conjunta del cumplimiento de los atributos para cada uno de los 5 elementos EMAI.

En la tabla 3.22 se resumen los resultados, clasificados por tipo de Elemento EMAI, precisando en la tabla únicamente las respuestas favorables obtenidas.

El VMR es el equivalente a la media aritmética, y la Frecuencia (%) que se registra como resultado, de manera opcional, equivale al porcentaje alcanzado por las respuestas que consideramos óptimas, respecto del total de respuestas obtenidas.

Tabla 3.22
Resultados por elemento EMAI

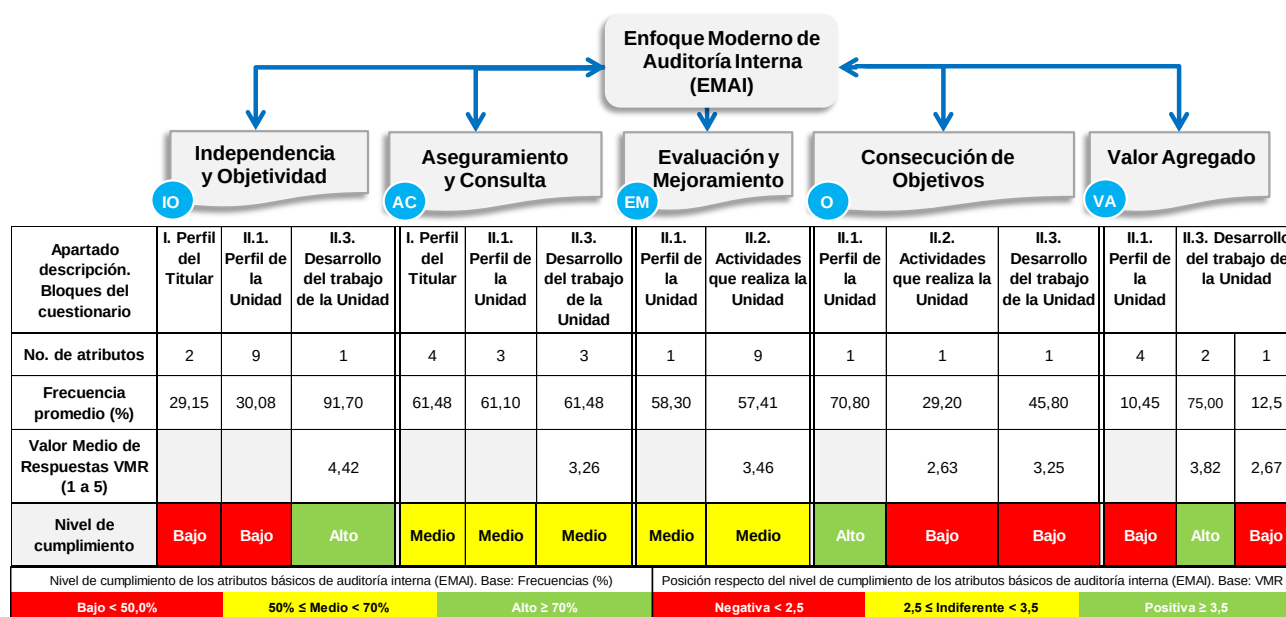
Elementos EMAI: Independencia y Objetividad (IO)	Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad				
I.2. Nombre de la Unidad	UNID	Auditoría/Dirección	20,8	
I.3. Nombre del cargo que ocupa el Titular	TCARGO	Auditor/Director	37,5	
II.1.1. El cargo del Titular de la Unidad se ocupa por: concurso o por designación	TITNOMBRA	Concurso-oposición	33,3	
II.1.2. ¿Quién propone al candidato para ser el Titular de la Unidad?	TPROP	Un órgano colegiado (Consejo Social, Proceso de selección)	41,7	
II.1.3. ¿Quién designa al Titular de la Unidad?	TDES	Un órgano colegiado (Consejo de Gobierno, Proceso de selección)	37,5	
II.1.10. ¿A quién reporta funcionalmente la Unidad?	REPFUN	Un órgano colegiado (Consejo Social, Comité de auditoría)	12,5	
II.1.11. ¿Tiene su universidad un Estatuto de Auditoría Interna?	EST	Sí	20,8	
II.1.11.1. ¿Quién elabora el Estatuto de Auditoría Interna?	ESTELAB	Auditoría (La Unidad)	16,7	
II.1.11.2. ¿Quién aprueba el Estatuto de Auditoría Interna?	ESTAPROB	Un órgano colegiado (Consejo de Gobierno y/o Consejo Social)	20,8	
II.1.14.1. ¿Quién elabora el Programa o Plan anual de Trabajo?	PLANELAB	Auditor interno /Auditor General/La Unidad	70,8	
II.1.14.2. ¿Quién aprueba el Programa o Plan anual de Trabajo?	PLANAPROB	Un órgano colegiado (Consejo Social, Consejo de Gobierno)	16,7	
II.3.1. Accede con facilidad a todos los registros, áreas y departamentos	ACCREG	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,42	0,776
Elementos EMAI: Aseguramiento y Consulta (AC)	Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque I. Identificación-Perfil del Titular; Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad				
I.4. ¿Es Auditor Interno Certificado?	TAIC	Sí	12,5	
I.6. ¿Cuál es su máximo nivel de estudios?	TFORMA	Cualquier grado universitario (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingenierías)	79,2	
I.7. Años que lleva trabajando en la universidad	TUNIV	Más de 5 años	91,7	
I.9. Años que lleva desarrollando la función AI dentro de la universidad	TFUNAI	Más de 5 años	62,5	
II.1.4. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad?	COLTC/COLTP	Con más de 3, de tiempo completo	37,5	
II.1.6. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad, por cada rango de experiencia en auditoría	COLEXPER	Más de 5 años	70,8	
II.1.7. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en su Unidad por cada nivel de estudios?	COLFORMA	Cualquier grado universitario (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingenierías)	75,0	
La unidad...				
II.3.2. Revisa y aclara los resultados de los informes emitidos con las áreas y departamentos auditados	REVRESUL	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,08	1,213
La unidad recibe solicitudes...				
II.3.6. De las autoridades universitarias para analizar decisiones de política y estrategia	RECISOLEST	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 2,75	1,327
II.3.7. De las diversas áreas de gestión para analizar decisiones operativas	RECSOLOPER	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 2,96	1,459

Elementos EMAI: Evaluación y Mejoramiento (EM)	Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad				
II.1.16. ¿La unidad elabora una Memoria/Informe anual sobre el grado de cumplimiento del Programa o Plan anual de Trabajo?	MEM	Sí	58,3	
La unidad evalúa...				
II.2.1. La información financiera	EVINFOFIN	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,63	1,056
II.2.2. La eficacia y la eficiencia de los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	EVEFIC	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,08	1,213
II.2.3. La eficacia de los sistemas de gestión de riesgos	EVEFIRIES	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 2,79	1,382
II.2.4. La exposición al riesgo	EVEXPRIES	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 2,79	1,532
II.2.6. Si los proceso de la tecnología de la información sostienen y apoyan las estrategias y objetivos de la institución	EVTICS	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 2,33	1,204
La unidad supervisa y da seguimiento...				
II.2.7. A la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno	SUPCINT	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,79	0,884
II.2.8. Al cumplimiento, tanto de normas internas como externas y reglamentos	SUPNORM	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,46	0,932
La unidad propone...				
II.2.11. Mejoras en los métodos y procedimientos de las diversas áreas, sin participar en su diseño	PROMETOD	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,00	0,834
II.2.13. Recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	PROPRECOM	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,25	0,737
Elementos EMAI: Consecución de Objetivos (O)	Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II. 2. Actividades que realiza la Unidad y Bloque II. 3. Desarrollo del trabajo de la Unidad				
II.1.14. ¿Cuenta la Unidad con un Programa o Plan de trabajo anual?	PLAN	Sí	70,8	
La unidad evalúa...				
II.2.5. El logro de metas y objetivos	EVMETOBJ	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 2,63	1,173
La unidad...				
II.3.4. Garantiza el logro de las metas y objetivos institucionales	GARMETOBJ	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,25	1,032
Elementos EMAI: Valor Agregado (VA)	Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad				
II.1.12. ¿Cuál es el carácter de la difusión del Estatuto de Auditoría Interna?	ESTDIFU	Interna y externa	8,3	
II.1.13. ¿Cómo se tiene acceso a la consulta del Estatuto de Auditoría Interna?	ESTACCES	Web pública	20,8	
II.1.17. ¿Cuál es el carácter de la difusión de la Memoria/Informe anual?	MEMDIFU	Interna y externa	4,2	
II.1.18. ¿Cómo se accede a la consulta de la Memoria/Informe anual?	MEMACCES	Web pública/	4,2	
La unidad...				
II.3.3. Mejora el desempeño de las áreas auditadas como resultado de su trabajo con ellas	MEJESEM	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,88	1,076
II.3.5. Promueve la ética y valores apropiados en la institución	PROMETICA	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,75	1,073
II.3.10. ¿Cuál o cuáles de los siguientes modelos teóricos se utilizan en la Unidad?	MODELO	MIPPAI	12,5	

Fuente: Elaboración propia.

Con estos resultados en detalle, en la figura 3.15 presentamos el resumen en el cumplimiento promedio de atributos básicos, por elemento EMAI y por bloque del cuestionario.

Figura 3.15
Resumen del nivel de cumplimiento de atributos básicos del EMAI
Universidades públicas de España



Fuente: Elaboración propia.

Los promedios del EMAI obtenidos en el conjunto de universidades, en un nivel de cumplimiento respecto a diversas observaciones particulares, presentan un cuadro que de alguna manera refleja la complejidad de la organización y del funcionamiento en las instituciones universitarias.

En el elemento **(IO)** se reconocen algunos buenos resultados, tales como la experiencia y la formación académica del Titular y de sus colaboradores, así como los rasgos favorables sobre la independencia de la Unidad, especialmente en el fácil acceso a todos los archivos en el desarrollo de su trabajo.

Sin embargo, es necesario estar alerta sobre otros atributos asociados, tales como los esquemas de su nombramiento; el reporte funcional, y la identidad de la Unidad y del cargo del Titular con relación a la función de auditoría interna, que de acuerdo a nuestro esquema, no se cumplen adecuadamente.

Renglón aparte es la mínima existencia del estatuto de auditoría interna que en el esquema moderno de la función denota una grave ausencia, ya que solo la quinta parte de las Unidades cuenta con él.

Hacemos hincapié en que en este elemento se encuentran varios retos vinculados a los esquemas de organización y jerarquía dentro de la universidad.

En cuanto el elemento **(AC)** que se encuentra en un nivel medio, se identifica favorablemente la experiencia del personal desarrollando la función y la revisión de los resultados con las áreas o departamentos auditados.

Sin embargo, el atributo sobre la formación académica se ve afectada, principalmente, por la existencia de algunas especialidades ajenas a la función, el registro de varios colaboradores no universitarios y el escaso número de integrantes de la Unidad en jornada a tiempo completo en relación al mínimo que establecimos (4).

Estos datos afectan negativamente a la capacidad técnica y de cobertura institucional para desarrollar de manera óptima la función.

Respecto al elemento **(EM)**, que también se encuentra en un nivel medio, la Unidad participa de manera importante en la generación de recomendaciones para el mejoramiento de los programas de trabajo de las áreas, incluyendo mejoras en métodos y procedimientos.

Además, asume en alto grado la tarea de supervisar y dar seguimiento al cumplimiento normativo pero también, prioritariamente, a la evaluación de carácter financiera.

La falta de evaluación sobre la exposición y la gestión de riesgo son cuestiones pendientes de resolver para incrementar sustantivamente el nivel de cumplimiento de este elemento, lo mismo que lo relativo a la tecnología de la información.

Cuando analizamos el elemento **Consecución de Objetivos (O)** observamos que el atributo asociado, el plan o programa anual, se cumple en un nivel alto.

No obstante, como documento básico de trabajo, este atributo debiera con toda justificación, satisfacerse plenamente.

El hecho que coloca a este elemento en la posición de incumplimiento se debe a que en las actividades y en el desarrollo del trabajo no se menciona que la evaluación de metas y objetivos sea una actividad intensa en la Unidad y, en consecuencia, no se realizan de manera suficiente las acciones para garantizar el logro de las metas y objetivos institucionales.

El efecto de estos incumplimientos coloca a la Unidad en un plano en el que la función de auditoría interna no participa adecuadamente en una de las más importantes prioridades de orden institucional que es la consecución de sus objetivos.

En relación al elemento **(VA)**, las actividades de la Unidad sí contribuyen a la mejora de las operaciones y a la formación o consolidación de los valores y ética institucional, lo que lleva al cumplimiento de este elemento en un nivel alto.

Por el contrario, en este mismo elemento encontramos serios faltantes básicos que tienen que ver con los proceso de difusión y acceso.

El estatuto y la memoria del plan o programa anual, cuando dichos documentos existen, no tienen suficiente y efectiva difusión hacia los usuarios, tanto de la propia universidad como en menor medida hacia stakeholders no universitarios.

Esta acción, bien desarrollada, podría contribuir al valor agregado de la Unidad en razón de que aportaría nuevos conocimientos a la comunidad universitaria y a los usuarios externos, además de ofrecer importantes experiencias sobre el ejercicio de la profesión.

El estatuto que establece los principios, alcances y atribuciones de la Unidad, al igual que las memorias del plan anual, que incluye los resultados de las auditorías y, en general las acciones emprendidas por la Unidad, representan un valioso contenido que debe capitalizarse.

Efecto secundario, pero no menos importante, de una adecuada difusión y acceso a estos documentos es el impacto favorable sobre la necesidad y utilidad de la función en el ámbito universitario.

Por último, el atributo que podría clasificarse como punto de partida para delinear la orientación de la función es la adopción del modelo conceptual de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Llama la atención la mínima proporción de Unidades (16,7%) que manifestaron tener como referente el MIPPAI. La mayor parte de de la Unidades se basan en el modelo COSO I (37,5%) y una cuarta parte utiliza las “Normas y procedimientos de Auditoría”.

3.8.3.4. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 1

En las universidades públicas españolas sí existe la función de auditoría interna con un nivel medio cumplimiento de los atributos básicos del EMAI.

a) Se evidencia un importante desequilibrio entre el perfil del Titular y el de la Unidad como equipo de trabajo, en el que algunos atributos no cumplidos ponen en riesgo el nivel alcanzado.

b) Aunque se satisfacen diversos atributos de los elementos EMAI, se tiene un bajo nivel en el cumplimiento de varios atributos que corresponden a **(IO)**; a **(O)** y a **(VA)**.

c) Los atributos incluidos en los elementos **(AC)** y **(EM)**, se cumplen en un nivel medio, especialmente por la cercanía con los auditados y la supervisión de la normativa aplicable a la universidad.

d) La implantación y el desarrollo adecuado de un enfoque moderno de auditoría interna aún requiere que la Unidad responsable de la función esté integrada como equipo de trabajo equilibrado, y que asuma como marco de trabajo el modelo conceptual vigente que induce al enfoque moderno.

e) El rediseño interno de la Unidad requiere de mecanismos complementarios como la ubicación de la auditoría interna en un marco de jerarquía y reporte de nivel suficiente, caracterizado por su reporte funcional directo hacia los órganos colegiados de la máxima autoridad.

f) Se recomienda, de manera enfática, eliminar el reporte orgánico a las autoridades unipersonales como el Rector o el Gerente, para vincularlo a la misma área de gestión colegiada en la que radica el reporte funcional.

La certificación especializada del Titular, la concreción del estatuto de auditoría interna y la incorporación más efectiva de la Unidad en las tareas sobre la evaluación y la gestión de riesgo y gobierno, descansan en la adopción del modelo conceptual incorporado al MIPPAI, de aceptación generalizada por las organizaciones profesionales de la disciplina en el ámbito mundial.

Pero también es necesario el replanteamiento que hemos mencionado sobre los términos de su dependencia funcional y de reporte hacia los órganos colegiados de la más alta autoridad; esto garantizaría el desempeño de la Unidad como un ejercicio profesional independiente y objetivo.

3.8.4. CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 2: DESARROLLO DE LA FUNCIÓN BAJO EL EMAI

Objetivo 2: Comprobar si realmente la función de auditoría interna se desarrolla de acuerdo al enfoque moderno

Cuestión de investigación C₀₄: La función de auditoría interna se desarrolla efectivamente bajo el enfoque moderno.

3.8.4.1. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₄.

Para responder la **Cuestión de investigación C₀₄** analizamos la opinión de los Titulares respecto a las funciones que se realizan (Bloque III.1. Opinión funciones) buscando integrar los puntos de vista sobre la valoración de los atributos del EMAI.

Atributos asociados

Retomamos la relación de atributos básicos EMAI (tabla 3.23) que se incorporan al bloque sujeto de estudio.

Tabla 3.23
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₄. Colectivo Titulares

Bloque III.1. Opinión funciones			
Atributos	Clave	Elemento EMAI	Tipo
En su opinión, la Unidad realiza...			
III.1.1. Su labor con la debida independencia	OINDEP	IO	B
III.1.2. Su labor con la debida objetividad	OOBJET	IO	B
III.1.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	ASECONS	AC	B
En su opinión, la Unidad evalúa...			
III.1.7.1. Los procesos de gestión de riesgo	OEPVRIES	EM	B
III.1.7.2. Los procesos de control interno	OEVPICINT	EM	B
III.1.7.3. Los procesos de gobierno	OEVPGOB	EM	B
En su opinión, la Unidad mejora...			
III.1.8.1. Los procesos de gestión de riesgo	OMPRIES	VA	B
III.1.8.2. Los procesos de control interno	OMPCINT	VA	B
III.1.8.3. Los procesos de gobierno	OMPGOB	VA	B
En su opinión, la Unidad...			
III.1.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	OVAGOP	VA	B
III.1.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	OMOP	VA	B
III.1.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	OIMPOBIN	O	B
III.1.12. Cumple adecuadamente con su programa o plan de trabajo anual	CUMPROG	O	B
Opinión General. Bloque III.2. Opinión Concepto Moderno			
En su opinión: III.2.11. En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna EMAI			OAIMOD

Fuente: Elaboración propia.

En este apartado, conforme a nuestro marco conceptual y el sentido en que están formuladas las preguntas, las respuestas tienen mayor impacto favorable hacia el desarrollo del EMAI cuando más se aproximan al total acuerdo (Valor de respuesta 5).

Es importante mencionar, de manera especial, que el resultado obtenido será comparado con el resultado que obtendremos de la última pregunta del bloque III.2. Opinión concepto moderno ("III.12. En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna").

Nuestro propósito es verificar si hay coincidencia entre el resultado de dicha respuesta que veremos más adelante y la valoración que sobre los diversos atributos realiza el Titular en el presente bloque que analizamos.

En su calidad de responsable directo de la función, el colectivo Titulares nos precisa el nivel de cumplimiento que tienen los atributos de los elementos EMAI en cuanto a su realización por parte de la Unidad.

a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

Los resultados son los recogidos en la tabla 3.24.

Tabla 3.24
Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI
Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo
Titulares

Bloque III.1 Opinión funciones. Colectivo Titulares	Atributo	Elemento EMAI	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
En su opinión, la Unidad realiza...					
III.1.1. Su labor con la debida independencia	OINDEP	IO	4,21	0,78	3
III.1.2. Su labor con la debida objetividad	OOBJET	IO	4,58	0,50	1
III.1.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	OASECONS	AC	4,17	0,76	4
En su opinión, la unidad evalúa...					
III.1.7.1. Los procesos de gestión de riesgo	OEPVRIES	EM	3,08	1,32	9
III.1.7.2. Los procesos de control interno	OEVPCINT	EM	4,21	0,66	3
III.1.7.3. Los procesos de gobierno	OEVPGOB	EM	2,63	1,21	10
En su opinión, la unidad mejora...					
III.1.8.1. Los procesos de gestión de riesgo	OMPRIES	VA	3,50	1,06	7
III.1.8.2. Los procesos de control interno	OMPCINT	VA	4,29	0,69	2
III.1.8.3. Los procesos de gobierno	OMPGOB	VA	2,46	1,10	11
En su opinión, la unidad...					
III.1.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	OVAGOP	VA	4,08	0,58	5
III.1.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	OMOP	VA	4,29	0,62	2
III.1.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	OIMPOBIN	O	3,42	0,88	8
III.1.12. Cumple adecuadamente con su Programa o Plan de trabajo anual	OCUMPROG	O	3,96	0,86	6

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 3,76

Otros atributos de las actividades que se realizan				
En su opinión, la Unidad realiza...	Atributo de perfil	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
III.1.4. Labores que no corresponden a las actividades propias de la auditoría interna	ONOAUDI	3,13	1,30	3
III.1.5. Demasiado trabajo a priori	ODEPRIOR	3,25	1,22	2
III.1.6. Demasiado trabajo a posteriori	ODEPOSTER	3,29	1,08	1

Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse, las 3 primeras posiciones por VMR las ocupan 5 atributos en los que el Titular estima: que las actividades de la Unidad se realizan con suficiente objetividad (OOBJET); que mejora los procesos de control interno (OMPCINT); que contribuye a mejorar las operaciones de la universidad (OMOP); que realiza su labor con la debida independencia (OINDEP) y que evalúa los procesos de control interno (OEVPCINT).

En un nivel alto, aunque en menor posición, señala que la Unidad evalúa los procesos de control interno (OEVPICINT) y la permanente realización de labores de asesoría y consulta (OASECONS).

El ranking sugiere que en el entorno organizacional no se considera a la Unidad como pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN) y se reconoce que existen pocas acciones en relación a la evaluación y mejora de los procesos de riesgo y de gobierno (OMPRIES, OEPVRIES, OEVPGOB, OMPGOB).

Por otra parte, en cuanto a los atributos de perfil (P), se acepta estar realizando tareas que no corresponden a la auditoría interna (ONOAUDI) aunque sin darles mucha importancia en el total de las actividades de la Unidad (VMR=3,13).

Al mismo tiempo, se manifiesta una mediana carga laboral de auditoría bajo el enfoque A priori, similar al A posteriori, sin indicar una clara preferencia entre la verificación previa de la legalidad y la verificación de la eficacia.

Si analizamos en detalle las respuestas en la escala de Likert, incorporando la revisión de la Proporción de Respuestas Favorables (PRF: De acuerdo + Totalmente de acuerdo) (tabla 3.25), podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- a) Es notorio y significativo, que además de ratificarse las opiniones sobre los atributos ya mencionados, se acentúa la opinión favorable sobre la objetividad (OOBJET) y sobre la contribución a la mejora de las operaciones de la universidad (OMOP) debido a la alta PRF que alcanzan estos atributos (100% y 91,7% respectivamente).

En este sentido, destaca el atributo sobre la objetividad (OOBJET), el cual presenta el porcentaje más alto de opiniones en la que hay total acuerdo y es el único de entre todos los atributos que supera las opiniones de simple acuerdo.

- b) Se incorpora al primer plano de las respuestas favorables la contribución al valor agregado a las operaciones (OVAGOP) así como la función de asesoría y consulta (OASECONS) con PRF de 87,5% cada uno de estos atributos.
- c) En el otro sentido, entre las opiniones que destacan por el alto porcentaje de respuestas en desacuerdo total se encuentran la mejora y la evaluación de los procesos de gobierno (OMPGOB, OEVPGOB) y en menor medida la evaluación de los procesos de gestión de riesgo (OEPVRIES).

- d) Respuestas de fuerte contenido de indiferencia o, en su caso el equivalente a la posición de “poca” actividad en el tema, las encontramos especialmente en los atributos de mejora de los procesos de gobierno (OMPGOB) y en evaluación de los procesos de gobierno (OEVPGOB).

También, en relación de los atributos con el menor PRF, está la consideración de la Unidad como pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN).

- e) La opinión sobre el cumplimiento del plan o programa de trabajo de la Unidad, aunque sin ser de los últimos, no alcanza una PRF alta (79,2%). Lo más importante en esta valoración es el alto porcentaje de respuestas que están de acuerdo en que sí se da su cumplimiento adecuado (54,2%).
- f) Los atributos de perfil confirman las opiniones que sobre éstos se reflejan en los datos de PRF: sí se realizan actividades que no son de auditoría (ONOAUDI), pero no se manifiesta mayor interés en la cuestión, y los tipos de auditoría A priori y A posteriori no presentan diferencias importantes en su nivel de atención.
- g) Como último punto, debe notarse que los Titulares perciben de manera positiva el desempeño de la Unidad en relación al enfoque EMAI, ya que el promedio general de la PRF es del 68,6%, pero hacemos notar que sólo la cuarta parte de los Titulares está totalmente de acuerdo con esta opinión (25,3%).

Tabla 3.25
Proporción de Respuestas Favorables (PRF). Atributos básicos EMAI
Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares

Atributos básicos (B) EMAI	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
OINDEP	0	4,2	8,3	50,0	37,5	100	87,5
OOBJET	0	0	0	41,7	58,3	100	100,0
OASECONS	0	4,2	8,3	54,2	33,3	100	87,5
OEPVRIES	12,5	29,2	8,3	37,5	12,5	100	50,0
OEVPICINT	0,0	0	12,5	54,2	33,3	100	87,5
OEVPGOB	29,2	4,2	45,8	16,7	4,2	100	20,8
OMPRIES	4,2	12,5	29,2	37,5	16,7	100	54,2
OMPICINT	0	0	12,5	45,8	41,7	100	87,5
OMPGOB	33,3	0	54,2	12,5	0	100	12,5
OVAGOP	0	0	12,5	66,7	20,8	100	87,5
OMOP	0	0	8,3	54,2	37,5	100	91,7
OIMPOBIN	4,2	4,2	45,8	37,5	8,3	100	45,8
OCUMPROG	0	8,3	12,5	54,2	25,0	100	79,2
Promedio:	6,4	5,1	19,9	43,3	25,3	100	68,6
Otros atributos de las funciones							
Atributos de perfil (P)	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ONOAUDI	12,5	25,0	12,5	37,5	12,5	100	50,0
ODEPRIOR	8,3	16,7	37,5	16,7	20,8	100	37,5
ODEPOSTER	4,2	16,7	41,7	20,8	16,7	100	37,5

Nota: Todas las cifras son porcentajes.

Fuente: Elaboración propia.

b) Resultados totales por elemento EMAI

En la figura 3.16 se encuentra el resumen de las opiniones y los niveles de cumplimiento en cada elemento EMAI, desde el punto de vista de los Titulares de Unidad.

En términos generales, los Titulares opinan que los elementos **(IO)** y **(AC)** se están cumpliendo en un nivel alto; los otros 3 elementos, **(EM)**, **(O)** y **(VA)**, se cumplen en un nivel medio.

La objetividad recibe la más alta calificación y el mayor porcentaje de acuerdo total, respecto a la independencia.

Entre los 3 elementos que se perciben en el nivel medio, el menor resultado corresponde a **(EM)** a causa del reconocimiento de la mínima atención que la Unidad otorga a la evaluación de los procesos de gestión de riesgo y gobierno, pero logra el nivel medio debido a la muy alta y favorable percepción sobre la evaluación de los procesos de control interno.

La percepción del nivel medio en el elemento **(O)** radica en la valoración similar en dicho nivel sobre la percepción de la Unidad como pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales y en el cumplimiento de su plan o programa de trabajo anual.

El **(VA)** se percibe en el nivel medio porque, por una parte se da un alto valor a la mejora de los procesos de control interno y a las operaciones de la universidad, pero al mismo tiempo, el Titular acepta que son mínimas las acciones para agregar valor, a través de su mejoramiento, a los procesos de gestión de riesgo y de gobierno.

Figura 3.16
Opinión del cumplimiento en los elementos del EMAI
Titulares de Unidad en las universidades públicas de España

Enfoque Moderno de Auditoría Interna (EMAI) ↓ Independencia y Objetividad IO Aseguramiento y Consulta AC Evaluación y Mejoramiento EM Consecución de Objetivos O Valor Agregado VA					
No. de atributos básicos	2	1	3	2	5
Proporción de Respuestas Favorables PRF (%) (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)	93,75	87,50	52,76	62,50	66,60
Valor Medio de Respuestas VMR (1 a 5)	4,40	4,17	3,31	3,69	3,73
Nivel de cumplimiento	Alto	Alto	Medio	Medio	Medio
Apartado opinión. Bloque del cuestionario: III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares					
Nivel de cumplimiento de los atributos básicos de auditoría interna (EMAI). Base: Frecuencias (%)			Posición respecto del nivel de cumplimiento de los atributos básicos de auditoría interna (EMAI). Base: VMR		
Bajo < 50,0%			Negativa < 2,5		
50% ≤ Medio < 70%			2,5 ≤ Indiferente < 3,5		
Alto ≥ 70%			Positiva ≥ 3,5		

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, cuando a los Titulares se les pregunta si creen que en la Unidad en la que trabajan la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (OAIMOD), se obtienen los resultados siguientes (tabla 3.26).

Tabla 3.26
Bloque III.2. Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares

Opinión general. En sus opinión:	VMR: Valor Medio de Respuestas	Desviación típica	Nivel de valoración en VMR	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
OAIMOD: En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (EMAI)	3,68	1,041	Medio	4,5	4,5	31,8	36,4	22,7	100	59,1

Fuente: Elaboración propia.

Con VMR de 3,68, este resultado señala que el 59,1% de los Titulares consideran que en su universidad sí se realiza la auditoría interna dentro del enfoque moderno, en un nivel medio.

Estos datos obtenidos con una sola pregunta son respectivamente menores que el VMR de 3,76 y la PRF de 68,6% que se obtuvieron anteriormente de las respuestas sobre la misma cuestión.

Cuando Los Titulares expresaron su opinión a través de una sola respuesta, disminuyeron su valoración respecto a la que manifestaron a través del ejercicio que incluyó el análisis de los múltiples atributos. Es decir, expresan una percepción menos positiva del trabajo que realizan.

3.8.4.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 2

Llegado a este punto de nuestra revisión resumimos nuestro resultado acerca del **Objetivo 2**, el cual se atiende directamente con lo obtenido en el tratamiento de la **Cuestión de investigación C₀₄**.

En opinión del 68,6% de los Titulares de Unidad, la función de auditoría interna se desarrolla efectivamente bajo el enfoque moderno.

- a) Hecha la consulta directa con una sola pregunta de opinión general sobre si creen que en la universidad funciona la auditoría interna bajo el EMAI, la opinión favorable de alto nivel

se mantiene, pero disminuye en los dos indicadores, al ubicarse el acuerdo general en el 59,1% con un VRM de 3,68

- b) Todos los Titulares valoran en el nivel más alto al desempeño de la auditoría interna con la adecuada objetividad (OOBJET) y el 91,7% opina que en segundo lugar de relevancia se encuentra la contribución a la mejora de las operaciones de la universidad (OMOP).
- c) En un nivel alto, después de los ya mencionados, el 87,5% del colectivo piensa que la función se realiza con la debida independencia (OINDEP).
- d) El 87,5% de los Titulares percibe una importante participación de la Unidad en la evaluación y mejora de los procesos de control interno (OEVPCINT y OMPVINT).
- e) Aunado a lo anterior, la mitad de los Titulares asume que la Unidad atiende con niveles bajos los temas sobre evaluación y mejoramiento de los proceso relativos al riesgo (OEPVRIES, OMPRIES) y otorga valores cada vez menores de su percepción hacia la Unidad como pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN) y en la evaluación y mejora de los procesos de gobierno (OEVPGOB, OMPGOB).

Desde la óptica de los elementos EMAI y en opinión de los Titulares, la función de auditoría interna se desarrolla efectivamente bajo el esquema moderno en un nivel alto de valoración sobre los elementos (IO) y (AC).

Sin embargo, se acepta que la función de auditoría interna en las universidades públicas permanece en el nivel medio respecto de los elementos (EM), (O) y (VA), reflejándose un marcado perfil de la función hacia la evaluación y mejora de las operaciones y del control interno.

3.8.5. CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 3: PERCEPCIÓN DE LA EXISTENCIA DE LA FUNCIÓN BAJO EL EMAI

Objetivo 3. Conocer si se percibe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Nuestro trabajo consiste en identificar si las respuestas de los usuarios indican que éstos perciben el cumplimiento de los atributos básicos del EMAI.

Cuestión de investigación C₀₅: Se percibe la existencia de una función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

3.8.5.1. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₅.

Para alcanzar nuestro tercer objetivo resolviendo la **Cuestión de investigación C₀₅**, encuestamos a las autoridades más vinculadas a la función de auditoría interna, en su calidad de usuarios con la visión más amplia, de acuerdo a su papel directivo dentro de la gestión universitaria.

Atributos asociados

Los atributos incorporados a la tabla 3.27, vinculados a este análisis, coinciden con los que incluimos en la tabla 3.23, ya que las preguntas son las mismas para el colectivo de los Titulares y para el colectivo de las Autoridades.

Tabla 3.27
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₅. Colectivo Autoridades

Bloque II. Opinión funciones			
Atributos	Clave	Elemento EMAI	Tipo
En su opinión, la Unidad realiza...			
II.1. Su labor con la debida independencia	OINDEP	IO	B
II.2. Su labor con la debida objetividad	OOBJET	IO	B
II.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	ASECONS	AC	B
En su opinión, la Unidad evalúa...			
II.7.1. Los procesos de gestión de riesgo	OEPVRIES	EM	B
II.7.2. Los procesos de control interno	OEVPCINT	EM	B
II.7.3. Los procesos de gobierno	OEVPGOB	EM	B
En su opinión, la Unidad mejora...			
II.8.1. Los procesos de gestión de riesgo	OMPRIES	VA	B
II.8.2. Los procesos de control interno	OMPCINT	VA	B
II.8.3. Los procesos de gobierno	OMPGOB	VA	B
En su opinión, la Unidad...			
II.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	OVAGOP	VA	B
II.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	OMOP	VA	B
II.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	OIMPOBIN	O	B
II.12. Cumple adecuadamente con su programa o plan de trabajo anual	CUMPROG	O	B
Opinión General. Bloque III. Opinión Concepto Moderno			
En su opinión: III.11. En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna EMAI			OAIMOD

Fuente: Elaboración propia.

b) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

Los datos de tabla 3.28 son los resultados que se obtuvieron de la consulta que se hizo a las Autoridades.

En términos del ranking del VMR, el atributo más valorado refleja una percepción muy alta sobre la realización de las actividades de la Unidad con la debida objetividad (OOBJET) y, en segundo lugar, la independencia (OINDEP) en el desempeño de su trabajo.

En tercer lugar, se identifica a la Unidad como área que agrega valor a las operaciones de la universidad (OVAGOP), y en los siguientes lugares del ranking, en un sentido positivo se le asocia con la mejora de las operaciones (OMOP) y de los procesos de control interno (OMPCINT).

Por otra parte, las autoridades no asignan un papel importante a la función de auditoría interna como pieza fundamental para el logro de los objetivos institucionales; el VMR ubica a este atributo en la posición 8 del ranking.

Con una percepción poco favorable también están los atributos que se refieren a su contribución a la mejora de los procesos de gobierno y de gestión de riesgo (OMPGOB y OMPRIES), y en los niveles más bajos se encuentran la evaluación de los procesos de gobierno y de gestión de riesgo (OEVGOP y OEPVRIES).

Los atributos de perfil señalan la realización de actividades que no corresponden a la auditoría interna, aunque en un nivel bajo. En cuanto al tipo de enfoque auditor no se aprecian diferencias entre el énfasis A priori y el énfasis A posteriori.

Por último, como resultado general, se puede ver que el VMR promedio es de 3,60, lo que sitúa la valoración total en un nivel medio.

Tabla 3.28
Valor Medio de Respuestas (VMR) por atributo
Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades

Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades	Atributo	Elemento EMAI	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
En su opinión, la Unidad realiza...					
II.1. Su labor con la debida independencia	OINDEP	IO	4,24	0,874	2
II.2. Su labor con la debida objetividad	OOBJET	IO	4,39	0,745	1
II.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	OASECONS	AC	3,80	1,046	6
En su opinión, la unidad evalúa...					
II.7.1. Los procesos de gestión de riesgo	OEPVRIES	EM	2,74	1,182	12
II.7.2. Los procesos de control interno	OEVPICINT	EM	3,93	0,975	4
II.7.3. Los procesos de gobierno	OEVPGOB	EM	2,87	1,024	11
En su opinión, la unidad mejora...					
II.8.1. Los procesos de gestión de riesgo	OMPRIES	VA	2,91	1,112	10
II.8.2. Los procesos de control interno	OMPCINT	VA	3,91	0,755	5
II.8.3. Los procesos de gobierno	OMPGOB	VA	3,00	0,989	9
En su opinión, la unidad...					
II.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	OVAGOP	VA	3,96	0,729	3
II.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	OMOP	VA	3,93	0,712	4
II.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	OIMPOBIN	O	3,41	0,979	8
II.12. Cumple adecuadamente con su Programa o Plan de trabajo anual	OCUMPROG	O	3,78	0,917	7

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 3,60

Otros atributos de las actividades que se realizan

En su opinión, la Unidad realiza...	Atributo de perfil	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
II.4. Labores que no corresponden a las actividades propias de la auditoría interna	ONOAUDI	2,61	1,085	2
II.5. Demasiado trabajo a priori	ODEPRIOR	3,02	1,145	1
II.6. Demasiado trabajo a posteriori	ODEPOSTER	3,02	1,064	1

Fuente: Elaboración propia.

Para revisar los diversos atributos con los valores más destacados en función de la PRF (De acuerdo + Totalmente de acuerdo) se incorpora la tabla 3.29.

El resultado general indica que el 65,2% de las Autoridades tienen una opinión favorable en cuanto al cumplimiento de los atributos básicos EMAI por parte de la Unidad, pero también se observa que únicamente el 18,1% está totalmente de acuerdo.

Estos resultados se deben a los porcentajes relativamente importantes de respuestas en posición de indiferencia y en desacuerdo (16,9% y 13,2% respectivamente), lo que acentúa la división en la opinión generalizada del colectivo.

Son 4 los atributos en lo que las Autoridades están más a favor.

En primer lugar, el 91,3% de las Autoridades percibe que el factor de objetividad de la Unidad es una situación prácticamente resuelta (OOBJET), y el 95,7% piensa lo mismo

sobre el factor de independencia (OINDEP). La similitud en la participación porcentual de las respuestas manifiesta la coincidencia en el acuerdo generalizado.

Además, hay un elevado nivel de coincidencia en su percepción sobre el importante papel que desempeña la Unidad en el desarrollo de actividades vinculadas a la mejora de las operaciones y de los procesos de control interno (OVAGOP y OMPCINT).

Poco más del 60% de las Autoridades está de acuerdo en esta orientación operativa de la auditoría interna y tampoco se encuentran importantes diferencias en las respuestas emitidas sobre ambos conceptos.

En la lista de los que menos se perciben como parte de las prioridades atendidas por la función se encuentran al menos 5 atributos.

Se reitera que no se percibe a la función de auditoría interna como elemento importante en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN) y gran parte del peso relativo en este resultado obedece a una posición de indiferencia (igual a la de acuerdo) que resulta ser mucho mayor que la posición de total acuerdo.

Los resultados indican que la cuestión de los objetivos institucionales asociada a la auditoría interna no ocupa un lugar privilegiado ante las Autoridades.

Estos resultados también confirman la opinión sobre la débil participación en la evaluación y mejora de los procesos de riesgo y gobierno (OMPRIES, OMPGOB, OEVGOB, OEPVRIES).

Debemos señalar que en todos estos casos desaprobatorios, solo la tercera parte de las Autoridades tuvieron percepción favorable (de acuerdo) y los más altos valores de valoración negativa se encontraron en lo relativo al riesgo.

Tabla 3.29
Proporción de Respuestas Favorables (PRF). Atributos básicos EMAI
Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades

Atributos básicos (B) EMAI	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
OINDEP	2,2	4,3	2,2	50,0	41,3	100	91,3
OOBJET	2,2	0	2,2	47,8	47,8	100	95,7
OASECONS	4,3	10,9	6,5	56,5	21,7	100	78,3
OEPVRIES	19,6	23,9	21,7	32,6	2,2	100	34,8
OEVPCINT	2,2	8,7	10,9	50,0	28,3	100	78,3
OEVPGOB	6,5	37,0	21,7	32,6	2,2	100	34,8
OMPRIES	13,0	23,9	23,9	37,0	2,2	100	39,1
OMPCINT	0	6,5	13,0	63,0	17,4	100	80,4
OMPGOB	6,5	26,1	30,4	34,8	2,2	100	37,0
OVAGOP	0	4,3	15,2	60,9	19,6	100	80,4
OMOP	0	2,2	21,7	56,5	19,6	100	76,1
OIMPOBIN	2,2	15,2	34,8	34,8	13,0	100	47,8
OCUMPROG	2,2	8,7	15,2	56,5	17,4	100	73,9
Promedio:	4,7	13,2	16,9	47,2	18,1	100	65,2
Otros atributos de las funciones							
Atributos de perfil (P)	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ONOAUDI	17,4	30,4	28,3	21,7	2,2	100	23,9
ODEPRIOR	10,9	23,9	23,9	34,8	6,5	100	41,3
ODEPOSTER	8,7	23,9	28,3	34,8	4,3	100	39,1

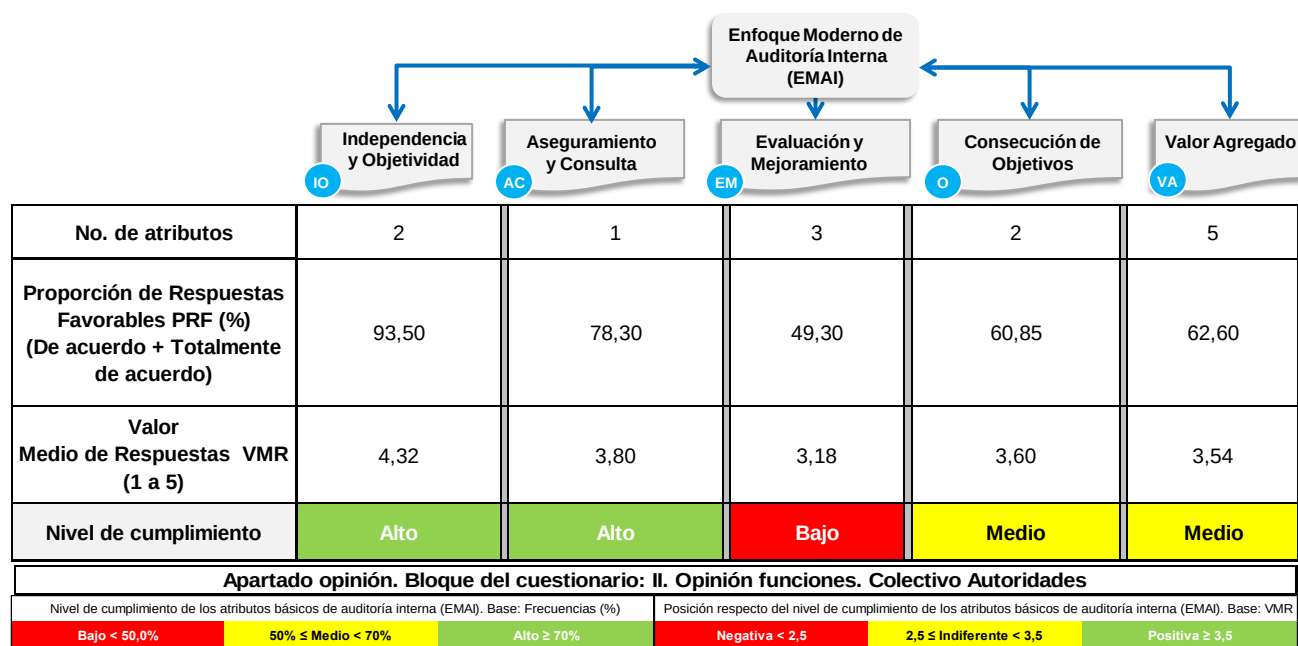
Nota: Todas las cifras son porcentajes.

Fuente: Elaboración propia.

c) Resultados totales por elemento EMAI

El resumen de resultados, integrando a cada Elemento EMAI el conjunto de atributos que le corresponden, se encuentra en la figura 3.17.

Figura 3.17
Opinión del cumplimiento en los elementos del EMAI
Autoridades de las universidades públicas de España



Fuente: Elaboración propia.

Los elementos que alcanzan los niveles altos en la opinión de las Autoridades EMAI son (IO) y (AC); pero en éste último el total acuerdo es la mitad del logrado por el primero, y el porcentaje de respuestas en desacuerdo es comparativamente mucho más elevado.

El nivel medio en (O) tiene mucho que ver con la falta de protagonismo de la Unidad en el escenario institucional, y en cuanto a (VA) nuevamente surgen las deficiencias en la atención de los asuntos de gobierno y riesgo.

El elemento (EM) alcanza un VRM de 3,18, el cual en estricto sentido le debiera ubicar en el nivel medio de cumplimiento.

No obstante, este bajo resultado de VMR, aunado al obtenido en la PRF por sólo el 49,30% nos lleva a ubicar a este elemento en un nivel bajo, como obligada señal de alerta sobre los retos que enfrenta.

Los peores resultados, muy por debajo de los demás elementos EMAI se vinculan con la mínima atención de cuestiones críticas, especialmente las de evaluación de los procesos de gobierno y riesgo.

En otro orden de ideas, cuando a las Autoridades se les pregunta directamente si creen que la auditoría interna en su universidad funciona bajo un enfoque moderno, las respuestas obtenidas son las siguientes (tabla 3.30).

Tabla 3.30
Opinión general
Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo Autoridades

Opinión general. En sus opinión:	VMR: Valor Medio de Respuestas	Desviación típica	Nivel de valoración en VMR	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
OAIMOD: En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (EMAI)	3,36	0,942	Medio	2,1	21,3	19,1	53,2	4,3	100	57,4

Fuente: Elaboración propia. Archivo.

Esta consulta directa, a través de un solo ítem, la sitúan en un nivel medio, en donde el VMR alcanza el 3,36 y la PRF se ubica en 57,4%.

Por otra parte, recordemos que en el ejercicio de valoración de los diversos atributos se obtuvo el 3,60 de VMR y el 65, 2% de la PRF.

Esto significa que el colectivo Autoridades manifiesta una percepción menos favorable cuando responde a una sola pregunta sobre el tema, aunque en el mismo nivel, que cuando proporciona sus respuestas sobre los diversos atributos asociados a esta cuestión, como sucedió con los Titulares.

3.8.5.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 3

La conclusión y sus principales conceptos de apoyo acerca del **Objetivo 3** se obtienen del análisis a la **Cuestión de investigación C₀₅**.

El 65,2% de las Autoridades percibe que las funciones de auditoría interna se desempeñan en el marco del EMAI en un nivel medio, con un VMR de 3,60, cumpliendo los atributos básicos de este enfoque.

- a) Sólo el 57,4% de las Autoridades manifestó que sí percibe que la función de auditoría interna se desempeña en la universidad dentro del EMAI, con un VMR de 3,36.
- b) En opinión de las Autoridades universitarias vinculadas con la función, la auditoría interna se desarrolla dentro del enfoque EMAI en un nivel de valoración alto solo en los elementos de (IO) y de (AC).
- c) Al mismo tiempo, las Autoridades consideran que la auditoría interna funciona con el enfoque moderno respecto de los elementos de (O) y de (VA), y subsiste el acuerdo unánime de asignar el nivel bajo al elemento sobre la (EM).

En resumen, las Autoridades universitarias consideran que la función de auditoría interna tiene un importante papel en los aspectos operativos y de control interno de la universidad y que para ello se desempeña con la adecuada objetividad e independencia.

Sobre los espacios no atendidos, el colectivo Autoridades manifiesta que, en su opinión, la función de auditoría interna no tiene impacto importante en la consecución de los objetivos institucionales ni participa de manera suficiente en la evaluación y mejora de los procesos de gobierno y de riesgo.

3.8.6. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 4: IMPACTO DE LA FUNCIÓN POR SU VALORACIÓN

Objetivo 4. Conocer el impacto de la función de auditoría interna por la valoración que recibe.

En este epígrafe incorporamos dos perspectivas de valor sobre las mismas cuestiones, para conocer el impacto de la función dentro de la universidad: la opinión del colectivo Autoridades y la del colectivo Titulares.

3.8.6.1. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN C₀₆ y C₀₇. OPINIÓN DE AUTORIDADES Y OPINIÓN DE TITULARES

En primer lugar, a través de la **Cuestión de investigación C₀₆** revisamos la opinión de las Autoridades más vinculadas a la función, que son a la vez usuarios, directivos de alto nivel y

posibles agentes impulsores de la función de auditoría interna: Rectores, Gerentes, y Presidentes del Consejo Social.

Cuestión de investigación C₀₆: La función de auditoría interna es valorada positivamente por las áreas auditadas y recibe buen reconocimiento profesional de las autoridades.

En segundo lugar, en los mismos términos planteamos la **Cuestión de investigación C₀₇**, para lo cual analizamos la opinión de los Titulares en su papel de líderes del área y responsables directos de la función de auditoría interna en la universidad.

Atributos asociados

Los atributos que analizamos para estas dos cuestiones fueron incluidos en el bloque sobre la opinión de las funciones, y son los siguientes (tabla 3.31).

Tabla 3.31
Atributos asociados a las Cuestiones de investigación C₀₆ y C₀₇

Bloque III.1.Opinión funciones			
Atributos	Clave	Elemento EMAI	Tipo
En su opinión, la Unidad...			
II.13. / III.1.13. Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	OVAUDIT		MR
II.13 / III.1.14. Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades universitarias	ORECAUT		MR

Fuente: Elaboración propia

a) Valoración de la función por las Autoridades (C₀₆)

En la tabla 3.32 se registran los resultados obtenidos en este planteamiento.

Tabla 3.32
Proporción de Respuestas Favorables y Valor Medio de Respuestas por atributo
Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades

Atributos Muy recomendables (MR)	VMR: Valor Medio de Respuestas	Desviación típica	Nivel de valoración en VMR	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ORECAUT: La Unidad recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades	3,89	0,795	Alto	0	6,5	17,4	56,5	19,6	100	76,1
OVAUDIT: La Unidad es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	3,48	0,809	Medio	0	15,2	26,1	54,3	4,3	100	58,7

Fuente: Elaboración propia.

El 76,1% de las Autoridades reconoce positivamente la función que desarrolla la auditoría interna, siendo el VMR 3,89; también el 58,7% de este mismo colectivo considera que los auditados reconocen positivamente las acciones de la Unidad, pero en menor medida, con un VMR de 3,48.

Se observa que la proporción de respuestas negativas que se atribuye a las áreas auditadas (15,2%) supera en más del doble a la de las propias Autoridades (6,5%).

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₆

Las Autoridades piensan que su propio colectivo sí da un alto reconocimiento profesional a la Unidad y también creen que las áreas auditadas lo hacen, pero solamente en un nivel de reconocimiento medio.

c) Valoración de la función por los Titulares de la Unidad (C₀₇)

Con la opinión de los Titulares, seguidamente abordamos la **Cuestión de investigación C₀₇**: La función de auditoría interna es valorada positivamente por las áreas auditadas y recibe buen reconocimiento profesional de las autoridades.

La información recabada se resume en la tabla 3.33

Tabla 3.33
Proporción de Respuestas Favorables y Valor Medio de Respuestas por atributo
Bloque III.1 Opinión funciones. Colectivo Titulares

Atributos Muy recomendables (MR)	VMR: Valor Medio de Respuestas	Desviación típica	Nivel de valoración en VMR	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ORECAUT: La Unidad recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades	4,04	0,860	Alto	0	4,2	20,8	41,7	33,3	100	75,0
OVAUDIT: La Unidad es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	3,83	0,870	Alto	4,2	0	20,8	58,3	16,7	100	75,0

Fuente: Elaboración propia.

La mayoría de los Titulares (75%) perciben una valoración positiva de las Autoridades y de los usuarios hacia la Unidad, pero de acuerdo al VMR consideran ligeramente mayor el nivel de reconocimiento profesional otorgado por las Autoridades (4,04) que el otorgado por los departamentos o áreas auditadas (3,83).

En estas dos apreciaciones de los Titulares, la proporción de los que están en total acuerdo en que las Autoridades le otorgan un alto reconocimiento a la Unidad (33,3%) es dos veces mayor que la proporción de Titulares que también piensan, con el mismo énfasis, que los departamentos auditados le brindan su reconocimiento (16,7%).

d) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₇

La mayoría de los Titulares de la Unidad opinan que las Autoridades sí otorgan un elevado reconocimiento profesional a la Unidad y también creen que las áreas auditadas lo hacen en el nivel alto, aunque con impacto ligeramente menor.

3.8.6.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 4

En los resultados sobre las **Cuestiones de investigación C₀₆ y C₀₇** se identifican las opiniones tanto del colectivo Autoridades como del colectivo Titulares sobre el impacto que tiene la auditoría interna ante las propias Autoridades y ante las áreas o departamentos auditados. Esto nos permite emitir la siguiente conclusión sobre el **Objetivo 4**:

En opinión de las Autoridades y de los Titulares de la Unidad, la auditoría interna, por la valoración que recibe, sí tiene alto impacto ante los usuarios.

a) El 76,1% de las Autoridades y el 75% de los Titulares coinciden en afirmar que el colectivo Autoridades sí otorga el reconocimiento profesional a la Unidad en un nivel alto (VMR=3,89 y VMR=4,04, respectivamente) y también creen que las áreas auditadas la valoran positivamente.

b) La diferencia de opinión entre ambos colectivos radica en que el 58,7% de las Autoridades piensan que el menor impacto en los auditados corresponde a un nivel medio (VMR=3,48), en tanto que el 75% de los Titulares, aunque también asignan un menor impacto en los auditados, lo mantienen en el nivel alto (VMR=3,83).

Los puntos de vista de ambos colectivos, cuando se refieren al impacto favorable de la función, concentran más respuestas en la posición de total acuerdo tratándose de valoración atribuida a las Autoridades, que tratándose de las áreas o departamentos auditados.

Creemos que la opinión de los Titulares obedece a su percepción fuertemente ligada a su papel operativo como responsables directos de la Unidad.

El ejercicio de la función ante los usuarios que conforman las áreas y departamentos auditados propician la relación del día con día, confrontando constantemente al Titular con el usuario operativo.

En este contacto frecuente y por la naturaleza continua de la función, existen posibilidades de recibir muestras de reconocimiento de parte de las áreas auditadas, pero también una mayor proporción de manifestaciones negativas o de conflicto que las que se pudieran recibir de las Autoridades.

Por ese motivo, el Titular se inclinaría a pensar que su función tiene una mejor valoración ante el colectivo Autoridades que ante los usuarios de las áreas o departamentos de la universidad.

Sobre la perspectiva de las Autoridades, suponemos que esto se debe a que el origen de las opiniones generadas es precisamente el punto de vista de las propias Autoridades.

Afirmar que el colectivo Autoridades otorga un mayor reconocimiento a la auditoría interna, en opinión del propio colectivo cuestionado, puede llevar implícita una clara señal de apoyo

moral a la función, lo mismo que una favorable calificación para el desempeño del propio colectivo ante la función.

Por otra parte, en relación a la mayor divergencia que presentan las respuestas cuando se opina sobre la percepción de los auditados, creemos natural que entre las Autoridades exista un acuerdo de mayor uniformidad sobre su propia valoración, más que en la que ellos mismos, como colectivo, atribuyen a los auditados.

3.8.7. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 5: CONDICIONANTES PARA EL DESARROLLO DEL EMAI

Objetivo 5. Conocer la relevancia de los factores condicionantes para que se desarrolle la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Con proceso similar al que usamos para alcanzar nuestro anterior objetivo, hemos consultado a los dos colectivos implicados a fin de conocer los factores condicionantes para el desarrollo del EMAI.

3.8.7.1. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN C₀₈ y C₀₉. OPINIÓN DE AUTORIDADES Y OPINIÓN DE TITULARES

Para analizar la **Cuestión de investigación C₀₈** nos centramos en identificar, en primer lugar, la opinión de las Autoridades.

Cuestión de investigación C₀₈: Los principales condicionantes para el desarrollo del enfoque moderno radican en que se perciba la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna, y en que los usuarios tengan confianza en la función.

En segundo lugar, con el mismo propósito, buscamos la opinión del Titular de la Unidad mediante la **Cuestión de investigación C₀₉**, planteada en iguales términos.

En nuestro cuestionario, el sentido de las preguntas o ítems sobre las funciones y el desarrollo del trabajo obedeció a la lógica de que todos los atributos básicos son considerados como favorables para el desarrollo del EMAI, lo que sirvió de base para el cálculo de nuestros indicadores sobre las **Cuestiones C₀₈ y C₀₉**.

En esta parte del estudio, cada factor condicionante que se ha incorporado al bloque del cuestionario no lo consideramos previamente como “favorable” o “desfavorable”, sino que reservamos el juicio valorativo a la percepción que las Autoridades y Titulares.

La razón es que deseamos conocer el punto de vista de nuestros encuestados sobre los factores que son calificados por ellos mismos como agentes impulsores (“favorables”), o limitantes (“desfavorables”) para el desarrollo del EMAI.

A) Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI en la universidad

Los factores condicionantes que se analizarán para ambas Cuestiones de investigación se ubican en la tabla 3.34

Tabla 3.34
Factores condicionantes relacionados con las Cuestiones de investigación C₀₈ y C₀₉

Bloque III. / III.2. Opinión concepto moderno	
Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI en la universidad	Clave
En su opinión, la implantación de la auditoría interna en su concepción moderna, depende de:	
III.1 / III.2.1. Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	ORECFIN
III.2 / III.2.2. Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	OUTILI
III.3 / III.2.3. Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos	OEXCLUS
III.4 / III.2.4. Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles	OINTERV
III.5 / III.2.5. Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación	OMODEV
III.6 / III.2.6. Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	OCONFIA
III.7 / III.2.7. Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	OJERARQ
III.8 / III.2.8. Que exista respaldo legal en los estatutos	ORLEGAL
III.9 / III.2.9. Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	OAFORMA
III.10 / III.2.10. Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión	ASESORIA

Fuente: Elaboración propia.

B) Resultados sobre la Cuestión de investigación C₀₈. Opinión de Autoridades

Respecto a la Cuestión de investigación C₀₈, los resultados obtenidos por VMR y PRF se encuentran en la tabla 3.35.

De esta tabla rescatamos las principales posiciones, conjuntando los mejores resultados en términos de los indicadores.

a) Factores condicionantes por su nivel de impacto

En opinión de las Autoridades, los 3 primeros factores condicionantes son: 1) la percepción de las propias Autoridades sobre la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna (OUTILI); 2) la suficiente posición jerárquica del órgano de control interno (OJERARQ), y 3)

la existencia de apoyo institucional para mejorar la formación del personal del órgano de control interno (OAFORMA).

El resultado corrobora en parte la Cuestión de investigación que propusimos, pero el colectivo ha ubicado en un lugar de importancia secundaria al condicionante sobre la confianza que los auditados tengan en la función (OCONFIA).

En el otro extremo, encontramos que para las Autoridades, la disponibilidad de recursos financieros no parece ser uno de los factores más importantes que impacten a la operación del órgano de control interno (ORECFIN).

Tampoco se piensa que pudiera haber conflicto con el ejercicio de la auditoría interna por el hecho de suponer que la función interventora pudiera limitar el uso de los recursos disponibles (OINTERV), y también se visualiza irrelevante que la función deba realizarse por un área interna especializada (OEXCLUS).

Si además de estos resultados miramos los datos sobre la PRF, en cuanto a los factores de mayor importancia para las Autoridades, podemos observar lo siguiente:

Un elevado número de opiniones, con PRF de 93,6%, están a favor de considerar como factores importantes a la jerarquía del órgano de control interno (OJERARQ) y al apoyo institucional para mejorar la formación del personal de dicho órgano (OAFORMA).

En este detalle, aunque en un segundo nivel de importancia, en opinión del 91,5% de las Autoridades se revelan otros condicionantes; entre ellos está la concepción de la auditoría interna como una función de asesoramiento en el ámbito de la gestión (OASESORIA) y la confianza que los auditados tengan en la función (OCONFIA), en las posiciones 4 y 5 del ranking por el VMR, respectivamente.

Por el lado de los factores que no son considerados como determinantes, al revisar el PRF encontramos que a pesar de que el aspecto financiero se coloca en este grupo, más de la mitad de las Autoridades sí lo considera de interés para tenerse en cuenta.

El factor que plantea la realización de la función por cuenta de un área especializada (OEXCLUS) parece ser el que menos condiciona el desarrollo del EMAI.

Respecto al efecto de la función interventora, que en términos relativos también se ubica como factor de poca relevancia por su PRF, más de la mitad de las Autoridades opinan que sí debiera de tenerse en cuenta.

Es de llamar la atención que para el 83% de este colectivo, entre los factores condicionantes de menor relevancia está el respaldo legal que los estatutos universitarios pueden ofrecer a la función de auditoría interna.

Por último, se identifica también como factor condicionante de menor impacto al hecho de que el modelo de administración universitaria se centre únicamente en la autoevaluación (OMODEV), pero debemos mencionar que el PRF es de 61,7%, lo que indica que más de la mitad de las Autoridades sí lo estima importante.

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₈

El 95,7% de las Autoridades considera que la percepción que las propias Autoridades tengan acerca de la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna (OUTILI) es el factor condicionante más importante para el desarrollo de la auditoría interna bajo su enfoque moderno, con un VMR de 4,42.

Otros factores, por orden de relevancia, son: la posición jerárquica del órgano de control interno (OJERAQ) y la existencia del apoyo institucional para mejorar la formación del personal del órgano de control interno (OAFORMA).

Este colectivo no incluyó como principal factor condicionante el hecho de que exista confianza de los auditados sobre la función de auditoría interna, tal como lo planteamos en nuestra Cuestión de investigación.

Tabla 3.35
Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI
Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo Autoridades

Valor Medio de Respuestas (VMR)				
Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo Autoridades	Condicionantes para la implantación de EMAI	Valor Medio	Desviación típica	Posición por valor medio (Ranking)
En su opinión, la implantación de la auditoría interna en su concepción moderna, depende de:				
III.1. Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	ORECFIN	3,49	1,040	8
III.2. Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	OUTILI	4,32	0,629	1
III.3. Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos	OEXCLUS	3,13	1,035	10
III.4. Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles	OINTERV	3,38	1,012	9
III.5. Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación	OMODEV	3,68	0,783	7
III.6. Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	OCONFIA	4,13	0,711	5
III.7. Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	OJERARQ	4,30	0,587	2
III.8. Que exista respaldo legal en los estatutos	ORLEGAL	3,96	0,884	6
III.9. Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	OAFORMA	4,23	0,560	3
III.10. Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión	OASESORIA	4,17	0,732	4

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 3,88

Proporción de Respuestas Favorables PRF (%)							
Condicionantes para la instrumentación EMAI	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ORECFIN	6,4	12,8	14,9	57,4	8,5	100	66,0
OUTILI	0	2,1	2,1	57,4	38,3	100	95,7
OEXCLUS	6,4	23,4	25,5	40,4	4,3	100	44,7
OINTERV	6,4	10,6	29,8	44,7	8,5	100	53,2
OMODEV	0	6,4	31,9	48,9	12,8	100	61,7
OCONFIA	2,1	0	6,4	66,0	25,5	100	91,5
OJERARQ	0	0	6,4	57,4	36,2	100	93,6
ORLEGAL	2,1	6,4	8,5	59,6	23,4	100	83,0
OAFORMA	0	0	6,4	63,8	29,8	100	93,6
OASESORIA	2,1	0	6,4	61,7	29,8	100	91,5

Fuente: Elaboración propia.

C) Cuestión de investigación C₀₉. Opinión de los Titulares. Continuando con el análisis planteado, a partir de las respuestas del colectivo Titulares abordamos **la Cuestión de investigación C₀₉**: Los principales condicionantes para el desarrollo del enfoque moderno radican en que se perciba la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna, y en que los usuarios tengan confianza en la función.

a) Factores condicionantes por su nivel de impacto

Los resultados sobre el VMR y la PRF correspondientes al colectivo Titulares se resumen en la tabla 3.36.

En opinión de los Titulares, los 3 primeros factores condicionantes, por su posición en el ranking de VMR, son los siguientes: 1) que las Autoridades perciban la necesidad y utilidad de la auditoría interna (OUTILI); 2) que se cuente con el apoyo institucional a la formación del personal del órgano de control interno (OAFORMA), y 3) que exista confianza de los auditados en la función (OCONFIA).

Estos tres factores condicionantes han sido elegidos por los Titulares con elevado e igual VMR de 4,71 y, según la PRF, el 100% de los Titulares opina que no existe objeción alguna para que ocupen el primero y el tercer lugar (UTILI y OAFORMA) en el ranking.

En cuanto al factor sobre la confianza en la función (OCONFIA), éste destaca por tener el mayor porcentaje de opiniones en total acuerdo (75%), según indican los datos de PRF.

En segundo término, otro condicionante elegido por los Titulares como de alto impacto es la posición jerárquica del órgano de control interno (OJERARQ) y que exista respaldo legal en los estatutos (ORLEGAL).

De acuerdo al PRF que corresponde a ambos condicionantes, su opinión es similar, ya que todas las apreciaciones favorables están concentradas en las posiciones de total acuerdo y de acuerdo, en una proporción de 2 a 1.

No debe pasar desapercibido que el 100% de los Titulares ubica al respaldo legal en los estatutos como factor condicionante de importancia, ocupando un tercer lugar en la posición del ranking por su VMR.

Tratándose de los factores que los Titulares consideran en los últimos lugares, es de resaltar que todos ellos tienen alto VMR.

Entre éstos se encuentra el factor relativo al modelo universitario centrado únicamente en la autoevaluación (OMODEV) con VMR de 3,63.

En este factor se concentró el mayor porcentaje de indiferencia (45,8%) y también la menor proporción de Titulares que la identifica como factor condicionante de relevancia.

Le sigue en el penúltimo lugar del ranking el factor sobre la función interventora que plantea la disminución de su arraigo y la inquietud porque ésta consuma los recursos disponibles (OINTERV) y por último, que la función sólo pueda ser realizada por un área interna especializada (OEXCLUS).

Estos dos factores tienen idéntico perfil de respuestas con un PRF de 60%; pero también son los únicos que incorporan, de manera conjunta, una mayor proporción de respuestas en total desacuerdo y en desacuerdo como factores de impacto.

Tabla 3.36
Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI
Bloque III.2. Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares

Valor Medio de Respuestas (VMR)				
Bloque III.2 Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares	Condicionantes para la implantación de EMAI	Valor Medio	Desviación típica	Posición por valor medio (Ranking)
En su opinión, la implantación de la auditoría interna en su concepción moderna, depende de:				
III.2.1. Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	ORECFIN	3,79	1,02	5
III.2.2. Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	OUTILI	4,71	0,46	1
III.2.3. Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos	OEXCLUS	2,96	1,08	8
III.2.4. Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles	OINTERV	3,54	1,22	7
III.2.5. Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación	OMODEV	3,63	0,82	6
III.2.6. Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	OCONFIA	4,71	0,55	1
III.2.7. Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	OJERARQ	4,67	0,48	2
III.2.8. Que exista respaldo legal en los estatutos	ORLEGAL	4,63	0,49	3
III.2.9. Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	OAFORMA	4,71	0,46	1
III.2.10. Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión	OASESORIA	4,54	0,51	4

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 4,18

Proporción de Respuestas Favorables PRF (%)							
Condicionantes para la implantación de EMAI	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ORECFIN	4,2	8,3	12,5	54,2	20,8	100	75,0
OUTILI	0	0	0	29,2	70,8	100	100,0
OEXCLUS	8,3	12,5	16,7	41,7	20,8	100	62,5
OINTERV	8,3	12,5	16,7	41,7	20,8	100	62,5
OMODEV	0	4,2	45,8	33,3	16,7	100	50,0
OCONFIA	0	0	4,2	20,8	75,0	100	95,8
OJERARQ	0	0	0	33,3	66,7	100	100,0
ORLEGAL	0	0	0	37,5	62,5	100	100,0
OAFORMA	0	0	0	29,2	70,8	100	100,0
OASESORIA	0	0	0	45,8	54,2	100	100,0

Fuente: Elaboración propia.

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₉

El 100% de los Titulares ubican en la primera posición a 3 factores condicionantes: que las Autoridades perciban la necesidad y utilidad de la auditoría interna (OUTILI); que exista confianza de los auditados en la función (OCONFIA) y que se cuente con el apoyo institucional a la formación del personal del órgano de control interno (OAFORMA).

También para la totalidad de este colectivo se encuentra, en segunda posición, que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ).

Los Titulares incluyeron en sus más altas consideraciones a los dos condicionantes que propusimos en la Cuestión de investigación analizada.

En las siguientes posiciones, por el impacto percibido, se mencionan los factores sobre la posición jerárquica del órgano de control interno y el apoyo legal a la función en los estatutos.

Es importante destacar que los Titulares no limitaron la selección de factores condicionantes ubicados en el más alto nivel de importancia y que, además, todos los factores condicionantes tuvieron alto VMR.

3.8.7.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 5

El 95,7% de las Autoridades de gestión universitaria y el 100% de los Titulares de Unidad coinciden afirman que el primer condicionante para que se desarrolle la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno, es que las autoridades perciban la necesidad y utilidad de la función. Esto con VMR de 4,32 y 4,71, respectivamente.

También en opinión del 93,6% de las Autoridades, otros de los condicionantes más importantes son que la Unidad cuente con la suficiente posición jerárquica y que exista el apoyo institucional para mejorar la formación del personal del órgano de control interno, con VMR de 4,30 y 4,23 respectivamente.

Por su parte, el 100% de los Titulares opina que otros condicionantes comparten la máxima importancia, siendo éstas la confianza de los auditados en la función y el apoyo institucional para mejorar la formación del personal del órgano de control interno, ambas con VMR de 4,71.

Los resultados generales, en nuestra opinión, expresan la preocupación de las Autoridades porque la auditoría interna justifique su existencia dentro de la organización en términos de efectividad, en la medida en que pueda manifestar de manera clara el valor agregado que aporta a la universidad.

De esta manera, las Autoridades afianzarían su percepción en el sentido de que la auditoría interna es necesaria y útil para la organización.

También interpretamos que la Autoridades consideran deseable que la Unidad tenga fuerte presencia institucional, así como una adecuada capacidad técnica y resolutive a través de una posición jerárquica suficiente.

Al parecer, las Autoridades piensan que la resolución favorable de estos factores puede proporcionar la base de mayor reconocimiento y confiabilidad que la Unidad requiere.

Las opiniones de las Autoridades abordan cuestiones de tipo estructural tales como la posición de mando y reporte de la auditoría interna dentro de la organización.

Pero es importante tener presente que en la resolución de estos aspectos, a nuestro modo de ver, las propias Autoridades tienen mucho que aportar.

Por su parte, las opiniones de los Titulares indican la necesidad de reconocimiento y de legitimación de la auditoría interna dentro de la universidad.

Observamos que este colectivo procura sustentar esta legitimación en la aceptación de su necesidad como área de utilidad para la organización, y por el voto de confianza de los usuarios.

Los Titulares evidencian su inquietud porque exista la institucionalización de la auditoría interna a partir de los fundamentos legales que podría otorgarle el respaldo en los estatutos de la universidad.

Acorde a los factores condicionantes que se expresaron como relevantes, ambos colectivos sugieren que la Unidad cuente con capacidad de autonomía y nivel jerárquico suficiente, lo que conduciría a fortalecer su obligada independencia.

Coincidimos en que, con estas cuestiones resueltas, la posibilidad de instrumentar y desarrollar la auditoría interna bajo un enfoque moderno sería mucho mayor.

3.8.8. CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS DE LOS OBJETIVOS 6, 7 Y 8: EN TORNO AL GAP DE EXPECTATIVAS

Nuestros tres últimos objetivos pretenden conocer si existen indicios de un Gap de expectativas entre aquellos que desarrollan la actividad (Titulares) y quienes la utilizan (Autoridades).

A cada objetivo se asocia una hipótesis a contrastar, cuya base de información es el Apartado Opinión,¹² por lo que el primer paso consistió en verificar la fiabilidad de dicho Apartado mediante la prueba estadística Alfa de Cronbach.

La prueba estadística Alfa de Cronbach, conforme a sus premisas, indicó que todos los resultados obtenidos fueron favorables, lo que demuestra la consistencia interna y la fiabilidad del conjunto de ítems incluidos en el cuestionario.

A mayor valor de Alfa se logra mayor fiabilidad (el mayor valor teórico de Alfa es 1) y estimamos que en el caso especial del colectivo Titulares U. España, con el valor 0,782 para Alfa de Cronbach, la fiabilidad del Apartado Opinión es razonable.

Seguidamente aplicamos la Prueba de Kolmogorov-Smirnov¹³ para una muestra, a fin de saber si las variables que se incorporan al Apartado Opinión en cada colectivo tienen un comportamiento estadístico que se ajusta o no a la curva normal.

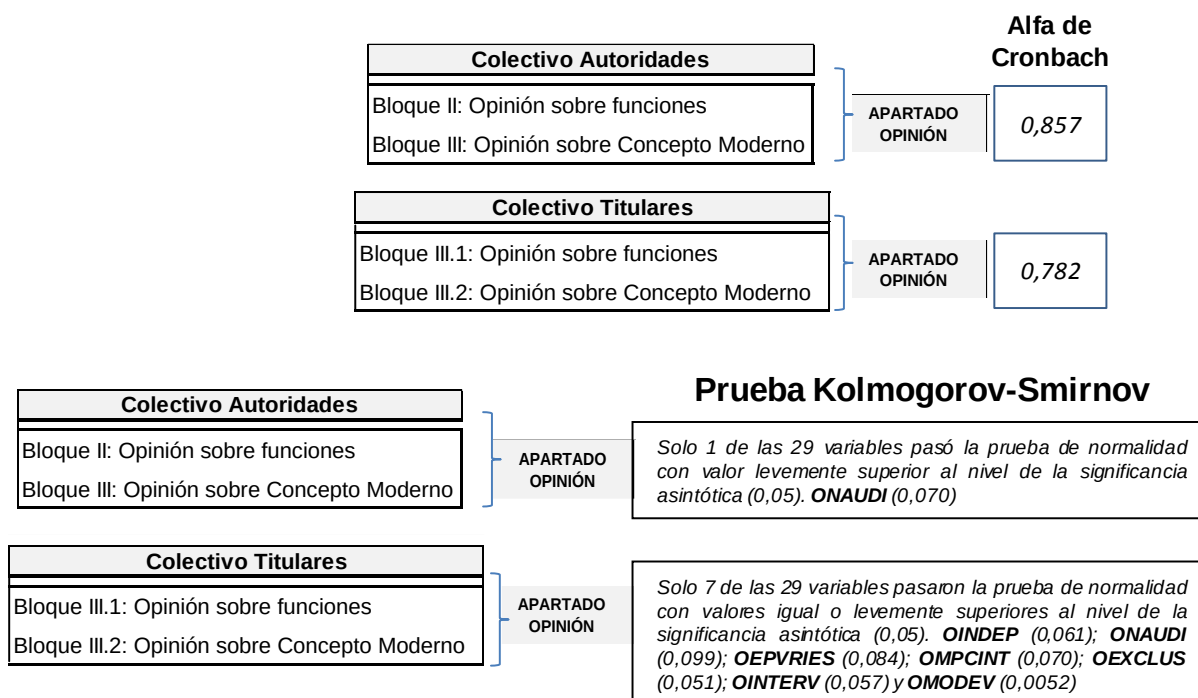
Los resultados de esta prueba nos indicaron que, en general, el valor del nivel crítico en las variables es muy pequeño (menor que 0,05), por lo que rechazamos la hipótesis de normalidad y concluimos que las puntuaciones de nuestras variables no se ajustan a una distribución normal.

La figura 3.18 concentra los resultados y concluimos en que nuestras hipótesis se basan en un Apartado del cuestionario que es fiable y consistente, y que su contrastación estadística debe ser mediante pruebas no paramétricas.

¹² Como se verá más adelante, las herramientas que se utilizan en estas pruebas son del tipo no paramétrico, mismas que resultaron ser las más adecuadas según la validación estadística efectuada sobre las variables del Apartado opinión del cuestionario.

¹³ Esta prueba para una muestra consiste en un procedimiento de "bondad de ajuste"; puesto que permite medir el grado de concordancia existente entre la distribución de un conjunto de datos y una distribución teórica específica; en nuestro este caso nos referimos a la distribución Normal (prueba estadística de Normalidad). De manera genérica, la prueba tiene como propósito señalar si los datos provienen de una población que tiene una distribución teórica especificada.

Figura 3.18
Resultados. Pruebas estadísticas de Alfa de Cronbach y Kolmogorov-Smirnov



Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, para efectuar la contrastación de las hipótesis, utilizamos la prueba no paramétrica U de Mann-Whitney¹⁴ para muestras pequeñas e independientes, donde la hipótesis nula del contraste es que las dos muestras, de tamaño diferente (n_1 y n_2), proceden de poblaciones continuas idénticas; esto es; $H_0: f_1(x)=f_2(x)$.

Esta prueba es el equivalente no paramétrico de la *prueba t* para la diferencia de dos medias cuando las muestras son independientes pero no puede suponerse la normalidad de las poblaciones de origen.

En los casos en que se acepte la hipótesis nula, se acepta que el rango medio correspondiente a las observaciones de una muestra debe ser muy similar a las observaciones (correspondientes) de la otra; es decir, no hay diferencias significativas entre ambas.

¹⁴ La prueba U de Mann-Whitney es una excelente alternativa a la *prueba t* sobre diferencias de medias. Este método fue originalmente propuesto por Wilcoxon (1945) para tamaños iguales de muestras. Posteriormente, Mann y Whitney (1947) desarrollaron el mismo procedimiento ampliándolo a tamaño de muestras desiguales y fueron, además, los primeros en proporcionar talas para que este procedimiento se aplique a muestras pequeñas.

La hipótesis nula se rechaza, cuando el parámetro Z de significancia asintótica (bilateral) definida en la prueba U de Mann-Whitney resulta ser $Z < 0,05$; en caso contrario, se acepta.

Al suponer que las muestras que se contrastan proceden de poblaciones continuas e idénticas, conforme al modelo estadístico, nuestras hipótesis nulas (H_0) expresan que los dos colectivos estudiados no tienen opiniones significativamente diferentes.

Debido a nuestro interés por conocer el resultado respecto de cada variable (factor condicionante) utilizamos el esquema de procesamiento de la prueba U de Mann-Whitney en el paquete estadístico SPSS, Versión 15, que arroja los resultados sobre la relación de cada una de las variables respecto a la variable que dicho sistema denomina “de agrupamiento”, representada en nuestro caso por la variable CARGO (CARGO: Titular=1, Autoridad=2) en forma independiente.

La aceptación o rechazo a la hipótesis nula se aplica exclusivamente en relación a la variable para la cual se obtiene el valor de la significancia asintótica y no a la hipótesis nula general, que incluye a todas las variables.

Cuando se acepta la hipótesis nula, cuanto mayor es el valor de Z, el nivel de relación entre las variables también es mayor. El valor 1 es el acuerdo absoluto.

En los epígrafes siguientes se presentan los resultados obtenidos en la contrastación de hipótesis derivadas de los tres objetivos planteados.

3.8.8.1. CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS H_{01} . OBJETIVO 6: PERCEPCIÓN DE LA FUNCIÓN EN EL ENFOQUE MODERNO

Objetivo 6. Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre cómo se percibe la función de auditoría interna.

Hipótesis H_{01} : No hay diferencias significativas en la percepción de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre el desempeño de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

a) Resultados

Realizado el contraste de medias (tabla 3.37), se tienen los siguientes resultados:

Tabla 3.37

**Prueba U de Mann-Whitney.
Opinión sobre el funcionamiento de la auditoría interna bajo el concepto moderno**

Opinión general: Funcionamiento de la auditoría interna bajo el concepto moderno	Estadísticos de contraste			Resultado (en relación a la Variable de agrupamiento)	Estadísticos descriptivos de las dos muestras en conjunto (Autoridades y Titulares)				
	U de Mann- Whitney	Z	Significancia asintótica (bilateral)		N	Media	Desviación típica	Mínimo	Máximo
OAIMOD: En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (EMAI)	429,0	-1,213	0,225	SE ACEPTA	69	3,46	0,979	1	5
Variable de agrupamiento: TCARGO (Cargo U. España. Titular=1, Autoridad=2)									

Fuente: Elaboración propia.

b) Conclusión sobre la hipótesis H_{01}

No existen diferencias significativas entre la opinión de las Autoridades, en su calidad de usuarios y la de los Titulares, en el sentido de que ambos colectivos piensan que en sus universidades la auditoría interna se desarrolla bajo el enfoque moderno.

Si revisamos en detalle las respuestas del cuestionario (tabla 3.38), podemos apreciar que la PRF es muy similar, y la dispersión de las respuestas es superior en el colectivo Titulares.

Los Titulares manifiestan un mayor acuerdo total que el de las Autoridades.

Además, se observa que a pesar de que la mayoría en los colectivos está de acuerdo en que la función de auditoría interna de su universidad funciona bajo la concepción moderna en un nivel medio, el 21,3 % de las Autoridades está en desacuerdo con esta opinión, mientras que entre los Titulares sólo el 4,5% disiente de esta misma afirmación.

Es importante destacar que sólo el 4,3% de las Autoridades está totalmente de acuerdo, mientras que el 22,7% de los Titulares mantiene esa misma posición.

**Tabla 3.38
Resultados de VMR y PRF. Hipótesis H_{01}**

Apartado opinión. Bloque III. /III.2. Opinón sobre concepto moderno									
Opinión general sobre la audsitoría interna en su concepto moderno (OAIMOD)									
OAIMOD: En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (EMAI)									
Colectivo	VMR: Valor Medio de Respuestas (Media)	Desviación típica	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
Autoridades	3,36	0,942	2,1	21,3	19,1	53,2	4,3	100	57,4
Titulares	3,68	1,041	4,5	4,5	31,8	36,4	22,7	100	59,1

Fuente: Elaboración propia.

3.8.8.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 6

Los usuarios y los Titulares, aún con importantes diferencias en el énfasis, especialmente en el mayor porcentaje de total acuerdo entre éstos últimos y en el desacuerdo de los primeros, a nivel general coinciden en percibir que en sus universidades la auditoría interna funciona bajo el enfoque moderno.

3.8.8.3. CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS H_{02} . OBJETIVO 7: VALORACIÓN DE LA FUNCIÓN

Objetivo 7. Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna.

Hipótesis H_{02} : No hay diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna.

a) Resultados

El contraste de medias arroja el siguiente resultado (tabla 3.39).

Tabla 3.39
Prueba U de Mann-Whitney. Valoración de la función

En su opinión, la Unidad:	Estadísticos de contraste			Resultado (para cada variable en relación a la Variable de agrupamiento)	Estadísticos descriptivos de las dos muestras en conjunto (Autoridades y Titulares)				
	U de Mann-Whitney	Z	Significancia asintótica (bilateral)		N	Media	Desviación típica	Mínimo	Máximo
ORECAUT: Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades universitarias	495,5	-0,761	0,446	SE ACEPTA	70	3,94	0,814	2	5
OVAUDIT: Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	418,0	-1,841	0,066	SE ACEPTA	70	3,60	0,841	1	5
Variable de Agrupamiento: TCARGO (Cargo U. España. Titular=1, Autoridad=2)									

Fuente: Elaboración propia.

La prueba estadística indica que se acepta la hipótesis H_{02} .

Adicionalmente, revisamos las respuestas emitidas en el cuestionario (tabla 3.40).

Tabla 3.40
Resultados de VMR y PRF. Hipótesis H₀₂

Apartado opinión. Bloque II. /III.1. Opinión sobre funciones										
Opinión sobre el reconocimiento profesional y la valoración de la función de auditoría interna										
Colectivo	En su opinión, la Unidad:	VMR: Valor Medio de Respuestas (Media)	Desviación típica	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
AUTORIDADES	ORECAUT: Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades	3,89	0,795	0	6,5	17,4	56,5	19,6	100	76,1
	OVAUDIT: Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	3,48	0,809	0	15,2	26,1	54,3	4,3	100	58,7
TITULARES	ORECAUT: Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades	4,04	0,859	0	4,2	20,8	41,7	33,3	100	75,0
	OVAUDIT: Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	3,83	0,868	4,2	0	20,8	58,3	16,7	100	75,0

Fuente: Elaboración propia.

Es evidente que ambos colectivos están mayoritariamente de acuerdo en que la función de auditoría interna de su universidad es bien valorada y recibe alto reconocimiento, tanto de las autoridades como de las áreas o departamentos auditados, no obstante se aprecian las siguientes particularidades:

- El 76,1% de las Autoridades opina que ellas mismas valoran positivamente la función de auditoría interna, pero sólo el 58,7% de este mismo colectivo piensa que también lo hacen las áreas auditadas.
- La proporción de Autoridades que está totalmente de acuerdo con la percepción favorable sobre el reconocimiento de las propias Autoridades a la función es de 19,6%, en tanto que el 33,3% de los Titulares está totalmente de acuerdo con esa idea.
- Solo el 4,3% de las Autoridades están totalmente de acuerdo en que las áreas auditadas valoran positivamente a la Unidad, mientras que el 16,7% de los Titulares opinan lo mismo.
- El 15,2% de las Autoridades está en total desacuerdo con la idea de que las áreas auditadas valoran positivamente a la Unidad, y esto solo lo piensa el 4,2% de los Titulares.

b) Conclusión sobre la hipótesis H₀₂

No existen diferencias significativas entre las opiniones de las Autoridades y de los Titulares sobre el reconocimiento profesional y la valoración que hacen las propias

Autoridades y las áreas auditadas a la función de auditoría interna en las universidades públicas españolas.

3.8.8.4. CONCLUSIÓN DEL OBJETIVO 7

Las Autoridades y los Titulares coinciden en afirmar que la función de auditoría interna recibe el reconocimiento profesional de las Autoridades y buena valoración de las áreas auditadas.

En lo particular, las Autoridades dan un mayor énfasis a su propia valoración que a la de las áreas auditadas, y aunque los Titulares también hacen más énfasis en la apreciación favorable que las Autoridades le dan a la Unidad, sus resultados son más elevados y menos diferenciados.

3.8.8.5. CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS H_{03} . OBJETIVO 8: FACTORES CONDICIONANTES DEL EMAI

Objetivo 8. Conocer si existen diferencias significativas en las prioridades que asignan las Autoridades y los Titulares de Unidad a los condicionantes para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Hipótesis H_{03} : No hay diferencias significativas en la valoración que hacen las Autoridades y los Titulares de la Unidad sobre los factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno.

En la prueba simultánea para los factores condicionantes utilizamos las categorías de Autoridad y de Titular para diferenciar el origen de las opiniones y, en consecuencia, su contrastación.

La aceptación de la hipótesis H_{03} para cada factor significa que las opiniones de los dos colectivos, Autoridades y Titulares, se alinean a la propuesta de la hipótesis; o sea, que no existen diferencias significativas entre los puntos de vista expresados por cada colectivo respecto de cada factor.

En un sentido estadístico, se considera que las opiniones sobre los factores condicionantes tendrían la misma orientación, independientemente de que hubieran sido emitidas por una Autoridad o por un Titular.

Por otra parte, el rechazo de la hipótesis H_{03} indica que no hay evidencia estadística en el sentido de que las opiniones de los colectivos no tengan diferencias significativas. Por lo tanto, en esos casos se concluye que las opiniones sí tienen diferencias significativas.

a) Resultados

En la tabla 3.41 concentramos los resultados de la prueba estadística realizada.

Tabla 3.41
Prueba U de Mann-Whitney. Opinión sobre factores condicionantes

Factores condicionantes	Estadísticos de contraste			Resultados (para cada Variable en relación a la Variable de agrupamiento)	Estadísticos descriptivos de las dos muestras en conjunto				
	U de Mann- Whitney	Z	Significancia asintótica (bilateral)		N	Media	Desviación típica	Mínimo	Máximo
OUTILI Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad.	373,5	-2,638	0,008	SE RECHAZA	71	4,45	0,604	2	5
OJERARQ Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente.	380,0	-2,533	0,011	SE RECHAZA	71	4,42	0,577	3	5
OAFORMA Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno.	322,0	-3,341	0,001	SE RECHAZA	71	4,39	0,573	3	5
OASESORIA Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión.	404,5	-2,215	0,027	SE RECHAZA	71	4,30	0,684	1	5
OCONFIA Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna.	290,0	-3,737	0,000	SE RECHAZA	71	4,32	0,713	1	5
ORLEGAL Que exista respaldo legal en los estatutos.	307,5	-3,466	0,001	SE RECHAZA	71	4,18	0,833	1	5
OMODEV Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación.	529,0	-0,457	0,647	SE ACEPTA	71	3,66	0,792	2	5
ORECFIN Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno.	468,5	-1,286	0,198	SE ACEPTA	71	3,59	1,036	1	5
OINTERV Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles.	498,5	-0,841	0,400	SE ACEPTA	71	3,44	1,079	1	5
OEXCLUS Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos.	494,5	-0,879	0,379	SE ACEPTA	71	3,07	1,046	1	5
Variable de agrupamiento (TCARGO: Cargo U. España Titular=1 Autoridad=2)									

Fuente: Elaboración propia.

Los resultados nos obligan a diferenciar las conclusiones que se refieren a los condicionantes para las que se rechaza la hipótesis, de aquellas en la que la prueba indica su aceptación.

b) Conclusión sobre la hipótesis H_{03} : Se rechaza H_{03}

Sí existen diferencias significativas en la valoración que hacen las Autoridades y los Titulares de la Unidad sobre los siguientes factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno:

- Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad (OUTILI);
- Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ);
- Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno (OAFORMA);
- Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión (ASESORIA);
- Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna (OCONFIA);
- Que exista respaldo legal en los estatutos (ORLEGAL).

c) Conclusión sobre la hipótesis H_{03} : Se acepta H_{03}

No hay diferencias significativas en la valoración que hacen las Autoridades y los Titulares de la Unidad sobre los siguientes factores:

- Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación (OMODEV);
- Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno (ORECFIN);
- Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles (OINTERV);
- Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos (OEXCLUS);

Para completar nuestro análisis, añadimos al presente ejercicio la información sobre los estadísticos descriptivos de cada colectivo, como muestras independientes.

En la tabla 3.42 se puede ver el VMR y su posición en el ranking, ordenado en forma descendente, teniendo como referencia al colectivo Autoridades.

Tabla 3.42
Hipótesis H₀₃. Comparativo Autoridades-Titulares. Ranking por valor medio
Factores condicionantes

Factores condicionantes	Resultados (para cada Factor en relación a la Variable de agrupamiento)	Estadísticos descriptivos de cada muestra					
		Colectivo Autoridades			Colectivo Titulares		
En su opinión, la implantación de la auditoría interna en su concepción moderna, depende de:		Valor Medio	Desviación Típica	Ranking por valor medio	Valor Medio	Desviación Típica	Ranking por valor medio
OUTILI: Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	SE RECHAZA	4,32	0,629	1	4,71	0,464	1
OJERARQ: Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	SE RECHAZA	4,30	0,587	2	4,67	0,482	2
OAFORMA: Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	SE RECHAZA	4,23	0,560	3	4,71	0,464	1
OASESORIA: Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión	SE RECHAZA	4,17	0,732	4	4,54	0,509	4
OCONFIA: Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	SE RECHAZA	4,13	0,711	5	4,71	0,550	1
ORLEGAL: Que exista respaldo legal en los estatutos.	SE RECHAZA	3,96	0,884	6	4,63	0,495	3
OMODEV: Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación	SE ACEPTA	3,68	0,783	7	3,63	0,824	6
ORECFIN: Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	SE ACEPTA	3,49	1,040	8	3,79	1,021	5
OINTERV: Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles	SE ACEPTA	3,38	1,012	9	3,54	1,215	7
OEXCLUS: Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos	SE ACEPTA	3,13	1,035	10	2,96	1,083	8
Variable de agrupamiento: TCARGO (Cargo U. España. Titular=1, Autoridad=2)							

Fuente: Elaboración propia.

De su revisión, destacan los siguientes puntos:

a) En el caso en que la hipótesis fue rechazada:

- Ambos colectivos coinciden en señalar a los 2 factores que ocupan los primeros lugares por su posición en el ranking: 1) que las autoridades perciban la necesidad y utilidad de la auditoría interna (OUTILI) y 2) que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ).

El resultado de la contrastación imprime fuerza a la identificación de estos factores condicionantes como los de mayor impacto en el desarrollo de la auditoría interna bajo su enfoque moderno en las universidades públicas españolas.

- Todos los condicionantes están indefectiblemente en los primeros lugares del ranking por valor medio, tanto en la opinión de las Autoridades (posiciones en el ranking: 1 a 6) como en la de los Titulares (posiciones en el ranking: 1 a 4).

Estos factores condicionantes convergen en el acuerdo sobre su alto impacto.

b) En los 4 factores condicionantes en que la hipótesis ha sido aceptada:

- La Autoridades y los Titulares asignan a estos condicionantes los valores medios más bajos del ranking, ubicándolas en los niveles de menor impacto.

Sus opiniones en torno a estos factores de bajo impacto se han generado como si ambos fueran parte de un mismo colectivo, manifestando unanimidad o acuerdo implícito sobre el criterio adoptado.

- Desde nuestra óptica, los 2 factores condicionantes que ocupan las posiciones 7 y 8 del ranking de las Autoridades (OMODEV y ORECFIN) se relacionan con el entorno de la gestión, y los factores que ocupan las posiciones 9 y 10 de este mismo colectivo (OINTERV y OEXCLUS) se asocian a la conceptualización que ambos colectivos tiene de la función de auditoría interna.
- En las cuestiones de investigación que analizamos anteriormente ya habíamos visto que los Titulares van más allá en la selección de factores que ubican en el primer lugar de importancia.

Con igual valor medio ubican en primer lugar a otros 2 factores en su ranking: a) que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno (OAFORMA) y b) que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna (OCONFIA).

Estos dos factores que incluyen los Titulares en el primer lugar de preferencias no son incompatibles con los resultados de la contrastación, ya que la opinión de las Autoridades los ubican en las posiciones 3 y 5 respectivamente, de su propio ranking.

- También se observa que en todos estos casos, a pesar de que los Titulares constituyen una muestra más pequeña, la menor desviación típica en las respuestas manifiesta un comportamiento más coincidente de sus opiniones que las emitidas por las Autoridades.
- En síntesis, los integrantes del colectivo Titulares tienen un VMR más alto; perciben un mayor número de factores condicionantes en el primer lugar de importancia de su ranking y presentan menor dispersión en sus opiniones en relación al colectivo Autoridades.

Creemos que la opinión en los Titulares está muy relacionada con la responsabilidad directa que ellos tienen de gestionar a la Unidad de auditoría interna.

Esto les permite conocer de primera mano las necesidades de la Unidad, lo que aunado a la continua atención de problemas operativos incrementa su sensibilidad para ubicar a la función en el plano de importancia que le corresponde.

Es factible que los Titulares, más que las Autoridades, vivan las situaciones críticas como las que en epígrafes anteriores hemos mencionado, relacionadas con la conveniencia de mejorar su nivel jerárquico; reorientar el reporte funcional dentro de la institución, y la necesidad de recibir más apoyo en la formación para mejorar su desempeño, entre otras cuestiones.

En nuestra opinión, lo anterior podría ser parte de los motivos por los cuales los Titulares han emitido sus puntos de vista con rasgos más apremiantes y de urgente atención sobre la mayor cantidad de factores que ellos perciben como fuertes condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo su enfoque moderno.

3.8.8.6. CONCLUSIÓN DEL OBJETIVO 8

Existen coincidencias pero también divergencias entre las prioridades que asignan las Autoridades y los Titulares a los condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Las opiniones convergen en el orden de prioridad de ambos colectivos. Entre sus tres primeras posiciones de importancia están: la percepción de las autoridades sobre la necesidad y utilidad de la función; que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente y que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno.

Se acentúan las diferencias en las prioridades asignadas, ya que para los Titulares es la confianza que los auditados tengan sobre el papel de la auditoría interna y el apoyo legal a la función en los estatutos de la universidad tienen máxima prioridad, pero las Autoridades no las ubican entre los puestos de relevancia más alta.

Ambos colectivos valoran en los últimos lugares de sus prioridades a los demás condicionantes formulados.

Desde nuestra perspectiva, los resultados obtenidos nos hacen ver un positivo acuerdo entre las opiniones de ambos colectivos respecto de los condicionantes más importantes.

Percibimos también cierto acuerdo en sus puntos de vista sobre los demás condicionantes de orden secundario en sus prioridades.

Nos queda el mensaje de que ambos colectivos reconocen, antes que nada, el papel determinante que tiene la percepción de las autoridades universitarias sobre la auditoría interna y, en segundo lugar, el efecto favorable que para la función puede tener un nivel jerárquico más alto de la función dentro de la universidad.

La prioridad más alta que comparten los colectivos lleva implícita la necesidad de la legitimación de la auditoría interna a partir del valor agregado que ésta pueda generar, pero también de hacerlo notar a la organización y, en particular, a los responsables de las decisiones de gestión más importantes.

Por último, aunque sin contar con el acuerdo de las Autoridades en un sentido prioritario, los Titulares creen que es necesario contar con el voto informal de la confianza de los auditados, así como del reconocimiento formal de la función en los estatutos de la universidad.

CAPÍTULO 4

ESTUDIO EMPÍRICO SOBRE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE MÉXICO Y COMPARATIVO ESPAÑA - MÉXICO

4.1. INTRODUCCIÓN

En nuestro trabajo de investigación cobra capital relevancia la función de auditoría interna, sus actividades y el desarrollo de trabajo como parte integrada de la organización académica.

En el entorno de la función, el perfil de quien la realiza y el de las autoridades, en calidad de directivos y usuarios, puede marcar diferencias sustantivas para su desempeño, a partir de la concepción, percepción y valoración que tengan de ella.

La escasa investigación científica mexicana sobre el tema no permite evidenciar con claridad si existe el reconocimiento de su utilidad y necesidad, o de su impacto sobre los avances en la gestión de las universidades públicas.

Para ahondar en nuestro propio entendimiento sobre el tema de estudio y estar en posibilidad de generar algunas propuestas encaminadas a la mejora de la función, hemos realizado el presente estudio retomando las bases conceptuales del enfoque moderno de la auditoría interna (EMAI).

Los objetivos y las cuestiones de investigación asociadas son los expuestos en el capítulo anterior.

Por lo tanto, el cuestionario para la recogida de la información, con las adecuaciones pertinentes, mantiene la misma estructura y contenido así como su relación con los atributos y los elementos EMAI y fue remitido vía internet a las autoridades de gestión y a los responsables de los órganos de vigilancia y control interno y de auditoría interna en las universidades públicas de México.

En suma, este estudio dedicado a las universidades públicas de México se desarrolló en un formato de total paralelismo con el efectuado para las de España.

La segunda parte de este capítulo, antes de las conclusiones finales, es la presentación comparada de resultados y particularidades que se desprendieron de los estudios en los dos países.

Este comparativo lo hacemos conscientes de que nuestra investigación no tiene el alcance de una investigación amplia sobre los sistemas de educación superior de México y España, sino únicamente de una función de la gestión universitaria, analizada en su propio contexto.

No se ignora que hay distancias de consideración entre las actuales condiciones estructurales y funcionales del sistema público universitario español y del escenario que predomina en su símil mexicano.

Los retos sociales, los recursos en toda su gama, la normativa y los ambientes de vinculación económica e internacional que existen para cada uno de estos sistemas, entre múltiples variables, son diferencias que marcan su contenido y etapas de desarrollo. En consecuencia las políticas y acciones obedecen a distintas prioridades específicas, tiempos y mecanismos.

A pesar de ello, contando con los resultados de nuestros análisis para cada grupo de universidades, creemos útil su revisión comparativa.

En el marco de las grandes cuestiones que se comparte en el mundo universitario, nuestros resultados comparativos pueden generar alguna reflexión enriquecedora sobre el desempeño de la función de auditoría interna en las universidades públicas, como un corolario de nuestra investigación.

Ambos sistemas tienen en común el compromiso social de incrementar sus resultados y de compartirlos públicamente; avanzar en la excelencia académica y de investigación; atender adecuadamente la creciente demanda de sus servicios educativos; atenuar la dependencia de los recursos públicos para su funcionamiento y resolver la astringencia en los recursos para la inversión, entre diversos puntos de su obligada agenda.

En particular, en el entorno de la gestión universitaria, hay cierta lógica de organización similar, en atención a los modelos vigentes.

Además, la instrumentación y desarrollo de la auditoría interna bajo su enfoque moderno en las instituciones públicas y privadas puede ser un eje común en los dos continentes, al estar soportada por un marco teórico internacional actualizado y debidamente reconocido por los profesionales de España y México, y de múltiples organizaciones de alcance internacional.

4.2. RESULTADOS DEL ESTUDIO EMPÍRICO EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE MÉXICO

Coincidiendo con la tendencia percibida en España sobre la revisión de la literatura científica, no encontramos suficiente evidencia empírica o detalles en los informes profesionales de fiscalización que nos permitieran conocer con precisión el desempeño de la auditoría interna y su ubicación dentro de la estructura organizacional de las universidades públicas de México.

4.2.1. ESTUDIO EXPLORATORIO EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS MEXICANAS

Por lo anterior, decidimos llevar a cabo un estudio que nos arrojase mayor información actualizada mediante el trabajo exploratorio que realizamos a través de una exhaustiva revisión de las páginas web de 48 universidades públicas a las que se tuvo acceso (Campos-Arana, *et al.*, 2012). El trabajo inició en agosto y concluyó en octubre de 2010.

En ese ejercicio valoramos las páginas web como instrumento de comunicación sin fronteras (Pinto, *et al.*, 2004) y como fuente de consulta ágil, rápida y económica para efectuar investigaciones exploratorias. Nos pareció también un medio accesible y de fuerte impacto para indagar sobre la visión institucional del tema de nuestro interés.

El trabajo consistió en verificar, dentro de las páginas web institucionales de las universidades públicas que pertenecen al Consorcio de Universidades Mexicanas (CUMex)¹ y a las que no pertenecen a este Consorcio, en qué medida la figura del “*Responsable del Órgano de Control y Vigilancia Institucional*” y de la unidad de gestión² de la cual es Titular, respondían a una “visión moderna” del sistema de control interno en las universidades públicas mexicanas.

El resultado de este primer acercamiento permitió la reorientación de nuestro análisis hacia la investigación sobre el EMAI, el cual hemos incorporado como eje del estudio empírico de la presente tesis doctoral.

¹ El Consorcio de Universidades Mexicanas (CUMex) integra a las instituciones de educación pública superior que satisfacen determinados indicadores académicos y de gestión que les ubica en el nivel de excelencia.

² En este resumen solo mencionamos a la auditoría interna y a la contraloría interna, por ser éstos los nombres de las unidades más representativos, ya que se encontraron varios nombres menos usuales.

Los principales resultados que obtuvimos en la investigación exploratoria fueron los siguientes:

- La Unidad³ reporta orgánica y funcionalmente, con mayor frecuencia, al Rector de la universidad; esto ocurre en el 55% de las universidades. El otro 45% de los casos de reporte directo se distribuye en partes iguales entre distintas autoridades colegiadas (Junta de Gobierno; Patronato; Consejo Universitario; Comisión de Hacienda y Finanzas).
- Cuando la Unidad reporta directamente al Rector, se identifica una baja frecuencia del ejercicio de supervisión del sistema de control interno con visión moderna (35%), pero cuando se da el reporte orgánico y funcional a las autoridades colegiadas, la visión moderna se eleva al 93% de los casos.
- En igualdad de circunstancias, las universidades que más presentaron casos de visión moderna fueron las pertenecientes al CUMex (55% de los casos).
- La visión moderna es más frecuente en las universidades más grandes que pertenecen al CUMex. El 75% de las extragrandes tienen visión moderna y también pertenecen al CUMex. Solo el 27% de las universidades pequeñas, tienen visión moderna.
- El cargo del responsable de la Unidad tiene 10 denominaciones diferentes, destacando con mayor frecuencia la de Contralor General (55%), seguido de la de Auditor Interno (10%) y la de Contralor Interno (10%).
- En la mayoría de las veces (79%) la titularidad del cargo es ocupada por profesionales con el grado o título de Contador Público.
- En la legislación universitaria se contempla la posibilidad de designar como responsables de la Unidad a profesionales con grado diferente al de Contador Público (60% de los casos), pero esto casi no ocurre en la práctica.
- En el 43% de las Leyes Orgánicas y los Estatutos Universitarios de las universidades públicas no se menciona la función de control interno/auditoría interna, aunque sí se menciona la figura del responsable del control interno en el 64% de las Leyes Orgánicas y en el 74% de los Estatutos Universitarios.
- Por la frecuencia y temporalidad de las modificaciones a los instrumentos jurídicos, se percibió que el Estatuto Universitario tiene mayor agilidad para incorporar adecuaciones, entre las que podrían incluirse las necesarias para fortalecer la función de control interno/auditoría interna y la de su Titular.
- Únicamente al 31% de las Unidades se les ha asignado un espacio propio de información en la página web oficial de la universidad. De éstas, cerca de la mitad (47%) de las que sí tienen dicho espacio pertenecen a CUMex.

³ Por “Unidad” nos referimos a la unidad de auditoría interna, contraloría interna, control interno o nombre similar que se le asigna en la universidad pública, objeto de nuestro análisis.

- Solo en el 29% de los casos se realiza la difusión de los Estatutos o el Reglamento de la Unidad utilizando la web de acceso libre; y de éstos, el 67% son miembros del CUMex.

Las variables analizadas indicaron que la mejor instrumentación de la Unidad responsable de la función de supervisión del control interno se efectúa en las universidades grandes, así como en las que son identificadas como de excelencia⁴ y que pertenecen al CUMex.

En síntesis, los resultados sugieren que la función de control interno o auditoría interna se realiza en las universidades públicas de México, en un nivel medio, y con mucho por avanzar en relación a una visión moderna.

4.2.2. OBJETIVOS, CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN E HIPÓTESIS

Con el único propósito de contextualizar brevemente este ejercicio, reproducimos los objetivos de la investigación, las cuestiones de investigación e hipótesis asociadas.

Recalcamos que éstos se orientan a generar propuestas pertinentes que mejoren el desempeño de la auditoría interna bajo un enfoque moderno, circunscrito al Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI).

Las **Cuestiones de investigación (C)** e **Hipótesis (H)** asociadas a los objetivos son:

Objetivo 1: Conocer si existe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno

C₀₁: El perfil del Titular satisface los atributos básicos para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

C₀₂: El perfil de la Unidad de auditoría interna satisface los atributos básicos que corresponden al enfoque moderno.

C₀₃: Las actividades y el desarrollo del trabajo de auditoría interna se han establecido dando cumplimiento a los requisitos del enfoque moderno.

⁴ Satisfacen los niveles de indicadores académicos y de gestión que se han definido por los organismos de evaluación externa y que, además, sirven de base para la asignación de recursos extraordinarios de origen federal, especialmente a través del Programa Integral de Fortalecimiento Institucional (PIFI).

Objetivo 2: Comprobar si realmente la función de auditoría interna se desarrolla de acuerdo al enfoque moderno.

C₀₄: La función de auditoría interna se desarrolla efectivamente bajo el enfoque moderno.

Objetivo 3: Conocer si se percibe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

C₀₅: Se percibe la existencia de una función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 4: Conocer el impacto de la función de auditoría interna por la valoración que recibe.

C₀₆ y C₀₇: La función de auditoría interna es valorada positivamente por las áreas auditadas y recibe buen reconocimiento profesional de las Autoridades.

Objetivo 5: Conocer la relevancia de los factores condicionantes para que se desarrolle la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

C₀₈ y C₀₉: Los principales condicionantes para el desarrollo del enfoque moderno radican en que se perciba la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna, y en que los usuarios tengan confianza en la función.

Objetivo 6: Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre cómo se percibe la función de auditoría interna.

Hipótesis H₀₁: No hay diferencias significativas en la percepción de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre el desempeño de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Objetivo 7: Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna.

Hipótesis H₀₂: No hay diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna.

Objetivo 8: Conocer si existen diferencias significativas en las prioridades que asignan las Autoridades y los Titulares de Unidad a los condicionantes para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Hipótesis H₀₃: No hay diferencias significativas en la valoración que hacen las Autoridades y los Titulares de la Unidad sobre los factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno.

4.2.3. METODOLOGÍA

Replicamos el estudio correspondiente a España, efectuando la consulta directa a las universidades públicas mexicanas a través del cuestionario que se remitió vía internet a fin de recoger, organizar y, finalmente, contrastar su información respecto de nuestro marco teórico-conceptual.

Identificamos, en el caso de las Cuestiones de investigación, el nivel de cumplimiento de atributos básicos del EMAI en el perfil del Titular y de la Unidad; en las actividades y en el desarrollo de la función.

De acuerdo a la opinión de cada colectivo estimamos la valoración y percepción que se tiene de la auditoría interna, con base en indicadores de frecuencia y Valor Medio de Respuestas (VMR) y sobre los condicionantes para el desarrollo de la función bajo el enfoque moderno.

Al situarse los tres últimos objetivos en el terreno del Gap de expectativas entre las Autoridades de gestión y de los Titulares, llevamos a cabo la contrastación de hipótesis.

4.2.4. POBLACIÓN Y MUESTRA DEL ESTUDIO

Las universidades de México incorporadas a nuestro estudio son las instituciones públicas de educación superior integradas en la Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en las Instituciones de Educación Superior, A.C., (AMOCVIES).

Precisamos que los funcionarios universitarios asociados a AMOCVIES son los titulares institucionales de la contraloría general, de la auditoría interna, o de las áreas con funciones similares dentro de las universidades públicas del país.

AMOCVIES tiene presencia nacional como cuerpo profesional de carácter técnico; desempeña un rol integrador y de apoyo permanente a sus asociados, y mantiene

convenios de coordinación y colaboración técnica y apoyo a la investigación con diversas instancias, incluyendo a la Auditoría Superior de la Federación.

Lo anterior fue determinante para acercarnos y obtener de la AMOCVIES la mayor colaboración de sus asociados en el proceso de la recogida de datos primarios.

En la tabla 4.1 se enlistan las universidades públicas que forman parte del estudio.

Tabla 4.1
Universidades públicas mexicanas asociadas a AMOCVIES

1	Universidad Autónoma de Aguascalientes	22	Universidad Autónoma del Estado de México
2	Universidad Autónoma del Estado de Baja California	23	Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo
3	Universidad Autónoma de Baja California Sur	24	Universidad Autónoma del Estado de Morelos
4	Universidad Autónoma de Campeche	25	Universidad Autónoma de Nayarit
5	Universidad Autónoma del Carmen	26	Universidad Autónoma de Nuevo León
6	Universidad de Ciencias y Artes de Chiapas	27	Universidad Autónoma Benito Juárez de Oaxaca
7	Universidad Autónoma de Chiapas	28	Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
8	Universidad Autónoma de Chihuahua	29	Universidad Autónoma de Querétaro
9	Universidad Autónoma de Cd. Juárez	30	Universidad de Quintana Roo
10	Universidad Autónoma Agraria Antonio Narro	31	Universidad del Caribe
11	Universidad Autónoma de Coahuila	32	Universidad Autónoma de San Luis Potosí
12	Universidad de Colima	33	Universidad Autónoma de Sinaloa
13	Universidad Autónoma de la Ciudad de México	34	Universidad de Occidente
14	Universidad Autónoma Metropolitana	35	Instituto Tecnológico de Sonora
15	Universidad Nacional Autónoma de México	36	Universidad de Sonora
16	Universidad Juárez del Edo. de Durango	37	Universidad Juárez Autónoma de Tabasco
17	Universidad de Guanajuato	38	Universidad de Tamaulipas
18	Universidad Autónoma de Guerrero	39	Universidad Autónoma de Tlaxcala
19	Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo	40	Universidad Veracruzana
20	Universidad de Guadalajara	41	Universidad Autónoma de Yucatán
21	Universidad Autónoma Chapingo	42	Universidad Autónoma de Zacatecas

Fuente: Elaboración propia, con datos del Directorio de asociados a AMOCVIES, 2011.

Los integrantes de los colectivos reciben diversos nombramientos (tabla 4.2).

Tabla 4.2
Colectivos y Unidades de la población: cargos o nombramientos

Colectivo Autoridades	Colectivo Titulares	Unidad
Rector; Rector General; Secretario General; Secretario de Rectoría; Secretario/Director General de Administración; Secretario/Director General de Finanzas; Secretario/Director General de Administración y Finanzas; Coordinador General de Administración y Finanzas; Coordinador General de Finanzas; Secretario de Gestión y Desarrollo.	Auditor General; Auditor Interno; Contralor; Contralor General; Contralor General Interno; Contralor Interno; Contralor Universitario; Secretario de la Contraloría.	Auditoría General; Auditoría Interna; Contraloría; Coordinación de Contraloría Interna; Contraloría General; Contraloría General Interna; Contraloría Interna; Contraloría Universitaria; Dirección de Auditoría Interna; Secretaría de la Contraloría.

Fuente: Elaboración propia.

Con el apoyo de directorios institucionales⁵ la población de estudio quedó integrada por todos los funcionarios y directivos a quienes se envió el cuestionario (tabla 4.3).

Tabla 4.3
Población de estudio

Cuestionarios enviados		
Universidades/ Unidades*	Colectivos	
	Autoridades	Titulares
42	115	42

*Cada universidad tiene una sola Unidad.

Fuente: Elaboración propia.

Muestra del estudio

En la tabla 4.4 se resumen el nivel de respuestas: 21,7% de las Autoridades y 71,4% de los Titulares. Respondió el 73,8% de las universidades públicas consultadas.

Tabla 4.4
Población y muestra. Universidades públicas de México

POBLACIÓN			MUESTRA			% Respuesta		
Cuestionarios enviados			Respuestas recibidas					
Universidades/ Unidades*	Colectivos		Universidades/ Unidades*	Colectivos		Universidades/ Unidades*	Colectivos	
	Autoridades	Titulares		Autoridades	Titulares		Autoridades	Titulares
42	115	42	31	25	30	73,8	21,7	71,4

*A cada Universidad/Unidad corresponde un solo Titular, pero varias Autoridades.

Fuente: Elaboración propia.

⁵ Para obtener la relación del colectivo Autoridades, además de consultar las páginas web institucionales y las bases de datos utilizadas en los estudios exploratorios realizados con anterioridad, se consultó el directorio del Consorcio de Universidades Mexicanas (CUMex). En el caso del colectivo Titulares se utilizó el directorio de la Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en las Instituciones de Educación Superior (AMOCVIES, A.C.), a la que agradecemos su colaboración en todo el proceso de recogida de datos.

La muestra constituye un elevado porcentaje del total de nuestra población de estudio. Si tenemos en cuenta la matrícula de cada universidad como una variable *proxy* de su tamaño, apreciamos que en dicha muestra se mantienen un perfil de presencia de las universidades semejante al de la población.

En la tabla 4.5 resumimos los datos sobre la composición de la muestra obtenida (U. México), dividida en cuatro grupos según su matrícula (número de estudiantes) en un mismo ciclo escolar⁶ (A: Muy grande; B: Grande; C: Mediana; D: Pequeña).

Los rangos de matrícula tienen la suficiente amplitud para garantizar que en cada grupo se incorporen universidades lo más homogéneas posible por su tamaño.

Tabla 4.5
Grupos de universidades públicas que integran la muestra

Grupos de universidades públicas que integran la muestra									
Población U. México	Universidades a las que se envió el cuestionario		Universidades que respondieron						Rango de matrícula
			Universidades		Respuestas del colectivo Autoridades		Respuestas del colectivo Titulares		
Grupo	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	
A	10	23,8	8	25,8	4	23,5	8	26,7	De 50.000 en adelante
B	10	23,8	8	25,8	3	17,6	7	23,3	Entre 25.000 y 49.999
C	15	35,7	10	32,3	7	41,2	10	33,3	Entre 10.000 y 24.999
D	7	16,7	5	16,1	3	17,6	5	16,7	Hasta 9.999
Total	42	100	31	100	17	100	30	100	

Grupo: Tamaño de la universidad con base en la matrícula estudiantil total: A: Muy grande; B: Grande; C: Mediana; D: Pequeña

Fuente: Elaboración propia.

De manera independiente, nuestros registros indican que se obtuvo respuesta de ambos colectivos de una misma universidad en 16 casos y en total se logró obtener la participación de 31 universidades (73,8%) de las 42 encuestadas.

⁶ Se incorporan las cifras de matrícula publicadas en las páginas web institucionales. las cifras de años anteriores a 2010 se incrementaron con una tasa anual del 6% para ubicarlas este año, con base en el promedio estimado de su crecimiento en los últimos 5 años.

4.2.5. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 1: EXISTENCIA DE LA FUNCIÓN BAJO EL EMAI

Objetivo 1: Conocer si existe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

En adelante analizamos las tres cuestiones de investigación asociadas a este objetivo.

4.2.5.1. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₁. PERFIL DEL TITULAR

Cuestión de investigación C₀₁: El perfil del Titular satisface los atributos básicos para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Atributos asociados

En la tabla 4.6 presentamos los 6 atributos básicos asociados a los Titulares de cada Unidad⁷ respecto de la **Cuestión de investigación C₀₁**, y sus términos de cumplimiento.

Tabla 4.6
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₁

Atributos	Clave	Elemento MAI	Términos de cumplimiento
I.2. Nombre de la Unidad	UNID	IO	Auditoría/Dirección
I.3. Nombre del cargo que ocupa el Titular	TCARGO	IO	Auditor/Director
I.4. ¿Es Auditor Interno Certificado?	TAIC	AC	Sí
I.6. ¿Cuál es su máximo nivel de estudios?	TFORMA	AC	Cualquier grado (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingeniería)
I.7. Años que lleva trabajando en la universidad	TUNIV	AC	Más de 5 años
I.9. Años que lleva desarrollando la función de auditoría interna dentro de la universidad	TFUNAI	AC	Más de 5 años

Fuente: Elaboración propia.

a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

En la figura 4.1 se encuentra el valor obtenido por el perfil de cada Titular de Unidad que resulta del cumplimiento de atributos básicos del EMAI, según la revisión de los datos registrados en el bloque I. Perfil del Titular.

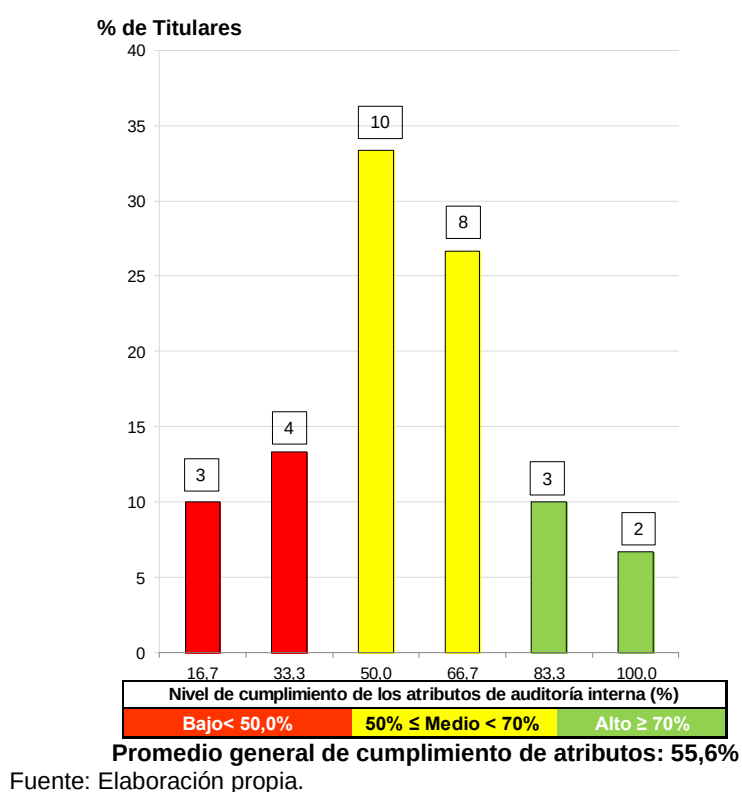
⁷ La clave de identidad asignada a cada Unidad (UNID) está vinculada a la identidad de la institución universitaria (UNIV). En este Bloque omitimos el término "Identificación" debido a que estos datos no serán procesados.

En el eje vertical de esta gráfica cada barra representa el % de Titulares que logran un determinado nivel de cumplimiento (adicionamos el número absoluto en un cuadro en la parte superior de la barra).

En el eje horizontal se indica el porcentaje promedio de cumplimiento alcanzado por estos Titulares en el conjunto de los 6 atributos analizados.

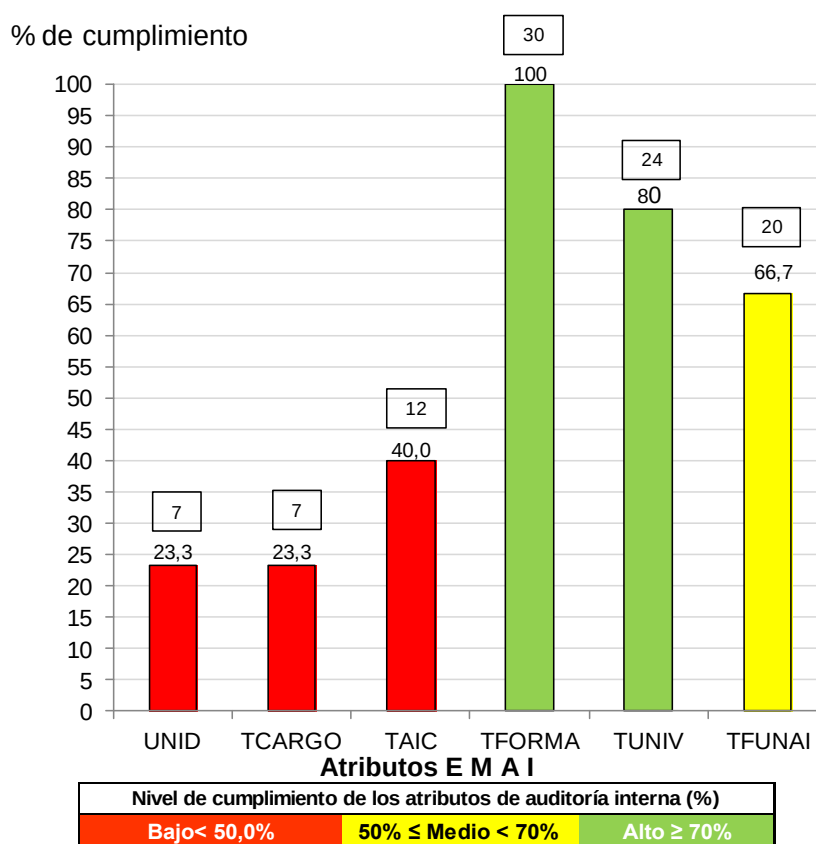
El resultado general es que 5 de los 30 Titulares alcanzan un nivel alto de cumplimiento de atributos básicos; otros 18 logran el medio y 7 quedan en nivel bajo, lo que coloca al conjunto de los Titulares en un nivel medio de cumplimiento de los atributos básicos de perfil con el 55,6%.

Figura 4.1
Nivel de cumplimiento de atributos básicos de los Titulares
Bloque I. Perfil del Titular (U. México)



Adicional a esta información, en la figura 4.2 registramos cuál es el nivel de cumplimiento que se da en cada uno de los 6 atributos.

Figura 4.2
Nivel de cumplimiento por atributos básicos
Bloque I. Perfil del Titular (U. México)



Fuente: Elaboración propia.

Con esta figura y la tabla 4.7 podemos hacer algunos comentarios de particular interés.

En los nombres de la Unidad (UNID) encontramos los términos “Auditoría interna” en el 20,0% de los casos y “Dirección” en el 3,3%; respecto al cargo del Titular (TCARGO) el 20,0% tiene el nombramiento de “Auditor interno” y el 3,3% el de Auditor General, que equiparamos al de Director, como jerarquía de alto nivel. Estos datos indican un nivel de cumplimiento bajo en los 2 atributos.

El nombre más generalizado de las Unidades es el de Contraloría General (50%) y el nombramiento asociado es el de Contralor General.

Aunque entre los Titulares haya un número importante de Auditores Internos Certificados (12), este atributo se cumple en un nivel de bajo cumplimiento (40%).

En la revisión detallada de los cuestionarios se observa que de los 12 Titulares que son AIC (Auditor Interno Certificado) 2 están en el 100% de cumplimiento, 9 en el nivel medio y 1 en el nivel bajo.

El grado académico predominante es el de Contador Público (76,7%), seguido del de Administrador de Empresas y, con menor participación, el de Ingeniero.

Es importante mencionar que todos cuentan con formación profesional que cumple la orientación compatible con la función de auditoría, por lo que el atributo asociado (TFORMA) se alcanza en un 100%.

El dato de la edad del Titular señala una participación equilibrada en tres rangos, todos mayores de 35 años (TEDAD).

En cuanto al tiempo trabajando en la universidad (TUNIV), el 80% de los Titulares acumulan más de 6 años, siendo mayoritario el grupo de quienes tienen más de 15 años de ejercerla (43,3%). Además, el 66,7% manifiesta haber desempeñado tareas de auditoría interna en la propia institución.

Aunque no se consideran atributos básicos, pero sí muy recomendables, se identifica que casi la mitad (43,3%) de los Titulares han ocupado el cargo durante 6 años o más (TUNID) y más de la mitad ha tenido experiencia realizado funciones de auditoría en otras entidades diferentes a la universidad (TFUNOTRA).

Tabla 4.7
Respuestas de particular interés
Bloque I. Perfil del Titular

Atributo	Clave	Elemento EMAI		Respuesta	Frecuencias más altas (%)
			Tipo		
Nombre de la Unidad	UNID	IO	B	Contraloría General	50,0
				Auditoría Interna (20%) /Dirección (3,3%)	23,3
Cargo (Nombre del cargo)	TCARGO	IO	B	Contralor General	50,0
				Auditor Interno (20%) /Auditor General (3,3%)	23,3
Certificación (Auditor Interno Certificado. CIA)	TAIC	AC	B	Sí es CIA	40,0
Edad	TEDAD		p	36 a 45 años	33,3
				46 a 55 años	30,0
				Más de 55 años	30,0
Formación académica	TFORMA	AC	B	Contaduría Pública	76,7
				Admón. de Empresas	13,3
				Finanzas, Ingeniería.	10,0

Máximo nivel de estudios		TGRADO		MR	Grado	40,0
					Posgrado	60,0
Experiencia (Rango en años)	Trabajando en la Universidad	TUNIV	AC	B	Menos de 1 año (6,7%), 1 a 5 años (13,3%)	20,0
					6 a 10 años (20%), 11 a 15 años (16,7%), Más de 15 años (43,3%)	80,0
	Como Titular de la Unidad	TUNID		MR	Menos de 1 año (16,7%), 1 a 5 años (40%),	56,7
					6 a 10 años (33,3%), 10 años y más (10%)	43,3
	Con funciones de AI en la universidad	TFUNAI	AC	B	Menos de 1 año (10%), 1 a 5 años (23,3%)	33,3
					6 a 10 años (46,7%), 10 a 15 años (10%), Más de 15 años (10%)	66,7
	Con funciones de AI o relacionadas, en otras entidades	TFUNOTRA		MR	Menos de 1 año (10%), 1 a 5 años (36,7%)	46,7
					6 a 10 años (16,7%), 10 a 15 años (16,7%), Más de 15 años (20%)	53,3

B: Atributo básico; MR: Atributo muy recomendable; P: Atributo de perfil.

Fuente: Elaboración propia.

c) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₁

Nuestra conclusión y los argumentos correspondientes sobre la Cuestión de investigación C₀₁ se resumen en los siguientes puntos:

El perfil del Titular satisface los atributos básicos para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno en un nivel medio.

- Los Titulares cumplen los atributos básicos en un nivel medio alcanzando el 55,6% en nuestra escala de valoración.
- Son 3 los Titulares que alcanzan el 83,3% y 2 los que logran el 100% de cumplimiento de los atributos básicos.
- Los atributos de cumplimiento alto se refieren a la formación profesional compatible con el desempeño de la función (100,0%) y a la antigüedad laboral en la universidad (80,0%). La experiencia en el desarrollo de la función de auditoría interna dentro de la universidad se ubica en el nivel medio (66,7%).
- Los atributos que se encuentran en nivel bajo, o que no se cumplen satisfactoriamente, son los asociados a la identificación de la función de auditoría interna en la Unidad, por el

nombre con el que se le conoce y al nivel jerárquico elevado de su Titular, seguidos éstos de contar con la Certificación de Auditor Interno.

Aunque los atributos de formación académica y experiencia en la función se satisfacen adecuadamente, ello no exime la necesidad de que todos los Titulares cuenten con la certificación de auditor interno, tal y como se establece en la norma para su desempeño bajo un enfoque moderno.

El incumplimiento de algunos atributos, pero también el cumplimiento parcial de otros denotan la conveniencia de garantizar tanto la capacidad técnica del Titular como de fortalecer los elementos que impactan a la objetividad e independencia.

En este sentido, hacemos notar que, en general, el actual nombramiento del Titular y el nombre de la Unidad no se relacionan sólidamente con la auditoría interna y no sugieren que exista una elevada jerarquía, con reporte hacia las altas autoridades colegiadas de la universidad, como plantea nuestro modelo.

4.2.5.2. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₂. PERFIL DE LA UNIDAD

Cuestión de investigación C₀₂: El perfil de la Unidad de auditoría interna satisface los atributos básicos que corresponden al enfoque moderno.

Nuestro análisis en este epígrafe se orienta a conocer a la Unidad como equipo de trabajo, lo que incluye información sobre los colaboradores y también del Titular.

Esta cuestión la atendemos a través del bloque el II.1. Perfil de la Unidad.

Atributos asociados

La tabla 4.8 registra los 18 atributos asociados a la **Cuestión de investigación C₀₂**.

Tabla 4.8
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₂

Atributo	Clave	Element o MAI	Términos de cumplimiento
II.1.1. El cargo del Titular de la Unidad se ocupa por: concurso o por designación	TITNOMBRA	IO	Concurso-oposición
II.1.2. ¿Quién propone al candidato para ser el Titular de la Unidad?	TPROP	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Junta de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.3. ¿Quién designa al Titular de la Unidad?	TDES	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Junta de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.4. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad?	COLTC/ COLTP	AC	Más de 3
II.1.6. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad, por cada rango de experiencia en auditoría	COLEXPER	AC	Cualquiera número, en rangos de más de 5 años
II.1.7. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en su Unidad por cada nivel de estudios?	COLFORMA	AC	Cualquiera número, con grado universitario (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingenierías), en el rango correspondiente
II.1.10. ¿A quién reporta funcionalmente la Unidad?	REPFUN	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Junta de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.11. ¿Tiene su universidad un estatuto de auditoría Interna?	EST	IO	Sí
II.1.11.1. ¿Quién elabora el estatuto de Auditoría Interna?	ESTELAB	IO	Auditoría (La Unidad)
II.1.11.2. ¿Quién aprueba el estatuto de Auditoría Interna?	ESTAPROB	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Consejo de Gobierno, Junta de Gobierno, Patronato, etc.)
II.1.12. ¿Cuál es el carácter de su difusión?	ESTDIFU	VA	Interna y externa
II.1.13. ¿Cómo se tiene acceso a la consulta del estatuto de auditoría Interna?	ESTACCES	VA	Web pública/ Otro libre
II.1.14. ¿Cuenta la Unidad con un programa o plan de trabajo anual?	PLAN	O	Sí
II.1.14.1. ¿Quién elabora el programa o plan anual de Trabajo?	PLANELAB	IO	Auditor interno /General/ (La Unidad)
II.1.14.2. ¿Quién aprueba el programa o plan anual de Trabajo?	PLANAPROB	IO	Un órgano colegiado (Consejo Social, Junta de Gobierno, etc.)
II.1.16. ¿La Unidad elabora una memoria/ informe anual sobre el grado de cumplimiento del programa o plan anual de Trabajo?	MEM	EM	Sí
II.1.17. ¿Cuál es el carácter de la difusión de la memoria/informe anual?	MEMDIFU	VA	Interna y externa
II.1.18. ¿Cómo se accede a la consulta de la memoria/informe anual?	MEMACCES	VA	Web pública / Otro de libre acceso

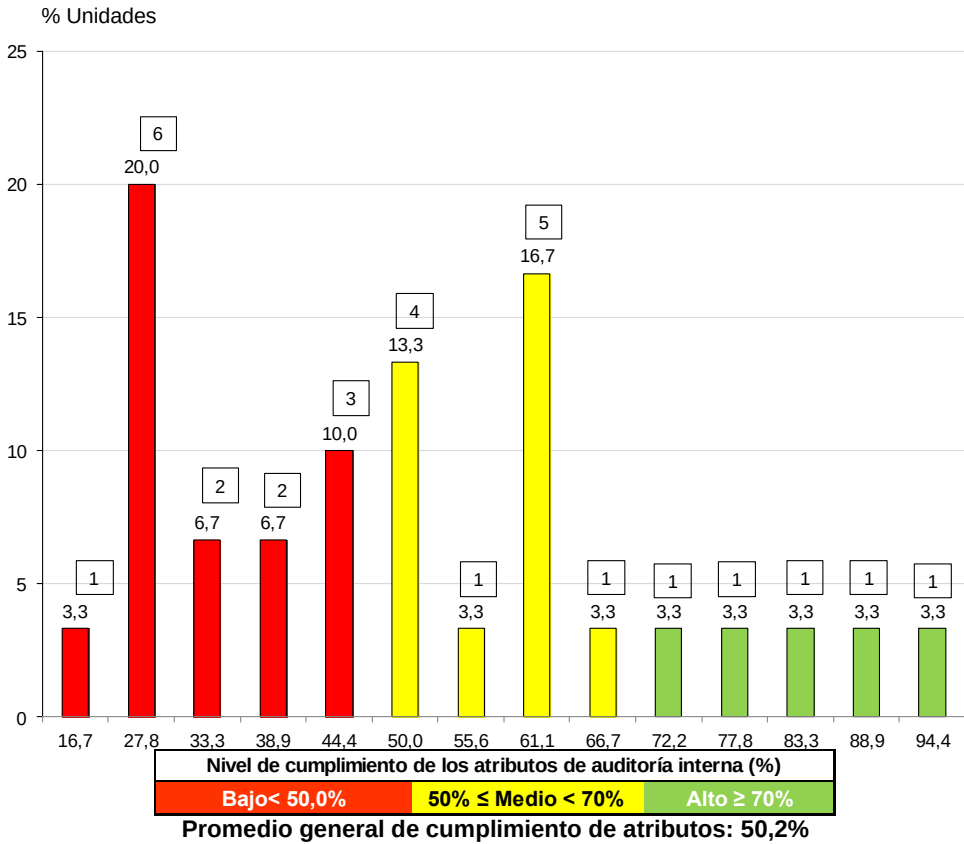
Fuente: Elaboración propia.

a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

Nos apoyamos en la figura 4.3 para observar que son únicamente 5 las Unidades que logran el nivel de cumplimiento alto, al ubicarse entre el 72,2% y el 94,4%; y hay 11 Unidades que cuentan con el nivel medio de cumplimiento.

Debido a que otras 14 universidades se encuentran en el nivel bajo, el resultado conjunto ubica a las Unidades en el nivel medio de cumplimiento general, equivalente al 50,2%.

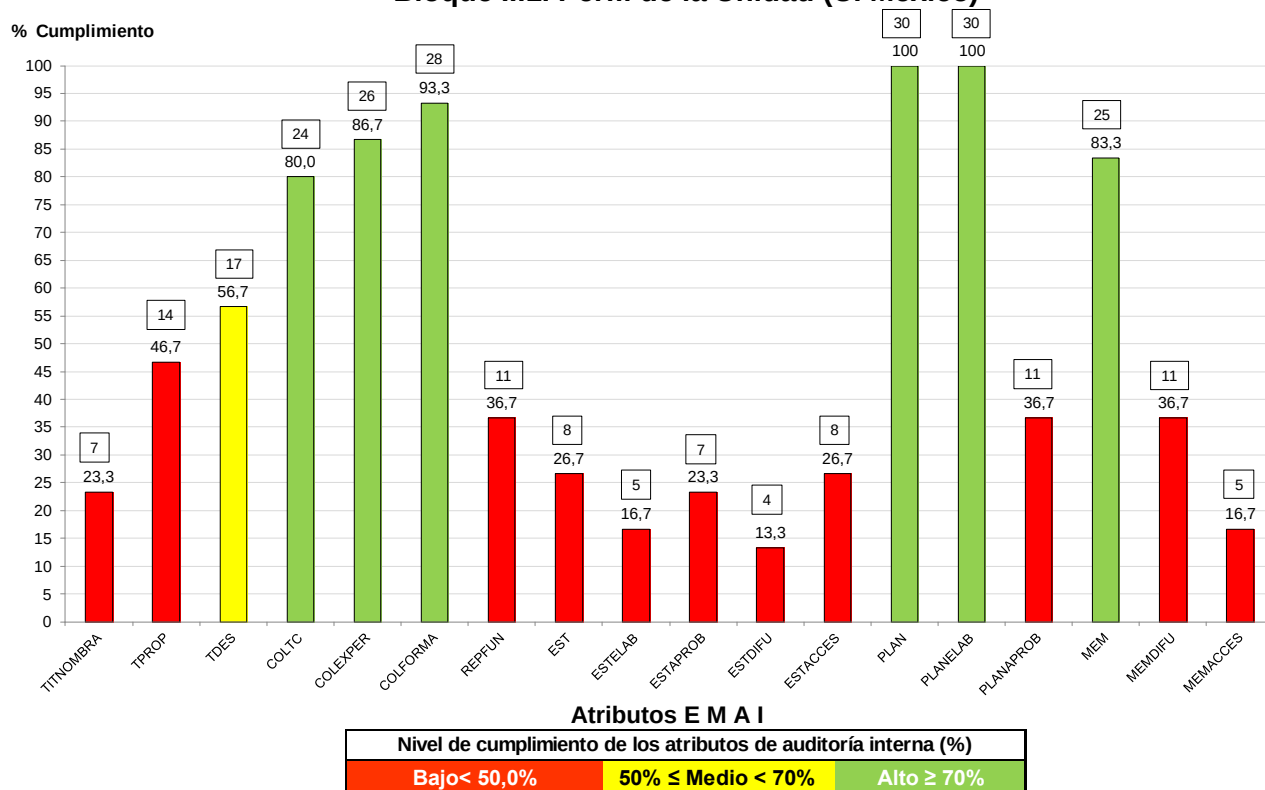
Figura 4.3
Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades
Bloque II.1. Perfil de la Unidad (U. México)



Elaboración propia.

La figura 4.4 nos muestra el porcentaje de cumplimiento en cada uno de los atributos por parte de las Unidades (el número absoluto de Unidades se indica en el cuadro superior de cada barra).

Figura 4.4
Nivel de cumplimiento por atributos básicos
Bloque II.1. Perfil de la Unidad (U. México)



Fuente: Elaboración propia.

La información con el detalle de las respuestas sobre el perfil de la Unidad se encuentra en la tabla 4.9, de la cual podemos destacar algunos puntos.

Tabla 4.9
Respuestas de mayor frecuencia sobre atributos básicos
Bloque II.1 Perfil de la Unidad

Bloque III.1 Form de la Unidad						
	Atributo		Elemento EMAI		Frecuencias sobre particularidades de mayor interés	
		Clave		Tipo	Respuesta	(%)
Nombramiento al Titular	Tipo de nombramiento (Concurso o designación libre)*	TITNOMBRA	IO	B	Por designación libre	76,7
					Por Concurso-oposición	23,3
	Quien lo propone para el cargo	TPROP	IO	B	Rector	43,3
					Proceso de selección (23,3%), Patronato (16,6%) Junta de Gobierno (3,3%), Comisión de Auditoría (3,3%),	46,6
					Otros (10,1%)	10,1
	Quién lo designa	TDES	IO	B	Rector	40,0
					Procedimiento selección (23,3%), Patronato (20%), Consejo Universitario (6,7%), Junta de Gobierno (3,3%), Comisión de Auditoría (3,3%),	56,7
					Otros (3,3%)	3,3

Colaboradores de la Unidad	Tipo de jornada (Eventual o de tiempo completo)		COLTC/COLTP	AC	B	Unidades con más de 3 colaboradores de tiempo completo	80,0
	Edad (Rango de años) (COLEDAD):		(COLEDAD) COLM25/55)		P	Entre 25 y 35 años	45,1
						36 a 45 años	24,8
						46 a 55 años	12,6
						Más de 55 años	8,7
						Menos de 25 años	8,7
	Experiencia en auditoría (Rango de años)		(COLEXPER)	AC	B	Más de 5 años	86,7
Formación profesional (COLFORMA)		COLADMON/ COLCONT/DER/ING /DIPL/COLNOUN	AC	B	Unidades con colaboradores con grado profesional acorde a la función	93,3	
					Grados en las Unidades: Contaduría Pública (65,7%), Admón. de Empresas (11,8), Derecho (4,9%), Ingeniería (3,4%), Economía (2,3%), Finanzas (0,8%)	88,9	
					No Universitarios (7,9%) y Otras profesiones (3,2%)	11,1	
		COLPOS			MR	Diplomados (8,7%)	8,7
					Posgrado (Maestría)	12,6	
Certificación (Auditor Interno Certificado, CIA)		COLAIC		MR	Sí son CIA	6,0	
La Unidad	Tipo de reporte	Orgánico	REPORG		MR	Rector	46,7
						Consejo Universitario	20,0
		Patronato	16,7				
		Otros (Srio. General, Director Finanzas)	16,6				
	Funcional	REPFUN	IO	B	Rector	53,3	
					Otros (Srio. General, Director Finanzas)	10,0	
					Consejo Universitario (16,7%), Consejo/Junta de Gobierno (10%), Patronato (10%)	36,7	
	Estatuto de Auditoría Interna (EAI)	Se tiene o no se tiene EAI	EST	IO	B	Sí se tiene EAI	26,7
						No se tiene EAI	73,3
		Quién lo elabora	ESTELAB	IO	B	La Unidad / Consejo Universitario	16,7
		Quién lo aprueba	ESTAPROB	IO	B	Consejo Universitario (20%), Junta de Gobierno (3,3%)	23,3
						Rector	3,3
		Cuál es el carácter de si difusión	ESTDIFU	VA	B	Interna	13,4
Interna y externa						13,3	
Cómo se tiene acceso a su consulta		ESTACCES	VA	B	Web pública	26,7	
	Intranet universitaria				16,7		
La Unidad	Programa de Trabajo Anual (PTA)	Se tiene o no se tiene PTA	PLAN	O	B	Sí se tiene PTA	100,0
						No se tiene PTA	0
		Quién lo elabora	PLANELAB	IO	B	La Unidad	100,0
		Quién lo aprueba	PLANAPROB	IO	B	Rector	36,7
						Patronato (13,3%), Consejo Universitario (13,4%), Junta de Gobierno (10%)	36,7
						Contralor	20,0
						Otro (Srio. General, Directro de Finanzas)	6,6
		Cuántas modificaciones se hacen	PLANMODIF		P	Muy pocas	50,0
	Ninguna					23,3	
	Memoria o Informe Anual del PTA	Se elabora o no la Memoria o Informe anula del PTA	MEM	EM	B	Sí se elabora	83,3
						No se elabora	16,7
		Cuál es el carácter de su difusión	MEMDIFU	VA	B	Interna	46,6
						Interna y externa	36,7
		Cómo se tiene acceso a su consulta	MEMACCES	VA	B	Solicitud oficial	30,0
Intranet universitaria						36,6	
					Web pública	16,7	

* El resultado considerado como 100% para calcular el % efectivo (real) de los atributos relacionados.

Fuente: Elaboración propia.

Nombramiento del Titular. El atributo sobre el nombramiento del Titular (TITNOMBRA) no se cumple satisfactoriamente ya que sólo el 23,3% se efectúan vía Concurso-oposición. Siendo el nombramiento “por designación” el más frecuente, nos parece que este proceso se vincula con la proporción de propuestas que hace el Rector (43,3%).

Cabe mencionar, además, que el 40% de las designaciones directas las efectúa el Rector y la participación de los órganos colegiados se distribuye entre el Patronato, con la mayor proporción (20%), la Junta de Gobierno y una Comisión de Auditoría en porcentajes mínimos (3,3% en ambos casos). Este atributo que corresponde a la designación del Titular (TDES) se cumple en el 56,7% gracias a que se incorpora el 23% derivado del proceso de selección en la modalidad de concurso-oposición. Es notorio que los órganos colegiados tienen poca presencia a través de la propuesta del nombramiento (TPROP) y la designación (TDES).

Nivel de reporte. Asociamos a lo anterior el incumplimiento del reporte funcional hacia las autoridades colegiadas (REFUN), el cual sólo se presenta en poco más de la tercera parte de las Unidades (36,7%) con participación del Consejo Universitario, del Consejo o Junta de Gobierno y del Patronato. El reporte orgánico hacia autoridades colegiadas (REPORG) tuvo el mismo nivel de respuestas que el reporte funcional (36,7%), que incluyen el 20,0% del Consejo Universitario y 16,7% del Patronato.

Personal de apoyo. En relación a ciertas características del personal de la Unidad (colaboradores), el 80% de las Unidades manifestaron contar con más de 3 personas a tiempo completo (COLTC) y su experiencia en auditoría (COLEXPER) se satisface en un 86,7% ya que han desarrollado la función de auditoría interna durante más de 5 años.

Además de los niveles ya mencionados, es interesante ver que el promedio de edades que domina está en el rango de entre 25 a 36 (45,1%), con una participación porcentual muy baja (8,7%) de los rangos de edad cada vez mayores, lo que indica un fuerte énfasis en la incorporación de personal cada vez más joven a la Unidad.

El atributo sobre la formación académica (COLFORMA) se satisface en un elevado nivel y no hay duda de la preeminencia de la formación en Contaduría Pública que alcanza el 66,7%, seguida en menores porcentajes de los grados sobre administración de empresas, derecho, ingeniería, economía y finanzas. Los datos revelan que entre el personal de apoyo o colaboradores de la Unidad el 12,6% tienen posgrado (Maestría) y se reporta que sólo hay dos Auditores Internos Certificados.

Estatuto de auditoría interna. El estatuto de auditoría interna solo se encuentra en poco más de la quinta parte de las Unidades (26,7%), elaborado principalmente por la propia Unidad y, en menor medida por el Consejo Universitario. Cuando éste se ha realizado, es aprobado (ESTAPROB) generalmente por el Consejo Universitario y, en forma mínima, por la Junta de Gobierno o por el Rector.

Difusión y acceso. Por otra parte, no se da cumplimiento a los atributos sobre difusión y acceso al estatuto, tanto porque es un documento de poca presencia en las Unidades como porque únicamente en la mitad de los casos en que existe se incorpora para su difusión y acceso a la web pública. La difusión y el acceso al estatuto (ESTDIFU y ESTACCES) son elementos actualmente priorizan su uso dentro de la Unidad pero que el acceso externo.

Plan de trabajo y memoria. El nivel de cumplimiento más alto se logra en la formulación del plan anual (PLAN, 100%) elaborado siempre por las Unidades (PLANELAB) y autorizado formalmente por los órganos colegiados (Patronato, Consejo Universitario y Junta de Gobierno) y por el Rector, en la misma proporción (36,7%) (PLANAPROB). En este atributo tiene importante presencia el Contralor, quien aprueba el plan en el 20% de las ocasiones.

Un elevado número de Unidades (83,3%) reporta que sí elabora la memoria/informe anual del plan (MEM); la difusión (36,7%) y acceso (16,7%) de este documento se efectúa a través de internet de acceso público. Estos atributos (MEMDIFU y MEMACCES), tampoco se satisfacen adecuadamente.

El nivel de difusión de este documento es mayor que el de acceso para los usuarios no universitarios. De cualquier manera, la limitada difusión y el acceso a la memoria/informe anual del plan de otras partes interesadas (stakeholders) hace que su impacto institucional se ve seriamente reducido.

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₂

Nuestra conclusión sobre la **Cuestión de investigación C₀₂** es la siguiente:

El perfil de la Unidad de auditoría interna satisface un nivel mínimo de cumplimiento de los atributos básicos que corresponden al enfoque moderno (EMAI).

- a) Las Unidades que fueron identificadas como responsables de la función de auditoría interna en las universidades públicas mexicanas (Las Unidades) desempeñan su función con un nivel de cumplimiento medio de los atributos básicos. De media cumplen el 50,2% de los atributos básicos.
- b) Sólo 5 de las 30 Unidades (16,7%) logran un nivel alto en el cumplimiento promedio de los atributos básicos.
- c) En relación a cada atributo, 6 de los 18 analizados se satisfacen adecuadamente, en un nivel alto; 1 en un nivel medio y 11 atributos básicos permanecen en un nivel bajo de cumplimiento.

- d) En un nivel alto se cumplen los atributos sobre el número mínimo de colaboradores de tiempo completo en la Unidad (80%); la experiencia profesional en auditoría (86,7%); la formación profesional requerida de los colaboradores (93,3%); la existencia del plan (100%); la formulación del plan o programa anual de auditoría por la propia Unidad (100%) y la elaboración de la memoria anual del plan (83,3%).
- e) La designación del Titular de la Unidad (TDES), la cual considera conjuntamente el proceso de selección (23,3%) y la acción de los órganos colegiados (33,4%), es el único atributo que se cumple en un nivel medio con el 56,7%.
- f) La existencia del estatuto de auditoría interna solo se menciona en poco más de la cuarta parte de las Unidades (26,7%).
- g) La Unidad manifiesta tener un enfoque “interno” en la difusión y el acceso tanto en el caso del estatuto de auditoría interna como en la memoria del plan o programa anual de auditoría.
- h) El reporte funcional, que en su mayoría es hacia el Rector de la universidad, otorga un grado elevado de dependencia ante las autoridades unipersonales, como el Rector (53,3%) y en menores proporciones el Secretario General o el Director de Finanzas, quedando solamente el 36,7% de reporte funcional ante algún órgano colegiado como el Consejo Universitario, la Junta de Gobierno y el Patronato. Se requiere una mayor participación de los órganos colegiados para nombrar al Titular; para analizar las propuestas de los candidatos al cargo, y en el reporte funcional de la Unidad.

La estructura organizacional es un factor que puede otorgar una posición más sólida de independencia y objetividad al Titular de la Unidad.

Los Titulares y las Unidades de las universidades públicas mexicanas mantienen un relativo equilibrio en cuanto al cumplimiento de los atributos básicos para el desempeño de la función de auditoría interna; sin embargo, se encuentra en un nivel medio.

En nuestra opinión, el cumplimiento de atributos que caracteriza al Titular y a la Unidad, por estar muy cerca del límite inferior del nivel medio, representa un riesgo de incumplimiento de atributos.

Es indispensable un mayor esfuerzo en el cumplimiento de atributos, pero especialmente en los relacionados con la jerarquía y el reporte, fortaleciendo en primer lugar a la función en su conjunto.

4.2.5.3. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₃. ACTIVIDADES Y DESARROLLO DEL TRABAJO

Para resolver la **Cuestión de investigación C₀₃** nos apoyamos en la información de los últimos dos bloques del Apartado Descripción sobre las actividades que realiza la Unidad y el desarrollo de su trabajo.

Cuestión de investigación C₀₃: Las actividades y el desarrollo del trabajo de auditoría interna se han establecido dando cumplimiento a los requisitos del EMAI.

A) Actividades que realiza la Unidad

El Titular de la Unidad ha respondido el Apartado descripción, Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad siguiendo la escala “Nada”, “Muy Poco”, “Poco”, “Bastante” o “Mucho”.

Atributos asociados

Los elementos y atributos del enfoque moderno de auditoría interna (EMAI) que están asociados a las actividades de la Unidad se concentran en la tabla 4.10.

Tabla 4.10
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₃

Actividades que realiza la Unidad			
Atributos	Clave	Elemento MAI	Términos de cumplimiento
La Unidad evalúa...			
II.2.1. La información financiera	EVINFOFIN)	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.2. La eficacia y la eficiencia de los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	EVEFIC	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.3. La eficacia de los sistemas de gestión de riesgos	EVEFIRIES	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.4. La exposición al riesgo	EVEXPRIES	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.5. El logro de metas y objetivos	EVMETOBJ	O	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.6. Si los proceso de la tecnología de la información sostienen y apoyan las estrategias y objetivos de la institución	EVTICS	EM	4= Bastante / 5= Mucho
La Unidad supervisa y da seguimiento...			

II.2.7. A la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno	SUPCINT	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.8. Al cumplimiento, tanto de normas internas como externas y reglamentos	SUPNORM	EM	4= Bastante / 5= Mucho
La Unidad propone...			
II.2.11. Mejoras en los métodos y procedimientos de las diversas áreas, sin participar en su diseño	PROMETOD	EM	4= Bastante / 5= Mucho
II.2.13. Recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	PROPRECOM	EM	4= Bastante / 5= Mucho

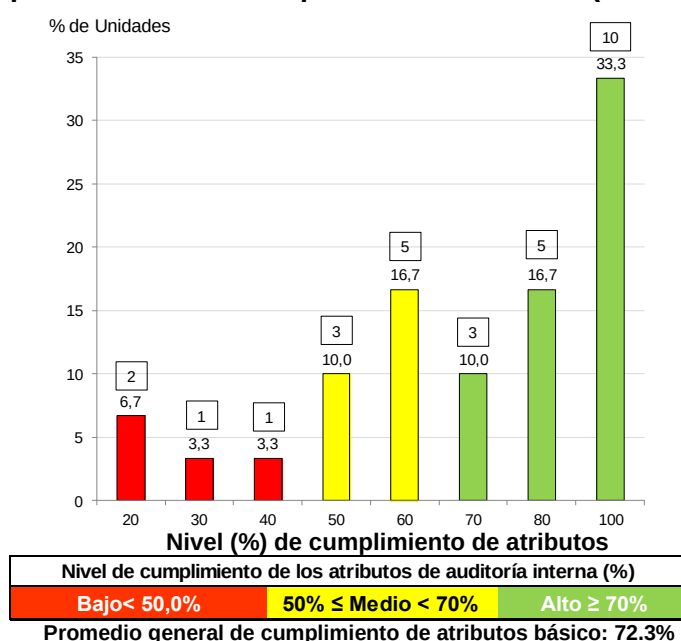
Fuente: Elaboración propia.

a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

Los resultados obtenidos se resumen en la figura 4.5.

Son 18 las Unidades que satisfacen los atributos básicos en un nivel alto equivalente al 72,3% como promedio general de las 30 Unidades y, en total, 26 Unidades están en los niveles medio y alto.

Figura 4.5
Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades
Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad (U. México)



Fuente: Elaboración propia.

En la figura 4.6 podemos apreciar los sobre cada atributo, por lo que comentaremos los más importantes.

Son dos los atributos que tienen el nivel más alto, con la misma frecuencia de su cumplimiento: la supervisión y seguimiento del cumplimiento de las normas internas y externas (SUPNORM) y la propuesta de recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas auditadas (PROPRECOM), ambos con el 96,7%, lo que significa que 29 Unidades los satisfacen adecuadamente.

El segundo atributo de mayor nivel alcanzado es la supervisión y seguimiento de la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno (SUPCINT) con el 90,0%, seguido de la evaluación de la información financiera (EVINFOFIN) en tercer lugar, con el 86,7%.

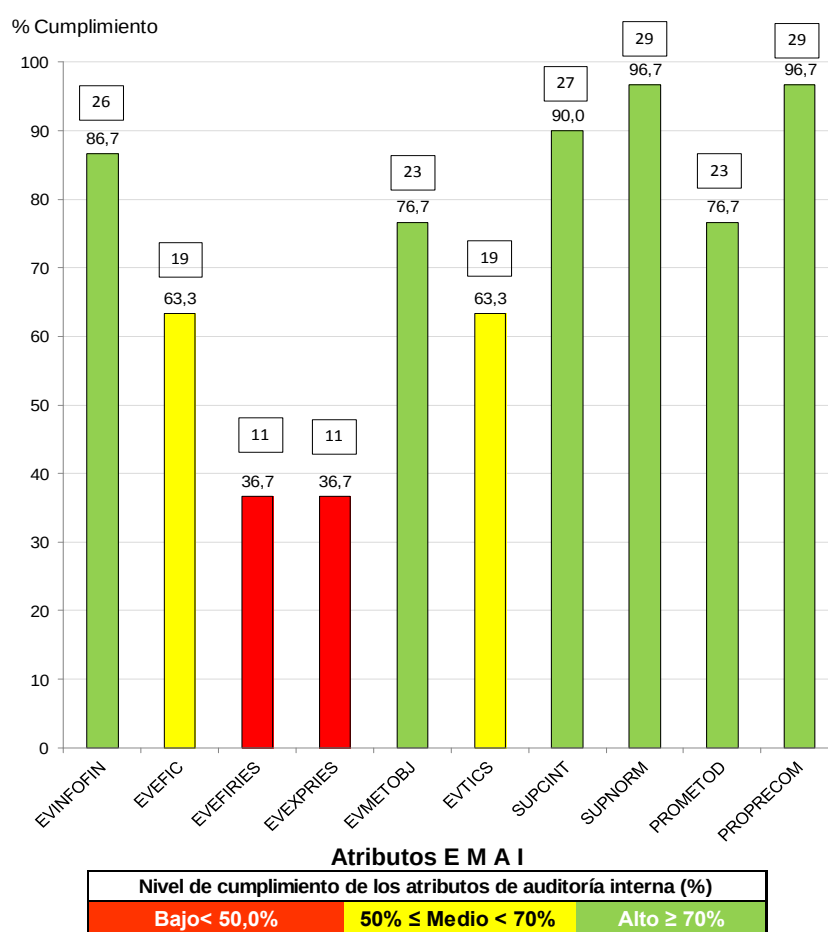
Alcanzan también un el nivel alto de cumplimiento la evaluación del logro de metas y objetivos (EVMETOBJ) y la propuesta de métodos y procedimientos de las diversas áreas sin participar en su diseño (PROMETOD), ambos con un 76,7%.

En un nivel medio encontramos 2 atributos con el 63,3% de cumplimiento: la evaluación de la eficiencia y la eficacia (EFEVIC) y la evaluación del apoyo que debieran proporcionar los procesos de la tecnología de la información a las metas y objetivos institucionales (EVTICS).

Los 2 atributos que permanecen en un nivel de bajo de cumplimiento (36,7%) son los relacionados con la función de evaluación, tanto de los sistemas de gestión de riesgos (EVEFIRIES) como de la exposición al riesgo (EVEXPRIES).

En síntesis, las Unidades satisfacen los atributos básicos en un nivel alto y medio, y solo 2 de ellas permanecen en un nivel relativamente bajo.

Figura 4.6
Nivel de cumplimiento por atributos básicos
Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad



Fuente: Elaboración propia.

Al revisar los VMR en la tabla 4.11 se identifica el énfasis y la orientación de las actividades en relación a los atributos.

Tabla 4.11
Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI
Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad

Bloque II. 2. Actividades que realiza la Unidad	Atributo	Elemento EMAI	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
La unidad evalúa...					
II.2.1. La información financiera	EVINFOFIN	EM	4,37	0,718	2
II.2.2. La eficacia y la eficiencia de los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	EVEFIC	EM	3,73	1,081	7
II.2.3. La eficacia de los sistemas de gestión de riesgos	EVEFIRIES	EM	2,93	1,285	9
II.2.4. La exposición al riesgo	EVEXPRIES	EM	2,50	1,570	10
II.2.5. El logro de metas y objetivos	EVMETOBJ	O	4,07	0,828	5
II.2.6. Si los proceso de la tecnología de la información sostienen y apoyan las estrategias y objetivos de la institución	EVTICS	EM	3,50	1,225	8
La unidad supervisa y da seguimiento...					
II.2.7. A la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno	SUPCINT	EM	4,20	0,925	4
II.2.8. Al cumplimiento de normas internas, externas y reglamento	SUPNORM	EM	4,57	0,568	1
La unidad propone...					
II.2.11. Mejoras en los métodos y procedimientos de las diversas áreas, sin participar en su diseño	PROMETOD	EM	3,97	1,066	6
II.2.13. Recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	PROPRECOM	EM	4,30	0,651	3

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 3,81

Otros atributos de las actividades que se realizan					
La unidad controla...	Atributo de perfil		Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
II.2.9. Controla ingresos, gastos, cobro y pagos	CONTINGAS		3,43	1,305	1
II.2.10. Controla el presupuesto	CONTPRES		3,27	1,413	2

EM: Evaluación y mejora; O: Objetivos institucionales

Fuente: Elaboración propia.

La fuerte orientación hacia el cumplimiento de la legalidad se ubica en primera posición del ranking, con muy poca diferencia sobre la segunda posición que ocupa la evaluación de la información financiera. La información complementaria perfila las prioridades de la gestión de estas universidades públicas, como entes gubernamentales, en el marco obligado del estricto cumplimiento normativo y en la necesaria atención de los asuntos económico-financieros.

El tercer lugar, por VMR, corresponde a las recomendaciones para el mejoramiento en los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados. Alcanza a ocupar un lugar importante, aunque no entre los más destacados, la supervisión y seguimiento de la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de de control interno, así como la evaluación sobre el logro de metas y objetivos institucionales.

Es de nuestro interés hacer notar que los atributos relacionados con la evaluación de la eficacia de los sistemas de gestión de riesgos y la exposición al riesgo ocupan los últimos lugares del ranking.

La información sostiene que las actividades propias de una función de auditoría interna sí se encuentran consideradas en las Unidades, en un nivel de atención alto (72,3%), el cual es consistente con un VMR =3,81), que indica una posición alta o favorable.

B) Desarrollo del trabajo de la Unidad

El bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad, trata sobre las condiciones que prevalecen en el ambiente de la gestión universitaria y que se vinculan con la función de auditoría interna.

Los aspectos analizados versan sobre la facilidad de acceso a todos los registros, la participación conjunta de la Unidad con las áreas o departamentos auditados en la revisión y aclaración de sus informes, así como en la recepción de solicitudes para el análisis de decisiones estratégicas que provienen de las autoridades y las áreas auditadas, entre diversas cuestiones.

La idea es conocer el desempeño de la Unidad como área de apoyo o asesoría y de valor agregado.

Atributos asociados

Los atributos, elementos vinculados y respuestas sobre su cumplimiento relacionados con el desarrollo del trabajo los hemos registrado en la tabla 4.12.

Tabla 4.12
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₃

Desarrollo del trabajo de la Unidad			
Atributos	Clave	Elemento MAI	Términos de cumplimiento
La Unidad...			
II.3.1. Accede con facilidad a todos los registros, áreas y departamentos	ACCREG	IO	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.2. Revisa y aclara los resultados de los informes emitidos con las áreas y departamentos auditados	REVRESUL	AC	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.3. Mejora el desempeño de las áreas auditadas como resultado de su trabajo con ellas	MEJESEM	VA	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.4. Garantiza el logro de las metas y objetivos institucionales	GARMETOBJ	O	4= Bastante / 5= Mucho

II.3.5. Promueve la ética y valores apropiados en la institución	PROMETICA	VA	4= Bastante / 5= Mucho
La Unidad recibe solicitudes...			
II.3.6. De las autoridades universitarias para analizar decisiones de política y estrategia	RECISOLEST	AC	4= Bastante / 5= Mucho
II.3.7. De las diversas áreas de gestión para analizar decisiones operativas	RECSOLOPER	AC	4= Bastante / 5= Mucho
I.3.10. ¿Cuál o cuáles de los siguientes modelos teóricos se utilizan en la Unidad?	MODELO	VA	MIPPAI

Fuente: Elaboración propia.

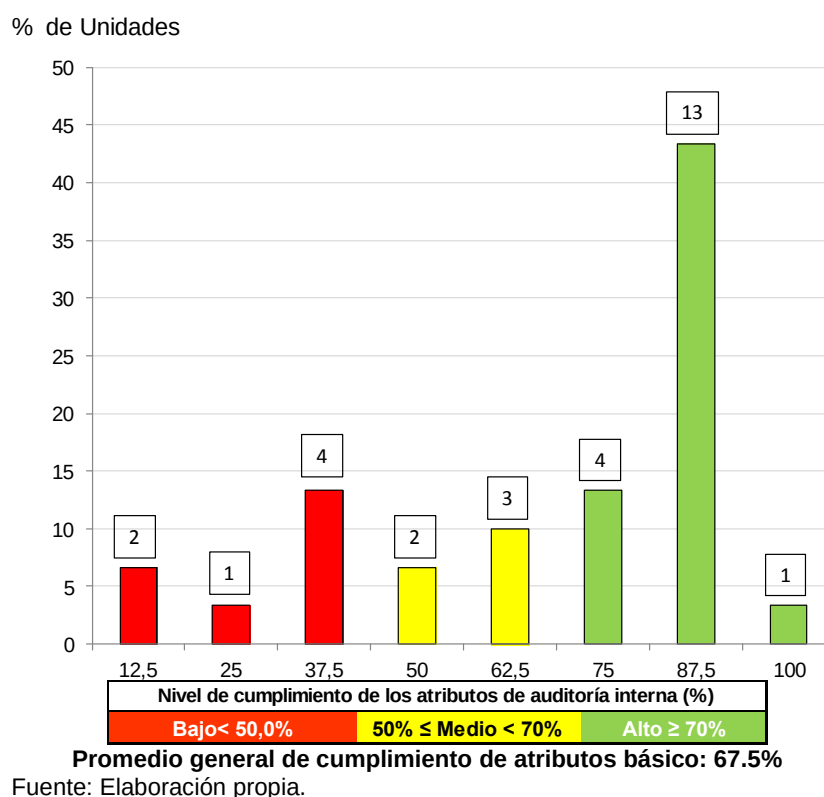
a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

En la figura 4.7 se puede apreciar que hay 18 Unidades que cumplen los atributos en un nivel alto; solamente 1 de ellas se ubica en el 100 % y las otras 9 en el 75%.

Además, 5 Unidades dan cumplimiento a los atributos en un nivel medio y 7 en un nivel bajo.

Para el conjunto de las 30 Unidades se obtiene un promedio general de cumplimiento de atributos básicos en el desarrollo del trabajo del 67,5%.

Figura 4.7
Nivel de cumplimiento de atributos básicos de las Unidades
Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad



Si revisamos los resultados de cumplimiento para cada atributo en la figura 4.8; con el apoyo de la tabla 4.13, en donde se concentran las respuestas de mayor valor y su posición en el ranking, podemos conocer algunos datos sobre el desarrollo del trabajo en cada atributo.

Observamos que la revisión y aclaración de los informes emitidos con los auditados (REVRESUL) al igual que las acciones de promoción de la ética y los valores institucionales (PROMETICA) con importante efecto en la creación y/o consolidación de la cultura organizacional, son los atributos que alcanzan un nivel de cumplimiento más alto (86,7%).

De manera consistente, estos dos atributos se encuentran en los dos primeros lugares del ranking por su VMR, que alcanzan el 4,23 y el 4,13 respectivamente.

Este último indicador también ubica en el primer lugar del ranking (VMR: 4,23) el ágil acceso a todos los registros (ACCREG), como atributo que está estrechamente relacionado con la independencia para el desempeño de la función.

Entre los demás atributos con alto nivel de cumplimiento también se encuentra la contribución a la mejora en el desempeño de las áreas auditadas (MEJESEM), que es parte del valor que agrega la Unidad (80%) y el desarrollo de trabajos para garantizar el logro de las metas y objetivos institucionales con el 70,0% de cumplimiento (GARMETOBJ).

Éstos 2 atributos están en las 3ª y 4ª posición del ranking por su VMR (3,93 y 3,83 respectivamente), lo que hace ver un elevado interés en su realización, aun cuando no se encuentran en los primeros lugares.

Aunque solo se cumplen en un nivel medio, llama la atención de manera favorable, que las Unidades manifiesten recibir solicitudes para apoyar con el análisis de decisiones estratégicas y operativas (RECISOLEST y RECSOLOPER), lo que les permite cumplir estos atributos en un nivel medio (56,7% y 63,3), con unos VMR de 3,53 y 3,60 respectivamente.

Es muy evidente la gran distancia que se tiene en el nivel de cumplimiento sobre la utilización de un modelo conceptual que ampara la orientación y los fundamentos teórico-prácticos de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Específicamente señalamos que sólo 4 Unidades (13,3%) afirman que desarrollan su trabajo bajo el MIPPAI, de amplio reconocimiento por los profesionales organizados en el ámbito internacional.

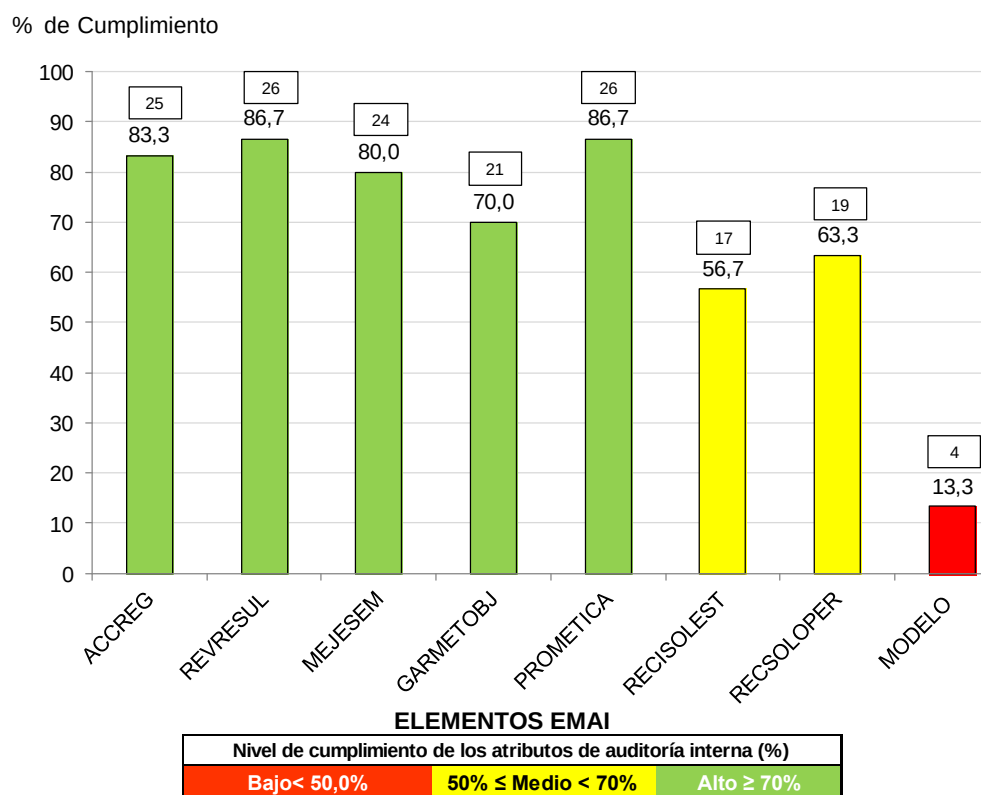
Sin embargo, se hizo evidente la existencia de otros modelos que sí se utilizan como marco para el desempeño de sus trabajos. Éstos se centran en el control interno y la información indica que se utilizan en el 86,6% de las Unidades (COSO I: 53,3%; AZ/NZS: 16,7%; COSO II: 10%; COCO: 3,3%; y Normas y procedimientos de auditoría: 3,3%).

No se refleja la ausencia de un modelo conceptual en las Unidades, pero es claro que los modelos que se aplican con mayor frecuencia no constituyen una guía metodológica que oriente sus actividades, funciones y perspectivas en la línea de la auditoría interna bajo un enfoque moderno.

El modelo que se utiliza con mayor frecuencia es el COSO I, es un modelo de control interno que no incorpora una de las cuestiones de relevancia en la gestión moderna: el riesgo.

Esto explica en gran parte los resultados mínimos que se han reflejado sobre las actividades y trabajos de las Unidades respecto a la evaluación de la exposición al riesgo y la evaluación de los sistemas de gestión de riesgo.

Figura 4.8
Nivel de cumplimiento por atributos básicos
Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad



Fuente: Elaboración propia.

Como dato adicional, en relación a los 2 atributos de perfil, el VMR en el tipo de auditoría con énfasis en la eficacia (POSTER) es menor que el que se obtiene en el cumplimiento previo de la legalidad (TPRIOR), pero no parece existir amplia diferencia (3,43 y 3,27, respectivamente).

Tabla 4.13
Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI
Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad (México)

Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad	Atributo	Elemento EMAI	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
La unidad...					
II.3.1. Accede con facilidad a todos los registros	ACCREG	IO	4,23	0,898	1
II.3.2. Revisa y aclara los resultados de los informes emitidos con las áreas y departamentos auditados	REVRESUL	AC	4,23	0,971	1
II.3.3. Mejora el desempeño de las áreas auditadas como resultado de su trabajo con ellas	MEJESEM	VA	3,93	0,980	3
II.3.4. Garantiza el logro de las metas y objetivos institucionales	GARMETOBJ	O	3,83	0,986	4
II.3.5. Promueve la ética y valores apropiados en la institución	PROMETICA	VA	4,13	1,008	2
La unidad recibe solicitudes...					
II.3.6. De las autoridades universitarias para analizar decisiones de política y estrategia	RECISOLEST	AC	3,53	0,937	6
II.3.7. De las diversas áreas de gestión para analizar decisiones operativas	RECSOLOPER	AC	3,60	0,814	5
II.3.10. ¿Cuál o cuáles de los siguientes modelos teóricos se utilizan en la unidad?	MODELO	VA	2,67	1,422	7

Valor medio de las respuestas (VMR). Promedio general: 3,77

Otros atributos del desarrollo del trabajo				
Los trabajos desarrollados por la unidad son de carácter...	Atributo de perfil	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
II.3.8. A priori	TPRIOR	3,43	1,305	1
II.3.9. A posteriori	TPOSTER	3,27	1,413	2

IO: Independencia y objetividad; AC: Asesoría y consulta; Objetivos institucionales; VA: Valor agregado

Fuente: Elaboración propia.

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₃

Nuestra conclusión sobre la **Cuestión de investigación C₀₃** y los principales resultados son los siguientes:

Las actividades de la función de auditoría interna se han establecido dando cumplimiento a los requisitos del enfoque moderno en un nivel alto, y el desarrollo del trabajo en un nivel medio.

a) Las actividades que realizan las 30 Unidades del estudio cumplen los atributos básicos de la auditoría interna con un promedio general del 72,3%, en tanto que los atributos para el desarrollo del trabajo se cumplen en el 67,5%.

b) La diferencia en los niveles de cumplimiento que se logran en estos dos ámbitos es mínima.

- c) Aún cuando en las actividades que realiza la Unidad no se lleva a cabo de manera suficiente la evaluación sobre la eficacia de los sistemas de gestión de riesgos ni de la exposición al riesgos, estos atributos sí son atendidos por al menos el 36,7% de las Unidades.
- d) Por otra parte, en el desarrollo del trabajo, el atributo sobre la aplicación del modelo MIPPAI únicamente se cumple en el 13,3% de las Unidades, lo que impacta de manera severa al promedio general de cumplimiento sobre el modelo.
- e) En la realización de actividades, el VMR sobre dichos atributos básicos es de 3,81, lo que resulta congruente con los resultados obtenidos.
- f) El mayor énfasis se da en las actividades de supervisión y aseguramiento de las normas internas, externas y reglamentos (legalidad); en la evaluación de la información financiera y en la propuesta de recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados.
- g) Destacan también, en segundo término, la supervisión y seguimiento de los sistemas institucionales de control interno y la evaluación de las metas y objetivos institucionales.
- h) El mayor rezago está en las actividades de evaluación de los sistemas de gestión de riesgos, de la exposición al riesgo y de la tecnología de información.
- i) En cuanto al desarrollo del trabajo, el promedio general que se alcanza del 67,5% se debe a que el 76,6% de las Unidades cumplen los atributos básicos en unos niveles alto y medio y el restante 23,3% se mantiene en el nivel bajo.
- j) El VMR de los atributos sobre el desarrollo del trabajo es de 3,78, dando prioridad a los que se vinculan con la independencia de la Unidad al acceder con facilidad a todos los registros, y a su papel como área de apoyo revisando y aclarando los resultados de los informes con las áreas auditadas.
- k) Destacan también por su VMR en el desarrollo del trabajo, las acciones de la Unidad en beneficio de la creación o consolidación de la cultura organizacional en torno a la ética y los valores de la institución.

- l) En un segundo plano de importancia, pero también con elevado VMR, la Unidad agrega valor a la organización al mejorar el desempeño de las áreas auditadas como producto de su trabajo y contribuye a garantizar el logro de las metas y objetivos institucionales.

Con estos resultados, las Unidades logran un nivel adecuado en el cumplimiento de la mayoría de los atributos básicos, quedando la tarea de mejorar sus niveles de atención.

Ya hemos señalado que se reconoce la instrumentación de modelos conceptuales alternativos, los cuales orientan las actividades que realiza la Unidad y podría explicar, en gran parte, la omisión del riesgo en las responsabilidades que actualmente se asumen.

En concreto, creemos que la diferencia de niveles alcanzados por las actividades realizadas y el desarrollo del trabajo es consecuencia, principalmente, de la mayor utilización del modelo conceptual COSO I, cuyo enfoque no considera la gestión del riesgo.

Por la misma razón, pensamos que los resultados proyectan una visión del colectivo que enfatiza las tareas de control interno, lo que no debemos confundir con *la supervisión* de los sistemas de control interno, función que trasciende el plano operativo.

c) Resultados totales por elemento EMAI

Los resultados obtenidos en el ámbito de las actividades que realiza la Unidad y en el desarrollo de su trabajo también pueden visualizarse como resultados para cada uno de los elementos EMAI, al integrar y promediar los niveles alcanzados en los atributos que se les asocia.

La valoración global de las Unidades para cada uno de los 5 elementos EMAI se resume en la tabla 4.14, con los resultados clasificados por tipo de elemento, con las respuestas favorables que se obtuvieron.

Hacemos notar que el VMR es el equivalente a la media aritmética, y la Frecuencia (%) que se registra como resultado de manera opcional, equivale al porcentaje alcanzado únicamente por las respuestas que consideramos favorables.

Tabla 4.14
Resultados por elemento EMAI

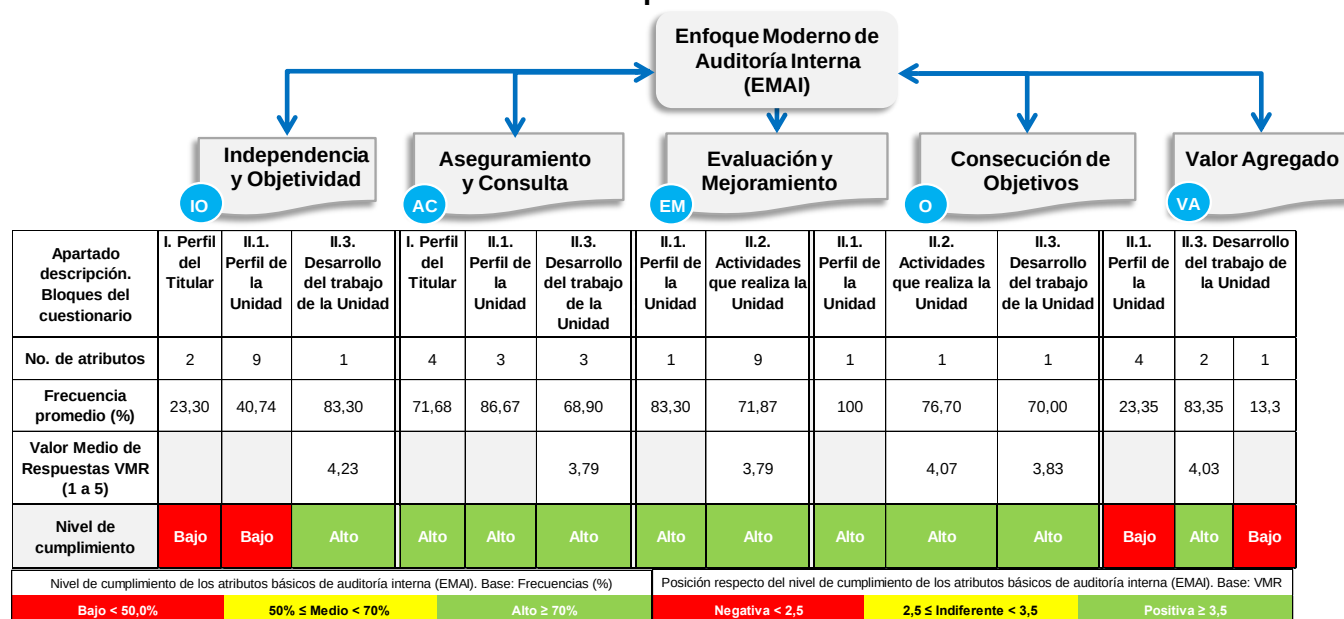
Elementos EMAI: Independencia y Objetividad (IO)		Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad					
I.2. Nombre de la Unidad		UNID	Auditoría/Dirección	23,3	
I.3. Nombre del cargo que ocupa el Titular		TCARGO	Auditor/Director	23,3	
II.1.1. El cargo del Titular de la Unidad se ocupa por: concurso o por designación		TITNOMBRA	Concurso-oposición	23,3	
II.1.2. ¿Quién propone al candidato para ser el Titular de la Unidad?		TPROP	Un órgano colegiado (Consejo Universitario; Consejo/Junta de Gobierno, Patronato; Com. de Hacienda, Proceso de selección)	46,6	
II.1.3. ¿Quién designa al Titular de la Unidad?		TDES	Un órgano colegiado (Consejo Universitario; Consejo/Junta de Gobierno, Patronato; Com. de Hacienda, Proceso de selección)	56,7	
II.1.10. ¿A quién reporta funcionalmente la Unidad?		REPFUN	Un órgano colegiado (Consejo Universitario; Consejo/Junta de Gobierno, Patronato; Com. de Hacienda)	36,7	
II.1.11. ¿Tiene su universidad un Estatuto de Auditoría Interna?		EST	Sí	26,7	
II.1.11.1. ¿Quién elabora el Estatuto de Auditoría Interna?		ESTELAB	Auditoría (La Unidad)	16,7	
II.1.11.2. ¿Quién aprueba el Estatuto de Auditoría Interna?		ESTAPROB	Un órgano colegiado (Consejo Social, Junta de Gobierno)	23,3	
II.1.14.1. ¿Quién elabora el Programa o Plan anual de Trabajo?		PLANELAB	Auditor interno / Auditor General/ (La Unidad)	100,0	
II.1.14.2. ¿Quién aprueba el Programa o Plan anual de Trabajo?		PLANAPROB	Un órgano colegiado (Consejo Universitario; Consejo/Junta de Gobierno, Patronato; Com. de Hacienda)	36,7	
II.3.1. Accede con facilidad a todos los registros, áreas y departamentos		ACCREG	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,23	0,898
Elementos EMAI: Aseguramiento y Consulta (AC)		Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque I. Identificación-Perfil del Titular; Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad					
I.4. ¿Es Auditor Interno Certificado?		TAIC	Sí	40,0	
I.6. ¿Cuál es su máximo nivel de estudios?		TFORMA	Cualquier grado universitario (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingeniería)	100,0	
I.7. Años que lleva trabajando en la universidad		TUNIV	Más de 5 años	80,0	
I.9. Años que lleva desarrollando la función AI dentro de la universidad		TFUNAI	Más de 5 años	66,7	
II.1.4. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad?		COLTC/COLTP	Con más de 3, de tiempo completo	80,0	
II.1.6. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en la Unidad, por cada rango de experiencia en auditoría		COLEXPER	Más de 5 años	86,7	
II.1.7. Sin incluir al titular, ¿cuántas personas trabajan en su Unidad por cada nivel de estudios?		COLFORMA	Cualquier grado universitario compatible con la disciplina (ciencias socio-económicas, jurídicas, ingenierías)	93,3	
La unidad...					
II.3.2. Revisa y aclara los resultados de los informes emitidos con las áreas y departamentos auditados		REVRESUL	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,23	0,971
La unidad recibe solicitudes...					
II.3.6. De las autoridades universitarias para analizar decisiones de política y estrategia		RECISOLEST	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,53	0,937
II.3.7. De las diversas áreas de gestión para analizar decisiones operativas		RECISOLOPER	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,60	0,814

Elementos EMAI: Evaluación y Mejoramiento (EM)	Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II.2. Actividades que realiza la Unidad				
II.1.16. ¿La unidad elabora una Memoria/Informe anual sobre el grado de cumplimiento del Programa o Plan anual de Trabajo?	MEM	Sí	83,30	
La unidad evalúa...				
II.2.1. La información financiera	EVINFOFIN	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,37	0,718
II.2.2. La eficacia y la eficiencia de los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	EVEFIC	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,73	1,081
II.2.3. La eficacia de los sistemas de gestión de riesgos	EVEFIRIES	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 2,93	1,285
II.2.4. La exposición al riesgo	EVEXPRIES	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 2,50	1,570
II.2.6. Si los proceso de la tecnología de la información sostienen y apoyan las estrategias y objetivos de la institución	EVTICS	4= Bastante, 5= Mucho	VMR:3,50	1,225
La unidad supervisa y da seguimiento...				
II.2.7. A la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno	SUPCINT	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,20	0,925
II.2.8. Al cumplimiento, tanto de normas internas como externas y reglamentos	SUPNORM	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,57	0,568
La unidad propone...				
II.2.11. Mejoras en los métodos y procedimientos de las diversas áreas, sin participar en su diseño	PROMETOD	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,97	1,066
II.2.13. Recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	PROPRECOM	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,30	0,651
Elementos EMAI: Consecución de Objetivos (O)	Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II. 2. Actividades que realiza la Unidad y Bloque II. 3. Desarrollo del trabajo de la Unidad				
II.1.14. ¿Cuenta la Unidad con un Programa o Plan de trabajo anual?	PLAN	Sí	100	
La unidad evalúa...				
II.2.5. El logro de metas y objetivos	EVMETOBJ	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,07	0,828
La unidad...				
II.3.4. Garantiza el logro de las metas y objetivos institucionales	GARMETOBJ	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,83	0,986
Elementos EMAI: Valor Agregado (VA)	Atributo (Clave)	Respuesta obtenida	Valor Medio de Respuesta (VMR) o Frecuencia (%)	Desviación Típica
Bloque II.1. Perfil de la Unidad; Bloque II.3. Desarrollo del trabajo de la Unidad				
II.1.12. ¿Cuál es el carácter de la difusión del Estatuto de Auditoría Interna?	ESTDIFU	Interna y externa	13,3	
II.1.13. ¿Cómo se tiene acceso a la consulta del Estatuto de Auditoría Interna?	ESTACCES	Web pública/ Otro libre	26,7	
II.1.17. ¿Cuál es el carácter de la difusión de la Memoria/Informe anual?	MEMDIFU	Interna y externa	36,7	
II.1.18. ¿Cómo se accede a la consulta de la Memoria/Informe anual?	MEMACCES	Web pública/ Otro libre	16,7	
La unidad...				
II.3.3. Mejora el desempeño de las áreas auditadas como resultado de su trabajo con ellas	MEJESEM	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 3,93	0,980
II.3.5. Promueve la ética y valores apropiados en la institución	PROMETICA	4= Bastante, 5= Mucho	VMR: 4,13	1,008
II.3.10. ¿Cuál o cuáles de los siguientes modelos teóricos se utilizan en la Unidad?	MODELO	MIPPAI	13,30	1,422

Fuente: Elaboración propia.

En la figura 4.9 se encuentran los promedios totales obtenidos para cada elemento EMAI, identificando el bloque del cuestionario en el que se ubica.

Figura 4.9
Resumen del nivel de cumplimiento de atributos básicos del EMAI
Universidades públicas de México



Fuente: Elaboración propia.

Sobre estos resultados podemos enunciar algunas cuestiones de particular relevancia.

Con respecto al elemento **(IO)**, únicamente encontramos como rasgos altamente positivos la facilidad de acceso a todos los registros en el desarrollo del trabajo de la Unidad; sin embargo, los demás atributos de este elemento, tanto en el Perfil del Titular como en el Perfil de la Unidad no logran niveles de cumplimiento aceptables.

Los principales atributos que podrían revertir estos resultados están determinados por aspectos organizacionales, tales como la identidad de la Unidad y el cargo del Titular, en concordancia con la función de auditoría interna.

En esta misma línea se encuentran los actuales procesos de nombramiento y designación del Titular, realizada generalmente de forma directa por la autoridad unipersonal, lo mismo que el reporte funcional de la Unidad.

No omitimos la ausencia del estatuto como uno de los atributos fundamentales que no se han cumplido.

La parte más crítica de este elemento, relacionada con los atributos no cumplidos que hemos mencionado, es el efecto que sobre la confianza en la función puedan percibir los auditados.

Los 3 elementos que logran niveles de cumplimiento altos son **(AC)**; **(EM)**, y **(O)**.

En el primero de ellos juegan un papel decisivo la experiencia y el adecuado nivel académico del personal de la Unidad, y particularmente del Titular que cuenta con la Certificación de Auditor Interno en una proporción importante, pero aún insuficiente.

Su elevada interacción con los auditados impacta favorablemente en su papel como área de asesoría y apoyo, razón por la cual, en buena medida, se considera a la Unidad en las consultas y análisis sobre decisiones, especialmente las de tipo operativo.

En este terreno aún falta abonar para lograr un mejor posicionamiento respecto a las decisiones estratégicas, ya que se percibe poca participación en los asuntos institucionales de esa índole y una mayor orientación a los aspectos operativos y de control interno.

El elemento **(O)** se manifiesta como uno de los que mejor se satisfacen, no solo por la existencia del plan o programa anual de trabajo en todas las Unidades, sino porque también se manifiesta una intensa actividad en la evaluación sobre el logro de metas y objetivos, lo que impacta positivamente en la tarea de garantizar su logro. La observación pertinente radica en la conveniencia de avanzar en estos aspectos de evaluación de resultados.

En lo referente al elemento **(VA)**, se evidencian signos positivos en la contribución a la mejora del trabajo de las áreas auditadas, lo mismo que en las acciones de promoción de la ética y los valores institucionales.

A pesar de ello, en esta vertiente existen atributos no cumplidos adecuadamente que reducen de manera sustancial el desempeño de la Unidad.

Entre ellos se encuentra la restricción sobre el acceso a la memoria anual que reporta los resultados del trabajo de la Unidad, lo que limita el enriquecimiento y el valor agregado que puede rescatarse para los demás usuarios de la auditoría interna.

Además deber tenerse en cuenta que la Unidad, al dar a conocer sus hallazgos, contribuye al enriquecimiento de la cultura organizacional y a la asimilación de experiencias que generan valor agregado.

Aunado a ello, si bien las Unidades que cuentan con el estatuto de auditoría Interna lo difunden en la web de acceso libre, a nivel general no puede darse el reflejo de su amplia difusión, cuando éste solo existe en la cuarta parte de las Unidades.

Este elemento de **(VA)** presenta una situación crítica en razón de que, desde la perspectiva de las Autoridades y los usuarios, una de las principales razones para fortalecer la auditoría interna en la universidad podría ser la percepción de su utilidad reflejada en su contribución neta a la organización.

4.2.5.4. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 1

En las universidades públicas mexicanas sí existe la función de auditoría interna y se logra el cumplimiento de diversos atributos básicos del enfoque moderno, en un nivel medio.

- a) Se percibe la integración de un equipo de trabajo equilibrado, en el cual el nivel alcanzado presenta riesgo de perderse con relativa facilidad, debido al nivel alcanzado en el límite y por la falta de cumplimiento de atributos críticos.
- b) Se tiene un adecuado cumplimiento en la mayoría de los elementos EMAI, pero subsiste la condición no superada sobre los atributos de Independencia y Objetividad y, parcialmente, de Valor Agregado.
- c) La óptima implantación del enfoque moderno de auditoría interna requiere que la Unidad responsable de la función incorpore el modelo conceptual más apropiado a este esquema de trabajo.
- d) Es necesario modificar los procesos relacionados con la integración y ubicación de la Unidad dentro de la estructura organizacional, para otorgarle una mejor posición de independencia y apoyo estratégico para la alta dirección.

En particular, la Unidad debe cumplir un requisito básico: la incorporación del modelo que sustenta el MIPPAI, el cual exige la existencia de un estatuto que institucionalice la función como es debido y demanda la atención de prioridades actualmente no atendidas adecuadamente, como la gestión del riesgo y gobierno en forma equilibrada con el control.

En el orden de requerimientos que dependen de la gestión universitaria es indispensable el replanteamiento de los términos de su dependencia funcional y de reporte, asegurando su directa vinculación con los órganos colegiados de la más alta autoridad.

Esto es imprescindible para garantizar que su desempeño constituya y refleje, ante la propia autoridad y los auditados, un ejercicio profesional independiente y objetivo.

4.2.6. CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 2: DESARROLLO DE LA FUNCIÓN BAJO EL EMAI

Objetivo 2: Comprobar si realmente la función de auditoría interna se desarrolla de acuerdo al enfoque moderno

Cuestión de investigación C₀₄: La función de auditoría interna se desarrolla efectivamente bajo el enfoque moderno.

4.2.6.1. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₄.

Para responder la **Cuestión de investigación C₀₄** analizamos la opinión del Titular de la Unidad respecto a las funciones que se realizan (Bloque III.1. Opinión funciones).

Atributos asociados

En primer lugar, retomamos la relación de atributos EMAI que están asociados al presente análisis (tabla 4.15).

Tabla 4.15
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₄. Colectivo Titulares

Bloque III.1. Opinión funciones			
Atributos	Clave	Elemento EMAI	Tipo
En su opinión, la Unidad realiza...			
III.1.1. Su labor con la debida independencia	OINDEP	IO	B
III.1.2. Su labor con la debida objetividad	OOBJET	IO	B
III.1.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	ASECONS	AC	B
En su opinión, la Unidad evalúa...			
III.1.7.1. Los procesos de gestión de riesgo	OEPVRIES	EM	B
III.1.7.2. Los procesos de control interno	OEVPCINT	EM	B
III.1.7.3. Los procesos de gobierno	OEVPGOB	EM	B
En su opinión, la Unidad mejora...			
III.1.8.1. Los procesos de gestión de riesgo	OMPRIES	VA	B
III.1.8.2. Los procesos de control interno	OMPCINT	VA	B
III.1.8.3. Los procesos de gobierno	OMPGOB	VA	B
En su opinión, la Unidad...			
III.1.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	OVAGOP	VA	B
III.1.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	OMOP	VA	B
III.1.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	OIMPOBIN	O	B
III.1.12. Cumple adecuadamente con su programa o plan de trabajo anual	CUMPROG	O	B
Opinión General. Bloque III.2. Opinión Concepto Moderno			
En su opinión:			
III.2.11. En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna EMAI		OAIMOD	

Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo a nuestro marco conceptual y el sentido en que están formuladas las preguntas, las respuestas de este apartado tienen mayor impacto favorable en tanto más se aproximan al total acuerdo (Valor de respuesta 5).

El resultado de este análisis lo compararemos con el resultado de la pregunta: “III.12. En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna”, que corresponde al bloque III.2. Opinión concepto moderno.

El colectivo Titulares aporta con su opinión el nivel de cumplimiento que tienen los atributos de los elementos EMAI.

a) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

En segundo lugar, hemos conformado la tabla 4.16 en la cual se concentran los resultados obtenidos y su posición en orden del VMR.

Tabla 4.16
Valor Medio de Respuestas (VMR). Atributos básicos y elementos EMAI
Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares

Bloque III.1 Opinión funciones. Colectivo Titulares	Atributo (Clave)	Elemento EMAI	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
En su opinión, la Unidad realiza...					
III.1.1. Su labor con la debida independencia	OINDEP	IO	4,47	0,819	3
III.1.2. Su labor con la debida objetividad	OOBJET	IO	4,63	0,669	1
III.1.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	OASECONS	AC	4,63	0,490	1
En su opinión, la unidad evalúa...					
III.1.7.1. Los procesos de gestión de riesgo	OEPVRIES	EM	3,30	1,236	10
III.1.7.2. Los procesos de control interno	OEVPCINT	EM	4,37	0,765	5
III.1.7.3. Los procesos de gobierno	OEVPGOB	EM	3,87	1,137	7
En su opinión, la unidad mejora...					
III.1.8.1. Los procesos de gestión de riesgo	OMPRIES	VA	3,50	1,196	9
III.1.8.2. Los procesos de control interno	OMPCINT	VA	4,40	0,498	4
III.1.8.3. Los procesos de gobierno	OMPGOB	VA	3,83	1,053	8
En su opinión, la unidad...					
III.1.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	OVAGOP	VA	4,50	0,572	2
III.1.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	OMOP	VA	4,47	0,507	3
III.1.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	OIMPOBIN	O	4,27	0,691	6
III.1.12. Cumple adecuadamente con su Programa o Plan de trabajo anual	OCUMPROG	O	4,40	0,563	4

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 4,20

Otros atributos de las actividades que se realizan

En su opinión, la Unidad realiza...	Atributo de perfil	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
III.1.4. Labores que no corresponden a las actividades propias de la auditoría interna	ONOAUDI	2,83	1,416	2
III.1.5. Demasiado trabajo a priori	ODEPRIOR	2,77	1,357	3
III.1.6. Demasiado trabajo a posteriori	ODEPOSTER	3,83	1,085	1

Fuente: Elaboración propia.

Al revisar los atributos que ocupan los 3 primeros lugares por el VMR resultan incluidos 5 atributos: 2 en el primer lugar, 1 en el segundo y 2 en la tercera posición.

Comparten el primer lugar del ranking las actividades de la Unidad se realizan con la debida objetividad (OOBJET) y la permanente realización de labores de asesoría y consulta (OASECONS). Con esta valoración se da una separación de los conceptos de independencia y objetividad, a favor de éste último, lo que aclara mejor la valoración del elemento EMAI sobre la Independencia y Objetividad.

En la segunda posición del ranking se encuentra la contribución de la Unidad al valor agregado, pero particularmente en las operaciones de la universidad (OVAGOP).

Los atributos que ocupan la tercera posición de importancia por el VMR se refieren al desempeño de la función con la debida independencia (OINDEP) y a la contribución en la mejora de las operaciones de la universidad (OMOP).

También en posición importante se encuentra la mejora de los procesos de control interno (OMPCINT) y la evaluación de éstos (OEVPCINT) así como el cumplimiento del programa de trabajo de la Unidad (OCUMPROG).

Los datos del ranking confirman que el Titular piensa que la Unidad no es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN) ni realiza destacadas acciones sobre la evaluación y mejora de los procesos de gobierno y riesgos (OEVPGOB, OMPGOB, OMPRIES y OEPVRIES,).

Los atributos de perfil (P) señalan la realización de actividades que no corresponden a la función de auditoría interna (ONOAUDI) pero en un bajo nivel (VMR=2,83).

Comparando los tipos de auditoría en sus variantes A priori y A posteriori, se asigna una mayor orientación al último, lo que da mayor énfasis a la verificación de la eficacia sobre la legalidad.

Nos auxiliamos en la mayor información sobre las respuestas, reflejadas en la escala de Likert (tabla 4.17) en donde registramos la Proporción de Respuestas Favorables (PRF: De acuerdo + Totalmente de acuerdo), lo que permite destacar los siguientes puntos:

- a) El promedio general de la Proporción de Respuestas Favorables (PRF) para todos los atributos es del 88,2%, lo que denota un importante acuerdo generalizado entre los Titulares sobre el cumplimiento de los atributos básicos de la auditoría interna, en un nivel elevado.
- b) El detalle de las respuestas y la PRF obtenida confirman la relevancia de los atributos anteriormente clasificados en las primeras posiciones del ranking por el VMR.
- c) Se acentúa la distinción sobre las labores de asesoría y consulta (OASECONS); la mejora de los procesos de control interno (OMPCINT), y la contribución a la mejora de las operaciones de la universidad (OMOP).

Es notorio que en el primero de estos 3 atributos (OASECONS) es más alto el porcentaje de respuestas que indican el total acuerdo (63,3%), lo que confirma que los Titulares perciben

una mayor dedicación al otorgamiento de apoyo como área experta que como área operativa que participa en la mejora de los procesos de control interno.

- d) Con la misma PRF en un nivel alto (96,7%) están los atributos de objetividad e independencia, el valor agregado a las operaciones de la universidad y el cumplimiento del programa de trabajo de la Unidad.

Entre éstos destaca la objetividad que se atribuye al desempeño de la Unidad (OOBJET) por concentrar el mayor porcentaje de respuestas en total acuerdo (70%).

- e) Se incorpora en la lista de atributos con las mejores PRF el que identifica a la Unidad como pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN).

Es conveniente aclarar que último resultado se debe a que, como hemos visto, en las PRF hay una mayor cantidad de atributos que en el VMR que comparten los primeros lugares; esto permite incorporar a otros atributos que, aunque no se consideran relevantes por su VMR, tienen la PRF que les ubican en mejores posiciones relativas.

Recordemos que este atributo no tiene valor elevado en las respuestas sobre la mayor relevancia. Al efecto, puede observarse en el detalle que el atributo en cuestión (OIMPOBIN) es el que tiene la menor cantidad de respuestas en total acuerdo entre los que alcanzan elevado PRF.

- f) Los atributos que además de tener una baja PRF destacan por el elevado porcentaje de respuestas en desacuerdo son: la evaluación y la mejora de los procesos de gestión de riesgo (OEPVRIES y OMPRIES).

Enfatizamos que estos 2 atributos son también los que tienen el mayor porcentaje de respuestas de indiferencia, por lo que ocupan los últimos lugares en el resultado final de PRF (53,3% y 60% respectivamente).

Esta información reitera la percepción sobre la poca importancia que se le otorga al riesgo dentro de las funciones de la Unidad.

- g) En los atributos de perfil, los datos de PRF señalan una importante cuota de respuestas en total desacuerdo, en el sentido de que se realizan actividades que no son propias de la auditoría interna.

De igual forma, la alta proporción de PRF ratifica la preferencia del tipo de auditoría A posteriori sobre A priori; ésta última tiene una cuarta parte de respuestas en posición totalmente negativa.

Tabla 4.17
Proporción de Respuestas Favorables (PRF). Atributos básicos EMAI
Bloque III.1. Opinión funciones. Colectivo Titulares

Atributos básicos (B) EMAI	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
OINDEP	3,3	0	0	40,0	56,7	100	96,7
OOBJET	0	3,3	0	26,7	70,0	100	96,7
OASECONS	0	0	0	36,7	63,3	100	100,0
OEPVRIES	6,7	26,7	13,3	36,7	16,7	100	53,3
OEVPICINT	0,0	3,3	6,7	40,0	50,0	100	90,0
OEVPGOB	6,7	0	10,0	56,7	26,7	100	83,3
OMPRIES	6,7	16,7	16,7	40,0	20,0	100	60,0
OMPICINT	0	0	0	60,0	40,0	100	100,0
OMPGOB	3,3	13,3	3,3	56,7	23,3	100	80,0
OVAGOP	0	0	3,3	43,3	53,3	100	96,7
OMOP	0	0	0	53,3	46,7	100	100,0
OIMPOBIN	0	3,3	3,3	56,7	36,7	100	93,3
OCUMPROG	0	0	3,3	53,3	43,3	100	96,7
Promedio:	2,1	5,1	4,6	46,2	42,1	100	88,2
Otros atributos de las funciones							
Atributos de perfil (P)	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ONOAUDI	26,7	16,7	13,3	33,3	10,0	100	43,3
ODEPRIOR	26,7	16,7	16,7	33,3	6,7	100	40,0
ODEPOSTER	3,3	10,0	16,7	40,0	30,0	100	70,0

Nota: Todas las cifras son porcentajes.

Fuente: Elaboración propia.

b) Resultados totales por elemento EMAI

El resumen de los niveles de cumplimiento por elemento EMAI, desde el punto de vista de los Titulares de Unidad se encuentra en la figura 4.10.

Por las respuestas registradas, el Titular opina que todos los elementos EMAI se satisfacen adecuadamente en un alto nivel.

Sitúa como el primero de los atributos en nivel de cumplimiento al elemento **(AC)**, y en el nivel más bajo aunque también positivo, el elemento **(EM)**.

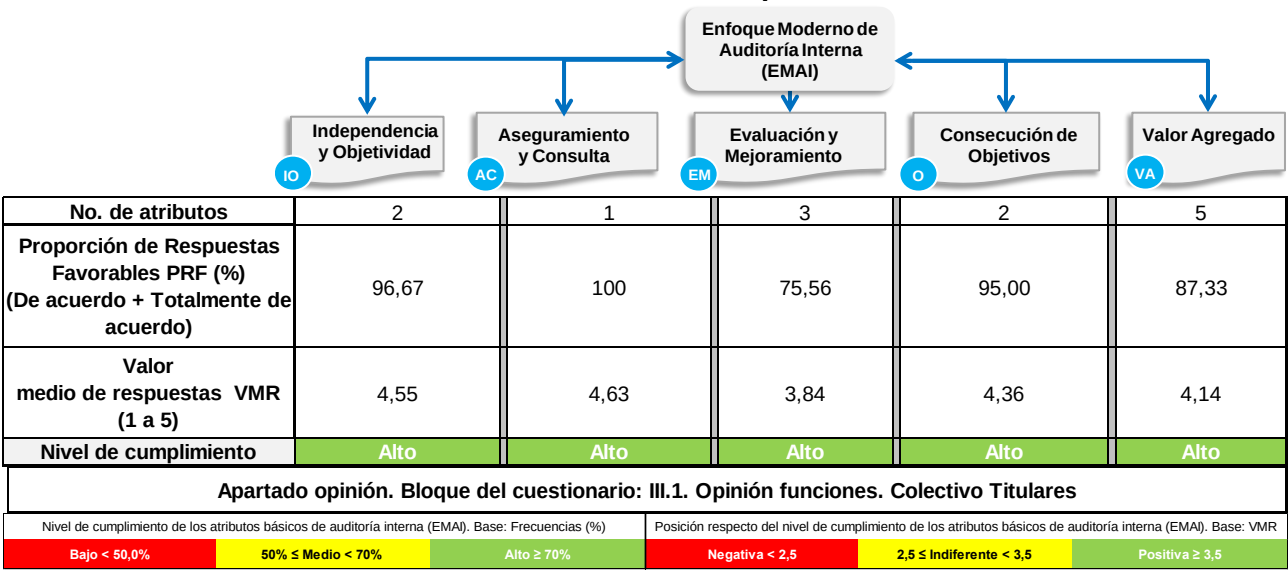
Los elementos **(IO)** y **(O)** se perciben prácticamente en el mismo nivel alto de con PRF de 96,67% y 95% respectivamente.

La valoración positiva de **(EM)** se ve disminuida porque el Titular acepta que existe poca actividad de evaluación sobre los procesos de gestión de riesgo; pero el resultado final mejora sustancialmente debido a la percepción de una participación media en la evaluación de los procesos de gobierno y a una más elevada actividad de evaluación en los procesos de control interno.

De forma semejante **(VA)** es uno de los elementos con menor valoración, especialmente por el reconocimiento de su mínima participación en la mejora de los procesos de gestión de riesgo y de media en los de gobierno.

Su mayor fortaleza radica, desde la perspectiva del Titular, en la contribución a la mejora de los procesos de control interno y de las operaciones de la universidad.

Figura 4.10
Opinión del cumplimiento en los elementos del EMAI
Titulares de Unidad en las universidades públicas de México



Fuente: Elaboración propia.

Cuando se pregunta a los Titulares si creen que en la Unidad en la que trabajan la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (OAIMOD), se obtienen los siguientes resultados (tabla 4.18).

Tabla 4.18
Bloque III.2. Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares

Opinión general. En su opinión:	VMR: Valor Medio de Respuestas	Desviación típica	Nivel de valoración en VMR	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
OAIMOD: En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (EMAI)	3,97	0.850	Alto	0	10,0	6,7	60,0	23,3	100	83,3

Fuente: Elaboración propia.

Los Titulares consideran que en su universidad sí se realiza la auditoría interna bajo el enfoque moderno en el nivel alto; lo anterior con base en el resultado de 3,97 en el VMR y el 83,3% en la Proporción PRF que se alcanza.

Por otra parte, si comparamos los resultados de VMR de 4,20 y de 88,2% en la PRF logrados mediante la valoración que se había realizado con anterioridad sobre los diversos atributos, notaremos que los Titulares, aunque mantienen su percepción favorable en un nivel alto, disminuyen su apreciación cuando la exponen directamente a la pregunta.

4.2.6.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 2

El resultado acerca del **Objetivo 2** a través del análisis de la **Cuestión de investigación C₀₄** es el siguiente:

En opinión del 88,2% de los Titulares de Unidad, la función de auditoría interna se desarrolla efectivamente bajo el enfoque moderno.

- La consulta directa a los Titulares de Unidad mediante una sola pregunta de opinión general sobre si creen que en la universidad la auditoría interna funciona bajo el EMAI, arroja una opinión favorable que se mantiene en el alto nivel, pero disminuye en los dos indicadores ubicando el VMR en 3,97 y la PRF en 83,3%.
- Todos los Titulares de Unidad valoran en el nivel más alto a la realización de las funciones de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y

departamentos (AOSECONS) y, en el mismo nivel de prioridad, el 96,7% opina que la función de auditoría interna se realiza con la debida objetividad (OOBJET).

- c) Por la atención que la Unidad le otorga, el 96,7% del colectivo sitúa en la segunda posición al valor agregado a las operaciones de la universidad (OVAGOP); y con mínimas diferencias de valoración, el 100% de los Titulares ubica en la tercera posición de importancia a la mejora de las operaciones de la universidad (OMOP) y a la realización de las funciones con la debida independencia (OINDEP).
- d) Lugares destacados ocupan, en la opinión expresada por el 100% y el 90% de los Titulares, la mejora y la evaluación de los procesos de control interno (OMPCINT y OEVPCINT) lo mismo que el cumplimiento del programa de trabajo (OCUMPROB) que destaca el 96,7% del colectivo.
- e) Por el lado de los atributos medianamente atendidos, el 93,3% de los Titulares considera que la Unidad es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN); el 83,3% sostiene que la Unidad evalúa los procesos de gobierno (OEVPGOB) y el 80% que realiza actividades para mejorarlos (OMPGOB).
- f) Finalmente, con la más baja valoración, únicamente el 60% y el 53,3% de los Titulares sostiene que la Unidad lleva a cabo acciones de mejoramiento y evaluación de los procesos de gestión de riesgo (OMPRIES y OEPVRIES).

Con excepción del elemento **(AC)** que los Titulares valoran en un 100%, la percepción generalizada también ha dejado espacio para que dicho colectivo haya reconocido algunas deficiencias.

Esto es especialmente claro sobre los temas de riesgo y gobierno, así como en el papel que la Unidad debiera tener en el aseguramiento de los objetivos institucionales, aunque es más moderada la exposición de su visión crítica sobre la independencia.

4.2.7. CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 3: PERCEPCIÓN DE LA EXISTENCIA DE LA FUNCIÓN BAJO EL EMAI

Objetivo 3. Conocer si se percibe la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Buscamos identificar si las respuestas de los usuarios indican el cumplimiento de los atributos básicos del EMAI, resolviendo la **Cuestión de investigación C₀₅**.

Cuestión de investigación C₀₅: Se percibe la existencia de una función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

4.2.7.1. ANÁLISIS SOBRE LA CUESTIÓN DE INVESTIGACIÓN C₀₅

Abordamos nuestro tercer objetivo a través de la **Cuestión de investigación C₀₅**. Para ello encuestamos a las autoridades más vinculadas a la función de auditoría interna; es decir, a las Autoridades en su calidad de usuarios que cuentan con una visión amplia, desde su alta posición jerárquica en la gestión universitaria.

Atributos asociados

Los atributos de la tabla 4,19 coinciden con los que incluimos en la tabla 4.15 debido a que las preguntas son las mismas para el colectivo Titulares como para el colectivo Autoridades.

Tabla 4.19
Atributos asociados a la Cuestión de investigación C₀₅. Colectivo Autoridades

Bloque II. Opinión funciones			
Atributos	Clave	Elemento EMAI	Tipo
En su opinión, la Unidad realiza...			
II.1. Su labor con la debida independencia	OINDEP	IO	B
II.2. Su labor con la debida objetividad	OOBJET	IO	B
II.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	ASECONS	AC	B
En su opinión, la Unidad evalúa...			
II.7.1. Los procesos de gestión de riesgo	OEPVRIES	EM	B
II.7.2. Los procesos de control interno	OEVPCINT	EM	B
II.7.3. Los procesos de gobierno	OEVPGOB	EM	B
En su opinión, la Unidad mejora...			
II.8.1. Los procesos de gestión de riesgo	OMPRIES	VA	B
II.8.2. Los procesos de control interno	OMPCINT	VA	B
II.8.3. Los procesos de gobierno	OMPGOB	VA	B
En su opinión, la Unidad...			
II.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	OVAGOP	VA	B
II.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	OMOP	VA	B
II.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	OIMPOBIN	O	B
II.12. Cumple adecuadamente con su programa o plan de trabajo anual	CUMPROG	O	B
Opinión General. Bloque III. Opinión Concepto Moderno			
En su opinión:			
III.11. En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna EMAI		OAIMOD	

Fuente: Elaboración propia.

b) Análisis del cumplimiento de los atributos básicos

Los resultados de la consulta a las Autoridades se concentran en la tabla 4.20.

Las posiciones en el ranking por el VMR, señalan que el atributo mejor valorado es la realización de las actividades de la Unidad con la debida objetividad (OOBJET) y, en segundo lugar, la debida independencia en la realización de su labor (OINDEP).

Comparten la tercera posición, la mejora de los procesos de control interno (OMPCINT) y el cumplimiento adecuado del plan o programa anual de trabajo (OCUMPROB).

En opinión de las Autoridades, entre los atributos considerados importantes pero que reciben menor atención por parte de la Unidad se ubica la contribución a la mejora de las operaciones (OMOP).

En la quinta posición del ranking, con igual valoración le siguen tres atributos: las funciones de asesoría y consulta hacia las áreas auditadas (ASECONS), la evaluación de los procesos de control interno (OEVPCINT) y el valor agregado a las operaciones de la universidad (OVAGOP).

En este mismo nivel relativamente secundario, como cuestión relevante, se encuentra la aceptación de la Unidad como pieza fundamental en el logro de los objetivos y metas institucionales (OIMPOBIN).

En el extremo contrario, las Autoridades creen que la Unidad no está participando de manera importante en la evaluación y mejora de los procesos de gobierno (OEVGOP y OMPGOB) y menos aún en la evaluación y mejora de los procesos de gestión de riesgo (OEVGOP y OEPVRIES) los cuales, en su opinión, ocupan los últimos lugares del ranking.

Se percibe poca frecuencia en la realización de actividades que no corresponden a la auditoría interna y, en cuanto al tipo de enfoque auditor, aunque no hay mucha diferencia, se considera un mayor énfasis en el tipo A posteriori que en el tipo A priori, destacando así la orientación hacia la eficacia más que a la legalidad en algunos procesos puntuales de la auditoría.

El resultado general del VMR es de 4,10; lo que sitúa la valoración total promedio en un nivel alto.

Tabla 4.20
Valor Medio de Respuestas (VMR) por atributo
Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades

Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades	Atributo	Elemento EMAI	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
En su opinión, la Unidad realiza...					
II.1. Su labor con la debida independencia	OINDEP	IO	4,60	0,707	2
II.2. Su labor con la debida objetividad	OOBJET	IO	4,68	0,557	1
II.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	OASECONS	AC	4,36	0,907	5
En su opinión, la unidad evalúa...					
II.7.1. Los procesos de gestión de riesgo	OEPVRIES	EM	3,44	1,294	9
II.7.2. Los procesos de control interno	OEVPCINT	EM	4,36	0,907	5
II.7.3. Los procesos de gobierno	OEVPGOB	EM	3,84	1,214	7
En su opinión, la unidad mejora...					
II.8.1. Los procesos de gestión de riesgo	OMPRIES	VA	3,44	1,356	9
II.8.2. Los procesos de control interno	OMPCINT	VA	4,40	0,913	3
II.8.3. Los procesos de gobierno	OMPGOB	VA	3,80	1,323	8
En su opinión, la unidad...					
II.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	OVAGOP	VA	4,36	0,860	5
II.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	OMOP	VA	4,38	0,924	4
II.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	OIMPOBIN	O	4,24	0,926	6
II.12. Cumple adecuadamente con su Programa o Plan de trabajo anual	OCUMPROG	O	4,40	0,645	3

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 4,10

Otros atributos de las actividades que se realizan

En su opinión, la Unidad realiza...	Atributo de perfil	Valor Medio	Desviación Típica	Posición por valor medio (Ranking)
II.4. Labores que no corresponden a las actividades propias de la auditoría interna	ONOAUDI	2,88	1,453	3
II.5. Demasiado trabajo a priori	ODEPRIOR	3,28	1,173	2
II.6. Demasiado trabajo a posteriori	ODEPOSTER	3,52	0,963	1

Fuente: Elaboración propia.

La tabla 4.21 nos ayuda a destacar los atributos de acuerdo a los valores más altos de la PRF (De acuerdo + Totalmente de acuerdo).

Observamos que en el resultado general, el 85,2% de las Autoridades tienen una opinión favorable en cuanto al cumplimiento de los atributos básicos EMAI correspondientes.

A pesar de que solamente el 46,3% está totalmente de acuerdo, los porcentajes relativamente bajos de respuestas en posiciones de indiferencia y desacuerdo permiten considerar un acuerdo general favorable en opinión de este colectivo.

Tabla 4.21
Proporción de Respuestas Favorables (PRF). Atributos básicos EMAI
Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades

Atributos básicos (B) EMAI	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
OINDEP	0	4,0	0	28,0	68,0	100	96,0
OOBJET	0	0	4,0	24,0	72,0	100	96,0
OASECONS	4,0	0	4,0	40,0	52,0	100	92,0
OEPVRIES	12,0	12,0	16,0	40,0	20,0	100	60,0
OEVPICINT	4,0	0,0	4,0	40,0	52,0	100	92,0
OEVPGOB	8,0	8,0	8,0	44,0	32,0	100	76,0
OMPRIES	16,0	8,0	12,0	44,0	20,0	100	64,0
OMPCINT	4,0	0	4,0	36,0	56,0	100	92,0
OMPGOB	12,0	4,0	12,0	36,0	36,0	100	72,0
OVAGOP	4,0	0	0	48,0	48,0	100	96,0
OMOP	4,2	0	4,2	37,5	54,2	100	91,7
OIMPOBIN	4,0	0	8,0	44,0	44,0	100	88,0
OCUMPROG	0	0	8,0	44,0	48,0	100	92,0
Promedio:	5,6	2,8	6,5	38,9	46,3	100	85,2
Otros atributos de las funciones							
Atributos de perfil (P)	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ONOAUDI	28,0	12,0	16,0	32,0	12,0	100	44,0
ODEPRIOR	8,0	20,0	20,0	40,0	12,0	100	52,0
ODEPOSTE	0,0	20,0	20,0	48,0	12,0	100	60,0

Nota: Todas las cifras son porcentajes.

Fuente: Elaboración propia.

c) Resultados totales por elemento EMAI

Agrupamos los atributos y las valoraciones estimadas a fin de presentar los resultados para cada EMAI al que se le asocia (figura 4.11).

En opinión de las Autoridades todos los elementos EMAI se cumplen en unos niveles altos.

Los mejores resultados que se obtienen bajo este formato de análisis se encuentran en el elemento (IO), con una PRF del 96,0% y un VMR de 4,64; en segundo lugar se ubica AC.

Observamos que en el primer elemento EMAI el atributo destacado es el de objetividad (OOBJET) con un total acuerdo del 72%, mientras que en el segundo elemento EMAI el único atributo asociado (ASECONS) sólo tiene el total acuerdo del 52,0% de las Autoridades (tabla 4.21).

En el elemento (EM) destaca la evaluación sobre los proceso de control interno pero, como ya se ha visto, la poca participación de la Unidad en la evaluación de los procesos de gestión de riesgo y de gobierno reducen radicalmente la valoración general de este elemento y lo colocan como el de menor calificación, con una PRF de sólo el 70,0% y el más bajo VMR de 3,88.

En relación a la (O), es mayor el acuerdo sobre la idea de que la Unidad cumple con su plan de trabajo (OCUMPROG), que por la consideración de ésta como pieza fundamental en la consecución de los objetivos institucionales (OIMPOBIN).

Figura 4.11
Opinión de cumplimiento en los elementos del EMAI
Autoridades de gestión en las universidades públicas de México

	Independencia y Objetividad IO Aseguramiento y Consulta AC Evaluación y Mejoramiento EM Consecución de Objetivos O Valor Agregado VA				
No. de atributos	2	1	3	2	5
Proporción de Respuestas Favorables PRF (%) (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)	96,00	92,00	76,00	90,00	83,13
Valor Medio de Respuestas VMR (1 a 5)	4,64	4,36	3,88	4,32	4,08
Nivel de cumplimiento	Alto	Alto	Alto	Alto	Alto
Apartado opinión. Bloque del cuestionario: II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades					
Nivel de cumplimiento de los atributos básicos de auditoría interna (EMAI). Base: Frecuencias (%)			Posición respecto del nivel de cumplimiento de los atributos básicos de auditoría interna (EMAI). Base: VMR		
Bajo < 50,0%		50% ≤ Medio < 70%	Negativa < 2,5	2,5 ≤ Indiferente < 3,5	Positiva ≥ 3,5

Fuente: Elaboración propia.

Por último, cuando se testa a través de una sola pregunta la opinión de las Autoridades sobre si creen que la auditoría interna en su universidad funciona bajo un enfoque moderno, las respuestas obtenidas son las siguientes (tabla 4.22).

Tabla 4.22
Opinión general
Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo Autoridades

Opinión general. En su opinión:	VMR: Valor Medio de Respuestas	Desviación típica	Nivel de valoración en VMR	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
OAIMOD: En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (EMAI)	3,96	1,0	Alto	4,0	4,0	12,0	52,0	28,0	100	80,0

Fuente: Elaboración propia.

Esta consulta directa mantiene un nivel alto la percepción sobre el funcionamiento de la auditoría interna bajo el enfoque moderno, ya que se obtiene un VMR de 3,96 y una PRF de 80%.

4.2.7.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 3

Los resultados acerca del **Objetivo 3** los obtenemos mediante el análisis de la **Cuestión de investigación C₀₅**. En este sentido exponemos la conclusión y los principales conceptos de apoyo.

El 85,2% de las Autoridades percibe que las funciones de auditoría interna sí se desempeñan bajo el enfoque EMAI con un VMR de 4,10.

- Ante una sola pregunta, la opinión de las Autoridades arroja un resultado menos favorable que cuando se analizan las respuestas en el conjunto de los atributos asociados a esta cuestión, aunque mantienen un nivel alto. Los resultados obtenidos fueron el VMR en 3,96 y la PRF en el 80%.
- El análisis que agrupa a los atributos básicos en sus correspondientes elementos EMAI establece que todos los elementos EMAI se atienden en un nivel alto, estando en la mejor posición la Independencia y Objetividad (IO), seguido del Aseguramiento y Consulta (AC) y la Consecución de Objetivos (O).

En resumen, las Autoridades universitarias opinan que la función de auditoría interna se desempeña con la adecuada objetividad e independencia y que su contribución más importante se da en el terreno de la evaluación y mejoramiento sobre los aspectos operativos y de control interno en la universidad.

Sobre los espacios no atendidos el colectivo Autoridades manifiesta que, en su opinión, la función de auditoría interna no tiene impacto relevante en la consecución de los objetivos institucionales ni participa de manera suficiente en la evaluación y mejora de los procesos de gobierno y de riesgo.

4.2.8. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 4: IMPACTO DE LA FUNCIÓN POR SU VALORACIÓN

Objetivo 4. Conocer el impacto de la función de auditoría interna por la valoración que recibe.

Identificamos las perspectivas del colectivo Autoridades y del colectivo Titulares En a fin de rescatar su valoración valor sobre las mismas cuestiones relacionadas con el impacto de la función de auditoría interna dentro de la universidad.

4.2.8.1. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN C₀₆ y C₀₇. OPINIÓN DE AUTORIDADES Y OPINIÓN DE TITULARES

En primer lugar revisamos la opinión de las autoridades más vinculadas a la función, que son a la vez usuarios, directivos de alto nivel y posibles agentes impulsores de la función de auditoría interna: Rectores, Gerentes y Presidentes del Consejo, a través de la **Cuestión de investigación C₀₆**.

Cuestión de investigación C₀₆: La función de auditoría interna es valorada positivamente por las áreas auditadas y recibe buen reconocimiento profesional de las Autoridades.

En segundo lugar, analizaremos la opinión de los Titulares, en su papel de líderes del área y responsables directos, día a día, de la función de auditoría interna en la universidad. En los mismos términos planteamos la **Cuestión de investigación C₀₇**.

Atributos asociados

Los atributos que analizamos para estas dos cuestiones fueron incluidos en el bloque sobre la opinión de las funciones, y son los siguientes (tabla 4.23).

Tabla 4.23
Atributos asociados a las Cuestiones de investigación C₀₆ y C₀₇
Bloque III.1.Opinión funciones

Atributos	Clave	Elemento EMAI	Tipo
En su opinión, la Unidad...			
II.13. / III.1.13. Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	OVAUDIT		MR
II.13 / III.1.14. Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades universitarias	ORECAUT		MR

Fuente: Elaboración propia

a) Valoración de la función por las Autoridades (C₀₆)

En la tabla 4.24 se registran los resultados obtenidos.

Tabla 4.24
Proporción de Respuestas Favorables y Valor Medio de Respuestas por atributo
Bloque II. Opinión funciones. Colectivo Autoridades

Atributos Muy recomendables (MR)	VMR: Valor Medio de Respuestas	Desviación típica	Nivel de valoración en VMR	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ORECAUT: La Unidad recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades	4,44	0,583	Alto	0	0	4,0	48,0	48,0	100	96,0
OVAUDIT: La Unidad es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	4,12	0,726	Alto	0	0	20,0	48,0	32,0	100	80,0

Fuente: Elaboración propia.

En opinión del 96,0% de la Autoridades, este propio colectivo reconoce positivamente la función que desarrolla la auditoría interna en un nivel alto, teniendo un Valor Medio de las Respuestas de 4,44.

Así mismo, el 80,0% de las Autoridades considera que los auditados, en el mismo nivel alto, reconocen positivamente las acciones de la Unidad, asignando un Valor VMR de 4,12.

Se observa una mayor concentración de respuestas en total acuerdo cuando se emite la valoración correspondiente a las Autoridades (48,0%) que en la valoración asignada a las áreas auditadas (32,0%).

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₆

Las Autoridades piensan que su propio colectivo sí da reconocimiento profesional a la Unidad en un nivel alto y opinan que las áreas auditadas también lo hacen en un nivel alto, pero en menor medida.

c) Valoración de la función por los Titulares de la Unidad (C₀₇)

Seguidamente, con la opinión de los Titulares abordamos la **Cuestión de investigación C₀₇**. La función de auditoría interna es valorada positivamente por las áreas auditadas y recibe buen reconocimiento profesional de las autoridades.

La información recabada se resume en la tabla 4.25.

Tabla 4.25
Proporción de Respuestas Favorables y Valor Medio de Respuestas por atributo
BloqueIII.1 Opinión funciones. Colectivo Titulares

Atributos Muy recomendables (MR)	VMR: Valor Medio de Respuestas	Desviación típica	Nivel de valoración en VMR	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ORECAUT: La Unidad recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades	4,33	0,844	Alto	3,3	0	3,3	46,7	46,7	100	93,3
OVAUDIT: La Unidad es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	4,10	0,803	Alto	3,3	0	6,7	63,3	26,7	100	90,0

Fuente: Elaboración propia.

El 93,0% de los Titulares opina que hay una valoración positiva de las Autoridades hacia la Unidad en un nivel alto, con un VMR de 4,33.

De igual forma, el 90,0% del colectivo Titulares reconoce que la Unidad es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados, también en un nivel alto, aunque en menor medida, con un VMR de 4,10.

Es notorio que la proporción de respuestas en la posición de total acuerdo es casi el doble en la opinión que se estima para las Autoridades (46,7%) que sobre la valoración asignada a los auditados (26,7%).

d) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₇

El colectivo Titulares, en su mayoría, opina que las Autoridades sí brindan un elevado reconocimiento profesional a la Unidad y también creen que las áreas auditadas lo hacen en un nivel alto, aunque con un impacto ligeramente menor.

4.2.8.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 4

Hemos obtenido las opiniones tanto del colectivo Autoridades como del colectivo Titulares, de manera que los resultados nos permiten emitir la siguiente conclusión:

En opinión de las Autoridades y de los Titulares de la Unidad, la auditoría interna, por la valoración que recibe, sí tiene alto impacto ante los usuarios.

a) El 96,0% de las Autoridades y el 93,0% de los Titulares coinciden en afirmar que el colectivo Autoridades sí otorga el reconocimiento profesional a la Unidad en un nivel alto (VMR=4,44 y VMR=4,33, respectivamente).

b) Adicionalmente, el 80,0% de las Autoridades y el 90,0% de los Titulares coinciden en afirmar que las áreas auditadas sí reconocen positivamente a la Unidad en un nivel de valoración alto con VMR=4,12 y 4,10, respectivamente.

Queda de manifiesto que ambos colectivos, cuando se refieren al impacto favorable de la función, concentran más respuestas en la posición de total acuerdo tratándose de valoración atribuida a las Autoridades, que tratándose de las áreas o departamentos auditados.

4.2.9. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN DEL OBJETIVO 5: CONDICIONANTES PARA EL DESARROLLO DEL EMAI

Objetivo 5. Conocer la relevancia de los factores condicionantes para que se desarrolle la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Este objetivo lo abordamos mediante el planteamiento de dos cuestiones de investigación cuya resolución requirió consultar a los dos colectivos implicados.

4.2.9.1. CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN C₀₈ y C₀₉. OPINIÓN DE AUTORIDADES Y OPINIÓN DE TITULARES

En primer lugar analizamos las respuestas del colectivo Autoridades, cuya opinión revisamos en el marco de la **Cuestión de investigación C₀₈**.

Cuestión de investigación C₀₈: Los principales condicionantes para el desarrollo del enfoque moderno radican en que se perciba la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna, y en que los usuarios tengan confianza en la función.

Seguidamente resolvemos la **Cuestión de investigación C₀₉**, dirigida al Titular de la Unidad.

A) Factores condicionantes para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el EMAI

En la tabla 4.26 hemos detallado los factores que hemos identificado como condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo su enfoque moderno y son los mismos para cada colectivo y, por lo tanto, para las dos cuestiones de investigación mencionadas.

Tabla 4.26
Factores condicionantes relacionados con las Cuestiones de investigación C₀₈ y C₀₉

Bloque III. / III.2. Opinión concepto moderno	
Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI en la universidad	Clave
En su opinión, la implantación de la auditoría interna en su concepción moderna, depende de:	
III.1 / III.2.1. Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	ORECFIN
III.2 / III.2.2. Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	OUTILI
III.3 / III.2.3. Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos	OEXCLUS
III.4 / III.2.4. Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles	OINTERV
III.5 / III.2.5. Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación	OMODEV
III.6 / III.2.6. Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	OCONFIA
III.7 / III.2.7. Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	OJERARQ
III.8 / III.2.8. Que exista respaldo legal en los estatutos	ORLEGAL
III.9 / III.2.9. Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	OAFORMA
III.10 / III.2.10. Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión	ASESORIA

Fuente: Elaboración propia.

B) Resultados sobre la Cuestión de investigación C₀₈. Opinión de Autoridades

Los resultados en torno a la **Cuestión de investigación C₀₈**, en términos del VMR y de la PRF se encuentran en la tabla 4.27.

a) Factores condicionantes por su nivel de impacto

Por el lugar que ocupan en el ranking de VMR, las Autoridades asignan los 3 primeros lugares de importancia entre los factores condicionantes están: 1) la confianza que los auditados tengan en la función (OCONFIA); 2) que exista el apoyo institucional para mejorara la formación del personal del órgano de control interno (OAFORMA), y 3) que exista el apoyo legal en los estatutos de la universidad (ORLEGAL), al igual que la auditoría interna sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión (OASESORÍA).

Con estos resultados, las Autoridades incluyen a uno de los factores que hemos propuesto en la cuestión de investigación.

Pero se coloca, en un lugar de segundo nivel de importancia (6) a nuestra propuesta de que uno de los principales condicionantes es que se perciba la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna (OUTILI), en el mismo nivel de valoración secundaria que se da a que el modelo de administración no se centre únicamente en la autoevaluación (OMIDEV).

Desde la óptica de la Autoridades, en el horizonte de los condicionantes que más se alejan del mayor impacto se encuentran el nivel jerárquico del órgano de control (OJERARQ) la cuestión sobre los recursos financieros (ORECFIN), el papel de la función interventora (OINTERV), y en último lugar, que la función deba realizarse por un área interna especializada (OEXCLUS).

Al completar la revisión de resultados a través de la PRF, podemos observar lo siguiente:

Con el 100% de opiniones favorables o PRF (de acuerdo + totalmente de acuerdo), se ratifican los 4 primeros lugares del ranking identificados anteriormente.

Se consolida la idea de que la confianza que los auditados tengan en la función (OCONFIA) es la principal condicionante para la instrumentación de la auditoría interna, en la cual el 88% de las Autoridades están totalmente de acuerdo.

En los demás condicionantes se percibe una estrecha relación entre sus valores en la PRF y el ranking que éstas ocupan con base en el VMR.

Así, vemos que se obtiene el 96%, 80%, 60% y 44% de Proporción de Respuesta Favorables (PRF) para las condicionantes OJERARQ, ORECFIN, OINTERV y OEXCLUS, respectivamente, que asigna para las dos primeras condicionantes de esta lista un elevado nivel de respuestas favorables.

Por el contrario, en el detalle observamos que el condicionante de que la función deba realizarse por un área interna especializada (OEXCLUS) es el que concentra la más alta proporción de respuestas en desacuerdo y totalmente en desacuerdo.

Esta particularidad nos hace suponer que las Autoridades no le dan el suficiente valor a la especialización en la disciplina de auditoría interna desde dentro de la organización.

Finalmente, la posición de segundo nivel que habíamos identificado para los condicionantes sobre la percepción de la utilidad de la función (OUTILI) así como el condicionante acerca del modelo administrativo centrado en la autoevaluación (OMODEV) son mencionadas favorablemente por el 96% (PRF) de las Autoridades, lo que significa que deben de tenerse en cuenta, pero sin la máxima relevancia.

Tabla 4.27
Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI
Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo Autoridades
Valor Medio de Respuestas (VMR)

Bloque III. Opinión concepto moderno. Colectivo Autoridades	Condicionantes para la implantación de EMAI	Valor Medio	Desviación típica	Posición por valor medio (Ranking)
En su opinión, la implantación de la auditoría interna en su concepción moderna, depende de:				
III.2.1. Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	ORECFIN	3,96	1,207	6
III.2.2. Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	OUTILI	4,64	0,860	4
III.2.3. Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos	OEXCLUS	3,08	1,470	8
III.2.4. Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles	OINTERV	3,48	1,194	7
III.2.5. Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación	OMODEV	4,64	0,569	4
III.2.6. Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	OCONFIA	4,88	0,332	1
III.2.7. Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	OJERARQ	4,60	0,707	5
III.2.8. Que exista respaldo legal en los estatutos	ORLEGAL	4,72	0,458	3
III.2.9. Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	OAFORMA	4,76	0,436	2
III.2.10. Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión	OASESORIA	4,72	0,458	3

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 4,35

Proporción de Respuestas Favorables PRF (%)							
Condicionantes para la instrumentación EMAI	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ORECFIN	4	16	0	40	40	100	80
OUTILI	4	0	0	20	76	100	96
OEXCLUS	16	28	12	20	24	100	44
OINTERV	4	24	12	40	20	100	60
OMODEV	0	0	4	28	68	100	96
OCONFIA	0	0	0	12	88	100	100
OJERARQ	0	4	0	28	68	100	96
ORLEGAL	0	0	0	28	72	100	100
OAFORMA	0	0	0	24	76	100	100
OASESORIA	0	0	0	28	72	100	100

Fuente: Elaboración propia.

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₈

La totalidad del colectivo Autoridades otorga la mayor importancia a la confianza que los auditados tengan en la función (OCONFIA), como factor condicionante para el desarrollo de la auditoría interna bajo su enfoque moderno, con un VMR de 4,88.

Así mismo, el 100% del colectivo Autoridades estima que el siguiente condicionante por orden de relevancia, con un VMR de 4,76 es la existencia del apoyo institucional para mejorar la formación del personal del órgano de control interno (OAFORMA).

En tercera posición, por su impacto en la opinión de la totalidad de las Autoridades, se identifican dos condicionantes: que exista el respaldo legal para la función de auditoría interna en los estatutos (ORLEGAL) y que la auditoría interna sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la gestión (OASESORIA), ambas con VMR de 4,72.

C) Cuestión de investigación C₀₉. Opinión de los Titulares

Dando continuidad al esquema de trabajo planteado, a partir de la consulta al colectivo Titulares, abordamos la **Cuestión de investigación C₀₉**: Los principales condicionantes para el desarrollo del EMAI radican en que se perciba la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna, y en que los usuarios tengan confianza en la función.

a) Factores condicionantes por su nivel de impacto

En la tabla 4.28 se resumen las posiciones en el ranking teniendo como referencia el VMR y los resultados sobre la Proporción de Respuestas Favorables (PRF) correspondientes al colectivo Titulares.

Los 3 primeros lugares ocupados por los factores condicionantes, y en consecuencia de mayor impacto por su posición en el ranking de VMR, son los siguientes: 1) que exista apoyo institucional para mejorar la formación del personal del órgano de control interno (OAFORMA); 2) que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ), lo mismo que exista respaldo legal en los estatutos (ORLEGAL) y 3) que la función de auditoría interna sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la gestión (OASESORIA).

Como es evidente, ninguno de los dos condicionantes que propusimos en la cuestión de investigación estudiada resultó seleccionada como de la mayor prioridad, y en su lugar, identificamos la opinión que prevalece en el colectivo.

Entre los condicionantes señalados por los Titulares como de alto impacto, pero en un segundo plano de importancia, se encuentra el que las Autoridades perciban la necesidad y utilidad de la auditoría interna (OUTILI) y que exista confianza por los auditados sobre el papel de esta función (OCONFIA).

Los últimos lugares en las prioridades se reflejan en los condicionantes sobre el modelo de administración universitario centrado en la autoevaluación (OMODEV), en la existencia de recursos financieros para posibilitar la operación del órgano de control interno (ORECFIN) y en que la función solo pueda ser realizada por un área interna especializada (OEXCLUS).

En la última posición de importancia como factor condicionante, los Titulares consideran que el papel de la función de intervención relacionado con su arraigo y el consumo de los recursos.

Al revisar las PRF encontramos que OAFORMA confirma su primera posición de importancia, porque en ella existe un mayor porcentaje de Titulares que están totalmente de acuerdo en su prioridad (70%) respecto a los otros dos condicionantes, OJERARQ y ORLEGAL (66,7%), incluidos en las tres primeras posiciones de ranking con VMR (4,57%).

Aunque nuestras propuestas (OUTILI y OCONFIA) contaron con la opinión del 93,3% de los Titulares, no se registró importante apoyo de respuestas en posición de total acuerdo (56,7%) y, además, encontramos algunas opiniones en total desacuerdo (6,7%).

Las opiniones sobre los demás condicionantes se caracterizan por el mayor contenido de respuestas desaprobatorias en su papel como los de mayor impacto, destacando en este sentido aquellas relacionadas con el papel de la función interventora (OINTERV) y sobre la realización de la función por un área interna especializada (OEXCLUS) con PRF de 60.0% y 53,3%, respectivamente.

Tabla 4.28
Factores condicionantes para el desarrollo del EMAI
Bloque III.2. Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares

Valor Medio de Respuestas (VMR)				
Bloque III.2 Opinión concepto moderno. Colectivo Titulares	Condicionantes para la implantación de EMAI	Valor Medio	Desviación típica	Posición por valor medio (Ranking)
En su opinión, la implantación de la auditoría interna en su concepción moderna, depende de:				
III.2.1. Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	ORECFIN	3,70	1,236	7
III.2.2. Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	OUTILI	4,37	1,033	4
III.2.3. Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos	OEXCLUS	3,23	1,305	8
III.2.4. Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles	OINTERV	3,20	1,215	9
III.2.5. Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación	OMODEV	4,00	1,232	6
III.2.6. Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	OCONFIA	4,33	1,061	5
III.2.7. Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	OJERARQ	4,57	0,817	2
III.2.8. Que exista respaldo legal en los estatutos	ORLEGAL	4,57	0,817	2
III.2.9. Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	OAFORMA	4,60	0,814	1
III.2.10. Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión	OASESORIA	4,43	0,858	3

Valor Medio de Respuestas (VMR). Promedio general: 4,10

Proporción de Respuestas Favorables PRF (%)							
Condicionantes para la implantación de EMAI	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF (SUMA: De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
ORECFIN	6,7	16,7	3,3	46,7	26,7	100	73,3
OUTILI	6,7	0,0	0,0	36,7	56,7	100	93,3
OEXCLUS	10,0	26,7	10,0	36,7	16,7	100	53,3
OINTERV	10,0	26,7	3,3	53,3	6,7	100	60,0
OMODEV	10,0	3,3	3,3	43,3	40,0	100	83,3
OCONFIA	6,7	0	3,3	33,3	56,7	100	90,0
OJERARQ	3,3	0	0	30,0	66,7	100	96,7
ORLEGAL	3,3	0	0	30,0	66,7	100	96,7
OAFORMA	0	3,3	0	26,7	70,0	100	96,7
OASESORIA	3,3	0	3,3	36,7	56,7	100	93,3

Fuente: Elaboración propia.

b) Conclusión sobre la Cuestión de investigación C₀₉

El 96,7% de las opiniones favorables de los Titulares de Unidad considera que la existencia del apoyo institucional para mejorar la formación del personal del órgano de control interno (OAFORMA), con un VMR de 4,60 es la primera condicionante para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el EMAI.

El colectivo Titulares, en la misma proporción de 96,7% ubica como segundo condicionante más importante a que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente

(OJERARQ) y que exista el respaldo legal para la función de auditoría interna en los estatutos (ORLEGAL), ambos con VMR de 4,57.

Finalmente, el 93,3% de las opiniones favorables de los Titulares incorpora como factor condicionante que la auditoría interna sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la gestión (OASESORIA), con VMR de 4,43.

4.2.9.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 5

El 100% de las Autoridades considera como principal condicionante al hecho de que exista la confianza de los auditados en la función y es el único colectivo que registra este condicionante en la posición más alta del ranking por VMR (4,88).

Ambos colectivos identifican que la existencia del apoyo institucional para mejorar la formación del personal del órgano de control interno es el primer condicionante en la opinión del 96,7% de los Titulares, con VMR de 4,76 y ocupa el segundo lugar en la opinión del 100% de las Autoridades con VMR de 4,60.

En general, las apreciaciones que tienen las Autoridades sobre los condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna en su enfoque moderno reciben una valoración de importancia más elevada que las mencionadas por los Titulares.

Además, los dos colectivos coinciden en otorgar un alto valor al respaldo legal para la función de auditoría interna en los estatutos, aunque con mayor énfasis por parte del 96,7% de los Titulares, quienes le asignan la segunda posición con un VMR de 4,57, en tanto que el total de las Autoridades la ubican en el tercer puesto con un VMR de 4,72.

El asunto sobre la jerarquía del órgano de control interno representa para el 96,7% del colectivo Titulares un condicionante de alto impacto, ubicado en la segunda posición con VMR de 4,57, y aunque el 96,0% de las Autoridades también opinaron que es un condicionante de alto interés, su posición relativa en las prioridades hace que quede por detrás de las 4 primeras, aunque con un alto VMR de 4,60.

Ambos colectivos mencionan, de manera destacada, que la auditoría interna debe percibirse como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la organización; esto fue expresado por el 100% de las Autoridades con VMR de 4,72 y por el 93,3% de los Titulares con un VMR de 4,43.

Por último, el 60% de cada uno de los dos colectivos asigna en los últimos lugares a la condicionante sobre el arraigo y consumo de recursos por parte de la función interventora (VMR=3,48 y VMR=3,20 de Autoridades y Titulares respectivamente), y en último puesto, en opinión de ambos colectivos, se encuentra la necesidad de que la función sea realizada por un área interna especializada y no por otras personas u órganos, con VMR de 3,08 y de 3,23.

Las cifras de valoración más altas de las Autoridades sugieren mayor inquietud en torno a las condicionantes que pudieran existir.

Interpretamos que la opinión de las Autoridades se expresa en la vertiente de la legitimación de la auditoría interna en términos de que ésta logre el reconocimiento con base en su capacidad técnica y profesional ante los auditados, y a pesar de que se menciona el apoyo de su institucionalidad en la normativa universitaria, esto se hace en un segundo plano de relevancia.

Por su parte, pensamos que los condicionantes que más preocupan a los Titulares también indican la necesidad de una mayor capacidad técnica y profesional para avanzar en su reconocimiento como función.

Pero los Titulares manifiestan, además, que esos esfuerzos deben estar acompañados de una legitimación institucional que se vea reflejada en su posición jerárquica y en su reconocimiento oficial, a través del estatuto universitario.

Aunque en las dos opiniones se ve la importancia de que las Autoridades perciban a la auditoría interna como una función necesaria y útil dentro de la universidad, los colectivos no perciben a este condicionante como prioritario, como esperábamos que ocurriera.

4.2.10. CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS DE LOS OBJETIVOS 6, 7 Y 8: EN TORNO AL GAP DE EXPECTATIVAS

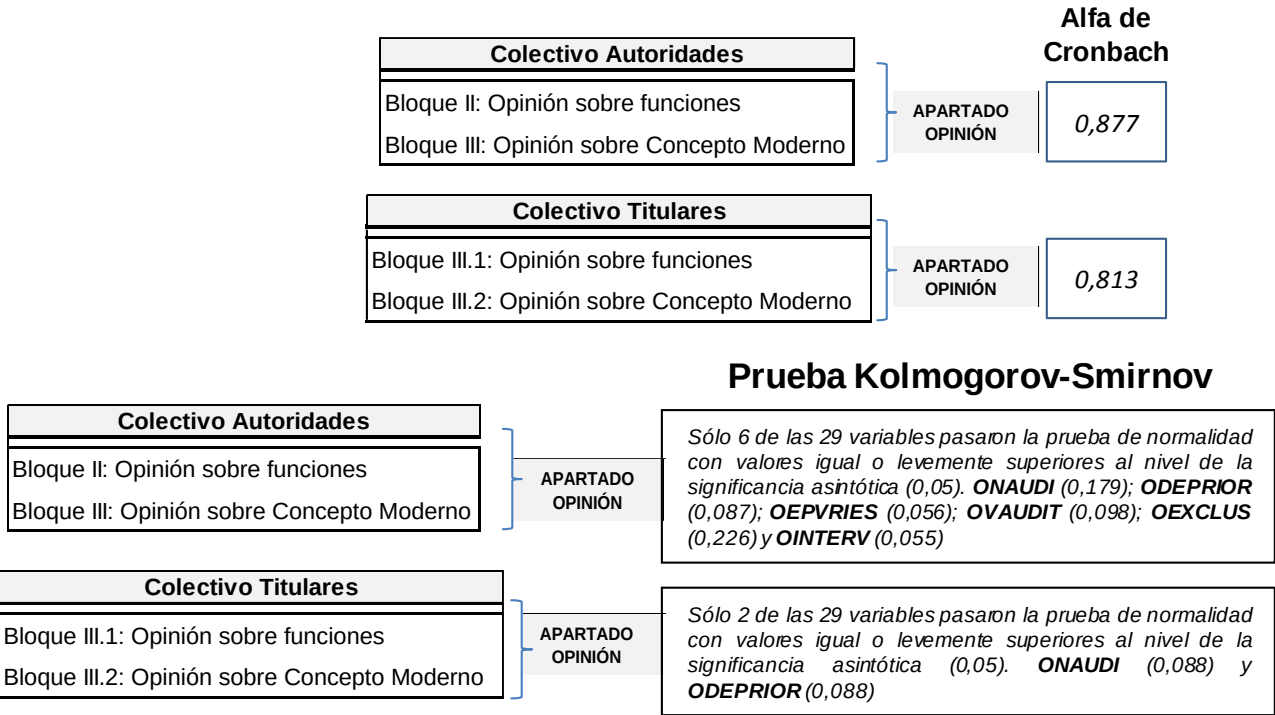
Los últimos 3 últimos objetivos de nuestro estudio pretenden conocer si existe un Gap de expectativas entre los Titulares que desarrollan la función de manera directa y las Autoridades, en su calidad de usuarios de la auditoría interna.

Realizamos la contrastación de hipótesis con la información del Apartado Opinión y aplicando la prueba estadística Alfa de Cronbach a dicho Apartado, confirmamos la consistencia interna y la fiabilidad del conjunto de ítems incluidos en el cuestionario.

Posteriormente, mediante la Prueba de Kolmogorov-Smirnov para una muestra, verificamos si las variables incorporadas, en cada colectivo, tienen un comportamiento estadístico que corresponde o no a la curva normal.

Los resultados indicaron que el valor del nivel crítico en las variables era muy pequeño (menor que 0,05), por lo que las variables no se ajustan a una distribución normal (figura 4.12) y en consecuencia la contrastación estadística de nuestras hipótesis debió ser mediante pruebas no paramétricas.

Figura 4.12
Resultados. Pruebas estadísticas de Alfa de Cronbach y Kolmogorov-Smirnov



Fuente: Elaboración propia.

La contrastación de las hipótesis se realizaron con la prueba no paramétrica U de Mann-Whitney para muestras pequeñas e independientes.

La hipótesis nula se rechaza, cuando el parámetro Z de significancia asintótica (bilateral) de la prueba U de Mann-Whitney tiene el valor $Z < 0,05$; en caso contrario, se acepta.

4.2.10.1. CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS H_{01} . OBJETIVO 6: PERCEPCIÓN DE LA FUNCIÓN EN EL ENFOQUE MODERNO

Objetivo 6. Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre cómo se percibe la función de auditoría interna.

Hipótesis H_{01} : No hay diferencias significativas en la percepción de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre el desempeño de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

a) Resultados

El contraste de medias que se ha realizado reporta los resultados de la tabla 4.29, por los cuales se acepta la hipótesis H_{01} .

Tabla 4.29
Prueba U de Mann-Whitney.
Opinión sobre el funcionamiento de la auditoría interna bajo el concepto moderno

Opinión general: Funcionamiento de la auditoría interna bajo el concepto moderno	Estadísticos de contraste			Resultado (en relación a la Variable de agrupamiento)	Estadísticos descriptivos de las dos muestras en conjunto				
	U de Mann-Whitney	Z	Significancia asintótica (bilateral)		N	Media	Desviación típica	Mínimo	Máximo
OAIMOD: En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (EMAI)	369,0	-0,113	0,910	SE ACEPTA	55	3,96	0,902	1	5
Variable de agrupamiento: TCARGO (Cargo U. México. Titular=1, Autoridad=2)									

Fuente: Elaboración propia.

b) Conclusión sobre la hipótesis H_{01} :

No existen diferencias significativas en la opinión del colectivo Autoridades, en su calidad de usuarios, y la del colectivo Titulares acerca de que en su universidad la auditoría interna se desarrolla bajo el enfoque moderno.

El valor de la significancia asintótica resultó muy elevado, sugiriendo una fuerte relación en el valor promedio de las respuestas y en el detalle de cada colectivo (tabla 4.30) podemos apreciar un elevado y muy aproximado nivel de PRF, aunque con una mayor dispersión en las respuestas del colectivo Titulares.

Notamos que las Autoridades asignan mayor valor a las opiniones extremas, llegando a expresar en un mínimo porcentaje su total desacuerdo, pero eso no afectó la vinculación estadística encontrada. Encontramos que tanto en el total acuerdo como en el total desacuerdo las Autoridades superan a los Titulares.

Este comportamiento, supone un efecto compensatorio similar al que se observa en las respuestas que se ubican en desacuerdo y en indiferencia, lo que lleva a los resultados medios generales muy aproximados entre ambos colectivos.

Tabla 4.30
Resultados de VMR y PRF. Hipótesis H₀₁

Apartado opinión. Bloque III. /III.2. Opinión sobre concepto moderno									
Opinión general sobre la auditoría interna en su concepto moderno (OAIMOD)									
OAIMOD: En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna (EMAI)									
Colectivo	VMR: Valor Medio de Respuestas (Media)	Desviación típica	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
Autoridades	3,96	0,978	4,0	4,0	12,0	52,0	28,0	100	80,0
Titulares	3,97	0.850	0	10,0	6,7	60,0	23,3	100	83,3

Fuente: Elaboración propia.

4.2.10.2. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 6

Con leves diferencias en los valores extremos de sus opiniones, las Autoridades y los Titulares coinciden, en general, en percibir que en sus universidades la auditoría interna funciona bajo el enfoque moderno.

4.2.10.3. CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS H₀₂. OBJETIVO 7: VALORACIÓN DE LA FUNCIÓN

Objetivo 7. Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna.

Hipótesis H₀₂: No hay diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna.

a) Resultados

El nuevo ejercicio de contrastación proporciona el siguiente resultado (tabla 4.31).

Tabla 4.31
Prueba U de Mann-Whitney. Valoración de la función

En su opinión, la Unidad:	Estadísticos de contraste			Resultado (para cada variable en relación a la Variable de agrupamiento)	Estadísticos descriptivos de las dos muestras en conjunto (Autoridades y Titulares)				
	U de Mann-Whitney	Z	Significancia asintótica (bilateral)		N	Media	Desviación típica	Mínimo	Máximo
ORECAUT: Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades universitarias	364,5	-0,200	0,842	SE ACEPTA	55	4,38	0,733	1	5
OVAUDIT: Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	368,0	-0,133	0,894	SE ACEPTA	55	4,11	0,762	1	5
Variable de Agrupamiento: TCARGO (Cargo U. México. Titular=1, Autoridad=2)									

Fuente: Elaboración propia.

Ya se había constatado que ambos colectivos opinan que las Autoridades otorgan una mejor valoración a la Unidad que la valoración que otorgan las áreas auditadas.

También vimos que las Autoridades manifestaron una mayor brecha entre sus valoraciones y la de las áreas usuarias, muy a favor de su propio colectivo.

Esta prueba que relaciona ambos puntos de vista resulta consistente con estas conclusiones.

En los datos sobre el VMR (tabla 4.32), se observan las siguientes particularidades:

- El 96,0% de las Autoridades opina que ellas mismas valoran positivamente a la Unidad, y sólo el 80,0% de este mismo colectivo piensa que también lo hacen las áreas o departamentos auditados.
- El 48,0% de las Autoridades está totalmente de acuerdo en afirmar que las propias Autoridades tienen una percepción positiva sobre la Unidad, y un porcentaje similar, el 46,7% de los Titulares está totalmente de acuerdo con esa misma opinión.
- El 32,0%% de las Autoridades está totalmente de acuerdo en que las áreas auditadas valoran positivamente a la Unidad, y el 26,7% de los Titulares piensa de lo mismo.

- Es notorio que el 20% de las Autoridades atribuyen una posición de indiferencia a las áreas Auditadas en la valoración de la Unidad, en tanto que sólo el 6,7% de los Titulares le atribuye esta misma posición a las áreas auditadas.

Tabla 4.32
Resultados de VMR y PRF. Hipótesis H₀₂

Apartado opinión. Bloque II. /III.1. Opinión sobre funciones										
Opinión sobre la valoración y reconocimiento profesional a la función de auditoría interna										
Colectivo	En su opinión, la Unidad:	VMR: Valor Medio de Respuestas (Media)	Desviación típica	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indiferente	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	TOTAL (%)	PRF: Proporción de Respuestas Favorables (De acuerdo + Totalmente de acuerdo)
AUTORIDADES	ORECAUT: Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades universitarias	4,44	0,583	0	0	4,0	48,0	48,0	100	96,0
	OVAUDIT: Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	4,12	0,726	0	0	20,0	48,0	32,0	100	80,0
TITULARES	ORECAUT: Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades universitarias	4,33	0,844	3,3	0	3,3	46,7	46,7	100	93,3
	OVAUDIT: Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	4,10	0,803	3,3	0	6,7	63,3	26,7	100	90,0

Fuente: Elaboración propia.

b) Conclusión sobre la hipótesis H₀₂

No hay diferencias significativas en las opiniones del colectivo Autoridades y las del colectivo Titulares acerca del reconocimiento y valoración que otorgan las propias Autoridades y las áreas auditadas a la función de auditoría interna en las universidades públicas mexicanas.

4.2.10.4. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 7

Las Autoridades y los Titulares coinciden en afirmar que la función de auditoría interna recibe el reconocimiento profesional de las Autoridades y una buena valoración de las áreas auditadas, con una mejor apreciación por parte de las primeras.

4.2.10.5 CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS H_{03} . OBJETIVO 8: FACTORES CONDICIONANTES DEL EMAI

Objetivo 8. Conocer si existen diferencias significativas en las prioridades que asignan las autoridades y los Titulares de Unidad a los condicionantes para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Hipótesis H_{03} : No hay diferencias significativas en la valoración que hacen las autoridades y los Titulares de la Unidad sobre los factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno.

a) Resultados

En la tabla 4.33 concentramos los resultados de la prueba estadística realizada, con las categorías de Autoridades y de Titulares para diferenciar el origen de las opiniones.

Tabla 4.33
Prueba U de Mann-Whitney. Opinión sobre factores condicionantes

Factores condicionantes	Estadísticos de contraste			Resultados sobre H_{01} (para cada Variable en relación a la Variable de agrupamiento)	Estadísticos descriptivos de las dos muestras en conjunto				
	U de Mann- Whitney	Z	Significancia asintótica (bilateral)		N	Media	Desviación típica	Mínimo	Máximo
OCONFIA: Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	253,0	-2,597	0,009	SE RECHAZA	55	4,58	0,854	1	5
OAFORMA: Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	349,5	-0,557	0,578	SE ACEPTA	55	4,67	0,668	1	5
OASESORIA: Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión	310,5	-1,296	0,195	SE ACEPTA	55	4,56	0,714	1	5
ORLEGAL: Que exista respaldo legal en los estatutos	351,5	-0,494	0,621	SE ACEPTA	55	4,64	0,677	1	5
OUTILI: Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	303,0	-1,460	0,144	SE ACEPTA	55	4,49	0,960	1	5
OMODEV: Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación	257,0	-2,223	0,026	SE RECHAZA	55	4,29	1,031	1	5
OJERARQ: Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	370,5	-0,093	0,926	SE ACEPTA	55	4,58	0,762	1	5
ORECFIN: Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	321,0	-0,974	0,330	SE ACEPTA	55	3,82	1,219	1	5
OINTERV: Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles	327,0	-0,867	0,386	SE ACEPTA	55	3,33	1,203	1	5
OEXCLUS: Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos	355,0	-0,348	0,728	SE ACEPTA	55	3,16	1,371	1	5
Variable de agrupamiento: TCARGO (Cargo U. México. Titular=1, Autoridad=2)									

Fuente: Elaboración propia.

Debemos separar nuestras conclusiones en atención a la dualidad de resultados, entre los factores condicionantes para los que se rechaza la hipótesis y los otros resultados cuya respuesta indica que se acepta.

b) Conclusión sobre la hipótesis H_{03} : Se rechaza H_{03}

Sí existen diferencias significativas en la valoración que hacen las Autoridades y los Titulares de la Unidad sobre los siguientes factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno:

- Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna (OCONFIA).
- Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación (OMODEV).

c) Conclusión sobre la hipótesis H_{03} : Se acepta H_{03}

No hay diferencias significativas en la valoración que hacen las Autoridades y los Titulares de la Unidad sobre los siguientes factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno:

- Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno (OAFORMA);
- Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión (ASESORIA);
- Que exista respaldo legal en los estatutos (ORLEGAL);
- Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad (OUTILI);
- Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ);
- Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno (ORECFIN);
- Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles (OINTERV);
- Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos (OEXCLUS).

Los estadísticos descriptivos de cada colectivo, como muestra independiente, (tabla 4.34) nos permiten realizar algunas observaciones considerando que la media aritmética es nuestro VMR.

Estos datos ordenados en forma descendente nos muestran la posición en el ranking de cada factor condicionante. El ordenamiento lo hacemos, de manera convencional, respecto al colectivo Autoridades.

Tabla 4.34
Hipótesis H₀₃. Comparativo Autoridades-Titulares. Ranking por valor medio
Factores condicionantes

Factores condicionantes	Resultados (para cada Factor en relación a la Variable de agrupamiento)	Estadísticos descriptivos de cada muestra					
		Colectivo Autoridades			Colectivo Titulares		
En su opinión, la implantación de la auditoría interna en su concepción moderna, depende de:		Valor Medio	Desviación Típica	Ranking por valor medio	Valor Medio	Desviación Típica	Ranking por valor medio
OCONFIA: Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	SE RECHAZA	4,88	0,332	1	4,33	1,061	5
OAFORMA: Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	SE ACEPTA	4,76	0,436	2	4,60	0,814	1
OASESORIA: Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión	SE ACEPTA	4,72	0,458	3	4,43	0,858	3
ORLEGAL: Que exista respaldo legal en los estatutos	SE ACEPTA	4,72	0,458	3	4,57	0,817	2
OUTILI: Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	SE ACEPTA	4,64	0,860	4	4,37	1,033	4
OMODEV: Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación	SE RECHAZA	4,64	0,569	4	4,00	1,232	6
OJERARQ: Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	SE ACEPTA	4,60	0,707	5	4,57	0,817	2
ORECFIN: Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	SE ACEPTA	3,96	1,207	6	3,70	1,236	7
OINTERV: Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles	SE ACEPTA	3,48	1,194	7	3,20	1,215	9
OEXCLUS: Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos	SE ACEPTA	3,08	1,470	8	3,23	1,305	8
Variable de agrupamiento: TCARGO (Cargo U. México. Titular=1, Autoridad=2)							

Fuente: Elaboración propia.

Destacan los siguientes puntos:

a) Cuando la hipótesis fue rechazada:

- En el caso sobre la confianza que tienen los auditados sobre la auditoría interna (OCONFIA), la independencia de las opiniones se hace más patente cuando notamos que éste es el condicionante que ocupa el primer lugar en el ranking de las Autoridades y el quinto en el de los Titulares.
- El segundo condicionante para al cual se rechaza la hipótesis, respecto al modelo de auto evaluación en la universidad (OMODEV) se ubica en la cuarta posición en el ranking de las Autoridades y en la sexta posición de los Titulares. Lo único en común de los

colectivos en torno a este condicionante, es que ambos le asignan una importancia de segundo orden, pero también con mucha diferencia en sus valoraciones.

b) En los 8 casos en los que se acepta la hipótesis contrastada:

- Se observa que ambos colectivos ubican a los mismos condicionantes en sus segundos, terceros y cuartos lugares del ranking, con ligeras variaciones: el apoyo institucional para mejorar la formación del personal del órgano de control interno (OAFORMA), que la Unidad sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la gestión (OASESORIA), el respaldo legal a la función en los estatutos (ORLEGAL) y que las autoridades de la universidad perciban la necesidad y utilidad de la función (OUTILI).
- El resultado de la contrastación hace suponer que la identificación de estos 4 factores condicionantes como los de mayor impacto en la instrumentación de la auditoría interna bajo su enfoque moderno, obedece a una visión vinculada; es decir, correlacionada de alguna forma entre los colectivos.
- Parece caso excepcional el condicionante sobre la suficiente jerarquía del órgano de control interno (OJERARQ) que no ocupa los primeros lugares en la posición relativa de las Autoridades (lugar 5 de su ranking), pero que sí tiene un lugar prioritario para los Titulares (lugar 2 de su ranking).

No obstante, puede notarse que su VMR es prácticamente igual para ambos colectivos (4,60 y 4,57) lo que indica que los dos colectivos le asignan la misma importancia, confirmando el resultado de la contrastación, pero su posición relativa en las prioridades es diferente.

Esto ocurre porque, como ya habíamos notado, la valoración que asignan las Autoridades a los condicionantes siempre es mayor y con menor diferencia entre los más altos niveles que las opiniones de valoración que expresan los Titulares.

Por eso las posiciones de los condicionantes en el ranking de los Titulares, aún con el mismo valor medio que el de las Autoridades, pueden estar en mejor posición relativa que en el ranking de las Autoridades, tal y como ocurre con OJERARQ.

Comprobamos que no existe diferencia significativa en sus opiniones, y esto se refiere al valor medio que le asignan a cada condicionante, pero eso es independiente de la posición relativa que cada una ocupa dentro del ranking de cada colectivo.

- Uno de los 3 factores condicionantes que ocupan las últimas posiciones del ranking en ambos colectivos, los recursos financieros que posibiliten el funcionamiento del órgano de control interno (ORECFIN), pertenece al ámbito casi exclusivo de la gestión.

Los otros 2 factores que ocupan las últimas posiciones, el papel de la función interventora respecto a su consumo de los recursos disponibles (OINTERV) y la necesidad de que un área interna y especializada realice la función (OEXCLUS) se asocian a la conceptualización que los colectivos tienen sobre la función de auditoría interna.

Con excepción de este último factor condicionante mencionado, todos las demás presentan una desviación típica menor a las Autoridades, respecto de las respuestas de los Titulares, evidenciando la emisión de opiniones más compactas en el acuerdo de las Autoridades sobre las valoraciones que realizan los Titulares.

En síntesis, los integrantes del colectivo Autoridades tienen más alto el valor medio de sus respuestas y presentan menor dispersión en sus opiniones en relación al colectivo Titulares.

Nos parece que el colectivo Autoridades proporciona sus puntos de vista con mayor énfasis y con rasgos de opinión más apremiantes que los Titulares.

4.2.10.4. CONCLUSIÓN SOBRE EL OBJETIVO 8

Sobre los condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno sí existe alguna diferencia significativa entre las Autoridades y los Titulares, aunque en la mayoría de las valoraciones se está de acuerdo.

En opiniones con diferencias significativas, las Autoridades consideran que la confianza de los auditados sobre el papel de la auditoría interna es el condicionante de mayor impacto, en tanto que los Titulares no comparten dicha prioridad en el primer lugar.

Otras opiniones sin diferencias significativas muestran que ambos colectivos valoran entre las condicionantes de mayor jerarquía al apoyo institucional para mejorar la formación del personal, a la concepción de la auditoría interna como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la gestión y al respaldo legal en los estatutos.

Interpretamos que las Autoridades, sin el acuerdo de los Titulares, visualizan que la Unidad *primero* debe lograr su propio reconocimiento ante los usuarios mediante su desempeño y sus resultados, apoyándose en su capacidad técnica y profesional, para después considerar el reconocimiento oficial de la función, lo que consolidaría su necesaria concepción de

asesoría en diversos ámbitos de gestión (OCONFIA; OAFORMA y ORLEGAL, y OASESORÍA).

Mientras que los Titulares señalan como *primera* preocupación la necesidad de reforzamiento en la capacidad técnica y profesional, acompañada de un suficiente nivel jerárquico, en paralelo con el reconocimiento oficial de la función, antes que informal, para de inmediato asegurar su necesaria concepción como función de asesoría en diversos ámbitos de la gestión (OAFORMA; OJERAQ y ORLEGAL, y OASESORIA).

4.3. COMPARACIÓN DE RESULTADOS: ESTUDIO EMPÍRICO EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE ESPAÑA Y MÉXICO

Queremos evidenciar con la mayor claridad posible las aproximaciones o diferencias generales entre los resultados de las universidades públicas de España (U. España) y las universidades públicas de México (U. México) convencidos de que, respetando las particularidades de cada contexto, este esquema comparativo puede ser de utilidad para rescatar sus respectivas experiencias.

Los resultados particulares y compartidos de U. España y de U. México en el cumplimiento de atributos para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo su enfoque moderno (EMAI) se concentran en las figuras que acompañan a nuestros comentarios previos.

4.3.1. COMPARACIÓN DE RESULTADOS POR OBJETIVOS

En relación al objetivo 1 llegamos a la conclusión de que en las universidades públicas de España y México sí existe la función de auditoría interna. En términos generales, en ambos sistemas de educación superior se cumplen los atributos básicos del enfoque moderno en un nivel medio (Tabla 4.35).

En el detalle, se identificó que para U. España y para U. México las actividades de auditoría interna se han establecido dando cumplimiento a los requisitos del enfoque moderno en un nivel medio; y en el desarrollo del trabajo, en U. España se encontró un cumplimiento en un nivel medio, mientras que para U. México se identificó un nivel alto.

Este resultado tuvo impacto en el cumplimiento a nivel de elementos EMAI, ya que U. España sólo alcanzó niveles altos de manera parcial.

Una de las principales razones de esta diferencia es la menor participación de U. España en actividades orientadas a garantizar las metas y objetivos institucionales, así como la menor frecuencia de solicitudes que recibe la Unidad para apoyar a las autoridades y áreas operativas sobre decisiones estratégicas.

De cualquier forma, se pudo apreciar que en ambos sistemas de educación superior quedó la tarea de mejorar los niveles de atención de varios atributos identificados, sugiriendo que:

- Es necesario fortalecer los elementos relacionados con la objetividad e independencia.
- Las unidades deben asumir las nuevas responsabilidades que cada vez se vuelven más críticas en relación al riesgo y el gobierno de las organizaciones.
- Se requiere mayor involucramiento de los órganos colegiados en el procedimiento de nombramiento del Titular, en las propuestas de los candidatos al cargo y en el reporte funcional de la Unidad.

Tanto en U. España como en U. México fue notoria la falta de protagonismo en las tareas de carácter estratégico a nivel institucional y la ausencia generalizada de un modelo conceptual para las funciones de auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, entre algunos factores del entorno, la legislación universitaria.

Por ejemplo, en U. España, la autonomía universitaria tiene carácter Constitucional y la normativa específica ha tenido avances puntuales sobre el papel de los órganos colegiados universitarios como el Consejo Social, al que corresponden atribuciones de amplia injerencia en el quehacer universitario, rebasando el nivel consultivo.

Aunque en mínima cantidad, es muy positivo que existan universidades públicas españolas que en su normativa interna, en un esfuerzo pionero, han establecido la función de auditoría interna bajo la dependencia directa del Consejo Social; y al menos en una de ellas se ha creado el Comité de auditoría dentro de dicho Consejo.

En U. México, también por señalar otros factores, valdría la pena estudiar con detenimiento el efecto que ha generado en favor del ejercicio de la auditoría interna y de su posicionamiento en las instituciones la asociación universitaria de órganos de control y vigilancia internos (AMOCVIES) con carácter técnico-académico y de reconocimiento nacional en el sistema público de educación superior.

Así mismo, las leyes de transparencia y acceso a la información pública gubernamental en México, en su ámbito nacional y local, son factores cuyo impacto positivo en las universidades públicas puede constatarse en varios aspectos.

No omitimos destacar el buen resultado en la adopción de una cultura de gestión de la calidad, basada principalmente en la norma internacional ISO 9001:2008 en las universidades públicas de México, que se ha derivado de la estrategia de estímulos a través de recursos fiscales concursables para el fortalecimiento integral.

Tabla 4.35
Objetivo 1: comparativo de resultados. U. España- U. México

Objetivo 1: Objetivo 1: Conocer si existe la función de auditoría interna bajo enfoque moderno	
Cuestión de investigación C₀₁: El perfil del Titular satisface los atributos básicos para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno	
U. España	U. México
Resultado: El perfil del Titular satisface los atributos básicos para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno, aunque en el marco de un perfil profesional y de actuación relativamente limitados	
Nivel medio de cumplimiento de los atributos básicos: 50,7%.	Nivel medio de cumplimiento de los atributos básicos: 55,6%.
Atributos de cumplimiento en el nivel alto:	Atributos de cumplimiento en el nivel alto:
La antigüedad laboral en la universidad (91,7%).	La formación profesional compatible con el desempeño de la función (100,0%).
La formación profesional compatible con el desempeño de la función (79,2%).	La antigüedad laboral en la universidad (80,0%).
Principales atributos en nivel bajo: La identificación de la función de auditoría interna en la Unidad; nombre con el que se conoce la Unidad y el cargo del Titular, y la Certificación de auditor interno.	
El actual nombramiento del Titular y el nombre de la Unidad no se relacionan sólidamente con la auditoría interna y no sugieren que exista una elevada jerarquía, con reporte hacia las altas autoridades colegiadas de la universidad, como plantea nuestro modelo.	
Cuestión de investigación C₀₂: El perfil de la Unidad de auditoría interna satisface los atributos básicos que corresponden al enfoque moderno	
U. España	U. México
Resultado: El perfil de la Unidad de auditoría interna no satisface adecuadamente los atributos básicos que corresponden al enfoque moderno.	Resultado: El perfil de la Unidad de auditoría interna satisface el mínimo aceptable del nivel medio en el cumplimiento de los atributos básicos que corresponden al enfoque moderno.
Nivel general de cumplimiento de atributos: Bajo, equivalente al 32,9%.	Nivel general de cumplimiento de atributos: Medio, equivalente al 50,2%.
Los 4 atributos que se cumplen en el nivel alto:	Los 6 atributos que se cumplen en el nivel alto:
– La experiencia laboral en auditoría (70,8%).	– El número mínimo de colaboradores de tiempo completo (80%).
– La formación profesional requerida de los colaboradores (75%).	– La experiencia profesional en auditoría (86,7%).
– La formulación del plan o programa anual de auditoría (70,8%).	– La formación profesional requerida de los colaboradores (93,3%).
– La formulación de dicho plan a cargo de la propia Unidad (70,8%).	– La existencia del plan (100%).
	– La formulación de dicho plan a cargo de la propia Unidad (100%).
	– La elaboración de la memoria anual del plan (83,3%).

Mínima existencia del estatuto de auditoría interna Enfoque "interno" en la difusión de documentos básicos y estratégicos. Reporte funcional en su mayoría hacia el Rector.	
Los Titulares y las Unidades se encuentran en un escenario de desequilibrio sobre el cumplimiento de los atributos básicos.	Los Titulares y las Unidades mantienen un relativo equilibrio en el cumplimiento de los atributos básicos pero en el margen inferior del nivel medio.
Cuestión de investigación C₀₃: Las actividades y el desarrollo del trabajo de auditoría interna se han establecido dando cumplimiento a los requisitos del enfoque moderno.	
U. España	U. México
Resultado: Las actividades y el desarrollo del trabajo de la función de auditoría interna se han establecido dando cumplimiento a los requisitos del enfoque moderno en un nivel medio.	Resultado: Las actividades y el desarrollo del trabajo de la función de auditoría interna se han establecido dando cumplimiento a los requisitos del enfoque moderno en un nivel alto y medio, respectivamente.
Nivel general de cumplimiento de atributos: – En las actividades: 54,6% – En el desarrollo del trabajo: 56,8%.	Nivel general de cumplimiento de atributos: – En las actividades: 72,3%, – En el desarrollo del trabajo: 67,5%
Elevado énfasis en las actividades de aseguramiento normativo (legalidad); en acciones sobre la evaluación de la información financiera y en el mejoramiento de las operaciones. Destaca la propuesta de recomendaciones para el mejoramiento de programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados incluyendo mejoras en métodos y procedimientos.	
Aspectos críticos: – Rezago en actividades relacionadas con la evaluación de los objetivos institucionales (29,2%), la gestión de riesgos (33,3%); evaluación de TIC's (20,8%). – Mínima adopción del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (16,7%).	Aspectos críticos: – Rezago en actividades relacionadas con la gestión de riesgos (36,7%). – Mínima adopción del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (13,3%).
Resultados totales por elemento EMAI: Independencia y Objetividad (IO): Buena experiencia; adecuada formación profesional del Titular y de sus colaboradores, así como rasgos favorables sobre la independencia de la Unidad, especialmente en el fácil acceso a todos los archivos en el desarrollo de su trabajo. Sin embargo, existe una señal de alerta sobre otros atributos incorporados a este elemento, tales como los esquemas de su nombramiento; el reporte funcional; la identidad de la Unidad, y el cargo del Titular.	
Los 3 elementos EMAI que logran niveles de cumplimiento alto, pero de forma parcial son: – Independencia y Objetividad (IO). – Consecución de Objetivos (O). – Valor Agregado (VA).	Los 3 elementos EMAI que logran niveles de cumplimiento alto son: – Aseguramiento y Consulta (AC). – Evaluación y Mejoramiento (EM). – Consecución de Objetivos (O).
Los 2 elementos EMAI que logran niveles de cumplimiento medio, son: – Aseguramiento y Consulta (AC). – Evaluación y Mejoramiento (EM).	Los 2 elementos EMAI que logran niveles de cumplimiento alto, pero de forma parcial son: – Independencia y Objetividad (IO). – Valor Agregado (VA).
U. España	U. México
Conclusión: En las universidades públicas de España sí existe la función de auditoría interna y se alcanza el cumplimiento de diversos atributos básicos del enfoque moderno en el nivel medio y parcialmente bajo	Conclusión: En las universidades públicas de México sí existe la función de auditoría interna y se alcanza el cumplimiento de diversos atributos básicos del enfoque moderno en un nivel medio, y parcialmente alto

Fuente: Elaboración propia.

El objetivo 2, que incorpora la opinión de los Titulares, puso de manifiesto que la función de auditoría interna se desarrolla bajo el EMAI en un nivel general de valoración alto sobre el cumplimiento de atributos básicos.

En U. España y en U. México los Titulares tienen la convicción de que las actividades se realizan, ante todo, con la debida objetividad.

También, ambos grupos de Titulares comparten la idea de que se desarrolla la función con la debida independencia, por lo que se esperaría que la Unidad tenga la posibilidad de incluir en su programa de trabajo acciones de mayor impacto en el terreno de alcance institucional.

Pero por otra parte, los Titulares de U. España y U. México coinciden en opinar que la Unidad no destaca como pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales.

En U. México se afirma con mayor frecuencia que la Unidad efectúa permanentes labores de asesoría y consulta, y que contribuye al valor agregado, pero debemos aclarar que esto es especialmente en el ámbito de la operación.

Además, los Titulares de U. México reconocen que existen pocas acciones de evaluación y mejora de los procesos de riesgo y de gobierno.

A nuestro modo de ver, la percepción positiva de los Titulares de U. España y U. México corresponde a la interpretación que se le da a la función en la línea de apoyo operativo con énfasis en el control interno, más que estratégico y de consultoría o de evaluación y supervisión.

Los principales resultados en U. España y U. México, se concentran en la tabla 4.36.

Tabla 4.36
Objetivo 2: comparativo de resultados. U. España- U. México

Objetivo 2: Comprobar si realmente la función de auditoría interna se desarrolla de acuerdo al enfoque moderno	
Cuestión de investigación C₀₄: La función de auditoría interna se desarrolla efectivamente bajo el enfoque moderno	
U. España	U. México
Las 3 primeras posiciones por VMR las ocupan 5 atributos: – Realiza sus actividades con la debida objetividad (OOBJET). – Mejora de los procesos de control interno (OMPCINT). – Contribuye a la mejora de las operaciones de la universidad (OMOP). – Realiza su labor con la debida independencia (OINDEP). – Evalúa los procesos de control interno (OEVPCINT).	Las 3 primeras posiciones por VMR las ocupan 5 atributos: – Realiza sus actividades con la debida objetividad (OOBJET). – Efectúa permanentes labores de asesoría y consulta (OASECONS). – Contribuye al valor agregado, particularmente en las operaciones de la universidad (OVAGOP). – Realiza su labor con la debida independencia (OINDEP). – Contribuye a la mejora de las operaciones de la universidad (OMOP).
En nivel alto, aunque en posición menor: – Evalúa los procesos de control interno (OEVPCINT). – Efectúa permanentes labores de asesoría y consulta (OASECONS).	En nivel alto, aunque en posición menor: – Mejora de los procesos de control interno (OMPCINT). – Evalúa los procesos de control interno (OEVPCINT). – Se da cumplimiento del programa de trabajo de la Unidad (OCUMPROG).
No se percibe a la Unidad como pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN). Pocas acciones para agregar valor a través de la evaluación y mejora de los procesos de riesgo y de gobierno (OMPRIES, OEPVRIES, OEVPGOB, OMPGOB).	
El promedio general de la Proporción de Respuestas Favorables (PRF) de 68,6%, denota acuerdo generalizado medio de los Titulares sobre el cumplimiento de los atributos básicos. Los Titulares (PRF=45,8%) no opinan con énfasis que la Unidad sea pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN) (VMR=3,42).	El promedio general de la Proporción de Respuestas Favorables (PRF) del 88,2%, denota acuerdo generalizado elevado de los Titulares sobre el cumplimiento de los atributos básicos. Los Titulares (PRF=93,3%) opinan que la Unidad es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN) (VMR=4,27).
Se cumple con nivel alto los elementos EMAI: Independencia y Objetividad (IO) con el mayor valor, y Aseguramiento y Consulta (AC). Se cumplen en un nivel medio los otros 3 elementos EMAI: Evaluación y Mejoramiento (EM), Consecución de Objetivos (O) y Valor Agregado (VA). En cuanto al tipo de enfoque auditor no se aprecia distinción entre el énfasis A priori y A posteriori.	Se cumple con nivel alto los elementos EMAI: Aseguramiento y Consulta (AC) con el mayor valor; Independencia y Objetividad (IO), y Consecución de Objetivos (O) el elemento Evaluación y Mejoramiento (EM). En cuanto al tipo de enfoque auditor se aprecia mayor énfasis en el esquema A posteriori que en el A priori.
Conclusión: En opinión de los Titulares, la función de auditoría interna se desarrolla efectivamente bajo el esquema moderno, en un nivel general de valoración alto sobre el cumplimiento de sus atributos básicos	

Fuente: Elaboración propia.

Los resultados encontrados sobre el objetivo 3 se derivan de la opinión de las Autoridades (tabla 4.37).

Las Autoridades de U. España opinan que las funciones de auditoría interna sí dan cumplimiento a los atributos básicos del EMAI, pero esto se hace en un nivel medio, mientras que las de las Autoridades de U. México lo perciben en un nivel alto.

Ambos colectivos comparten la opinión de que los atributos que mejor se cumplen en sus respectivas universidades se refieren a la realización de las actividades con la debida objetividad, así como a la independencia de la función; coincidiendo con los Titulares, especialmente en lo relativo a la objetividad.

No obstante, se evidencia que tanto las Autoridades de U. España como las de U. México piensan que la función de auditoría interna no tiene impacto importante en la consecución de los objetivos institucionales ni participa de manera suficiente en la evaluación y mejora de los procesos de gobierno y de riesgo.

Este resultado también es similar al encontrado en la opinión de los Titulares, lo que nos conduce a pensar que tanto en el nivel de los responsables directos como en quienes llevan la gestión institucional, subyace una cultura de auditoría interna con un enfoque que prima los aspectos operativos.

Lo anterior puede dar pauta para sugerir un replanteamiento de difusión y cultura sobre la naturaleza y características de la auditoría interna que clarifique el significado y alcance de su enfoque moderno en las universidades públicas de ambos países.

Tabla 4.37
Objetivo 3: comparativo de resultados. U. España- U. México

Objetivo 3. Se percibe la existencia de una función de auditoría interna bajo el enfoque moderno	
Cuestión de investigación C₀₅: La función de auditoría interna es valorada positivamente por las áreas auditadas y recibe buen reconocimiento profesional de las Autoridades	
En opinión de las Autoridades, los atributos con la mejor puntuación son: que las actividades de la Unidad se realizan con la debida objetividad (OOBJET) e independencia (OINDEP).	
En tercer lugar se identifica que la Unidad:	En tercer lugar se identifica:
– Agrega valor a las operaciones de la universidad (OVAGOP). – Contribuye a la mejora de las operaciones de la universidad (OMOP). – Mejora de los procesos de control interno (OMPCINT).	– Mejora de los procesos de control interno (OMPCINT). – Da cumplimiento adecuado al plan o programa anual de trabajo (OCUMPROB).

No se considera el papel de la función de auditoría interna como pieza fundamental para el logro de los objetivos institucionales (OIMPOBIN). En opinión de las Autoridades, entre los atributos importantes pero con bajo nivel de atención por parte de la Unidad, se ubican: – La contribución a la mejora de los procesos de gobierno y de gestión de riesgo (OMPGOB y OMPRIES).	Se considera el importante papel, pero con menor valoración, de la función de auditoría interna como pieza fundamental en el logro de los objetivos y metas institucionales (OIMPOBIN). En opinión de las Autoridades, entre los atributos importantes pero con bajo nivel de atención por parte de la Unidad, se ubican: – La contribución a la mejora de las operaciones (OMOP). – Las funciones de asesoría y consulta hacia las áreas auditadas (ASECONS). – La evaluación de los proceso de control interno (OEVPCINT). – El valor agregado a las operaciones de la universidad (OVAGOP).
En el extremo contrario, las Autoridades creen que la Unidad no está participando de manera importante en: – La evaluación de los procesos de gobierno y de gestión de riesgo (OEVGOP y OEPVRIES). En cuanto al tipo de enfoque auditor no se aprecia distinción entre el énfasis A priori y el énfasis A posteriori.	En el extremo contrario, las Autoridades creen que la Unidad no está participando de manera importante en: – La evaluación y mejora de los procesos de gobierno (OEVGOP y OMPGOB). – La evaluación y mejora de los procesos de gestión de riesgo (OEVGOP y OEPVRIES). En cuanto al tipo de enfoque auditor se aprecia mayor énfasis en el esquema A posteriori que en el A priori.
U. España	U. México
Conclusión: En opinión de las Autoridades las funciones de auditoría interna se desempeñan en un nivel medio respecto al cumplimiento los atributos básicos del enfoque moderno	Conclusión: En opinión de las Autoridades las funciones de auditoría interna se desempeñan en un nivel alto respecto al cumplimiento los atributos básicos del enfoque moderno

Fuente: Elaboración propia.

En relación al objetivo 4, alcanzamos a identificar que las Autoridades de U. España y también las de U. México piensan que su propio colectivo (Autoridades) sí da reconocimiento profesional a la Unidad en un nivel alto, y también creen que las áreas auditadas lo hacen, pero solamente en un nivel de reconocimiento medio.

Consideramos que esta apreciación incluye un mensaje de apoyo moral del colectivo Autoridades hacia la función que se realiza en su ámbito de injerencia.

No debe pasar desapercibido que las Autoridades de U. España emiten esta opinión favorable con un nivel de aprobación más bajo, y con menor énfasis en cuanto a su total aprobación que las Autoridades de U. México (tabla 4.38).

Por otra parte, el colectivo Titulares también reconoce que existe alta valoración de las Autoridades y de las áreas auditadas hacia la función de auditoría interna, asignando mayor apreciación de parte de las Autoridades.

Pero queda patente que en las U. México este colectivo tiene una mayor percepción de total acuerdo que el que manifiesta el colectivo de U. España, particularmente cuando se refieren a la valoración de los auditados.

Con información anterior se ha detectado el acercamiento como muy favorable entre los Titulares de la Unidad y los auditados.

La declaración sobre estas evaluaciones nos lleva a pensar que dicho acercamiento, además de las ventajas de una mayor comprensión de los procesos internos, proporciona una mayor capacidad de interpretación acerca de cómo dichos usuarios valoran los trabajos de la Unidad. Es así que se evidencia que entre los Titulares de U. España existe menos proporción de total acuerdo en torno a una alta valoración de parte de los auditados.

Tabla 4.38
Objetivo 4: comparativo de resultados. U. España- U. México

Objetivo 4. Conocer el impacto de la función de auditoría interna por la valoración que recibe.	
Cuestión de investigación C₀₆: La función de auditoría interna es valorada positivamente por las áreas auditadas y recibe buen reconocimiento profesional de las Autoridades	
C₀₆: Opinión Autoridades	
U. España	U. México
El 76,1% de la Autoridades reconoce positivamente la función de la auditoría interna, con VMR de 3,89.	El 96,0% de la Autoridades reconoce positivamente la función de la auditoría interna, con VMR de 4,44;
El 58,7% de este mismo colectivo considera que los auditados reconocen positivamente las acciones de la Unidad, pero en menor medida, con VMR de 3,48.	El 80,0% de este mismo colectivo considera que los auditados reconocen positivamente las acciones de la Unidad, pero en menor medida, con VMR de 4,12.
U. España	U. México
Conclusión: Las Autoridades piensan que su propio colectivo sí da alto reconocimiento profesional a la Unidad y también creen que las áreas auditadas lo hacen, pero solamente en un nivel de reconocimiento menor	
Cuestión de investigación C₀₇: La función de auditoría interna es valorada positivamente por las áreas auditadas y recibe buen reconocimiento profesional de las Autoridades	

C₀₇: Opinión Titulares	
U. España	U. México
El 75% de los Titulares percibe una valoración positiva de las Autoridades y de los usuarios hacia la Unidad, pero consideran ligeramente mayor el nivel de reconocimiento profesional otorgado por las Autoridades (4,04) que el otorgado por los departamentos o áreas auditadas (3,83). La proporción de los Titulares (33,3%) que están en total acuerdo en que las Autoridades le otorgan un alto reconocimiento a la Unidad es dos veces mayor que la proporción de Titulares que también piensan, con el mismo énfasis, que los departamentos auditados le brindan su reconocimiento (16,7%).	El 93,0% de los Titulares reconoce positivamente la función de la auditoría interna, con VMR de 4,33. El 90,0% de este mismo colectivo considera que los auditados reconocen positivamente las acciones de la Unidad, pero en menor medida, con VMR de 4,10. Ambos colectivos, cuando se refieren al impacto favorable de la función, concentran más respuestas en la posición de total acuerdo tratándose de la valoración atribuida a las Autoridades, que tratándose de la atribuida a las áreas o departamentos auditados
U. España	U. México
Conclusión: Los Titulares de la Unidad opinan que las Autoridades sí brindan un elevado reconocimiento profesional a la Unidad y también creen que las áreas auditadas lo hacen en el nivel alto, aunque con impacto ligeramente menor	

Fuente: Elaboración propia.

A fin de conocer los condicionantes que existen para que se perciba el estímulo de una Unidad de auditoría interna bajo el enfoque moderno, consultamos en U. España y en U. México a sus colectivos Autoridades y Titulares.

La primera parte de los resultados del objetivo 5 corresponde a la opinión de las Autoridades, los cuales se resumen en la tabla 4.39.

El colectivo Autoridades de U. España nos envía el mensaje de que el condicionante de mayor relevancia es precisamente la percepción que las propias Autoridades tengan acerca de la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna.

La opinión de las Autoridades aborda cuestiones de tipo estructural, tales como la posición de mando y nivel de reporte de la auditoría interna dentro de la organización, pero es importante tener presente que en la resolución de estos aspectos, a nuestro modo de ver, las propias Autoridades tienen mucho que aportar.

En opinión distinta, las Autoridades de U. México creen que el primer lugar dentro de las prioridades asignadas a los condicionantes, lo ocupa la confianza que los auditados tengan en la función.

Encontramos que estos colectivos de U. España y U. México incorporan en sus prioridades la necesidad del apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno.

Pero el colectivo Autoridades de U. España añade a sus altas prioridades la jerarquía del órgano de control interno, mientras que su homólogo de U. México enfatiza el respaldo legal en los estatutos.

Creemos que estos dos puntos de vista presentan perspectivas que suponen que la legitimación de la función debe descansar, por una parte, en la percepción de los usuarios con orientación estratégica-operativa (U. España) y por otra parte, en la percepción de los usuarios con mayor orientación operativa (U. México).

Los Titulares de U. España incluyen 3 factores condicionantes en el más alto nivel de importancia dentro de sus prioridades, coincidiendo con las Autoridades en el condicionante que se ubica en el primer lugar de relevancia.

El condicionante que señalan los Titulares de U. México en primer lugar no coincide con el de mayor prioridad para las Autoridades, aunque sí lo hacen en dos condicionantes del siguiente orden de importancia.

Destacamos que los Titulares de U. España y U. México tienen en común el planteamiento prioritario sobre la necesidad de que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente y de que exista respaldo legal en los Estatutos para la función.

Tabla 4.39
Objetivo 5: comparativo de resultados. U. España- U. México

Objetivo 5. Conocer la relevancia de los factores condicionantes para que se desarrolle la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno	
Cuestión de investigación C₀₈ y C₀₉: Los principales condicionantes para el desarrollo del enfoque moderno radican en que se perciba la necesidad y utilidad de la función de auditoría interna, y en que los usuarios tengan confianza en la función	
C₀₈: Opinión Autoridades	
U. España	U. México
El 95,7% de las Autoridades otorgan la mayor importancia a los siguientes condicionantes: – Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad (OUTILI). También como factores de la mayor relevancia, están: – Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ). – Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno (OAFORMA).	El 100% de las Autoridades otorgan la mayor importancia a los siguientes condicionantes: – La confianza que los auditados tengan en la función (OCONFIA). También como factores de la mayor relevancia, están: – Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno (OAFORMA). – Que exista respaldo legal en los Estatutos (ORLEGAL). – Que la auditoría interna sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la gestión (OASESORIA).
En un segundo nivel de importancia, se revelan otros condicionantes: – Que la auditoría interna sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la gestión (OASESORIA). – La confianza que los auditados tengan en la función (OCONFIA). – Que exista respaldo legal en los Estatutos (ORLEGAL).	En un segundo nivel de importancia, se revelan otros condicionantes: – Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad (OUTILI). – Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en modelos de autoevaluación (OMODEV). – Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ).
En el otro extremo, en opinión de los Autoridades, los condicionantes de menor impacto son: – Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en modelos de autoevaluación (OMODEV). – Que existan recursos financieros que posibiliten la función del órgano de control interno (ORECFIN). – Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles (OINTERV). – Que la función deba realizarse por un área interna especializada (OEXCLUS).	En el otro extremo, en opinión de las Autoridades, los condicionantes de menor impacto son: – Que existan recursos financieros que posibiliten la función del órgano de control interno (ORECFIN). – Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles (OINTERV). – Que la función deba realizarse por un área interna especializada (OEXCLUS).
C₀₉: Opinión Titulares	
U. España	U. México
El 100% de los Titulares otorgan la mayor importancia a los siguientes condicionantes: – Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad (OUTILI). – Que exista apoyo institucional para mejorar la	El 96,7% de los Titulares otorgan la mayor importancia a los siguientes condicionantes: – Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno (OAFORMA).

formación de las personas del órgano de control interno (OAFORMA). – Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna (OCONFIA) (95,8%). También como factores de la mayor relevancia, están: – Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ). – Que exista respaldo legal en los Estatutos (ORLEGAL).	También como factores de la mayor relevancia, están: – Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ). – Que exista respaldo legal en los Estatutos (ORLEGAL). – Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la gestión (OASESORIA).
En un segundo nivel de importancia, se revelan otros condicionantes: – Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de la gestión (OASESORIA). – Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno (ORECFIN).	En un segundo nivel de importancia, se revelan otros condicionantes: – Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad (OUTILI). – Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna (OCONFIA) (95,8%). – Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en modelos de autoevaluación (OMODEV).
En el otro extremo, en opinión de los Titulares, los condicionantes de menor impacto son: – Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en modelos de autoevaluación (OMODEV). – Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles (OINTERV). – Que la función deba realizarse por un área interna especializada (OEXCLUS).	En el otro extremo, en opinión de los Titulares, los condicionantes de menor impacto son: – Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno (ORECFIN). – Que la función deba realizarse por un área interna especializada (OEXCLUS). – Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles (OINTERV).
Conclusión: El primero de los dos factores condicionantes propuestos como prioritarios fue asumido por los dos colectivos de U. España, y el segundo condicionante únicamente lo asumió en la primera prioridad el colectivo Autoridades de U. México. Se manifiestan diversas prioridades por parte de los colectivos	

Fuente: Elaboración propia.

El objetivo 6 de nuestro estudio busca contrastar la percepción de las Autoridades, en su calidad de usuarios, con la de los Titulares como responsables directos de la función de auditoría interna.

Es posible observar que tanto en U. España como en U. México no existen diferencias significativas entre las opiniones de las Autoridades y de los Titulares respecto a que en sus universidades funciona la auditoría interna bajo los términos del EMAI.

Entre los propios colectivos de U. España se mantiene similar proporción de acuerdo favorable, de la misma manera que ocurre en los colectivos propios de U. México.

Una clara diferencia radica en que en U. España la proporción de ambos colectivos que comparten la opinión favorable, es siempre menor a la de sus homólogos de U. México (tabla 4.40).

Adicionalmente, en U. España la proporción de Titulares que están en total acuerdo es mucho mayor que la de las Autoridades en esa posición; en cambio, en U. México es similar la proporción de los dos colectivos que están en total acuerdo.

Tabla 4.40
Objetivo 6: comparativo de resultados. U. España- U. México

Objetivo 6. Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre cómo se percibe la función de auditoría interna	
Hipótesis H₀₁: No hay diferencias significativas en la percepción de los usuarios y los Titulares de la Unidad sobre el desempeño de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno	
U. España	U. México
El total de opiniones agregadas que afirman que sí se adopta el EMAI es similar: las Autoridades con el 57,4% y los Titulares con el 59,1%.	El total de opiniones agregadas que afirman que sí se adopta el EMAI es similar: las Autoridades con el 80,0% y los Titulares con el 83,3%.
Entre las Autoridades sólo el 4,3% está totalmente de acuerdo con este resultado, y entre los Titulares el 22,7% también lo está.	Entre las Autoridades el 28,0% está totalmente de acuerdo con este resultado, y entre los Titulares el 23,3% también lo está.
El 23,4% de las Autoridades está en desacuerdo o en total desacuerdo con esta opinión, y entre los Titulares sólo el 9,0% está en los mismos términos.	El 8,0% de las Autoridades está en desacuerdo o en total desacuerdo con esta opinión, y entre los Titulares el 10% está en los mismos términos.
Conclusión: No existen diferencias significativas entre las opiniones de las Autoridades y los Titulares, en el sentido de que ambos colectivos sí piensan que en sus universidades funciona la auditoría interna en el EMAI	

Fuente: Elaboración propia.

En relación al objetivo 7 se encontró que no hubo diferencias significativas respecto a la valoración que hacen las Autoridades y las áreas o departamentos auditados sobre la función (tabla 4.41).

Ya hemos visto que las valoraciones son altas y que se perciben mayores las que otorgan las Autoridades sobre las que otorgan las áreas auditadas, tanto en U. España como en U. México.

No obstante, en el detalle de las respuestas pudimos observar que en estos conceptos, las Autoridades de U. España se muestran más reservadas que las Autoridades de U. México, en relación a la percepción positiva que manifiestan sus respectivos Titulares.

Tabla 4.41
Objetivo 7: comparativo de resultados. U. España- U. México

Objetivo 7. Conocer si existen diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna	
Hipótesis H₀₂: No hay diferencias significativas en la opinión de las Autoridades y de los Titulares de Unidad sobre cómo se valora la función de auditoría interna	
Ambos colectivos están de acuerdo en que la función de auditoría interna de su universidad es valorada y recibe alto reconocimiento, tanto de las Autoridades como de los departamentos auditados, aunque menor	
La proporción de Autoridades que está totalmente de acuerdo con la percepción favorable sobre el reconocimiento de las propias Autoridades a la función es de 19,6%, en tanto que el 33,3% de los Titulares está totalmente de acuerdo con esa misma idea.	La proporción de Autoridades que está totalmente de acuerdo con la percepción favorable sobre el reconocimiento de las propias Autoridades a la función es de 48,0% en tanto que el 46,7% de los Titulares está totalmente de acuerdo con esa misma idea.
Solo el 4,3% de las Autoridades está totalmente de acuerdo en que las áreas auditadas valoran positivamente a la Unidad, pero los Titulares opinan lo mismo en una proporción del 16,7%.	El 32,0% de las Autoridades está totalmente de acuerdo en que las áreas auditadas valoran positivamente a la Unidad, y los Titulares opinan lo mismo en una proporción del 26,7%.
El 15,2% de las Autoridades está en desacuerdo o en total desacuerdo con la idea de que las áreas auditadas valoran positivamente a la Unidad, y solo el 4,2% de los Titulares está en esta misma posición.	Ninguna de las Autoridades está en desacuerdo o en total desacuerdo con la idea de que las áreas auditadas valoran positivamente a la Unidad, y solo el 3,3% de los Titulares está en esta misma posición.
U. España	U. México
Conclusión: No hay diferencias significativas en las opiniones del colectivo Autoridades y las del colectivo Titulares, de cada sistema universitario, sobre el reconocimiento y valoración que otorgan las propias Autoridades y las áreas auditadas a la función de auditoría interna	

Fuente: Elaboración propia.

Por último, el alcance de nuestro objetivo 8 permitió ver en cuáles y en cuántos de los factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna con enfoque moderno se rechaza o acepta la hipótesis nula asociada a los objetivos, en U. España y en U. México.

La hipótesis nula fue la inexistencia de diferencias significativas en las opiniones de las Autoridades y de los Titulares respecto a cada condicionante (contrastación de medias).

Resulta interesante ver que en U. España fueron 6 los factores condicionantes en los que las Autoridades y los Titulares dieron su opinión con valores medios que tuvieron diferencias significativas (6), mientras que en U. México solamente fueron 2 (tabla 4.42).

Esto nos indica, respecto a los condicionantes, la óptica que comparten los colectivos en U. España diverge más respecto a la que comparten los mismos colectivos en U. México.

Esta diferencia o indicio de Gap podría obedecer a la mayor o menor presencia y relación del colectivo Titulares y el colectivo Autoridades, en sus respectivos entornos universitarios.

Creemos que en esta vertiente podrían tener impacto positivo, en principio, las acciones que los Titulares realicen como grupo profesional-técnico conformado a través de una propia asociación universitaria, a nivel nacional.

Insistimos en que habrá que realizar acciones complementarias, pues la presencia del colectivo Titulares que en la actualidad está fortalecida por la asociación profesional universitaria, ya constituida en U. México, parece consolidar más su relación con las autoridades unipersonales que con los órganos colegiados de gestión.

En el caso de U. España, las opiniones señalan que las Autoridades y los Titulares priorizan la utilidad y la necesidad de la función en la percepción de las Autoridades, así como la suficiente jerarquía del órgano de control interno, con diferencias significativas en el VMR.

Pero los Titulares de U. España, además de estar de acuerdo con las Autoridades en estas condicionantes, piensan que es muy importante el respaldo legal a la función en los estatutos; esta es una condicionante que no ocupa un lugar importante en la percepción de las Autoridades de U. España, con una franca diferencia significativa.

Por otra parte, las Autoridades de U. México, con diferencia significativa frente a la opinión de los Titulares, opinan que en primer lugar la auditoría interna debe gozar de la confianza de los auditados, apoyándose en su capacidad técnica y profesional, para que en un tercer momento se logre el respaldo legal en los estatutos.

El respaldo legal en los estatutos lo ubican en un privilegiado tercer lugar de sus prioridades, sin diferencia significativa con la opinión de los Titulares.

Pero los Titulares de U. México señalan como primera preocupación a la necesidad de reforzamiento en la capacidad técnica y profesional, exponiendo de inmediato la necesidad de un suficiente nivel jerárquico del órgano de control interno.

En nuestra opinión, este es un punto crítico, ya que para las Autoridades de U. México la jerarquía del órgano de control interno no tiene importancia dentro de sus prioridades.

La existencia de una base de común acuerdo que prioriza el enfoque operativo de la función, tanto en U. España como en U. México, aunado a las diferencias entre los

colectivos Autoridades y Titulares acerca de las condicionantes para el desarrollo del EMAI, tiene fuerte impacto sobre su posible desarrollo.

Tabla 4.42
Objetivo 8: comparativo de resultados. U. España- U. México

Objetivo 8. Conocer si existen diferencias significativas en las prioridades que asignan las Autoridades y los Titulares de Unidad a los condicionantes para el desarrollo de la función de auditoría interna bajo el enfoque moderno	
Hipótesis H₀₃: No hay diferencias significativas en la valoración que hacen las Autoridades y los Titulares de la Unidad sobre los factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno	
U. España	U. México
a) Cuando se rechaza la Hipótesis H ₀₃ : Sí existen diferencias significativas en la valoración de las Autoridades y de los Titulares sobre los factores condicionantes para el desarrollo de la auditoría interna bajo el enfoque moderno.	
Se rechaza la Hipótesis H₀₃: para 6 condicionantes (en paréntesis: Ranking de Autoridades; Titulares): – Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad (OUTILI) (1; 1). – Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ) (2; 2). – Que exista apoyo institucional para la formación de las personas del órgano de control interno (OAFORMA) (3; 1). – Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión (ASESORIA) (4; 4). – Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna (OCONFIA) (5; 1). – Que exista respaldo legal en los estatutos (ORLEGAL) (6; 3).	Se rechaza la Hipótesis H₀₃: para 2 condicionantes (en paréntesis: Ranking de Autoridades; Titulares): – Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna (OCONFIA). (1; 5). – Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación (OMODEV) (4; 6).
U. España	U. México
b) Cuando se acepta la Hipótesis H ₀₃ : No hay diferencias significativas en la valoración de las Autoridades y de los Titulares sobre los factores condicionantes para la implantación de la auditoría interna bajo el enfoque moderno:	
Se acepta la Hipótesis H₀₃: para 4 condicionantes (en paréntesis: Ranking de Autoridades; Titulares): – Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación (OMODEV) (7; 6). – Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno (ORECFIN) (8; 5). – Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles (OINTERV) (9; 7). – Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos (OEXCLUS) (10; 8).	Se acepta la Hipótesis H₀₃: para 8 condicionantes (en paréntesis: Ranking de Autoridades; Titulares): – Que exista apoyo institucional para la formación de las personas del órgano de control interno (OAFORMA) (2; 1). – Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión (ASESORIA) (3; 3). – Que exista respaldo legal en estatutos (ORLEGAL) (3; 2). – Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad (OUTILI) (4; 4). – Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente (OJERARQ) (5; 2). – Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno (ORECFIN) (6; 7). – Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles (OINTERV) (7; 9). – Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos (OEXCLUS) (8; 8).
Conclusión: Las diferencias significativas en las opiniones de los colectivos se hacen más patentes en U. España que en U. México; pero en los principales condicionantes tienen mayor acuerdo entre sí los colectivos de U. España que los colectivos de U. México	

Fuente: Elaboración propia.

4.3.2. COMPARACIÓN DE LA OPINIÓN GENERAL SOBRE EL EMAI

Concluimos la revisión conjunta de resultados comparativos ante la pregunta (OAMOID) que busca una opinión general: “En su opinión: en la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna EMAI”.

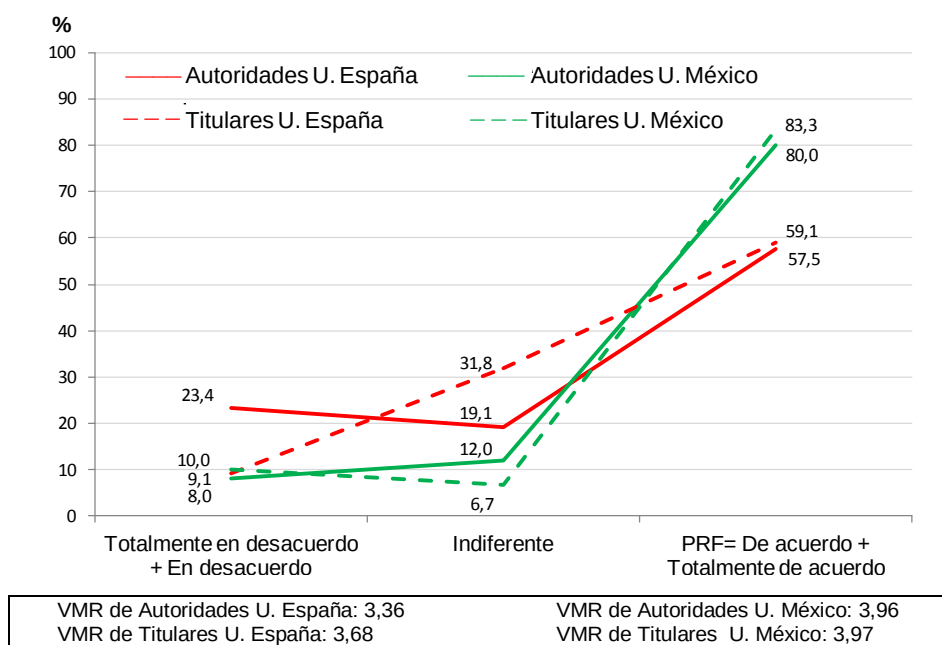
La figura 4.13 evidencia que la posición de las Autoridades y de los Titulares de un mismo grupo de universidades es bastante aproximada.

La PRF y el VMR de las opiniones tienen un valor porcentual menor en los colectivos de U. España que en los colectivos correspondientes de U. México.

Estos datos confirman la apreciación sugerida en diversos resultados, en que los colectivos de U. España manifiestan ser más conservadores en sus opiniones favorables que los colectivos de U. México.

Figura 4.13

Detalle de la opinión de colectivos U. España y U. México
Funcionamiento de la auditoría interna bajo el EMAI en la universidad (OAIMOD)



Fuente: Elaboración propia.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Considerando haber abordado los contenidos necesarios para alcanzar nuestros propósitos de investigación, exponemos las principales conclusiones y recomendaciones sobre los temas desarrollados.

1. Comprobamos que el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI), constituye la mejor guía para facilitar el adecuado ejercicio de la función bajo un enfoque moderno, puesto que concilia los puntos de vista e intereses de los profesionales más experimentados del gremio organizado y cuenta con reconocimiento internacional.

El desarrollo de la auditoría interna es liderado mundialmente por el Instituto de Auditores Internos (IIA), que ha tenido múltiples éxitos irrefutables al lograr una importante expansión de la organización internacional.

Su análisis resultó de la mayor utilidad para nuestra investigación, en razón de que nos permitió construir planteamientos para estimar la medición aproximada de su cumplimiento en las universidades públicas, en el marco de nuestros objetivos.

Pero en nuestro ejercicio por lograr su operatividad para el desarrollo del trabajo empírico constatamos que varios elementos conceptuales siguen siendo motivo de análisis y discusión.

En ese contexto, al reconocer que el MIPPAI es un modelo en constante evolución, que sin paradigma alternativo define a la auditoría interna en su concepción moderna a nivel internacional, debemos también aceptar que dicho marco debe ser considerado como un referente de “lo ideal”.

Pero también es importante admitir que, aunque cada organización, y en particular las universidades públicas de España y México requieren adecuar dicho modelo a sus propias circunstancias, existen atributos de cumplimiento fundamental que se han pasado por alto, en ambos grupos de universidades.

Para avanzar en el desarrollo conceptual y práctico de la función, al igual que para su estudio, las Unidades responsables de la auditoría interna en las instituciones universitarias deberían de adoptar este modelo como referente, antes de continuar con modelos limitados

en relación a la auditoría interna, o como ocurre en varios casos, sin esquema conceptual que oriente sus tareas.

A través de la literatura especializada que hace referencia a su conceptualización, hemos apreciado que la transformación de la auditoría interna refleja una decisión irreversible de crear su propio espacio, trascendiendo los orígenes que la ligan a la ciencia contable, aunque pretendiendo no ser ajena a los auténticos requerimientos de las organizaciones en el escenario de competencia global.

En consecuencia, los profesionales de la auditoría interna enfrentan el reto de aumentar la conciencia y el valor de la profesión ante los consejos universitarios, los directivos y las áreas auditadas, en general.

Por otra parte, percibimos que el avance en la transformación conceptual de la auditoría interna ha sido, fundamentalmente, respuesta a la fuerza de los intereses económicos, a la presión social y a las disposiciones jurídicas, antes que a la visión de futuro nacida de los propios profesionales, colocando a la disciplina en una posición de rezago respecto a las necesidades futuras.

Por lo anterior, recomendamos que los responsables directos de la auditoría interna en las universidades, además de adherirse a los órganos colegiados de orden internacional y nacional (IIA global, IAI en España e IMAI en México), conformen asociaciones técnico-académicas de naturaleza universitaria a fin de incorporarse a la corriente aglutinadora y promotora de su disciplina, sustentada en el ejercicio dentro de las instituciones educativas.

La profesión, y quienes la ejercen, deben romper la inercia de avanzar detrás de los eventos de trascendencia para asumir un papel auténticamente proactivo, generando conocimiento y propuestas basadas en su práctica diaria y en la retroalimentación interinstitucional.

En el caso de las universidades mexicanas que ya cuentan con una asociación de este tipo, deberán potenciar su organización trascendiendo los límites geográficos, para que a través de su plataforma académica se enlacen internacionalmente, avanzando en el progreso de la auditoría interna universitaria, en razón de los valores añadidos del intercambio multinacional.

En otro orden de resultados, la aparente confrontación de los auditores internos con los auditores externos por la propiedad del espacio profesional aumentará el reto de incorporar mayores cualificaciones de tipo técnico y de liderazgo.

Las nuevas responsabilidades de la auditoría interna conforme a su moderna conceptualización incluyen responsabilidades en el orden estratégico y en la evaluación de riesgo y gobierno, hasta ahora relegadas.

Por ese motivo, sugerimos que se refuerce el enfoque multidisciplinario del perfil académico de los auditores internos; y sobre todo, de un espectro más amplio de cualificaciones profesionales para el personal que colabora en la Unidad responsable de la auditoría interna y de su Titular.

Un primer paso en este sentido, sería lograr un mejor equilibrio en la formación académica que se observa muy dispersa en las Unidades de universidades españolas, y por otro lado, muy especializada en el tema contable y financiero en las mexicanas.

Recomendamos que conforme al marco conceptual más apropiado, todos los Titulares de las Unidades obtengan la certificación de auditores internos y, como acción complementaria, se brinden facilidades y estímulos a los colaboradores para su formación en temas de carácter estratégico, de riesgos, de planificación y de administración de las organizaciones.

Además de avanzar en la formación del personal de apoyo y de sus Titulares, se facilitará el desempeñar la función en el nuevo entorno competitivo, y la mayor profesionalización de la disciplina conducirá a que la observancia de los atributos no sea vista como una obligación o requisito de cumplimiento, sino como una cuestión de extrema utilidad.

2. En la revisión de la literatura especializada detectamos la escasez de investigaciones, especialmente empíricas, sobre la función de auditoría interna, en particular en las organizaciones del sector público, y más concretamente en el entorno de las instituciones de educación superior.

Esta situación imprime desventaja a la comprensión de su avance conceptual y práctico y no ayuda a la cultura sobre la auditoría interna en el terreno que nos ocupa.

Consideramos que el Instituto de Auditores Internos (IIA) global y sus asociados en todo el mundo deben desarrollar una estrategia más agresiva de vinculación con las instituciones educativas de nivel superior, con miras a crear y fortalecer el reconocimiento de la auditoría interna desde los cimientos de la formación profesional.

No obstante la amplia declaración de su relevancia para el éxito de las organizaciones, nos parece que la escasa producción científica sobre la auditoría interna refleja una mayor dedicación de los investigadores a otros temas de la ciencia contable.

Creemos que esto no ocurre sólo por el mejor conocimiento de otras especialidades contables, sino también por el mejor marketing que han desarrollado las diversas profesiones ligadas a la actividad organizacional.

Esto refuerza nuestra idea en el sentido de que las agrupaciones profesionales de auditoría interna deben ver en el cuerpo académico universitario, en su calidad de instrumento para la formación de los recursos humanos, a uno de los mejores aliados para lograr el posicionamiento de la función de auditoría interna en las opciones de grado universitario.

Percibimos que los resultados alcanzados en esta vertiente de la formación académica han sido muy tímidos, y en los casos más destacados se han dirigido a implementar la enseñanza de la auditoría interna como una especialización, subordinando a esta disciplina dentro de las cualificaciones contable-administrativas, más que como una formación de grado con identidad propia.

El fomento de la profesión en las universidades puede crear condiciones para que se incremente su conocimiento general y se eleve el interés por su investigación y el número de estudiosos sobre la materia.

Aunado a lo anterior, la producción más prolífica sobre la auditoría interna en artículos especializados, junto con la mayor cantidad de revistas en el medio anglosajón y las mejores posiciones en el ranking de calidad internacional generan un círculo virtuoso en favor del liderazgo de la literatura en inglés.

En las universidades de España e Hispanoamérica debiera llevarse a cabo un especial esfuerzo para generar líneas de investigación sobre la auditoría interna en el ámbito del sector público, lo que podría impulsar el trabajo colegiado con investigadores de países anglosajones y de otras partes del mundo.

Esta estrategia estimularía la difusión de trabajos académicos sobre la auditoría interna en los medios de excelencia científica, otorgándole mayor presencia en las publicaciones de impacto.

Pero lo más importante será la contribución al conocimiento del ejercicio de la auditoría interna en el ámbito del sector público y especialmente desde el entorno hispanoamericano.

Las nuevas investigaciones podrían contribuir a derivar técnicas propias para la evaluación e instrumentación de la auditoría interna acordes a nuestro ambiente cultural, aportando nuevas perspectivas a los procesos que han sido tradicionalmente formulados con base en la experiencia de las empresas privadas anglosajonas.

Constatamos que las nuevas áreas de preocupación de las organizaciones se han definido, en su mayoría, a partir de las encuestas, entrevistas y ejercicios de prospección centrando su atención en lo que han expresado las empresas del sector privado.

Si el gobierno de las organizaciones públicas, en el escenario de incertidumbre y riesgo así como ante la necesidad de evaluar los sistemas de control y de gobierno recibiera una mejor atención, ciertamente se enriquecerían las tendencias que los especialistas han identificado como las más altas prioridades en las nuevas tareas.

3. En los resultados de nuestra investigación empírica concluimos que tanto en las universidades públicas de España como en las de México sí existe la función de auditoría interna con el enfoque moderno pero en un nivel medio de desarrollo. En las primeras se evidencia un cierto desequilibrio entre el perfil del Titular y el de la Unidad como equipo de trabajo y, en las segundas se percibe un equilibrio con alto riesgo de perderse.

A pesar de algunas diferencias particulares de los sistemas universitarios, el resultado obtenido significa que tanto en las universidades públicas españolas como en las mexicanas aún no se ha dado el debido cumplimiento a diversos atributos básicos del enfoque moderno, tales como la certificación auditora; el establecimiento del estatuto de auditoría interna y la suficiente difusión de sus hallazgos, así como la participación en la gestión de riesgos y la directa vinculación con los órganos colegiados de alto nivel; por citar algunos de los más críticos que se detallan en los análisis que hemos efectuado.

Visualizamos que la decisión de adoptar el enfoque moderno definido en el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna es el paso inicial para incorporar paulatinamente Las Normas que el marco señala.

Por otra parte, es importante destacar que en ambos grupos de universidades observamos diferencias entre los datos recabados en el apartado cuantitativo o descriptivo del cuestionario y las opiniones que se obtienen de los colectivos, en relación al desempeño de la auditoría interna bajo el enfoque moderno.

Desde nuestra perspectiva, la aparente contradicción que refleja una percepción optimista de los colectivos entrevistados obedece a las distintas interpretaciones y modo de ver que sobre la auditoría interna prevalece en las universidades.

Las Autoridades y Titulares consideran, en general y con alto grado de aprobación, que en sus universidades sí se desempeña la auditoría interna bajo un enfoque moderno, pero simultáneamente reconocen la ausencia reiterada de la Unidad responsable de la auditoría interna en funciones asociadas a la gestión del riesgo y de gobierno, y no le asignan un papel importante en el logro de los objetivos institucionales.

Además de identificar que las valoraciones más altas en su desempeño se asocian a los temas de control y de finanzas; de evaluación y mejora de los procesos operativos y de control interno, es notorio que los perfiles del Titular como de la Unidad, sus actividades y el desarrollo del trabajo, en general no satisfacen como es debido los atributos del enfoque moderno.

En este sentido, hemos de señalar que las condiciones de cumplimiento que establecimos para identificar los niveles no fueron, en estricto sentido, altamente rígidas como la propia norma permitiría hacerlo. Esto es también porque, como hemos apuntado, consideramos que dicho modelo es un referente que puede y debe adecuarse a las condiciones propias del entorno.

A pesar de ello, consideramos crítico para el desarrollo de la función bajo el enfoque moderno, el hecho de que parezca no existir una total claridad y similar interpretación del concepto, tanto entre las autoridades de gestión como entre los responsables directos de la función.

En resumen, constatamos que la concepción de los colectivos consultados en las universidades públicas de España y México domina una cultura sobre la auditoría interna que hace énfasis en la vertiente del control interno.

En atención a lo anterior, recomendamos que en las universidades se instaure una estrategia de comunicación hacia la alta dirección, que evidencie los atributos de la auditoría

interna en su enfoque moderno, y que a la vez proporcione a todo el personal de la Unidad una clara visión de los alcances y atributos de la función en esta modalidad.

Desde la perspectiva de la independencia y objetividad, como tema en el que encontramos la mayor brecha de interpretación, debe pensarse en el rediseño de la Unidad, en un marco de jerarquía y reporte con nivel suficiente, caracterizado por su relación funcional directa con los órganos colegiados de la máxima autoridad.

En ambos sistemas universitarios también es necesario readecuar los procesos relacionados con la propuesta y designación del Titular, a fin de que éste responda a una mejor percepción generalizada de su independencia y de apoyo estratégico al servicio de la más alta dirección, y no prioritariamente a la autoridad unipersonal cuya gestión audita.

Como antaño lo hicieron algunos autores, pero con nuestros propios datos, fundamentos y resultados, proponemos que la Unidad responsable de la auditoría interna dependa funcionalmente de un órgano colegiado, y que en ese marco su Titular sea propuesto o cesado de sus funciones, alejando estas decisiones de una autoridad unipersonal. En las universidades públicas españolas la figura más apropiada es el Consejo Social.

En las universidades mexicanas debiera generalizarse la implementación del Consejo Social, asumiendo que debe incorporar facultades vinculadas a la planificación, programación y promoción de la eficiencia de los servicios de la universidad; supervisión de la actividad económica y de su gestión, así como de interacción con los agentes sociales y económicos.

Para el apoyo efectivo del Consejo Social a la función de auditoría interna, éste no debe limitarse a las atribuciones consultivas, como ocurre actualmente en las pocas universidades mexicanas en la que existe este órgano colegiado.

En general, el reporte y dependencia funcional de la auditoría interna deberá acercar más a esta función a las áreas de alto nivel en las que se analizan los asuntos relacionados con los objetivos institucionales, así como los temas de planificación estratégica.

Adicionalmente, recomendamos que dentro del Consejo Social se instituya una Comisión o Comité de auditoría que funcione como supervisor directo de la auditoría interna y como canal de comunicación entre ésta y el Consejo Social, tal y como en la actualidad lo establece el Reglamento de organización y funcionamiento del Consejo Social en al menos dos universidades públicas españolas.

Entre las funciones del Comité de Auditoría estaría el dar seguimiento a las actividades de la función de auditoría interna y a la eficacia de la función pudiendo incluso, hacer recomendaciones al Consejo Social sobre el nombramiento o cese del Titular de la Unidad.

Paralelo a las acciones de profesionalización y reposicionamiento en la estructura de reporte y dependencia de la función, debe darse una mayor difusión de los alcances y atribuciones de la Unidad responsable de ésta, así como de las actividades que realiza, utilizando al efecto los medios de comunicación institucional sin restricción, para romper el enfoque hacia el interior de la institución, lo que caracteriza al actual modelo de comunicación universitaria en este tema.

Finalmente, consideramos que las Autoridades deben apoyar con mayor energía el reposicionamiento que ellas mismas piensan que debe tener la auditoría interna dentro de universidad, pero también proponemos que los Titulares realicen las tareas inconclusas de cumplimiento de atributos conforme al marco normativo que proponemos, para que puedan estar a la altura de la jerarquía que demandan.

Sobre los condicionantes que impulsan o inhiben el desarrollo de la función de auditoría interna en su enfoque moderno surgieron distintas opiniones.

Por una parte las Autoridades y los Titulares de las universidades públicas españolas coincidieron en que en su opinión la primera condicionante es la percepción de las Autoridades sobre la utilidad y necesidad de la función.

Su opinión compartida sugiere que para desarrollar el enfoque moderno de auditoría interna primero debe existir la percepción favorable de las Autoridades y posteriormente debiera lograrse el reconocimiento que es proporcionado por la confianza de los auditados y también el respaldo formal que se logra a través de los estatutos.

Por otra parte, en las universidades públicas de México el colectivo de Autoridades estima que la principal condicionante es la confianza que los auditados tengan en la función, pero el colectivo de Titulares considera que es el apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno.

Es decir, las Autoridades mexicanas proponen que la función logre primero la aprobación de los auditados, el fortalecimiento profesional y, posteriormente, el respaldo legal en los estatutos.

Pero el colectivo Titulares de las universidades mexicanas considera prioritaria su formación y desarrollo profesional, el otorgamiento de la suficiente jerarquía dentro de la organización y el respaldo legal. En su opinión, con estas condicionantes superadas, podría después lograrse que las Autoridades perciban la necesidad y utilidad de la función.

Nuestra posición al respecto, que deriva en nuestra recomendación final, es que tanto el colectivo Autoridades como el de Titulares deben conocer correctamente la nueva concepción de la función de auditoría interna bajo su enfoque moderno. Sin esta base conceptual no creemos posible que se tengan elementos para su correcta instrumentación y desarrollo.

El siguiente paso sería que los colectivos acepten que la función puede contribuir efectivamente a mejorar la consecución de los objetivos institucionales.

Añadimos que el colectivo Autoridades debe desempeñarse como impulsor y facilitador de la formación del personal, del respaldo legal y de la jerarquía que le corresponde a la función y que el colectivo de Titulares debe hacer la tarea que a todas luces está pendiente: complementar o redefinir su perfil profesional y el de sus colaboradores e incursionar en las funciones de la nueva concepción de la auditoría interna, a partir de su cabal comprensión.

En resumen, el colectivo de Autoridades debe definir con claridad su posición de convencimiento sobre la bondad de la función, y el colectivo de Titulares debe asumir los retos hacia una nueva manera de realizar la auditoría interna en las universidades públicas.

A todo lo anterior queremos añadir nuestro llamamiento para que los órganos colegiados de las universidades públicas, especialmente el Consejo Social en España o el órgano colegiado con las atribuciones que hemos mencionado para México, se incorporen con empeño a este esfuerzo institucional, en el que su mayor protagonismo es determinante.

**LIMITACIONES Y
FUTURAS LÍNEAS
DE INVESTIGACIÓN**

LIMITACIONES

La correcta interpretación y utilización de los resultados obtenidos deben reconocer las limitaciones que esta investigación presenta.

Nuestro trabajo empírico es un primer impulso de investigación en el sector público universitario como parte del esfuerzo de conocer la situación en la que actualmente se encuentra el ejercicio de la auditoría interna y como la perciben los principales colectivos implicados.

De este modo, nuestra investigación ha pretendido incluir a los principales actores representados por las autoridades directamente involucradas y por los responsables directos de la función; en este sentido, nuestro trabajo presenta la limitante que tienen prácticamente todos los estudios empíricos basados en el cuestionario, en razón de que las respuestas que se reciben incorporan naturalmente la percepción y juicios de valor de los encuestados.

La otra limitación que debe tenerse en cuenta surge de los escasos recursos existentes para la realización de trabajos empíricos que, como el nuestro, pretenden medir el cumplimiento de los atributos de la auditoría interna, tanto en el sector público como en el de la educación superior.

El método de análisis que utilizamos ha tenido el propósito de fortalecer y de superar un tratamiento exclusivamente descriptivo, por lo que nuestro esquema metodológico de identificación de atributos básicos de la auditoría interna en su enfoque moderno y su posterior valoración de cumplimiento, incursiona en el cálculo de sus niveles de atención con base en el modelo conceptual que elegimos.

Para la definición de nuestras premisas e indicadores nos vimos en la necesidad de incorporar juicios de valor y algunas apreciaciones lógicas, pero subjetivas, especialmente en lo relativo a su asociación con los distintos elementos del enfoque moderno.

Los rangos que establecimos para los términos de cumplimiento han incorporado nuestra propia interpretación sobre la flexibilidad o rigidez que debe existir en los contextos universitarios que investigamos, por lo que esta cuestión pudo haber sido resuelta con interpretaciones diferentes; posiblemente con resultados similares, pero difícilmente coincidentes.

Por esa razón hemos señalado que el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna debe ser asumido, fundamentalmente, como un modelo de referencia ideal que debe marcar el rumbo hacia la excelencia del ejercicio de esta disciplina en el ámbito universitario.

FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Los sistemas universitarios se insertan en esquemas jurídicos y culturales que imprimen una especial particularidad a sus sistemas de gestión.

Aunado a ello, la auditoría interna universitaria, como función que se asume voluntariamente para tener un relevante papel en el gobierno de las organizaciones, se enfrenta a grandes oportunidades en este entorno.

Derivado del estudio efectuado identificamos nuevas líneas de investigación.

Universidades públicas y privadas

Proponemos realizar el estudio sobre la situación actual de la auditoría interna desde una perspectiva de comparación entre las universidades públicas y las universidades privadas.

Con el atributo compartido que tienen de ser un servicio de beneficio social debidamente reglamentado, los distintos tipos de gestión podrían aportar información comparativa importante sobre sus resultados e impacto, a la luz de la naturaleza de la función de auditoría interna.

Auditoría interna universitaria y fiscalización

Las disposiciones legales relacionadas con la rendición de cuentas a las que están sometidas las universidades públicas propician la estrecha relación de las Unidades responsables de la auditoría interna con los órganos superiores de fiscalización u órganos de control externo.

El afán por estar cada vez más en las mejores condiciones para contribuir a que la universidad satisfaga adecuadamente los requerimientos de la fiscalización pudiera estar obligando a que la función de auditoría interna tenga un giro de especialización hacia las tareas de control, finanzas y cumplimiento de la legalidad, en la misma línea que caracteriza a la fiscalización, pero en detrimento de la función integral que corresponde a la auditoría interna.

Esta línea de investigación buscar entender y explicar las acciones de colaboración existentes en este proceso para precisar el rol adecuado que corresponde a la auditoría interna en esta relación y evitar su posible subordinación conceptual y operativa.

Eficacia y eficiencia de la auditoría interna

Para ambos grupos de universidades, españolas y mexicanas, la evaluación de los resultados e impacto de las áreas de auditoría interna es un asunto pendiente que puede afrontarse mirando detalladamente sus respectivos informes de auditoría.

En esta línea de estudios, pero en el espacio cultural hispanoamericano, podría replicarse el estudio sobre los factores que influyen en la efectividad de los servicios de auditoría interna en el sector público, y específicamente en las universidades (Mihret y Wondim, 2007).

Se podría cuestionar, de manera similar al antecedente, cómo determinados factores (la calidad de la auditoría interna, el apoyo que se recibe de la gestión, la estructura organizativa, los atributos del auditado, etc.) influyen en la eficacia de la auditoría interna.

Las conclusiones de este estudio darían paso a una mejor valoración de la eficacia y efectividad con que operan las áreas responsables de la función.

Órganos colegiados y auditoría interna

Identificamos que en las universidades españolas y mexicanas los órganos colegiados, específicamente los Consejos Sociales y los Comités de auditoría, deberían considerar a la auditoría interna en su agenda de prioridades.

Para las primeras, puede realizarse una investigación específica que conduzca a estimular la participación más efectiva de los Consejos Sociales que ya existen en las universidades, partiendo del conocimiento de los condicionantes legales, técnicos, administrativos o de otra índole, que inhiben el mayor involucramiento de estos órganos en las actividades de la auditoría interna.

Para las universidades mexicanas, se trataría de conocer cuáles son los requerimientos legales y técnicos para la conformación generalizada de los Consejos Sociales en las universidades públicas, de tal forma que desde su creación asuman atribuciones que no se limiten al papel consultivo.

Adicionalmente podría plantearse la identificación de los factores que limitan o estimulan la instrumentación y el desarrollo de los Comités de auditoría en las universidades públicas.

Compendio de experiencias

Una investigación de apoyo al fortalecimiento de la auditoría interna sería la realización de un estudio que reúna, en forma selectiva, experiencias universitarias recientes y positivas sobre la instrumentación y el desarrollo de la auditoría interna. Se expondrían casos de éxito con formato similar al realizado para las universidades anglosajonas por Holmes y Brown (2000) explicando la metodología utilizada, así como los alcances y la operatividad de la función en cada universidad seleccionada.

Nota adicional sobre actores implicados

Como nota adicional a ser considerada en cualquier línea de investigación, hacemos patente la importancia de incorporar la opinión de otros órganos colegiados de gobierno; del colectivo de académicos, y también de la importancia de obtener el punto de vista de los estudiantes y egresados.

Los futuros estudios también deben tener en cuenta a los jefes o directivos de las áreas críticas de la gestión que son atendidas por la unidad de auditoría interna.

En el ámbito externo, deberá incorporarse la información y opinión de autoridades públicas con injerencia directa en la gestión universitaria, y de los profesionales autónomos que se encuentran vinculados a la institución, como proveedores o como usuarios de sus servicios.

Una vertiente que debe potenciarse es la evaluación cualitativa y los estudios de caso, con el apoyo de la información documental *in situ* y de entrevistas personales.

BIBLIOGRAFÍA

- ABBOTT, A. (1988): *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labor*. University of Chicago Press.
- ABDOLMOHAMMADI, M. (2009): Factors Associated with the Use of and Compliance with the IIA Standards: A Study of Anglo-culture CAEs. *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No.1, pp. 27-42.
- ABELLA RUBIO, R. (2006): COSO II y la gestión integral de riesgos del negocio. *Estrategia Financiera*, Año XXII, No. 225, pp. 20-24.
- ABLAN, B. N.; VERA, D. R. (2006): Diseño de un proceso de control para la contabilización de las obras de dominio público. *Actualidad Contable*, Vol.9, No.12, pp.5-15.
- ABU-MUSA, A. (2008): Information technology and its implications for internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 5, pp. 438-466.
- AHLAWAT, S. S.; LOWE, D. J. (2004): An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing. *Auditing*, Vol. 23, No. 2, pp.149-160.
- AHMAD, Z.; TAYLOR, D. (2009): Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 9, pp. 899-925.
- AIBAR GUZMÁN, B. (1997): *Una aproximación contextual al diseño de un sistema general de información de gestión: estudio empírico de la gran empresa gallega*. Tesis doctoral. Universidad de Santiago de Compostela. España.
- _____ (2009): Ponencia. Programa de doctorado en Metodologías y Líneas de Investigación en Contabilidad y Auditoría. México.
- ALCÁNTARA, S. A. (2009): *La autonomía universitaria en las universidades públicas mexicanas: las vicisitudes de un concepto y una práctica institucional*. Artículos académicos. Seminario de Educación Superior. UNAM. México. Disponible en www.ses.unam.mx/integrantes/uploadfile/aalcantara/Armando2009_Autonomia.pdf
- ALEDO MARTÍNEZ, J. (2010): Control interno sobre la información financiera en las entidades cotizadas. *Técnica Contable*. Vol. 62, No. 729, pp. 73-76.
- ALIÓ SANJUAN, S.; FERRER PASTOR, C.; RODRÍGUEZ MENÉNDEZ, M. C. (2010): El Código de Ética de IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría. La Ley, por fin se hace realidad), *Partida Doble*, No. 224, pp. 80-92.
- ALLEGRI, M.; DONZA, G. (2003): Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey, *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 191-208.
- _____; _____; PAAPE, L.; MELVILLE, R.; SARENS, G. (2006): The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 8, p. 845.
- ALMELA DÍEZ, B. (1987): *Análisis metodológico del control y auditoría internos de la empresa*. Tesis doctoral. Universidad de Alicante. España.
- AL-MUDHAKI, J.; JOSHI, P. L. (2004): The Role and Functions of Audit Committees in the Indian Corporate Governance: Empirical Findings. *International Journal of Auditing*, Vol. 8, No. 1, pp. 33-47.

ALONSO ALMEIDA, M. M. (2008): El Gobierno Corporativo de la Empresa. Un enfoque de confianza para los accionistas. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Madrid. España.

ALONSO BENITO, L. E.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C. J.; NYSSSEN, J. M. (2009): El debate sobre las competencias: Una investigación cualitativa en torno a la educación superior y el mercado de trabajo en España. ANECA. Madrid. España.

AL-TWAIJRY, A. A. M.; BRIERLEY, J. A.; GWILLIAM, D. R. (2004): An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 7, pp. 929- 944.

ÁLVAREZ ARCE, J. L.; CALDERÓN CUADRADO, R.; RODRÍGUEZ TEJEDO, I. (2011): Liderazgo ético y regulación en un escenario empresarial global. *Contabilidad y Negocios*. Disponible en <http://revistas.concytec.gob.pe/pdf/cyn/v6n11/a06v6n11.pdf>

ÁLVAREZ PINILLA, A. (Coordinador) (2004): La medición de la eficiencia y la productividad. Pirámide Ediciones, Madrid. España.

ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, C; BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS, J.; CARRASCO FENECH, F. (2005): Diseño e implantación del sistema contable y de control en el proyecto de las nuevas poblaciones de Andalucía y Sierra Morena (1767 - 1772). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 34, No. 126, pp. 709-730.

ANANDARAJAN, A.; KLEINMAN, G. (2000): Decision-making differences between big six and non-big six auditing firms: the implications for the internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, No. 6, pp. 295-305.

ANDERSON, D.; FRANCIS, J. R.; STOKES, D. J. (1993): Auditing, directorships and the demand for monitoring. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 12, pp. 35-75.

ANDERSON, D.; JOHNSON, R. (1998): University autonomy in twenty countries. Technical report. Canberra, Australia: Department of Employment, Education, Training and Youth Affairs. Centre for Continuing Education. The Australian National University. Disponible en www.voced.edu.au/content/ngv35157

ANDRÉ FERNÁNDEZ, R. (2008): La influencia del entorno social en el sistema contable. La imposibilidad de trasladar el modelo contable privado al público. Tesis doctoral. Universidad de Vigo. España.

ANUIES (2000): La educación superior en el siglo XXI: Líneas estratégicas de desarrollo: una propuesta de la ANUIES. México. Disponible en www.anui.es.mx/servicios/d_estrategicos/documentos_estrategicos/21/index.html

_____ (2001): Noticias de la ANUIES: Comisión especial del CUPIA trabaja con la Cámara de Diputados sobre los procedimientos para el ejercicio de rendición de cuentas en las IES públicas. *Confluencia* 96. Febrero, 2001. México. Disponible en www.anui.es.mx/servicios/p_anui.es/publicaciones/confluencia/96/3.htm#1

ARAGÓN LÓPEZ, J. R. (2010): La gestión de riesgos financieros en la empresa no financiera. *Técnica Contable*. Vol. 62, No. 728, pp. 46-59.

ARAGONÉS GONZÁLEZ, J.R.; BLANCO, C. (2004): Crisis financieras y gestión del riesgo. *Universia Business Review*. No.4. pp. 78-87.

ARAUJO, ENSUCHO, J. A. (2000): Educación superior y contaduría pública. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 2, pp. 171-194.

ARCENEGUI RODRIGO, J. A. (2003): El moderno papel de la auditoría interna en el marco del gobierno corporativo, estudio de las recomendaciones del Comité de Basilea al caso de las entidades financieras. Tesis doctoral. Universidad de Córdoba. España.

_____ (2007): La función de la auditoría interna en las cajas de ahorros españolas. *Revista de Contabilidad*, Vol. 10, No. 1, pp. 35-74.

_____; MOLINA SÁNCHEZ, H. (2004): La auditoría interna y el riesgo operativo: estudio en las cajas de ahorros. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, No. 69, pp. 33-37.

ARCHAMBEAULT, D. S.; DEZOORT, F. T.; HOLT, T. P. (2008): The Need for an Internal Auditor Report to external Stakeholders to Improve Governance Transparency. *Accounting Horizons*, Vol. 22, No. 4, pp. 375-388.

_____; _____ (2001): Auditor Opinion Shopping and the Audit Committee: An Analysis of Suspicious Auditor Switches, *International Journal of Auditing*, Vol. 5, No. 1, pp. 33-52.

ARCHEL DOMENCH, P. (2007): Discurso contable, ideología e informes anuales: un enfoque interpretativo. *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquía, Colombia. No. 51, pp. 41-64.

ARENA, M.; ARNABOLDI, M.; AZZONE, G. (2006): Internal audit in Italian organizations: A multiple case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 3, pp. 275-292.

_____; AZZONE, G. (2007): Internal Audit Departments: Adoption and Characteristics in Italian Companies. *International Journal of Auditing*, Vol. 11, No. 2. pp. 91-114.

_____; _____ (2009): Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 1, pp. 43-60.

_____; JEPPESEN, K. K. (2010): The Jurisdiction of Internal Auditing and the Quest for professionalization: The Danish Case. *International Journal of Auditing*. Vol. 14, No. 2, pp. 111-129.

ARIAS ECHEVERRÍA, A. (2004): Qué demandan las empresas del director financiero. *Estrategia Financiera*, No. 212, pp. 26-29.

ARIAS RODRÍGUEZ, A. (2000): Auditoría Interna del Sector Público: Las Diez Mejores Prácticas Internacionales. *Partida Doble*, No. 111, pp. 44-112.

ARIAS RODRÍGUEZ, A.; GARCÍA LUIS, F. J. (2001): Implantación de la Auditoría Interna en la Universidad de Salamanca. IV Encuentro de Auditores Internos e Interventores de Universidades. IIA, España.

ARMOUR, M. (2000): Internal control: Governance framework and business risk assessment at Reed Elsevier. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, No.1, pp. 75-81.

ASARE, S. K.; COHEN, J.; TROMPETER, G. (2005): The effect of non-audit services on client risk, acceptance and staffing decisions. *Journal of Accounting an Public Policy*, No. 24, pp. 489-520.

_____; DAVIDSON, R. A.; GRAMLING. A. A. (2008): Internal auditors' evaluation of fraud factors in planning an audit. *International Journal of Auditing*, Vol. 12, No. 3, pp. 181-203.

ASF (2005): Memoria del Foro Internacional sobre la Fiscalización Superior en México y el Mundo 2005. Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación. Cámara de Diputados. México. Disponible en www3.diputados.gob.mx/camara/content/download/287339/919920/file/memoria_foro05.pdf

ASHTON, R. (2010): Quality, Timing, and Luck: Looking Back at Ashton (1974). Auditing, Vol. 29, No.1, pp. 3-13.

AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (2012): Informe de Fiscalización de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Ejercicios 2008-2009. España. Disponible en www.acuentascanarias.org/redinterna/EXPEDIENTESFISC/PA2010/0510/Informe.pdf

AUDITORÍA INTERNA (2003): Relaciones entre el Comité de Auditoría y la auditoría interna: reflexiones del Informe Smith (Reino Unido, enero de 2003). Auditoría interna, Año 19, No. 66, pp. 31-32.

AUDITORÍA PÚBLICA (2006): Conclusiones del II Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público. Auditoría Pública, No. 39, pp.13-16.

_____ (2011): Fiscalización de la Gestión Educativa y de Universidades. Ponencia. Grupo 2. IX Encuentros Técnicos de Instituciones de Control Externo. Pamplona, España. Auditoría Pública No. 56, pp. 8-23.

AURRECOECHEA GUTIÉRREZ, M. (Coord.) (2004): Control Interno en Universidades Públicas, I Jornadas. Ponencias. Universidad Pública de Navarra. España.

AZAD, A. N. (1988): Perceptions of College and University Auditors Concerning the Importance of Select Factors Associated with Operational Auditing. Doctoral dissertation, University of North Texas, UMI Dissertations Services.

_____ (1992): Factors associated with effective operational auditing at colleges. Internal Auditing, Vol. 7 No. 4, pp. 57-62.

_____ (1994): Operational Auditing in US Colleges and Universities. Managerial Auditing Journal, Vol. 9, No. 2, pp.12-19.

BAILEY, A.D.; GRAMLING, A. A.; RAMAMOORTI, S. (2003): Research Opportunities in Internal Auditing. Altamonte Springs, FL. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

BAKER, N. (2007): El Auditor Interno del Mañana. CBOK, Informe Especial. Internal Auditor, IIA. Disponible en [www.theiia.org/chapters-institutes/language-resources /internal-auditor-spanish/](http://www.theiia.org/chapters-institutes/language-resources/internal-auditor-spanish/)

BANK OF INTERNATIONAL SETTLEMENTS (2010): Basel II: Revised international capital framework. Disponible en www.bis.org/publ/bcbsca.htm

BAPST, P. A; SOLÍS, J. L. (2005): El Mapa de Riesgos, punto de partida de la gestión global de riesgos empresariales. Estrategia Financiera, No. 217, pp.38-45.

BARQUERO M. (2008): El control interno en trabajos de fiscalización. Auditoría Pública No. 47, pp. 47- 56. Disponible en www.auditoriapublica.com/hemeroteca/200904_47_47.pdf

BARRIO TATO, L. (1996): El papel de la auditoría interna en la evaluación y el control de la universidad. Auditoría interna, No, 47, pp. 6-10. Disponible en www.uca.es/area/auditoria/articulos-publicados/el_papel_de_la_auditoria_internaen_la_evaluacion_y_el_control_de_la_universidad_1.pdf

_____ (1998): Auditoría interna en universidades: Situación actual y perspectivas de futuro de la función de auditoría interna en la universidad española. Instituto de Auditores Internos de España (IIA-IAI). España.

BASANTA DÍAZ, C. (2004): Ley de Transparencia. Partida Doble, No. 160, pp. 28-37.

BASTANTE JIMÉNEZ, V. (2000): La gestión del control interno en general y la optimización de la gestión económico-financiera en la industria en particular. Técnica Contable. Vol. 52, No. 613, pp. 17-30.

BEASLEY, M, S.; CARCELLO, J. V.; HERMANSON, D. P.; LAPIDES, P. D. (2000): Fraudulent financial reporting: considerations of industry traits and corporate governance mechanisms. Accounting Horizons, December, pp. 441-454.

BEDARD, J. C.; JOHNSTONE, K. M. (2004): Efectos de los riesgos de manipulación de beneficios y gobierno corporativo en la auditoría. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 19, pp. 8-52.

_____; HOITASH, R.; HOITASH, U. (2009): Evidence from the United States on the Effect of Auditor Involvement in Assessing Internal Control over Financial Reporting. International Journal of Auditing, Vol. 13, No. 2, pp. 105-125.

_____; JOHNSTONE, K. (2010): Audit Partner Tenure and Audit Planning and Pricing. Auditing, Vol. 29, No. 2, pp. 45-70.

BECK, T.; DEMIRGÜÇ-KUNT, A. (2009): Financial Institutions and Markets across Countries and over Time –Data and Analysis. World Bank Search. Disponible en: http://siteresources.worldbank.org/INTRES/Resources/469232-1107449512766/Financial_Institutions_and_Markets_across_Countries.pdf

BELLOSTAS PÉREZ, A. J.; BRUSCA ALIJARDE, I.; MONEVA ABADÍA, J. M. (2007): Utilidad de la información financiera para la gestión de las entidades privadas no lucrativas. Revista de Contabilidad. Vol. 9. No. 18, pp. 87-109.

BERBIA, P. (2008): Evaluación eficaz del sistema de control interno. IIARF.

BERRY, A.J.; GRAY, I. (2000): Some Things in Moderation: A Case Study of Internal Audit, International Journal of Auditing, Vol. 4, No. 1, pp. 51-69.

BETHEA, P. (1992): A Descriptive Exploratory Examination of the Role and Responsibilities of Internal Auditors in Higher Education. Doctoral dissertation. North Carolina State University, Dissertation Abstracts International, Vol. 53-11, Sec. A, p. 3978.

BHATTI, M. I.; AWAN, H. M. (2004): The Role of Quality Auditing in the Continuous Improvement of Quality: Lessons from Pakistani Experience. International Journal of Auditing, Vol. 8, No. 1, pp. 21-32.

BIEDMA LÓPEZ, E.; RUIZ BARBADILLO, E.; GÓMEZ AGUILAR, N. (2011) ¿Cómo actúan las empresas frente a la dependencia económica del auditor?: el papel del comité de auditoría. Revista de Contabilidad, Vol. 14, No. 1, pp. 87-119.

BIERSTAKER, J. L.; WRIGHT, A. (2004): Does the Adoption of a Business Risk Audit Approach Change Internal Control Documentation and Testing Practices? International Journal of Auditing, Vol. 8, No. 1, pp. 67-78.

_____ ; HUNTON, J.; THIBODEAU, J. (2009): Do Client-Prepared Internal Control Documentation and Business Process Flowcharts Help or Hinder an Auditor's Ability to Identify Missing Controls? *Auditing*, Vol. 28, No. 1, pp. 79-94.

BIS (2004): Convergencia internacional de Normas y Medición de capital - Marco revisado. Publicación del Comité de Basilea No. 107. Disponible en www.bis.org/publ/bcbs107esp.htm

_____ (2010): Principles for enhancing corporate governance. Basel Committee on Banking Supervision. Disponible en www.bis.org/publ/bcbs176.pdf

_____ (2012): The internal audit functions in banks. Basel Committee on Banking Supervision. Disponible en www.bis.org/publ/bcbs223.pdf

BLANCO DOPICO, M. I. (2002): La información contable para la gestión: Una panorámica de las líneas actuales de investigación. Ponencia. X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Santiago de Compostela, España.

_____ ; HERNÁNDEZ MADRIGAL, M.; AIBAR GUZMÁN, B. (2009): El buen gobierno corporativo y los requerimientos informativos sobre los sistemas de control interno y riesgos: análisis de la regulación española y portuguesa en relación a otros referentes. *Revista de Estudios Politécnicos*. Vol. 7, No.12, pp.75-97.

BLANCO ROSA, J. (2008): Claves para la implantación de Sistemas de Control Interno. *Estrategia Financiera*, Año 23, Vol. 249, pp. 62-69.

BLOKDIJK, J. H. (2004): Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient? *International Journal of Auditing*, Vol. 8, No. 2, pp. 185-194.

BONSÓN PONTE, E.; CORTIJO GALLEGU, V.; ESCOBAR RODRÍGUEZ, T. (2003): La demanda de información financiera empresarial en Internet. *Partida Doble*, No. 144, pp. 40-55.

_____ ; MARTÍN ZAMORA, M. P.; ESCOBAR RODRÍGUEZ, T. (2000): La mejora del sistema de información contable mediante la integración de las tecnologías emergentes. *Revista de Contabilidad*. Vol. 3, No. 6, pp. 21-48.

BORRAJO DOMÍNGUEZ M. (2002): La auditoría externa e interna. *Partida Doble*, No.134, pp. 50-59.

BOSCH FERRÉ, F.; LARRAINZAR GONZÁLEZ, J. M. (1999): De la fiscalización previa al control financiero. *Auditoría Pública* No. 19, pp. 33-40.

BOȚA-AVRAM, C.; POP, A.; BOȚA-AVRAM, F. (2009): The future perspectives of the internal audit function. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 11, No. 1, pp. 201-209. Romania.

BOTE ÁLVAREZ-CARRASCO, V. (2007): *Transparencia Pública*, LID, Editorial Empresarial, Madrid. España.

BRANDON, D. M. (2010): External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors. *Auditing*, Vol. 29, No. 2, pp. 159-173.

BRICALL, J. M. (2000): Informe Universidad 2000. Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas (CRUE). Disponible en www.oei.es/oeivirt/bricall.htm

BRIERLEY, J. A.; EL-NAFABI, H.M.; GWILLIAM, D. R. (2001): The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector. *International Journal of Auditing*, Vol. 5, No. 1, pp. 73-87.

BRINK, V.; WITT, H. (1994): Auditoría interna moderna, 4a. Editorial. ECASA, México.

BRODY, R. G.; LOWE, D. J. (2000): The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity. *International Journal of Auditing*, Vol. 4, No. 2, pp. 169-176.

BRONSON, S. N.; CARCELLO, J. V.; RAGHUNANDAN, K. (2006): Firm Characteristics and Voluntary Management Reports on Internal Control. *Auditing*, Vol. 25, No. 2, pp. 25-39.

BRUSCA ALIJARDE, M. I. (2009): Información contable y auditoría del sector público. Ponencia. Programa de doctorado en Metodologías y Líneas de Investigación en Contabilidad y Auditoría. México.

_____; TORRES PRADA, L. (1995): Auditoría y fiscalización de las sociedades estatales por los órganos de control interno en España e Iberoamérica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 25, No. 84, pp. 749-772.

BURNABY, P. A.; ABDOLMOHAMMADI, M.; HASS, S.; SARENS, G.; ALLEGRINI, M. (2009): Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 9, pp. 835-860.

_____; HASS, S. (2009): A summary of the global Common Body of Knowledge 2006 (CBOK) study in internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 9, pp. 813-834.

CABA PÉREZ, M. C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M. (2009): Governmental Financial Transparency in MERCOSUR Member Countries. *International Review of Administrative Sciences*. Vol.75, No.1, pp. 169-181.

CABEZA, M. A.; CABRITA S. E. N. (2006): El análisis de riesgo cuantitativo como una poderosa herramienta para la planificación estratégica de procesos. *Actualidad Contable*, Vol. 9, No. 12, pp.27-35.

CABOS ORTIZ DE ZÁRATE, F. (2001): La gestión de riesgos: Un enfoque práctico. *Partida Doble*, No. 124, pp. 64-77.

CALDANA, D.; CORREA, R.; PONCE, H. (2007): Competencias de los auditores gubernamentales chilenos para la obtención de evidencia electrónica de auditoría. *Contaduría y Administración*, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), No. 223. pp. 9-31.

CALLAO GASTÓN, S.; GASCA GALÁN, M. M.; JARNE JARNE, J. I. (2007): Gobierno corporativo y deficiencias de la información contable. *Revista de Contabilidad*. Vol. 10, No. 1, pp. 133-156.

_____; _____; _____ (2008): Consecuencias de las deficiencias de la información contable en los precios de las acciones. *Revista Contaduría. U. de Antioquía*, Colombia. No. 53. pp. 53-79.

CÁMARA DE COMPTOS NAVARRA (2012); Análisis de la gestión de la Universidad Pública de Navarra 2009-2010. Navarra, España. Disponible en <http://camaradecomptos.navarra.es/informes/anlisis-de-la-gestin-de-la-universidad-publica-de-navarra.html>

CÁMARA, R. (2010): Una nueva ley que consolida el valor del auditor. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría. La Ley, por fin se hace realidad), *Partida Doble*, No. 224, pp. 56-58.

CAMPOS-ARANA, C. I.; FERNÁNDEZ-LAVIADA, A.; MARTÍNEZ-GARCÍA, F. J. (2012): Una aproximación al sistema de control interno en las universidades públicas de México. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 52, pp. 11-48.

CAMPOS LUCENA, M. S. (2004): El control de las Arcas Municipales a través de la Rendición de Cuentas: la transformación del proceso del antiguo al nuevo régimen y la consolidación del modelo liberal: 1745-1914. Tesis doctoral. Universidad de Sevilla. España.

CAÑIBANO CALVO, L. (2000): El medio ambiente en la contabilidad de las empresas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 2, pp. 81-96.

_____ (2005): La auditoría tras la adopción de las NIC/NIIF. Valor razonable, intangibles, transparencia y buen gobierno. *Partida Doble*, No. 169, pp. 28-53.

_____; ALBERTO, F. (2008): El control institucional de la información financiera: aplicación de un estudio DELPHI. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 37, No. 140, pp. 795-829.

_____; GISBERT, A. (2007): El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España. *Revista Contaduría. U. de Antioquía, Colombia*. No. 51, pp.11-40.

CANO MUÑOZ, A. (2007): La información financiera regulada de las sociedades cotizadas y el control institucional de la CNMV. *Técnica Contable*, Vol. 59, No. 697, pp. 65-70.

CAPLAN, D. H.; JANVRIN, D.; KURTENBACH, J. (2007): Internal Audit Outsourcing: An Analysis of Self-Regulation by the Accounting Profession. *Research in Accounting Regulation*, Vol. 19, pp. 3-34.

_____; KIRSCHENHEITER, M. (2000): Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, No. 3, pp. 387-428.

CARAZO, J. L.; HITOS MURUAIS, J. (2010): Basilea "3": El futuro de la regulación de la industria financiera. *Estrategia Financiera*, AÑO XXV (271). pp. 32-37.

CÁRCABA GARCÍA, A. (2002): Los usuarios de la información contable en la administración local: Un enfoque de agencia. *Revista de Contabilidad*. Vol. 5, No. 10, pp. 19-46.

_____; GARCÍA GARCÍA, J. (2003): La información financiera en internet de las corporaciones locales europeas. *Partida Doble*, No. 144, pp. 56-69.

CARCELLO, J. V. (2005): Discussion of audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing*, Vol. 24, No. 1, pp. 31-40.

_____; HERMANSON, D. R.; RAGHUNANDAN, K. (2005): Factors associated with U.S. public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2, pp. 69-84.

_____; _____; _____ (2005a): Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals'. *International Journal of Auditing*, Vol. 9, No. 2, pp. 117-27.

_____; _____; NEAL, T. L. (2002): Disclosures in audit committee charters and reports. *Accounting Horizons*, Vol. 16 No. 4, pp. 291-304.

- CAREY, P.; SIMNETT, R.; TANEWSKI, G. (2000): Voluntary demand for internal and external auditing by family business. *Auditing*, Vol. 19 (Supplement), pp. 37-51.
- CARHILL K. M.; KINCAID, J. K. (1989). Applying the standards in governmental internal auditing. *Internal Audit*, Vol. 46, No. 5, pp. 50-55.
- CARMONA IBÁÑEZ, P. (2007): Internal control risk influence when planning an audit: an empirical study of the COSO conceptual framework. *Revista de Contabilidad*. Vol. 10, No. 2, pp.11-32.
- CARRANZA CAMPUZANO, I. (2009): La tesorería: contabilidad y control. *Partida Doble*, No. 212, pp. 36-49.
- CARRASCO DÍAZ, D.; LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. (1994): La información contable en el sector público: su enfoque para la administración local. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 24, No. 79, pp. 463-480.
- CARVALHO B.; J. (2000): El Estado de resultados en las normas contables internacionales y colombianas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 2, pp. 41-80.
- CASAL, R. A.; VILORIA, N. (2007): Un breve ensayo sobre el debate entre lo científico y lo técnico en contabilidad. *Actualidad Contable*, Vol.10, No.14, pp. 29-36.
- CASANOVA CARDIEL, H.; DÍAS BARRIGA, A.; LÓPEZ ZÁRATE, R.; MALDONADO, A.; MÉNDEZ ROJAS, J.; MUÑOZ GARCÍA, H.; RODRÍGUEZ GÓMEZ-GUERRA, R.; DE VRIES, W. (1996): Financiamiento, gestión y reforma de la educación superior. Centro de Estudios sobre la Universidad. Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). México.
- CASHELL J. D.; G. R. ALDHIZER. (2002): An examination of internal auditor's emphasis on value-added services and its association with job security, job satisfaction, and other organization factors. Working paper, Miami University.
- CASTANHEIRA, N.; RODRIGUEZ, L. L.; CRAIG, R. (2010): Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 1, pp. 79-98.
- CASTILLO BLASCO, L.; MARTÍNEZ DE PABLOS, M. J.; SERVER, G. (1999): Evaluación de la información contenida en seis sedes Web de las escuelas universitarias y facultades de biblioteconomía y documentación españolas. *Revista española de Documentación Científica*, Vol. 23, No 3, pp. 325-332.
- CASTRILLO LARA, L. A.; CAÑIBANO CALVO, L. (1999): La independencia de los auditores: un nuevo enfoque. *Actualidad Financiera*. Año 4, No. Extraordinario 3, pp. 21-40.
- CASTRO, D.; ION, G. (2011): Dilemas en el gobierno de las universidades españolas: autonomía, estructura, participación y desconcentración. Departamento de Pedagogía Aplicada. Universidad Autónoma de Barcelona, España. *Revista de Educación*, No, 355, pp. 161-183.
- CASTRO, R. M. (2004): Ley Sarbanes - Oxley: un nuevo enfoque de control interno. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 20, pp. 9-38.
- CHALUPOWICZ, D. (2005): La Ley Sarbanes Oxley. Responsabilidad Corporativa. Informe Coso. Auditoría Interna y Externa. Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires. Argentina.
- CHAMBERLAIN, D.; GORDON, G.; PLUNKETT, L. (1993): Improving accountability in colleges and universities. *Internal Auditing*, Spring.

CHAN, K.; FARRELL, B.; LEE, P. (2008): Earnings Management of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing*, Vol. 27, No. 2, pp. 161-179.

CHAPMAN, C. (2003): Bringing ERM into Focus. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO. Resources and Articles. Disponible en www.coso.org/resources.htm

_____; ANDERSON, U. (2002): Implementing the Professional Practices Framework. Altamonte Springs, FL. The Institute of Internal Auditors.

CHARLO MOLONA, M. J. (2003): La información financiera en internet de las corporaciones locales europeas. *Partida Doble*, No. 144, pp. 70-75.

CHAU, G.; LEUNG, P. (2006): The impact of board composition and family ownership on audit committee formation: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, Vol. 15, No. 1-15.

CHAVES DA SILVA, R. A. (2010): Aproximación al estudio de la normalización contable internacional, desde la escuela neopatrimonialista. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*. No. 41, pp. 95-140.

CHRISTOPHER, J.; SARENS, G.; LEUNG, P. (2009): A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, No. 2, pp. 200-220.

CHURCHILL, N. C.; COOPER, W. W. (1965): A field Study of Internal Auditing. *Accounting Review*, Vol. 40, No. 4, pp. 767-781.

CLACHER, I.; HILLIER, D.; LHAOPADCHAN, S. (2009): Negociación de títulos con información confidencial: una revisión de la literatura. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 38, No. 143, pp. 373-398.

COATES, D. J.; MARAIS, M. L.; WEIL, R. L.; ELLIOTT, J. A. (2007): Audit Committee Financial Literacy: A Work in Progress / Discussion. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 22, No. 2, p. 175.

COHEN, J.; MILICI G. L.; KRISHNAMOORTHY, G.; WRIGHT, A. M. (2007): Auditor communications with the audit committee and the board of directors: policy recommendations and opportunities for future research'. *Accounting Horizons*, No. 21 Vol. 2, pp. 165-187.

COHEN, J.; KRISHNAMOORTHY, G.; WRIGHT, A. M. (2002): Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research* (Spring), pp. 111-134.

COLUMBOS (1996): Más allá de la autonomía. Documentos Columbus sobre gestión universitaria. Centro de Documentación e Información Sector de la Educación. UNESCO. Disponible en www.columbus-eb.com/images/admin/mas_autonomia_txt.pdf

COMISIÓN ESPECIAL PARA EL ESTUDIO DE UN CÓDIGO ÉTICO DE LOS CONSEJOS DE ADMINISTRACIÓN DE LAS SOCIEDADES. CEECECAS (1998): El gobierno de las sociedades cotizadas en España. *Papeles de Ética, Economía y Dirección*, No 5, pp.1-15. España.

CNMV (2006): Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas. Comisión Nacional del Mercado de Valores. España. Disponible en www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_unificado_Esp_04.pdf

CONFERENCIA DE MINISTROS EUROPEOS RESPONSABLES DE EDUCACIÓN SUPERIOR (2005): Declaración de Bergen. Disponible en www.eees.es/pdf/Bergen_ES.pdf

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA (2009): Presentación de estados financieros con base en estándares internacionales de contabilidad e información financiera IAS-IFRS. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 38, pp. 67-132.

COOPER, B. J.; CHOW, L.; WEI, T. Y. (2002): The development of auditing standards and the certified public accounting profession in China. Managerial Auditing Journal, Vol. 17, No. 7, pp. 383-389.

_____; LEUNG, P.; WONG, G. (2006): The Asia Pacific literature review on internal auditing. Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No. 8, pp. 822-834.

COOPERS & LYBRAND (1997): Los nuevos conceptos del control interno. Informe COSO. Editorial Díaz de Santos, S.A. España.

CORDERA CAMPOS. R.; SHEINBAUM LERNER, D. (2008): Los retos de la autonomía universitaria en la sociedad del conocimiento. Universidades, Vol. LVIII, No. 38, pp. 83-90. Redalyc. Sistema de Información Científica. México. Disponible en <http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=37312909010>

CORNER, D. (2000): What public Sector Bodies can expect from their Auditors. Secretary The National Audit Office. Public Audit Forum, United Kingdom. pp. 1-37.

CORREDOR ALEJO, J. O. (2010): Marco tributario de referencia para la convergencia hacia normas internacionales de contabilidad: el caso colombiano. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 41, pp. 27-74.

CORTEZ RAMÍREZ, J. (2004): Auditoría a las Cuentas Públicas. IMCP. México.

COSO (1992): Internal Control, Integrated Framework. AICPA, Nueva York.

_____. (2004): Enterprise Risk Management–Integrated Framework 2004. AICPA, Nueva York.

CRAWFORD, M.; STEIN, W. (2002): Auditing Risk Management: Fine in Theory but who can do it in Practice? International Journal of Auditing, Vol. 6, No. 2, pp. 119-131.

CRUE, (2010): La universidad española en cifras, 2010. Disponible en www.crue.org/Publicaciones.

CULLINAN, C.; DU, H.; JIANG, W. (2010): Is Compensating Audit Committee Members with Stock Options Associated with the Likelihood of Internal Control Weaknesses? International Journal of Auditing, Vol. 14, No. 3, pp. 256-273.

CURTIS, C. V. (2009): Brink's modern internal auditing. A common body of knowledge (CBK). John Wiley & Sons Ltd. Seventh edition. Vol. 24, No. 5, p. 46.

CURTIS, M. B.; VIATOR, R. E. (2000): An investigation of multidimensional knowledge structure and computer auditor performance. Auditing, Vol. 19, No. 2, pp. 83-103.

DA COSTA MARQUES, M. C.; MARQUES DE ALMEIDA, J. J. (2001): La contabilidad pública en Portugal: de la legalidad a la eficiencia y la eficacia. Auditoría Pública, No. 25, pp. 83-93.

_____; _____ (2004): Intensificar el papel de la auditoría en el sector público; una oportunidad para reforzar la eficiencia de las organizaciones. *Auditoría Pública*, No. 32, pp. 31-43.

DE LA FUENTE, L.; DE LA VEGA, G. (2003): La gestión de riesgos en empresas no financieras. *Partida Doble*, No. 150, pp. 54-60.

DE LA PEÑA GUTIÉRREZ, A. (2004): Efectos de la regulación financiera: El caso de la auditoría. *Partida Doble*, No. 153, pp. 84-97.

DE LAS HERAS CRISTÓBAL, E. (2009): El estudio de los sistemas de *enforcement* en la Unión Europea a través de tres trabajos de investigación. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Madrid. España.

DE LOS SANTOS, FRAGA; J. (2002): Normativa de la Contaduría Pública. The Third Meeting of the Latin American Corporate Governance Roundtable. Organization for Economic Co-operation and Development (OCDE) in co-operation with the World Bank Group. Bolsa Mexicana de Valores, México, Session 7. Disponible en www.oecd.org/corporate/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/2085708.pdf

DE MOYA ANEGÓN, F. (Director) (2008): Indicadores Bibliométricos de la Actividad Científica Española 2002-2006. Grupo de Investigación SCImago. Universidad de Granada. Madrid: Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.

DE NOBREGA, F. (2009): Ética y tendencias de la disciplina contable. *Actualidad Contable*. Vol.12, No.19, pp.19-27.

DE PRADA LORENZO, M.J. (2001): La auditoría interna orientada a los procesos. *Partida Doble*, No. 124, pp. 78-85.

DEL CAMINO GUTIÉRREZ, M. (2006): Estudio sobre la eficacia de los comités de auditoría en las sociedades cotizadas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 35, No. 132, pp. 885-912.

DELOITTE (2010): Gobierno Corporativo. Disponible en www.deloitte.com/view/es_MX/mx/servicios/auditoria/gobierno-corporativo/index.htm

DÉNIZ MAYOR, J. J. (2001): El sistema informativo contable y los flujos de intercambio entre el medio natural y las unidades económicas. Tesis doctoral. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. España.

_____ (2007): La regulación de la información contable medioambiental en España. *Contaduría y Administración*, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), No. 221. pp.163-192.

DESAI, N. K.; GERARD, G. J.; TRIPATHY, A. (2011): Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No.1, pp. 149-171.

DEUMES, R.; KNECHEL, W. (2008): Economic Incentives for Voluntary Reporting on Internal Risk Management and Control Systems. *Auditing*, Vol. 27, No. 1, pp. 35-66.

DEWING, I. P.; WILLIAMS, B. C. (1995): The role of audit committees in UK universities. Research paper. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 10, No. 6, pp.10-16.

OJEC (2002): Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales. Diario Oficial de las Comunidades Europeas. Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>

DEZOORT, F. T.; HOUSTON, R. W.; REISCH, J. T. (2000): Compensation for internal auditors. *Internal Auditor*, Vol. 57, No. 3, pp. 43-46.

_____; _____; PETERS, M. F. (2001): The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 18, No. 2, pp. 257-281.

DÍAZ ECHEGARAY, J. L. (2004): El derecho de información. *Partida Doble*, No. 160, pp. 22-27.

DÍAZ, MORALES, J. (2005): La Ley Sarbanes-Oxley y la auditoría. *Partida Doble*, No. 169, pp. 104-109.

DICKINS, D.; O'REILLY, D. (2009): The qualifications and independence of internal auditors. *Internal Auditing*, Vol. 24, No. 3, pp. 14-21.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. (1983): The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2, pp. 147-160.

DITTENHOFER, M. (2001): Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 8, pp. 443-450.

DOLADO, J. J.; GARCÍA ROMERO, A.; ZAMARRO, G. (2003): Publishing performance in economics: Spanish rankings (1990-1999). *Spanish Economic Review*, No. 5, pp. 85-100.

DORTA VELÁZQUEZ, J. A. (2001), Un modelo integral de control interno en el contexto de la universidad pública española. Tesis doctoral. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. España.

_____ (2005): Teorías organizativas y los sistemas de control interno. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 21, pp. 9-58.

DRUCKER, M. (1975): The importance of internal auditing for higher educational administration. *The Internal Auditor*, Vol. 32 No. 4, pp. 57-63.

DUARTE ATOCHE, M. T.; MORENO CAMPOS, I. (2006): La divulgación de la información económico-financiera en las páginas Web de las compañías cotizadas: El camino a seguir. *Partida Doble*, No. 175, pp. 76-92.

DURAND VAQUERIZO, E. (2003): La información a terceros sobre control interno. *Auditoría Interna*, Año 19, No. 65, pp. 33-35.

_____ (2004): El diseño de un modelo integrado de información sobre control interno. *Universia Business Review*. No. 4, pp. 88-101.

DURÉNDEZ GÓMEZ-GUILLAMÓN, A. (2001): La auditoría de cuentas en España: un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría. Tesis doctoral. Universidad de Murcia. España.

_____ (2006): Comprensión y relevancia del informe de auditoría: un análisis empírico realizado con auditores, empresas y usuarios. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 35, No. 128, pp. 31-56.

_____; JAVIER SÁNCHEZ VIDAL, J. (2008): La influencia del informe de auditoría en la obtención de financiación bancaria. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 37, No.138, pp. 255-278.

DURLACHER, D. (2010): El futuro de la auditoría interna. Atributos clave para una función de Auditoría Interna de alto desempeño. PriceWaterhouse Coopers. PwC. Jornadas rioplatenses. 13ª Encuesta Mundial realizada a CEOs, PwC. Disponible en www.iauai.org.uy/iauai/documentos/noticias/ElfuturodeLaAuditor%C3%ADaInterna.pdf

ERIKSEN, S.; URRUTIA DE HOYOS, I. (2007): Los efectos de la Ley Sarbanes-Oxley. Del COSO IC al COSO ERM (I). *Estrategia Financiera*, Año 23, No. 245, pp. 34-41.

_____ (2008): Los efectos de la ley Sarbanes-Oxley. Del COSO IC al COSO ERM (II). *Estrategia Financiera*, Año 23, No.246, pp. 42-48.

ESCOBAR PÉREZ, B.; LOBO GALLARDO, A. (2001): Tendencias metodológicas en la investigación en contabilidad de gestión. *Revista de Contabilidad*. Vol. 4, No. 8, pp. 17-34.

_____ (2003): Resumen de Marco integrador para el estudio de los sistemas de control. *Alta Dirección*, Año No. 38, No. 228, 2003, pp. 29-37.

ESCOBAR PÉREZ, B.; GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J. M. (2005): Responsabilidad social corporativa: ¿Compromiso u oportunismo? *Revista de Contabilidad*. Vol. 8, No.16, pp. 67-98.

_____; LOBO GALLARDO, A. (2002): El impacto de las adquisiciones transnacionales sobre los sistemas de control: el caso de TESA. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 31, No. 113, pp. 725-766.

_____; _____; ROCHA MARTÍNEZ, C. M. (2005): La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 34, No. 124, pp. 183-210.

ESCOBAR RODRÍGUEZ, T. (2002): El cuadro de mando como herramienta para el control de gestión: el estudio de un caso. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 31, No. 113, pp. 905-940.

ESTEBAN SALVADOR, L. (2001): La rendición de cuentas en las entidades sin fines lucrativos. *Partida Doble*, No. 127, pp. 46-57.

ETTREDGE, M. L.; LI, CH.; SUN, L. (2006): The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era. *Auditing*, Vol. 25, No. 2, pp.1-23.

EUROPEAN UNIVERSITY ASSOCIATION (2003): Declaración de Graz. Después de Berlín: el papel de las universidades. Bruselas. Disponible en www.crue.org/export/sites/Crue/procbolonia/documentos/doceua/Declaracixn_de_Graz.pdf

FABADO I ALFONSO, E. (1991): Auditoría de economía, eficiencia y eficacia en el sector público: principios, normas, límites y condiciones para su realización. Aplicación práctica. Pamplona, Cámara de Comptos de Navarra. España.

FALEATO RAMOS, J. (2006): Auditoría interna: El eslabón del buen gobierno. *Partida Doble*, No. 180, pp. 78-85.

FAMA, E. F.; JENSEN, M. C. (1983b): Agency Problems and Residual Claims. Journal of Law and Economics, No. 26, pp. 327-349.

FAUDZIAH, F. H.; HARON, H.; JANTAN, M. (2005): Internal auditing practices and internal control system. Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 8, pp. 844-866.

FELT, U.; GLANZ, M. (2003): University Autonomy in Europe: Changing Paradigms in Higher Education Policy. University of Vienna. Disponible en: http://eua.uni-graz.at/Ulrike_Felt.pdf

FERNANDES, J. J.; POPOSKY, M. L.; SAVAGE, L. L. (1995) Operational auditing education: high-impact techniques. Managerial Auditing Journal, Vol. 10, No. 3, pp.19-22.

FERNÁNDEZ CHULIÁN, M.; LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (2007): Memorias de sostenibilidad: responsabilidad y transparencia. Revista Contaduría. U. de Antioquía, Colombia. Colombia. No. 51, pp. 89-104.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, F. (2000): Los sistemas de información y la reorganización de empresas (I). Partida Doble, No. 115, pp. 78-86.

FERNÁNDEZ LLERA, R. (2009): Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Presupuesto y Gasto Público No. 57, pp.135-154. Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. España.

FERNÁNDEZ MATEO, G. (2000): Planificación y control con "*life cycle cost management*". Estrategia Financiera, No. 158, pp. 4-22.

FERNÁNDEZ MENTA, A. (2003): El modelo COCO. Normaria. Boletín del Instituto de Auditores Interno de Argentina. Disponible en [www.iaia.org.ar/Normaria/ Normaria11.pdf](http://www.iaia.org.ar/Normaria/Normaria11.pdf)

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E.; GONZÁLEZ DÍAZ, B.; MORO PRIETO, M. A. (1999): La contabilidad directiva: un nuevo marco en las formas de actuación de las universidades. VI Congreso Internacional de Costes. Costes y Estrategia Empresarial. Braga. Portugal.

FERNÁNDEZ, P. (2005): Creación de valor para los accionistas: definición y cuantificación. Universia Business Review, No. 6. pp. 10-25.

FERNÁNDEZ-LAVIADA, A. (2003): El Control del riesgo operacional en las entidades financieras. Análisis y contrastación empírica desde la perspectiva de los Derivados. Tesis doctoral. Universidad de Cantabria. España.

_____; MARTÍNEZ-GARCÍA, F. J. (2006): El riesgo operacional en las entidades financieras: una aproximación empírica a las cajas de ahorro españolas. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. 35, No. 129, pp. 305-330.

_____; _____; MONTOYA DEL CORTE, J. (2008): Internal control of Derivatives usage by spanish savings banks: an empirical survey. Revista de Contabilidad, Vol. 10, No. 2, pp. 127-164.

FERRUZ AGUDO, L.; MARCO SANJUÁN, I.; ACERO FRAILE, I. (2008): Evolución temporal de los Códigos de Buen Gobierno en España. Boletín Económico de ICE, No. 2948, pp. 19-28. Universidad de Zaragoza. España.

FILLOL GINER, A. (2008): La contabilidad de gestión y el tratamiento de la información en la autoridad portuaria de Valencia. Revista Contaduría. Universidad de Antioquía, Colombia. No. 52, pp. 45-60.

FISCHER, U.; STEFANI, U. (2008): Errores estratégicos y calidad de la auditoría: una investigación experimental. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 36, pp. 17-68.

FLESHER, D. L.; ZANZIG, J. S. (2000): Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, No. 7, pp. 331-337.

FLÓREZ, LÓPEZ, R. (2007): Análisis de los determinantes del riesgo de crédito. Aplicación de técnicas emergentes en el marco de los acuerdos de Basilea II y Solvencia II. Tesis doctoral. Universidad de León. España.

FORNÓS MARTÍNEZ, A. (2004): Características de las empresas que publican información financiera en internet. *Partida Doble*, No. 160. pp. 86-91.

FOSTER, S. D.; GREENAWALT, M. B. (1995): Internal auditing education: a comparison across countries. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10, No. 3, pp.31- 36.

FRANCO RUIZ, R. (2000): Revisoría Fiscal hoy. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No 1, pp. 175-203.

FRANCO RUIZ, R. (2001): Evolución histórica del control. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 5, pp. 195-222.

FRASER, I.; HENRY, W. (2007): Embedding risk management: structures and approaches. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 4, pp. 392-409.

FUERTES, Y.; LAÍNEZ, J. A. (2004): Deficiencias y alternativas de la información contable actual. *Partida Doble*, No. 152, pp. 62-73.

FUKUKAWA, H.; MOCK, T.J.; WRIGHT, A. (2006): Audit Programs and Audit Risk: A Study of Japanese Practice. *International Journal of Auditing*, Vol. 10, No. 1, pp. 41-65.

FUNDACIÓN EUROPEA PARA LA GESTIÓN DE CALIDAD (1999): Modelo EFQM de Excelencia. Club Gestión de Calidad. Madrid. España.

FURUBOTN, E.; RICHTER, R. (1998): *Institutions and Economic Theory*, Ann Arbor, The University of Michigan Press.

GALAZ FONTES, J. F.; VILORIA HERNÁNDEZ, E. (2004): La toma de decisiones en una universidad pública estatal desde la perspectiva de sus académicos. *Revista Mexicana de Investigación Educativa*, Vol. 9, No. 22. pp. 637-663. México.

GALLÉN ORTÍZ, M. L.; GINER INCHAUSTI, B. (2005): La alteración del resultado para evitar pérdidas y descensos: evidencia empírica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 34, No. 124, pp. 141-182.

GAO (2011): *Government Auditing Standards*. 2011. Disponible en: [www.gao.gov /assets /590/587281.pdf](http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf)

GARCÉS SANAGUSTÍN, M. (2006): La eficacia de la auditoría pública: el seguimiento de recomendaciones. *Partida Doble*, No. 180, pp. 94-103.

GARCÍA BENAÚ, M. A. (1991): Regulación legal de la Auditoría. *La Auditoría en España*. (Vicente Montesinos Julve, Edit.), pp. 69-94. Universidad de Valencia. España.

_____ (2002): Los comités de auditoría y la información financiera de las empresas. Partida Doble, No. 134, pp. 20-27.

GARCÍA BENAÚ, M. A.; GINER INCHAUSTI, B. (2000): Perspectiva de investigación de la contabilidad financiera en el ámbito internacional. Ponencia. IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Las Palmas de Gran Canaria, España.

_____; HUMPHREY, C. (1995): La auditoría y el fraude: algunas consideraciones internacionales. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. 24, No. 84, pp. 697-725.

_____; PUCHETA MARTÍNEZ, M. C. (2001): ¿Comprenden los usuarios el informe de auditoría? Técnica Contable, Vol. 53, No. 627, pp. 177-194.

_____; _____; ZORIO GRIMA, A. (2003): Los Comités de Auditoría, ¿Útiles y Necesarios? Revista de Contabilidad. Vol. 6, No.11, pp. 87-121.

_____; RUIZ BARBADILLO, E.; VICO MARTÍNEZ, A. (2000): Factores que condicionan la elección y el cambio de auditor en la empresa española. Revista de Contabilidad, Vol. 3, No. 6, pp. 49-80.

_____; VICO MARTÍNEZ, A. (2003): Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. Revista Valenciana de Economía y Hacienda, No. 7, pp. 25-48.

GARCÍA CORNEJO, B. (2006): Benchmarking en hospitales públicos a partir de la información suministrada por la contabilidad de costes. Revista de Contabilidad. Vol. 9, No. 17. pp. 55-80.

GARCÍA MECA, E.; MARTÍNEZ CONESA, I. (2005): El tráfico de información privilegiada: evidencias y regulaciones empresariales. Partida Doble, No. 16, pp. 56-67.

GARCÍA MORENO, F. J. (2005): NIC 30: la información que han de proporcionar las entidades financieras. Partida Doble, No. 172, pp. 36-55.

GARCÍA SÁNCHEZ, I. M. (2001): El control contable de los partidos políticos. Partida Doble, No. 120, pp. 42-57.

_____; DOMÍNGUEZ, L.; GALLEGOS ÁLVAREZ, I. (2008): La influencia del consejo de administración en la adopción de un código ético. Revista de Contabilidad. Vol. 11, No. 2, pp. 93-120.

GARZÓN VALDÉS, E. (2003): Lo íntimo, lo privado y lo público. Cuadernos de Transparencia. No. 6. Instituto Federal de Acceso a la Información Pública. IFAI. México. Disponible en www.transparencia.ugto.mx/Files/Publicaciones/Pub_06.df

GAY SALUDAS, J. M. (2001): De la cuenta de resultados al cuento del resultado: la contabilidad como una de las bellas artes. Partida Doble, No. 119, pp. 74-97.

GEIGER, M. A.; LOWE, D. J.; PANTY, K. T. (2002): Outsourced internal audit services and the perception of auditor independence. The CPA Journal, Vol. 72, No. 4, pp. 20-24.

_____; OCHOA LABURU, E. (2006): Percepciones sobre la manipulación del beneficio. Estudios sobre los efectos del país de origen en estudiantes universitarios. Revista de Contabilidad. Vol. 8, No. 16, pp. 99-114.

GENDRON, Y.; BEDARD, J.; GOSSELIN, M. (2004): Getting Inside the Black Box: A Field Study of Practices in "Effective" Audit Committees. Auditing, Vol. 23, No. 1. pp. 153-171.

GENIS CARCHANO, R. (1990): La auditoría interna en la empresa. Técnica Contable, Año XLII, No. 503, pp. 495-499.

GIL, J. J. (2009): Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/IFRS) en América Latina: el plan de Argentina. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 38, pp. 13-66.

GIL, J. M. (2001): Normas Internacionales de Contabilidad y Transferencia de Tecnología. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 6, pp. 87-102.

GINER INCHAUSTI, B. (2001): La utilidad de la información contable desde la perspectiva del mercado: ¿Evolución o revolución en la investigación? Revista de Contabilidad. Vol. 4. No.7, pp. 21-52.

GLOVER, H. D.; FLAGG, J. C. (1997): A decade of model internal audit case summaries. IIA. USA.

GOLDSMITH, J. (2007): Indicadores clave de rendimiento para medir los recursos, el rendimiento y la eficacia de las EFS. Simposio sobre el valor y los beneficios de la fiscalización pública en un contexto globalizado. Austria. Disponible en www.intosai.org/uploads/anlageis.pdf#page=1

GÓMEZ AGUILAR, M. N.; RUIZ BARBADILLO, E. (2000): Un estudio empírico sobre la relación entre informe de auditoría y cambio de auditor. Revista Española de Financiación y Contabilidad, No. 105, pp. 705-742.

GÓMEZ, MALDONADO. M. A. (2009): Hacia la construcción de la auditoría pública. Auditoría Pública, No. 47, pp. 71-82.

_____ (2010): Determinando la Auditoría Pública. Auditoría Pública No. 51, pp. 55-64.

_____ (2011): Una auditoría pública convertida en ilusión. Auditoría Pública No. 53, pp. 63-70.

_____ (2012): ¿Qué competencias necesita el auditor para enfrentar los retos del presente? Auditoría Pública, No. 56, pp. 73-78.

GÓMEZ VALVERDE, A.; MORENO LARA, L. A.; VILABOA MARTÍNEZ, C. (2011): La norma que ha cambiado los informes de auditoría. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría). Partida Doble, No. 235, pp. 44-49.

GÓMEZ VILLEGAS, M. (2004): Contabilidad y medio ambiente. Avances de la contabilidad. Medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 17, pp. 87-120.

_____ (2005): Evaluación del enfoque de las NIIF desde la teoría de la contabilidad y el control. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 22, pp. 149-197.

GONZÁLEZ BRAVO, M. I. (1996): Nuevos ámbitos de aplicación de la auditoría: la auditoría de gestión, una propuesta de formalización. Tesis doctoral. Universidad de Salamanca. España.

_____ (1999): El control de la actuación de los departamentos universitarios a través de indicadores. Auditoría Pública, No. 16, pp. 58-64.

_____ (2000): El marco normativo en auditoría de gestión: Propuesta de normas para la evaluación de la gestión. *Revista de Contabilidad*, Vol. 3, No. 5, pp. 69-100.

_____ JOSÉ MANUEL PRADO LORENZO, J. M. (1993): Hacia una formulación de la auditoría no financiera. *La auditoría de gestión*, Revista técnica, No. 2, pp. 12-24.

GONZÁLEZ DÍAZ, B. (2002): Información Contable de las Universidades y su utilidad para los Órganos de Control Externo. Tesis doctoral. Universidad de Oviedo, España.

_____ (2003): Necesidades de información financiera de los sujetos implicados en el desarrollo de la Universidad. *Cuadernos de Estudios Empresariales*. Universidad Complutense de Madrid. No. 13, pp. 401-412.

_____ (2005): La actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas. *Hacienda Pública Española*. *Revista de Economía Pública*, No. 172, pp. 145-177. Instituto de Estudios Fiscales. España.

_____ (2009): Información contable y auditoría del sector público. Ponencia. Curso de Doctorado en Metodologías y Líneas de Investigación en Contabilidad y Auditoría. México.

GONZÁLEZ LÓPEZ, M. J. (2002): La incidencia de la función financiera en las políticas universitarias: propuesta y valoración de una metodología para la asignación descentralizada de recursos. Tesis doctoral. Universidad de Granada. España.

GONZÁLEZ ROMERA, A. M. (2011): Control externo: auditoría privada versus fiscalización pública, o de por qué tardamos tanto los funcionarios en "hacer auditoría". *Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid*. *Auditoría Pública*, No. 53, pp.13-20.

GONZÁLEZ SANMAMED, M.; MUÑOZ CARRIL, P.; MUÑOZ CARRIL, M. (2006): Análisis de las web específicas sobre EEES de las universidades españolas. *Revista de Educación a Distancia*. RED. No.16, pp. 1-28.

GONZÁLEZ SANTOS, L. A. (2003): Aproximación crítica a la naturaleza y filosofía del Plan General de Contabilidad Pública colombiana. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, N° 13, pp. 13-68.

_____ (2000): Modernidad y posmodernidad contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*. No.1, pp. 9-30.

GONZÁLEZ, MARÍN. R. (2002): Dirección de Organizaciones y Auditoría Interna. Colección Pautas de gestión. IAI. España.

GONZALO ANGULO, J. A. (1995): La auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 24, No. 84, pp. 595-629.

_____ (2010): Entrevista otorgada como Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España (ICAC). *Revista Auditores*, No.12, p. 20.

_____ ; CASTELLANO RUFO, E. (2010): La reforma de 2010 en la Ley de Auditoría de Cuentas. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría. La Ley, por fin se hace realidad). *Partida Doble*, No. 224, pp. 22-55.

_____ ; GARVEY, A.M. (2007): Ética y enseñanza de la contabilidad (una propuesta de discusión). *Contaduría*. Universidad de Antioquía, Colombia. Colombia. No. 50, pp. 11-42.

GOODWIN, J. (2003): The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 263-278.

_____; YEO, T. Y. (2001): Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, Vol. 5, No. 2, pp. 107-125.

_____; AHMED, K. (2006): The impact of international financial reporting standards: Does size matter? *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 5, pp. 460-475.

GOODWIN-STEWART, J. (2004): A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 19. No. 5, pp. 640-650.

_____; KENT, P. (2006): The use of internal audit by australian companies. *Managerial Auditing Journal* Vol. 21, No. 1, pp. 81-101.

_____; KENT, P. (2006a): Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Journal of Accounting and Finance*, Vol. 46, No. 4, pp. 387-404.

_____; SEOW, J. L. (2002): The influence of corporate governance mechanisms on the quality of financial reporting and auditing perceptions of auditors and directors in Singapore. *Accounting and Finance*, Vol. 42, No. 3, pp. 195-224.

GORDON, G.; FISCHER, M. L. (1996): Internal auditing in colleges and universities: utilization and independence. *Internal Auditing*, Vol. 11, No. 3, pp. 52-58.

GRAHAM, L.; BEDARD, J. C. (2003): Fraud Risk and Audit Planning. *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 1, pp. 55-70.

GRAMLING, A. A. (1999): External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, No. 18, pp. 117-135.

_____; O'DONNELL, E.; VANDERVELDE, S. (2010): Audit partner evaluation of compensating controls: A focus on design effectiveness and extent of auditor testing. *Auditing*. Vol. 29, No. 2, p. 175.

GRAS GIL, E. (2010): Auditoría interna e información financiera en las entidades de crédito españolas: estructura, contenido, relación causal y contraste empírico. Tesis doctoral. Universidad de Murcia. España.

GRUENING G. (2000): Origin and theoretical basis of the New Public Management (NPM). *International Public Management Journal*, No.4, pp.1-25.

GUEVARA GRATERÓN, I. R.; COSENZA, J. P. (2004): La actividad de auditoría independiente frente a la contabilidad creativa. *Técnica Contable*, Vol. 56, No. 662, pp. 4-18.

GUTIÉRREZ GARCÍA, C. E. (2001): El control de calidad en auditoría: Nueva recomendación de la UE. *Partida Doble*, No. 120, pp. 58-85.

GUTIÉRREZ VIVAS, G. (2011): Nueva concepción del informe de auditoría de cuentas anuales. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría). *Partida Doble*, No. 235, pp. 58-65.

GUTIÉRREZ OLVERA, A. (1999): La Planeación de la Educación Superior (Algunos comentarios). *Revista Confluencia*. No. 1, Región Noroeste. ANUIES. México.

HAIR, J. F. JR.; BUSH, R. P.; ORTINAU, D. J. (2004): Investigación de mercados en un ambiente de información cambiante. 2ª Edición, McGraw-Hill. México.

HALLAK, J.; POISSON, M. (Eds.). (2006): Escuelas corrupta, universidades corruptas: ¿Qué hacer? (Serie: Ética y Corrupción en la Educación). París: IIPE-UNESCO. Disponible en www.iiep.unesco.org/fileadmin/user_upload/Info_Services_Publications/pdf/2010/escuelas_corruptas.pdf

_____; POISSON, M. (Eds.). (2006b): Governance in education: transparency and accountability matter. An international perspective (serie Ética y Corrupción en la Educación). París. IIPE-UNESCO.

HARJINDER, S.; NEWBY, R. (2010): Internal audit and audit fees: Further evidence. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 25, No. 4, pp. 309-327.

HARON, H.; JANTAN, M.; PHENG, E. (2005): Audit Committee Compliance with Kuala Lumpur Stock Exchange Listing Requirements. *International Journal of Auditing*, Vol. 9, No. 3, pp. 187-200.

HASS, S.; ABDOLMOHAMMADI, M. J.; BURNABY, P. (2006): The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 8. pp. 835-844.

HAY, D.; KNECHEL, W.; LING, H. (2008): Evidence on the Impact of Internal Control and Corporate Governance on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, Vol. 12, No. 1, pp. 9-24.

HENKE, E. O. (1972): Performance evaluation for non-profit organizations. *The Journal of Accountancy*, Vol. 133 No. 6, pp. 51-2.

HERMANSON, D. R.; YE, Z. (2009): Why Do Some Accelerated Filers with SOX Section 404 Material Weaknesses Provide Early Warning under Section 302? *Auditing*, Vol. 28, No. 2, pp. 247-271.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (2002): La historia de la contabilidad. *Revista Libros*, No. 67-68. Disponible en www.aeca.es/comisiones/historia/articulo_revista_libros.pdf

HERNÁNDEZ, J.; HERNÁNDEZ-MORA, J. A. (2005): El control interno operativo del área de compras. *Partida Doble*, No. 164, pp. 42-57.

HERNÁNDEZ-PÉREZ, V. (2005): El financiamiento de la educación superior en México. Centro de Estudios Sociales y Opinión Pública. Cámara de Diputados. México. Disponible en www.diputados.gob.mx/cesop/doctos/DDL039%20EI%20financiamiento%20de%20la%20educacion%20superior%20en%20Mexico.pdf

HERNÁNDEZ SAMPIERI, R.; FERNÁNDEZ COLLADO, C.; BAPTISTA LUCIO, P. (2006): Metodología de la Investigación. 4ª edición. Edit. McGraw-Hill. México.

HERRADOR ALCAIDE, T. C. (2001): Algunos temas a debate sobre la independencia en auditoría financiera: la opinión de los auditores de Madrid. *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*. No. 19, pp.16-28.

_____; DE LOS RÍOS, S. (2002): El control interno y la calidad de la información financiera. *Partida Doble*, No. 130, pp. 48-57.

_____; SAN SEGUNDO, A. (2005), Introducción a la auditoría interna. Edit. Tirant Lo Blanch. Valencia, España.

HERRERA GARCÍA, B. (2004): La supervisión de los bancos y el rol del Comité de Basilea para la Supervisión Bancaria. Contaduría y Administración, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), No. 212, pp. 41-47.

HERRERO GONZÁLEZ, E. (2012): Las recomendaciones en el informe de Fiscalización. Auditoría y gestión de los fondos públicos. Auditoría Pública, No. 56, pp. 25-35.

HERREROS ESCAMILLA, J. (2010): Normas internacionales de auditoría: principales impactos del Proyecto Clarity. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría. La Ley, por fin se hace realidad). Partida Doble, No. 224, pp. 68-79.

HEVIA VÁZQUEZ, E. (1986): Una nueva concepción de la auditoría interna: la auditoría general de ENDESA. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. 16, No. 50, pp. 419-431.

_____ (2006), Fundamentos de la Auditoría Interna. 2ª Edición revisada del Concepto moderno de auditoría interna. Instituto de Auditores Internos de España (IAI). España.

HIERRO CUENCA, A. (1991): Las relaciones humanas: Una exigencia de la auditoría interna. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXI No. 68 pp. 809-817.

HIERRO, J. J. (2010): La nueva norma técnica sobre la auditoría del valor razonable. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría. La Ley, por fin se hace realidad). Partida Doble, No. 224, pp. 100-108.

HO, S. M.; WONG, K. S. (2001): A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure. Journal of International Accounting Auditing & Taxation, Vol.10, No. 2, pp. 139-156.

HO, S.; HUTCHINSON, M.; (2010): Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms. Journal of International Accounting Auditing & Taxation, Vol. 19, No. 2, pp. 121-136.

HOITASH, R.; HOITASH, U.; BEDARD, J. (2008): Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act. Auditing, Vol. 27, No.1, pp. 105-126.

HOLMES, A.; BROWN, S. (2000): Internal audit in higher education. Kogan Page Ltd. London.

HOLT, T.; DEZOORT, T. (2009): The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions. International Journal of Auditing, Vol. 13, No. 1, pp. 61-77.

HOPWOOD, W.; McKEOWN, J. C.; MUTCHLER, J. F. (1994): A Reexamination of Auditor versus Model Accuracy within the Context of the Going-Concern Opinion Decision. Contemporary Accounting Research, Vol. 10, No. 2, pp. 409-431.

HYLAND, M. M.; VERREAULT, D. A. (2003): Developing an strategic internal audit-human management relationship: A model survey. Managerial Auditing Journal, Vol. 18, No. 6/7, pp. 465-477.

IAI (2000): Editorial. Revista Auditoría interna. No. 57. Instituto de Auditores Internos. España.

IASB (2010): Memorandum Aclaratorio de El Consejo de Normas de Auditoría Interna del IIA. Disponible en www.iaia.org.ar/files/24-Standards_Spanish_-_Mark-up_Changes_2011-01_vs_2009-01__-1.pdf

IRURRE ARIGITA, J. (2007): Rendición de cuentas y eficacia en la gestión universitaria. Ponencia. XXV Jornadas de Gerencia Universitaria. Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU). España.

LAFUENTE IBÁÑEZ, C.; MARÍN EGOSCOZÁBAL, A. (2008): Metodologías de la investigación en las ciencias sociales: Fases, fuentes y selección de técnicas. Revista-Escuela de Administración de Negocios, Universidad EAN. Colombia, No. 64, pp. 5-18.

IGLESIAS-SARRIA, C.; VARGAS, F. (2004): El Nuevo Acuerdo de Capital «*Basilea II*» y su transposición europea: el proceso y la implementación. Estabilidad Financiera No. 7. Banco de España. Disponible en www.bde.es/webbde/Secciones/Publicaciones/InformesBoletines/Revistas/RevistaEstabilidadFinanciera/04/Fic/estfin07_rev.pdf

IIA (2004): El Rol de la Auditoría Interna en la Gestión de Riesgo Empresarial. Disponible en www.theiia.org/chapters/pubdocs/264/Rol_del_Auditor_Interno_en_el_ERM%5B1%5D.pdf

_____ (2008): Declaración de posición del IIA sobre alternativas de obtención de recursos para la función de auditoría interna. Consejo de Normas de Auditoría Interna (IASB) Disponible en <https://na.theiia.org/translations/Pages/Spanish-Translations.aspx>

_____ (2010): Memorándum Aclaratorio. Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna. Con control de cambios. Disponible en www.iaia.org.ar/files/24-Standards_Spanish_-_Mark-up_Changes_2011-01_vs_2009-01__-1.pdf

_____ (2013): International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Revisión enero de 2013. Disponible en <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%20Standards%20Markup%20Changes%202013-01%20vs%202011-01%20Spanish.pdf>

IIA-IAI (2013): Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPPAI). Revisión enero de 2013. España.

IIA-IIARF (2010): The IIA's Global Internal Audit Survey. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. na.theiia.org/iiarf/Pages/Common-Body-of-Knowledge-CBOK.aspx

IK-WHAN G. K.; Doyle W. B. (2004): Factors related to the organizational and professional commitment of internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 5, pp. 606-622.

IMCP (1999): La auditoría interna en México y Estados Unidos. IMCP. México.

_____ (2004): Auditoría a las Cuentas Públicas. Comisión de Auditoría a Cuentas Públicas (CACP). Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México.

_____ (2007): Boletín 7030. Informe sobre examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México.

_____ (2007): Boletín 7060, Examen y revisión de información financiera proyectada. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México.

_____ (2008): Auditoría de Procesos. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. México. Disponible en www.imcp.org.mx/spip.php?article126

INTOSAI (1977): Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la Fiscalización. IX Congreso de INTOSAI. Lima Perú. Disponible en: www.auditoriapublica.com/hemeroteca/199610_07_74.pdf

ITURRIAGA MIÑÓN, J. A. BORRAJO DOMÍNGUEZ, M. (2003): Auditoría interna: Situación actual y perspectivas de futuro. Partida Doble, No. 146, pp. 66-75.

IZQUIERDO JIMÉNEZ, J. (2003): Riesgo e incertidumbre en la gestión de proyectos informáticos. Partida Doble, No. 150, pp. 86-95.

JAGGI, B.; LEUNG, S. (2007): Impact of family dominance on monitoring of earnings management by audit committees: Evidence from Hong Kong. Journal of International Accounting Auditing & Taxation, Vol.16, No. 1, pp. 27-50.

JAMES, K. (2003) The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. Accounting Horizons, Vol. 17 No. 4, pp. 315-327.

JENSEN, KEVAN. L.; PAYNE, J. L. (2003): Management Trade-Offs of Internal Control and External Auditor Expertise. Auditing, Vol. 22, No. 2, pp. 99-119.

JENSEN, M. C.; MECKLIN, W. (1976): Theory of the firm: Managerial behavior, Agency costs and Ownership structure. Journal of Financial Economics, Vol. 3, pp. 305-360.

JIMÉNEZ RODRÍGUEZ, E. J.; MARTÍN MARÍN, J. L. (2005): El nuevo acuerdo de Basilea y la gestión del riesgo operacional. Universia Business Review, No. 7. pp. 54-67.

JIMÉNEZ TELLO, MA. P. (2007): Auditoría universitaria y calidad. Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Barcelona. España.

KAPLAN, R. S. (1994): Management accounting (1984-1994): Development of new practice and theory. Management Accounting Research, Vol. 5, No.3-4, pp. 247-260.

KAPLAN, S. E.; O'DONNELL, E.; AREL, B. (2008): The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management. Auditing, Vol. 27, No.1, pp. 67-83.

_____; PANY, K.; SAMUELS, J.; ZHANG, J. (2009): An Examination of the Effects of Procedural Safeguards on Intentions to Anonymously Report Fraud. Auditing, Vol. 28, No. 2, pp. 273-288.

KEARNS, K.P. (1998): Institutional accountability in higher education: an strategic approach. Public Productivity & Management Review, Vol. 22 No. 2, pp. 140-56.

KENT SERNA R. (2005): La dialéctica de la esperanza y la desilusión en políticas de educación superior en México. Análisis temático: políticas públicas en educación superior ¿hacia una nueva agenda?. Revista de la Educación Superior. Vol. 34 (2), No. 134, pp. 63-79. ANUIES, México.

KHAS, M.N. (1999): Corporate governance-emerging roles for internal auditors. Paper presented at The Internal Audit Conference, Kuala Lumpur.

KINNEY, W. R. JR. (2000): Research opportunities in internal control quality and quality assurance. Auditing, Vol.19, No. 1. pp. 83-90.

KINSELLA, R. (1995): Internal Controls in Banking. Introduction, edited by ray Kinsella, England.

KOONTZ, H. (2008): Elementos de Administración. Edit. McGraw-Hill. México.

_____; O'DONNELL, C. (1979): Curso de administración moderna. Edit. McGraw-Hill. México.

KPGM-IAI (2009): III Estudio sobre la situación de la auditoría interna en España. Disponible www.kpmg.es/download/III_EstudioAI.pdf

KPGM (2009a): Novedades de Información Financiera en el ámbito nacional e internacional. Boletín trimestral de actualización KNOW No. 9. España.

KRISHNAMOORTHY, G. (2002): A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing*, Vol. 21, No.1, pp 95-121.

KRISHNAN, G. V.; VISVANATHAN, G. (2007): Reporting Internal Control Deficiencies in the Post-Sarbanes-Oxley Era: The Role of Auditors and Corporate Governance. *International Journal of Auditing*, Vol. 11, No. 2, pp. 73-90.

_____; _____ (2009): Do Auditors Price Audit Committee's Expertise? The Case of Accounting versus Nonaccounting Financial Experts. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 24, No. 1.

KWAKU, A. S.; DAVIDSON, R. A.; GRAMLING, A. A. (2008): Internal auditors' evaluation of fraud factors in planning an audit. The Importance of Audit Committee Quality and Management Incentives. *International Journal of Auditing*, Vol. 12, No. 3, pp. 181-203.

LABATUT SERER, G.; MARTÍNEZ VARGAS, J. (2006): La calidad de la información fiscal en las empresas del IBEX-35. *Revista de Contabilidad*. Vol. 9, No. 17, pp. 41-54.

LAPIDES, P. D.; BEASLEY, M. S.; CARCELLO, J. V.; DEZOORT, F. T.; HERMANSON, D. R.; NEAL T. L.; TOMPKINS, J. G. (2007): 21st Century Governance

LARA LARA, L. (2010): La normalización de la auditoría en España. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría. La Ley, por fin se hace realidad). *Partida Doble*, No. 224, pp. 64-66.

LARBURU HERNANDO, I.; HERREROS ESCAMILLA, J. (2006): Normas internacionales y la actividad del auditor. Consecuencias de la armonización contable. *Partida Doble*, No. 180, pp. 42-53.

LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (2005): Producción Científica en Contabilidad: el caso de España (1992-2002). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 34, No. 125, pp. 363-394.

LARSON, L. L. (2004): Internal auditors and job stress. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 9, pp. 1119-1130.

LAZCANO SERES J. M. (1995): El manejo de las organizaciones y su auditoría interna. Edit. McGraw-Hill. México.

LEE, H. Y. (2005): Pricing on Andersen's FIS and internal audit services by successor auditors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 9, pp. 970-980.

LEUNG, P.; COOPER, B. J. (2009): Internal audit - an Asia-Pacific profile and the level of compliance with Internal Auditing Standards. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 9, pp. 861-882.

_____; _____; ROBERTSON, P. (2004): The Role of Internal Audit in Corporate Governance & Management. RMIT University and The Institute of Internal Auditors, Melbourne.

LIN, Z. J; XIAO, J. Z.; TANG, Q. (2008): The roles, responsibilities and characteristics of audit committee in China Source. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 21, No. 5, pp. 721-751.

_____; LIU, M. (2009): The impact of corporate governance on auditor choice: Evidence from China. Journal of International Accounting Auditing & Taxation, Vol. 18, No. 1, pp. 44-59.

LOPES DE SÁ, A. (2001): Prolegómenos de una teoría neopatrimonialista del riesgo. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 5, pp. 93-110.

LÓPEZ, A. (2002): La Nueva Gestión Pública: Algunas Precisiones para su abordaje conceptual. Instituto Nacional de la Administración Pública de México (INAP). Serie I: Desarrollo Institucional y Reforma del Estado. Documento No. 68, pp.3-28.

LÓPEZ DÍAZ, A.; BLANCO DOPICO, M. I. (2002): La información contable para la gestión: una panorámica de las líneas actuales de investigación. Ponencia al X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). Santiago de Compostela. España.

LÓPEZ GAVIRA, M. R; ORTA PÉREZ, M; PÉREZ LÓPEZ, J.; PÉREZ LÓPEZ, A. V. (2003): La auditoría interna en España: una aproximación conceptual. Actas de las XIII Jornadas Hispano-Lusas. Lugo. Universidad de Santiago de Compostela. España. pp. 417-426.

_____; PÉREZ LÓPEZ, J. A.; ROMERO GARCÍA, J. E. (2007): Requisitos deseables de los Comités de Auditoría. Partida Doble, No. 185, pp. 56-73.

_____; _____; _____ (2009): Incompatibilidades con la función de auditoría en España: un análisis multivariante. Innovar. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales. Colombia. Vol. 19, No. 34, pp. 135-146.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M.; CABA PÉREZ, M. C. (2003): Utilidad y requerimiento de la información contable pública local para la toma de decisiones de las entidades de depósito. Revista de Contabilidad. Vol. 6, No. 12, pp. 81-107.

LÓPEZ HERRERA, F. (2006): Riesgo sistemático en el mercado mexicano de capitales: un caso de segmentación parcial. Contaduría y Administración, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). No. 219. pp. 85-113.

LÓPEZ ITURRIAGA, F. J.; ZARZA HERRANZ, C. (2010): Gobierno corporativo y factores determinantes del cambio de firma auditora en la gran empresa española. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. 39, No. 147, pp. 521-549.

LÓPEZ MAGALLÓN, S. (2011): Reforma de la normativa sobre auditoría: un cambio sustancial en el contenido del informe. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría). Partida Doble, No. 235, pp. 34-43.

LÓPEZ VÁZQUEZ, J. (2010): Aproximación a la nueva Ley de Auditoría de Cuentas. Técnica Contable, No. 726 pp. 10-13.

LÓPEZ-AYLLÓN, S.; ARELLANO GAULT, D. (2007): Estudio en materia de transparencia de otros sujetos obligados por la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. UNAM-CIDE-IFAI. México. Disponible en www.ifai.org.mx/.../sitios_de_interes/estudios/oso/&a=EstudioenMateria deTransparencia.pdf

LORCA GONZÁLEZ, P.; GARCÍA, J. (2002): Un reto inminente para el director financiero: la implantación de las normas de IASB (I Parte). Estrategia Financiera, No. 187, pp. 31-36.

LOWE, J.; GEIGER, M. A.; PANY, K. (1999): The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory: Supplement* 1999, Vol. 18, No. s-1, pp. 7-26.

LOZANO MIRALLES, J. (1993): Control, auditoría y fiscalización. *Auditoría Pública*, No. 3, pp. 80-85. Disponible en: www.auditoriapublica.com/hemeroteca/199510_03_80.pdf

LUZÓN, TRUJILLO, A.; SEVILLA MERINO, D.; TORRES SÁNCHEZ, M. (2008): La construcción del espacio europeo de educación superior. Principales tendencias en la política universitaria europea. Jiménez Eguizábal, Alfredo (dir.). *Repensar y construir el Espacio Europeo de la Educación Superior. Políticas, tendencias, escenarios y procesos de innovación* Madrid, Dykinson, Cap. III, pp. 59-80.

MACHADO DE ALMEIDA, B. J.; MARQUES DE ALMEIDA, J. J. (2011): Teorías justificativas de la auditoría. *Partida Doble*, No. 228, pp. 54-66.

MACHADO RIVERA, M. A. (2007): La responsabilidad social corporativa como resultante de un cambio en los imaginarios del contador público: del mecanicismo a la complejidad de las organizaciones. *Revista Contaduría, Universidad de Antioquía*, No. 51, pp. 65-88. Colombia.

MAÍCAS LÓPEZ, J. P.; POLO REDONDO, Y.; FUENTELESAMATA, L. (2005): Hacia una gestión eficaz de las tecnologías de la información. *Universia Business Review*, No. 6. pp. 40-53.

MAIJOOR, S. (2000): The internal control explosion. *International Journal of Auditing*, Vol. 4, No. 1, pp. 101-109.

MANAHAN, R. A. (1975): The importance of internal auditing in State Higher Education. *The Internal Auditor*, Vol. 33, No. 5, pp. 59-63.

MANTILLA BLANCO, S. A. (2002): De los riesgos de auditoría a los riesgos de negocio. El cambio de modelo. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 12, pp. 11-116.

MARAI, M.; BURNABY, P.A.; HASS, S.; SADLER, E.; FOURIE, H. (2009): Usage of Internal Auditing Standards and internal auditing activities in South Africa and all respondents. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 9, pp. 883-898.

MARÍN VILANOVA, J. M. (1995): De qué y ante quién son responsables los auditores: equívocos que es conveniente aclarar. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 84. pp. 799-805.

MARQUES DE ALMEIDA, J. J. (2003): La gestión del riesgo y su auditoría. *Técnica Contable* Vol. 55, No. 652, pp. 17-24.

MARTÍN DÍAZ, S.; SOLÍS CÉSPEDES, J. L. (2004): La auditoría interna y la aplicación de las nuevas tecnologías. *Estrategia Financiera*, No. 203, pp. 48-51.

MARTÍN OAR, L. (1985): Los objetivos de la empresa pública y la auditoría de gestión. Coordinado por la Asociación de Censores Letrados y Contables, Servicio de Estudios del Tribunal de Cuentas, Madrid. *Obra colectiva Seminarios 1984*, pp. 481-492.

MARTÍN VALLESPÍN, E. (2006): Rendición de cuentas y eficiencia de la universidad pública en el proceso de convergencia europea. Tesis doctoral. Universidad de Zaragoza. España.

MARTÍNEZ DE ANTOÑANA, A. (1997): Técnicas de Auditoría Pública. *Auditoría Pública*, No. 12, pp. 59-62.

MARTÍNEZ-GARCÍA, F. J. (2008): Ponencia. Panorama de la Investigación en Auditoría: Estado actual de la cuestión y líneas de investigación. Curso de doctorado en metodologías y Líneas de Investigación en Contabilidad y Auditoría. México,

_____ (2010): Auditoría y control interno de las universidades públicas españolas. Conferencia magistral. XXXIV Asamblea General Ordinaria, de la Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en las Instituciones de Educación Superior, A. C. (AMOCVIES), México.

_____; MONTOYA DEL CORTE, J.; FERNÁNDEZ-LAVIADA, A. (2007): Materialidad en auditoría y normativa internacional: un nuevo reto para los auditores españoles. Técnica Contable, No. 694, pp. 6-19.

_____; _____; _____; RAMÍREZ CACHO, S. I. (2010): Las normas internacionales de auditoría y el Proyecto de Claridad de la IFAC. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 41, pp. 13-26.

_____; _____; _____ (2005): Novedades en la Norma Internacional de Auditoría sobre materialidad: ¿Qué opinan los auditores españoles sobre sus novedades? Partida Doble, No. 169, pp. 64-81.

MARTÍNEZ LAGUNA, L.; RODRÍGUEZ MARTÍN. A.; YUBERO HERMOSA, P. (2006): La independencia del auditor y los conflictos de interés en auditoría. Partida Doble, No. 180, pp. 54-67.

_____; YUBERO HERMOSA, M. P. (2010): La reforma de la Ley de Auditoría en España (II). Estrategia Financiera. Vol. 25, No. 272, pp. 10-16.

_____; _____ (2010): La reforma de la Ley de Auditoría en España (II). Estrategia Financiera. Vol. 25, No. 272, pp. 36-45.

MARTÍNEZ PINO, G. L. (2007): La educación contable en el nuevo contexto de significación. Revista Contaduría. Universidad de Antioquía, Colombia. No. 50, pp. 43-76.

MARTÍNEZ RIZO, F. (1997): La Universidad Mexicana en el Umbral del siglo XXI, Visiones y Proyecciones. Serie Ensayos. ANUIES. México. Disponible en www.anuies.mx/servicios/p_anuies/publicaciones/libros/lib7/000.htm

_____ (2000): Nueve Retos para la Educación Superior. Funciones, actores y estructuras. Serie Ensayos. ANUIES. México. Disponible en www.anuies.mx/servicios/p_anuies/publicaciones/libros/lib56/000.htm

MARTÍNEZ VILCHES, R. (2007): Basilea II y la contabilidad de gestión bancaria. Partida Doble, No. 192, pp. 10-21.

MAT ZAIN, M.; SUBRAMANIAM, N. (2007): Internal auditor perceptions on audit committee interactions: a qualitative study in Malaysian public corporations. Corporate Governance. An International Review, Vol. 15 No. 5, pp. 894-908.

_____; _____; STEWART, J. (2006): Internal Auditors Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. International Journal of Auditing, Vol. 10, No. 1, pp. 1-18.

MATA MELO, J. (2001): El efecto impositivo: calidad de la información fiscal suministrada e incidencia de su aplicación en las cuentas anuales: Un estudio empírico. Tesis doctoral. Universidad de Burgos. España.

MD ALI, A.; GLOECK, J.; ALI, A.; AHMI, A.; SAHDAN, M. (2007): Internal audit in the state and local governments of Malaysia. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 7, No. 25-57.

McHUGH, J. A.; RAGHUNANDAN, K. (1994): Internal auditor's independence and interaction with audit committees: Challenges of form and substance. *Advances in Accounting*, No. 1, pp. 313-333.

McNAMEE, D.; McNAMEE, T. (1995): The transformation of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10, No. 2, pp. 34-37.

MEDINA RIVILLA, A.; CASTILLO ARREDONDO, S. (Coordinadores) (2003): Metodología para la realización de proyectos de investigación y Tesis doctorales. Edit. Universitas. Madrid. España.

MEJÍA SOTO, E.; MONTILLA GALVIS, O. J.; MONTES, C. A. (2010): Realismo científico y contabilidad: Una evaluación a la disciplina contable. *Libre Empresa*, Vol. 6, No. 1, pp. 56-75.

MELVILLE, R. (2003): The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management. *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 209-222.

MÉNDEZ ÁLVAREZ, C.E. (2003): Metodología diseño y desarrollo del proceso de investigación. Edit. McGraw-Hill. México.

MENDOZA DE FERRER, H. (2007): La teoría administrativa en el contexto emergente. *Contaduría y Administración*, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), No. 223, pp. 155-173.

MENDOZA ROJAS, J. (2002): Transición de la educación superior contemporánea en México: de la planeación al Estado evaluador. Edit. CESU/Porrúa. México.

MENÉNDEZ, E.; GÓMEZ, S. (2003): The corporate control and capital structure choice in a French-civil Law country. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Special Issue for the 26th Annual Congress of the EAA (Seville), No. 115. pp. 256-289.

MESSIER, Jr. W. (2010): Opportunities for task-level research within the audit process. *International Journal of Auditing*. Vol. 14, No. 3, pp. 320-328.

MIGUEL BARQUERO, M. (2008): El control interno en trabajo de fiscalización. *Auditoría interna*, No. 47 pp. 47-56.

MIHRET, D.G.; WOLDEYOHANNIS, G. Z. (2008) Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 6, pp. 567-595.

_____; YISMAW, W. (2007): Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5, pp. 470-484.

MIKLOS, T. (2000): Criterios básicos de planeación, pp. 5-35, en Tomás Miklos (Coordinador) *Las decisiones políticas. De la planeación a la acción*. Edit. IFE-Siglo XXI Editores, México.

MILLER, R. O. (1974): A review of the status of operational auditing in state-supported colleges and universities. Doctoral dissertation. Georgia State University.

MILANÉS MONTERO, P.; TEXEIRA QUIRÓS, J. (2006): Evaluación de la utilidad de la información financiera elaborada por la pequeña empresa: Un estudio empírico. *Revista de Contabilidad*. Vol. 9, No. 17, pp. 81-98.

MÍNGUEZ VERA, A. (2004): Concentración accionarial y consejo de administración como mecanismos de control interno: cuatro ensayos. Tesis doctoral. Universidad Politécnica de Cartagena. España.

MINGUILLÓN ROY, A. (1995): La auditoría operativa de las universidades. *Auditoría Pública*, No. 3 pp. 51-57.

MOLINAR ORCASITAS, J. (2006): Estado moderno, eficiente, eficaz y con rendición de cuentas. *Revista de Administración Pública*. No. 112, pp. 193-205. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México. Disponible en www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/rap/cont/112/pr/pr27.pdf

MONCLÚS GUITART, R.; VIDAL BLASCO, M. A. (2008): Los activos y pasivos financieros en la nueva economía. Adaptación contable en el caso español. *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquía, Colombia. No. 53, pp. 81-101.

MONLLAU JACQUES, T.; RODRÍGUEZ ÁVILA, N. (2009): Los retos de la profesión auditora en España. *Partida Doble*, No. 213, pp. 28-37.

MONTERO CARRIÓN, J. J. (2008): Distinguir entre Sistemas de Información y Sistemas Informáticos. *Partida Doble*, No. 195, pp. 76-81.

MONTERREY MAYORAL, J. (2004): Información contable y gobierno corporativo. *Revista de Contabilidad*, Vol. 7, No. monográfico, pp. 89-122.

_____; SÁNCHEZ-SEGURA, A. (2008): Gobierno corporativo, conflictos de agencia y elección de auditor. *Revista Española Financiación y Contabilidad*. Vol. 37, No. 137, pp. 113-156.

MONTESINOS JULVE, V. (1991): La auditoría en España. Situación actual y perspectivas. Universidad de Valencia. España.

_____. (1994): La Normalización en la auditoría del sector público. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 34, No. 79, pp. 433-462.

MONTILLA GALVIS, O. J.; HERRERA MARCHENA, L. G. (2006): El deber ser de la auditoría. *Estudios Gerenciales*, No. 98. Universidad ICESI. Colombia.

MONTOYA DEL CORTE, J. (2008): La vertiente cualitativa de la materialidad en auditoría: marco teórico y estudio empírico para el caso español. Tesis doctoral. Universidad de Cantabria. España.

_____; MARTÍNEZ-GARCÍA, F. J.; FERNÁNDEZ-LAVIADA, A. (2009): La materialidad en la auditoría de estados financieros: Pasado, presente y futuro de un controvertido concepto. *Actualidad Contable*, Vol.12, No.19, pp. 56-66.

MORA AGUDO, L.; MONTESINOS JULVE, V. (2007): Relación entre descentralización administrativa y disciplina presupuestaria en los grandes municipios españoles. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 36, No. 136, pp. 727-756.

MORA ENGUÍDANOS, A.; VÁZQUEZ VEIRA, P. J. (2004): Cambios en la relevancia de la información contable. Alternativas en la medición y aplicación empírica al caso español. *Revista de Contabilidad*. Vol. 7, No. 13, pp. 223-224.

MORALES PARADA, F.; HOLLANDER SANHUEZA, R. (2009): Contabilidad creativa en Chile. Una percepción de estudiantes y profesionistas. *Contaduría y Administración*, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), No. 229, pp. 85-103.

MORO PRIETO, M. A. (2000): Sistemas de información para cadenas de franquicias. *Partida Doble*, No. 110, pp. 44-59.

_____ (2003): Los flujos de información como soporte para la gestión empresarial. *Técnica Contable*, Vol. 55, No. 657, pp. 15-22.

MORRILL, C.; MORRILL, J. (2003): Internal auditors and the external audit: A transaction cost perspective. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, No. 6/7, pp. 490-504.

MOUNIR ZAHRAN, M.; CHULKOV, N. V.; INOMATA, T. (2010): La función de auditoría en el sistema de las Naciones Unidas (2010). Ginebra. Disponible en www.unjiu.org/data/reports/2010/2010_05SP.pdf

MOYA GUTIÉRREZ, S.; PRIOR JIMÉNEZ, D. (2008): ¿Quién publica en las revistas españolas de contabilidad? Análisis bibliométrico del periodo 1996-2005. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 37, No. 138, pp. 353-374.

MUNGARAY, A.; OCEGUEDA, J. M.; OCEGUEDA, M. T. (2005): Disminuyendo brechas entre las universidades públicas estatales en México. Una evaluación del financiamiento público entre 1988 y 2003. *Gestión y Política Pública*, Centro de Investigación y Docencia Económicas. CIDE. México, Vol. XV No.1, pp. 145-168.

MUÑOZ, C. (Entrevista) (2007): Tomás López de la Torre: Una mejor posición de cara a los competidores, el mayor valor de un SIC. *Partida Doble*, No. 90, pp. 10-15.

MURIEL POISSON, M. (2006): Governance in Education: transparency and accountability (). International Institute for educational Planning. UNESCO. Disponible en <http://unesdoc.unesco.org/images/0014/001487/148766e.pdf>.

MUTCHLER, J.; CHANG, S.; PRAWITT, D. (2001): Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors (IIA).

NAGY, A. L.; CENKER, W. J. (2002): An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 3, pp. 130-137.

_____; _____ (2007): Internal Audit Professionalism and Section 404 Compliance: The View of Chief Audit Executives from Northeast Ohio. *International Journal of Auditing*, Vol. 11, No. 1, pp. 41-49.

NARVÁEZ, E. (2008): Universidad autónoma y rendición de cuentas. *EDUCERE*. Venezuela. Año 12, No. 42, pp. 515-522.

NAVARRO GALERA, A.; GONZÁLEZ LÓPEZ, M. J.; RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1998): Desarrollo de nuevos sistemas de información contable en la universidad pública española. VIII Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. La Contabilidad y la Auditoría ante los próximos retos, Alicante, España.

NEIDERMEYER, A. A.; NEIDERMEYER, P. E. (2005): Audit anticipation: does it impact job performance? *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 1, pp. 19-29.

NORKA, V. (2004): Una aproximación a un enfoque holístico en auditoría. *Actualidad Contable*, Vol. 7, Núm. 9, pp. 85-94. Mérida, Venezuela.

NOVEJARQUE CIVERA, J.; GARCÍA BENAÚ, M. A.; ZORIO GRIMA, A. (2010): 10 puntos clave de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas. (Ejemplar dedicado a: Dossier Auditoría II), Partida Doble, No. 225, pp. 10-19.

NÚÑEZ CHICHARRO, M.; ALONSO CARRIL, I. (2009): La Responsabilidad Social en el mapa estratégico de las universidades públicas. Pecunia, No. 9, pp. 157-180. Universidad de León. España.

NUÑEZ PÉREZ, M. (2002): Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización. Conferencia. Fundación General de la Universidad Complutense. El Escorial. España. Revista Española de Control Externo, Vol. 14, No. 12, pp. 173-201.

OCAMPO SALAZAR, C.A.; LASTRA RODRÍGUEZ, C.; GÓMEZ MARTÍNEZ, J. C. (2008): Algunas relaciones entre contabilidad y cultura. Revista Contaduría. Universidad de Antioquía, Colombia. No. 52, pp. 215-258.

OECD (2008): Tertiary Education for the knowledge Society. París. Disponible en www.oecd.org/dataoecd/3/13/41319442.pdf

OECD (2009): Education at a Glance 2009: OECD Indicators. París. Disponible en www.oecd.org/dataoecd/41/25/43636332.pdf

O'LEARY, C.; STEWART, J. (2007): Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making. Managerial Auditing Journal, Vol. 22, No. 8, pp. 787-808.

ORMONDE, T. R. (1991): A Comparison of Perceived Importance of Factors that have an Impact on Audit Effectiveness in Higher Education Institutions. Doctoral dissertation, University of Illinois, UMI Dissertations Services.

OMPI (2007): Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS). Asambleas de los Estados miembros de la OMPI. 43ª Serie de reuniones. Ginebra.

ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. (2005): Exigencias organizativas para una gestión pública eficiente. Economistas. (Ejemplar dedicado a: La eficiencia de los servicios públicos: viejos problemas, nuevos enfoques). Año 23, No. 105, pp. 20-28

ORDUNA DÍEZ, L. (2003): La empresa y el problema de su gobierno: análisis desde la ética. Cuadernos de Estudios Empresariales. No. 13, pp. 215-287.

O'REGAN, D. (2001): Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing, Managerial Auditing Journal, Vol. 16, No. 4, pp. 215-27.

ORMONDE T. R. (1991): A Comparison of Perceived Importance of Factors that have an Impact on Audit Effectiveness in Higher Education Institutions. Doctoral dissertation, University of Illinois, UMI Dissertations Services.

ORTA PÉREZ, M.; SIERRA GARCÍA, L. (2005): La auditoría interna y los códigos de buen gobierno. Técnica Contable, Vol. 57, No. 678, pp. 4-14.

OROZCO SILVA, L. E. (2010): Calidad académica y relevancia social de la educación superior en América Latina. Revista Iberoamericana de Educación Superior (RIES), UNAM/Universia, Vol. 1, No. 1, pp. 24-36. Disponible en <http://ries.universia.net/index.php/ries/index>

ORTEGA EGEA, M. T. (2003): Un modelo de gestión económica para la universidad pública española: La gestión basada en las actividades y en el tiempo. Tesis Doctoral. Universidad de Granada, España.

OTERO GONZÁLEZ, J. L. (2005): Análisis y medición del riesgo Financiero en Carteras de Vida. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 34, No. 127, pp. 925-950.

PAAPE, L.; SCHEFFE, J.; SNOEP, P. (2003): The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU- A Survey. *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 247-262.

PANIAGUA BRAVO, V.; PANIAGUA PINTO, M.; PINTO, M. A. (2007): Auditoría integral. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP). México.

PARKINSON, M. J. A.; BRENNAND, R.; MACLEOD, A. (2004): A guide to use of AS/NZS 4360. Risk Management within the internal audit process. IIA. Australia.

PARLAMENTO EUROPEO (2000): Consejo Europeo De Lisboa. Conclusiones de la Presidencia. Disponible en www.europarl.europa.eu/summits/lis1_es.htm#c

PARRES GARCÍA, A. (2010): Un modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de Canarias. *Auditoría Pública*. No. 50, pp.33-46, España.

PEDROSA ALBERTO, F. (2007): El control del cumplimiento de las normas de información financiera. Perspectiva sobre el sistema institucional de control. Aplicación de un estudio Delphi. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Madrid. España.

PÉREZ LÓPEZ, C. (2005): Métodos estadísticos avanzados con SPSS, Thomson, Madrid. España.

_____; LÓPEZ GAVIRA, M. R. (2004): Los verdaderos efectos de la realización de múltiples servicios por parte de las firmas de auditoría. *Contaduría y Administración*, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), No. 212, pp. 25-40.

PÉREZ SAAVEDRA, J. (1984): La Auditoría Gubernamental en el contexto de la Administración Pública en México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México. *Revista de Administración Pública*. No. 57/58 pp. 89-97. Disponible en www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/rap/cont/57/trb/trb6.pdf

PÉREZ SÁEZ, J. J. (2011): Evaluación del control interno a llevar a cabo por el auditor. *Partida Doble*, No. 236, pp. 78-85.

PÉREZ, F. (2008): El gobierno y la organización de las Universidades españolas. *La Cuestión Universitaria*. Boletín Electrónico de la Cátedra UNESCO de Gestión y Política Universitaria. Universidad Politécnica de Madrid. Disponible en www.lacuestionuniversitaria.upm.es/web/boletin.php

_____; PEIRO, J. M. (1999): El Sistema de Gobierno de la Universidad Española. Encuentro: Sistemas de gobierno de las universidades españolas: situación actual y perspectivas de futuro. Universidad Internacional Menéndez Pelayo (UIMP, Santander, España. Disponible en www.ivie.es/downloads/docs/mono/mono 1999-02.pdf

PERRAMON COSTA, J. (2010): Armonización contable internacional: ultimátum 2011. *Partida Doble*, No. 223, pp. 64-71.

PETERSEN, T. (1995): The principal- agent relationship in organizations. Foss, Pal (Edit.) Economics approaches to organizations and institution, Darmouth.

PICKETT, S. (2000): Developing internal audit competencies. Managerial Auditing Journal, Vol. 15, No. 6, pp. 265-278.

PINA MARTÍNEZ, V.; TORRES PRADAS, L. (2001): La Consolidación de los Estados Financieros de las entidades del sector público estatal sometidas al régimen de Contabilidad Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. España.

_____; _____ (2005): Evaluación de la eficiencia de los departamentos universitarios de la Universidad española. Economía de los servicios (Economía de la Educación) Vol. 4, pp. 273-288.

PINTO MOLINA, M.; ALONSO BERROCAL, J. A.; CORDÓN GARCÍA, J. A.; FERNÁNDEZ MARCIAL, V.; GARCÍA FIGUEROLA, C.; GARCÍA MARCO, J.; GÓMEZ CAMARERO, C.; ZAZO, A. F.; DOUCET, A. V. (2004): Análisis cualitativo de la visibilidad de la investigación de las universidades españolas a través de sus páginas web. Revista Española de Documentación Científica, Vol. 27, No. 3, pp. 345-370.

PLANA, PLANA, J. (1999): Órganos de gobierno de las universidades públicas. Revista Española de Educación Comparada. No. 5, pp. 59-101.

PNUD (2009): IPSAS: Preguntas frecuentes. 2009. Disponible en www.pnud.or.cr/images/stories/ipsasfaq.pdf

PORT, J.; BURKE, J. (1989): Why higher education must learn its ABC. Public Finance and Accountancy, No. 15, pp. 12-13.

POWER, M. (2007): Organized Uncertainty. Design a World of Risk Management. Oxford University Press.

PRADA MANCILLA, E. (2009): Nuevo enfoque internacional del sistema de control interno colombiano como elemento de gobierno corporativo. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 39, pp. 11-74.

PUIG DE TRAVY, C. (2010): La nueva Ley de Auditoría: nuevos caminos para el desarrollo del sector. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría. La Ley, por fin se hace realidad), Partida Doble, No. 224, pp. 60-62.

PwC (2010): Building relationships. Creating value. Global Annual Review 2010. Disponible en www.pwc.com.ar/es/global-annual-review/assets/global-annual-review-2010.pdf

PwC (2012): ¿Se están cubriendo las expectativas sobre la función de auditoría interna? Estudio sobre el estado de la profesión de auditoría interna. Disponible en [http://kc3.pwc.es/local/es/kc3/publicaciones.nsf/V1/A14B542CEC0C1E97C1257A2200397DB3/\\$FILE/Informe%20Auditoria%20interna.pdf](http://kc3.pwc.es/local/es/kc3/publicaciones.nsf/V1/A14B542CEC0C1E97C1257A2200397DB3/$FILE/Informe%20Auditoria%20interna.pdf)

RAE, K.; SUBRAMANIAM, N. (2008): Quality of internal control procedures. Antecedents and moderating effect on organizational justice and employee fraud. Managerial Auditing Journal, Vol. 23, No. 2, pp. 104-124.

RAGHUNANDAN, K.; RAMA, D. V. (2006): SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees. Auditing, Vol. 25, No.1, pp. 99-114.

_____; READ, W. J.; RAMA, D. V. (2001): Audit committee composition, "gray directors", and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 2, pp. 105-118.

RAMA, C. (2005): La política de educación superior en América Latina y el Caribe. *Revista de la educación superior*, ANUIES, Vol. 34 (2), No. 134, Disponible en www.anui.es.mx/servicios/p_anui.es/publicaciones/revsup/134/03.html#b

RAMÍREZ CÓRCOLES, Y. (2010): El capital intelectual de Educación Superior. Propuesta de un modelo de informe de Capital Intelectual en las Universidades Públicas Españolas. Tesis doctoral. Universidad de Castilla-La Mancha. España.

RAMÍREZ MÉNDEZ, M. M. (2010): La auditoría externa del sector público: más allá del enfoque puramente fiscalizador. (Ejemplar dedicado a: Especial Auditoría. La Ley, por fin se hace realidad). *Partida Doble*, No. 224, pp. 94-99.

REDING, K. F. (Coord.). (2009): Auditoría Interna: Servicios de aseguramiento y consultoría. Edit. Fundación de Investigación del IIA (IIARF).

REID, K. (2010): An evaluation of an internal audit on student feedback within a British university: A quality enhancement process. *Quality Assurance in Education*, Vol. 18 No. 1, pp. 47-63.

REJÓN LÓPEZ, M. (2010): *Interim management*, un nuevo servicio de los auditores de cuentas. (Ejemplar dedicado a: Dossier Auditoría II). *Partida Doble*, No. 225, pp. 48-51.

REYNOLDS, M. A. 2000. Professionalism, ethical codes and the internal auditor: A moral argument. Vol. 24, No. 2, pp. 115-124.

REZAEI, Z. (2004): Corporate governance role in financial reporting. *Research in Accounting Regulation*, No. 17, pp. 107-149.

_____; ELMORE, R. C.; SZENDI, J. Z. (1999): The role of internal auditing in colleges and universities. *Internal Auditing*, Vol. 14, No. 2, pp. 3-10

_____; _____; _____ (2001): Ethical Behavior in Higher Educational Institutions: The Role of the Code of Conduct. *Journal of Business Ethics*, Vol. 30, No.2, pp. 171-183.

RICHARDS, D. A. (2009): El Desarrollo de la profesión del auditor interno en un entorno global. Auditoría Interna. Revista editada por el Instituto de Auditores Internos de España (IAI). Año 25, No. 87, pp. 13-15.

RICO BONILLA, C. O. (2006): Globalización, "audit expectation gap" y rotación obligatoria de auditores. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 24, pp. 9-48.

RITTENBERG, L.; COVALESKI, M. A. (2001): Internalization versus externalization of the internal audit function: An examination of professional and organizational imperatives. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, No. 7-8, pp. 617-641.

RIVERO TORRE, P. (2003): El auditor y el buen gobierno de la empresa. *Partida Doble*, No. 146, pp. 58-65.

RODRÍGUEZ ARIZA, L.; ORTEGA, EGEA M. T. (1999): La necesaria formulación e implantación de modelos de información interna adaptados a la universidad pública española. VI Congreso Internacional de Costes. Costes y Estrategia Empresarial. Braga, Portugal.

_____; _____ (2005): Una metodología de gestión económica basada en el tiempo para la universidad pública. *Revista de economía y empresa*, Vol. 23, No. 54-55, pp. 113-128. España.

RODRÍGUEZ JIMÉNEZ, J. L. (2009): El valor del control interno en las Universidades Públicas Españolas. *Presupuesto y gasto público*. No. 55, pp. 141-150. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España.

RODRÍGUEZ, RODRÍGUEZ, A. (2008): Reflexiones en torno a la adaptación en la normativa contable española del criterio del valor razonable: pasos futuros a seguir. *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquía, Colombia. No. 53, pp.103-120.

RONEN, J.; BERMAN, A. (2004): TRACKS: Musings on Post-Enron Reforms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 19, No. 3. pp. 331-342.

ROSÉS LÓPEZ, G. (2009): Crisis empresarial: perfil de riesgo y monitorización de desequilibrios básicos. *Partida Doble*, No. 206, pp. 10-27.

RUBIO OCA, J. (Coordinador) (2005): Acciones de transformación de las universidades públicas mexicanas 1994-1999. Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior (ANUIES). México.

RUBIO REINOSO, S.; MARTÍNEZ MARTÍNEZ, A. (2006): Función de la auditoría interna dentro del control interno. *Partida Doble*, No. 183, pp. 66-79.

RUEDA DELGADO, G. (2002): Desarrollo alternativo y contabilidad. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 9. pp. 11-128.

_____ (2007): La investigación contable: vínculos ontológicos y las posibilidades de la investigación interpretativa. *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquía, Colombia. No. 50, pp.119-132.

RUEDA LÓPEZ, N. (2005): Análisis económico de la eficiencia pública, Estudios. Instituto de Estudios Económicos, Madrid. España.

RUIZ BARBADILLO, E. (1998): Dimensiones informativas y objetivos del informe de auditoría. *Revista de Contabilidad*. Vol. 1, No. 2, pp. 129-152.

_____ (2008): Ponencia. La Organización de la Investigación en Auditoría. Curso de doctorado en Metodologías y líneas de investigación en Contabilidad y Auditoría. México.

_____; GÓMEZ AGUILAR, M. N. (1998): El informe de auditoría como medida de la calidad de información contable. *Actualidad Financiera*, Año 3, No. 11, pp. 69-84.

_____; _____; ANDRÉS GUIRAL CONTRERAS, A. (2002): Una comparación inter-sectorial y por tamaño de la calidad de la información contable a través del análisis del informe de auditoría. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 31, No. 112, pp. 545-582.

_____; _____; CARRERA, N. (2009): Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain. *Auditing*, Vol. 28, No. 1, pp. 113-135.

_____; SÁNCHEZ-MAYORAL GARCÍA-CALVO, F. (1997): Los objetivos del informe de auditoría, V Premio para jóvenes investigadores en contabilidad "Carlos Cubillo Valverde". Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. ICAC. Madrid. España.

RUIZ FONTICIELLA, M. T. (2005): La auditoría operativa de gestión pública y los organismos de control externo (OCEX): El caso español. *Innovar, Revista de ciencias administrativas y sociales*. Colombia. Vol. 15, No. 25, pp. 120-137.

RUÍZ-CASTILLO, J. (2006): Economics Research in Spain During the 1990's: A Literature Review. Working. Paper 06-36, Economic Series 09, University Carlos III. Spain.

SALAS FUMÁS, V. (2004): Economía del diseño organizativo y contabilidad. *Revista de Contabilidad, Universidad Complutense de Madrid*, Vol. 7, Número Monográfico, pp. 123-160.

SALINAS ARGENTE, R. (2000): Aplicación de un modelo de gestión empresarial en un servicio central hospitalario público. Experiencia de cinco años. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Barcelona, España.

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J. L. (2006): Información corporativa, ética y auditoría. *Partida Doble*, No. 180, pp. 26-41.

_____ (2010): La reforma de la Ley de Auditoría. *Partida Doble*, No. 223, pp. 10-12.
SÁNCHEZ FERRER (1996): Políticas de reforma universitaria en España: 1983-1993. Instituto Juan March de Estudios e Investigaciones, Centro de Estudios Avanzados en Ciencias Sociales. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Madrid.

SÁNCHEZ VÁZQUEZ, J. M. (2005): Sistemas de control de gestión en las relaciones interorganizativas: un estudio de campo. Tesis doctoral. Universidad Pablo de Olavide. España.

_____; VÉLEZ ELORZA, M. L.; RAMÓN JERÓNIMO, J. M. (2007): Control problems in distribution channels: empirical evidence of management control systems contributions. *Revista de Contabilidad*. Vol. 9, No. 18, pp. 11-29.

SANTA MARÍA PÉREZ, M.; ORTA PÉREZ, M.; SIERRA MOLINA, G. J. (2002): La Auditoría financiera como un proceso de toma de decisiones. *Partida Doble*. No. 131, pp. 76-97.

SANZ CASADO, E.; GARCÍA ZORITA, J. C.; GARCÍA ROMERO, A.; MONDREGO RICO, A. (1999): La investigación española en economía a través de las publicaciones internacionales en el periodo 1990-1995. *Revista de Economía Aplicada*, Vol.7, No. 20, pp. 113-137.

SANZ SANTOLARIA, C. J.; BERNAL, J. A. (2008): Un análisis de la transparencia informativa por medio de las páginas web corporativas. *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquía, Colombia. No. 52, pp. 85-104.

_____; ARDILA LIÉVANA, C. (2008): Evaluación del cumplimiento del código de buenas prácticas (CBP) para la divulgación de información financiera en internet de AECA, en las 100 empresas más grandes de Colombia. *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquía, Colombia. No. 53, pp.121-143.

_____; DÍEZ CEBAMANOS, N. (2009): Análisis de la transparencia informativa de las Web de las cajas de ahorros. *Partida Doble*, No. 216, pp. 72-81.

_____; FERRER, C. (2008): Información suministrada en la web de las empresas no cotizadas. *Partida Doble*, No. 201. pp. 78-90.

SARENS, G. (2009): Internal Auditing Research: Where are we going? *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 1, pp. 1-7.

_____; ABDOLMOHAMMADI, M. (2011): Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables. *International Journal of Auditing*. Vol. 15, No. 1, pp. 1-20.

_____; ALLEGRINI, M.; D'ONZA, G.; MELVILLE, R. (2011): Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function? *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 1, pp. 51-64.

_____; DE BEELDE, I. (2006): The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, Vol.10, No. 3, pp. 219-241.

SCHNEIDER, A. (2003): An examination of whether incentive compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity. *Journal of Management, Issues*, Vol. 15, No. 4, pp. 486-497.

_____. (2008): Outsourcing internal auditing. *Internal Auditing*, No. 23 Vol. 6, pp. 16–25.

SELIM, G. M.; WOODWARD, S.; ALLEGRINI, M. (2009): Internal Auditing and Consulting Practice: A Comparison between UK/Ireland and Italy. *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 1, pp. 9-25.

_____; YIANNAKAS, A. (2000): Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors. *International Journal of Auditing*, Vol. 4, No. 3, pp. 213-226.

_____; SUDARSANAM, S.; LAVINE, M. (2003): The Role of Internal Auditors in Mergers, Acquisitions and Divestitures: An International Study. *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 223-245.

SEOL, I.; SARKIS, J. (2006): A Model for Internal Auditor Selection: The Case of a Trading Company in Hong Kong, *International Journal of Auditing*, Vol. 10, No. 3, pp. 243-253.

SERRAT, N. A.; ALIBERCH, A. S. (2010): La RSC en las memorias contables de las empresas del mercado continuo español. *Partida Doble*, No. 221, pp. 20-29.

SIERRA MOLINA, G. J.; ORTA PÉREZ, M. (2005): La experiencia y el comportamiento ético de los auditores: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 34, No. 126, pp. 731-754.

_____; _____; NÚÑEZ GARCÍA, C. (1999): La evolución conceptual del enfoque de planificación de auditoría: una perspectiva de futuro. *Actualidad Financiera*, Año 4, No. Extraordinario 3, pp. 85-100.

SIGNES DE MESA, J.I. (2007): Ley Sarbanes- Oxley y las sociedad cotizadas de menor tamaño ¿Sirve un mismo modelo para todos los tipos de sociedades? Departamento de Derecho Mercantil. Universidad Complutense Madrid. Disponible en http://eprints.ucm.es/6401/1/SARBANES-OXLEY_ACT1.pdf

SINDICATURA DE COMPTES DE LA COMUNIDAD VALENCIANA (2012); Informe de fiscalización de las Universidades públicas de la Comunitat Valenciana del ejercicio 2010. España. Disponible en www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/vInformesCastellanoUP?openview

SINGH, H.; NEWBY, R. (2010): Internal audit and audit fees: Further evidence. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 4, pp. 309-327.

SMITH, G. (2000): Why internal auditing must change to survive. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, No.11, pp. 11-15.

SOH, D. S. B.; MARTINOV-BENNIE, N. (2011): The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 7, pp. 605 - 622.

SOHAIL, S. M.; SAEED. M. (2003): Private higher education in Malaysia: Students satisfaction levels and strategic implications. *Journal of Higher Education Policy and Management*, No. 2, pp.173-181.

SOLARES MENDIOLA, M. (2004): La Auditoría Superior de la Federación: antecedentes y perspectiva jurídica. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). México.

SOLÍS CÉSPEDES, J. L. (2007): Compliance o cumplimiento normativo. *Partida Doble*, No. 19, pp. 76-83.

SOLÍS CÉSPEDES, J. L.; GARCÍA-AGULL, A. P. (2006): Control Interno Financiero: Ley Sarbanes-Oxley, primer año de aplicación y situación actual en España. *Partida Doble*. No. 180, pp. 86-93.

SONG, J.; WINDRAM, B. (2004): Benchmarking Audit Committee Effectiveness in Financial Reporting. *International Journal of Auditing*, Vol. 8, No. 3, pp. 195-205.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. (2003): Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 16, No. 4, pp. 640 -661.

SPRAAKMAN G. (1985): Canadian internal audit practice: a comparison of profit-pursuing and government organizations. *Optimum*, Vol. 16, No. 1, pp. 85-92.

STANDARD AUSTRALIA (2004): Risk Management Guidelines Companion to AS/NZS 4360:2004. Australian/New Zealand Standard. SAI GLOBAL. Australia. Disponible en www.ucop.edu/riskmgmt/erm/documents/asnzs4360_2004_tut______.pdf notes.

STEWART, J.; SUBRAMANIAM, N. (2010): Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 4, pp. 328-360. Disponible en www98.griffith.edu.au/dspace/bitstream/handle/10072/34073/64443_1.pdf?sequence=1

STUART, T.; MAHBUB, Z. (2007): Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 5, pp. 765-788.

SUÁREZ ENCISO, F.; ALVARADO RIQUELME, M.; PULIDO ÁLVAREZ, A. (2010): Una reflexión sobre la nueva LAC. (Ejemplar dedicado a: Dossier Auditoría II). *Partida Doble*, No. 225, pp. 20-32.

SUBSECRETARÍA DE EDUCACIÓN SUPERIOR. SES. (2006): Aspectos financieros del sistema universitario de educación superior. México. Disponible en www.ses.sep.gob.mx/work/sites/ses/resources/PDFContent/429/Aspectos%20financieros%20del%20sist.pdf.

SWANGER, S. L.; CHEWNING, E. G. J. (2001): The effect of internal audit outsourcing on financial analysts' perceptions of external auditor independence. *Auditing*, Vol. 20, No. 2, pp.115-129.

TAMEZ GARZA, S. (2010): Rendición de cuentas, divulgación y control de la información de los Gobiernos Estatales en México. Tesis doctoral. Universidad de Cantabria. España.

TANARRO NEMIÑA, F. (2003): Evolución y práctica del informe de control interno contable. *Técnica Contable*, Vol. 55, No. 658, pp. 18-26.

TELEFÓNICA (2005): Manual de control interno para el Reporte de la Información Financiera. Nuevos requerimientos de Gobierno Corporativo. Telefónica. España.

TERRY, G. (2001): Principios de Administración. Edit. CESA. México.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS IIA (2010): Definition of Internal Auditing. Disponible en www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/

TIRADO VALENCIA, P.; RUIZ LOZANO, M. (2004): El presupuesto como instrumento de planificación y control de las entidades no lucrativas. *Técnica Contable*, Vol. 56, No. 662, pp. 28-41.

TOMBAZO, C. G. (2004): A revisionist perspective of European research in economics. Department of Economics. Monash University, Australia. *European Economix Review*, No. 49, pp. 251-277.

TORRES PRADAS, L. (1993): Indicadores de gestión en entidades sin fines de lucro. *Partida Doble*, No. 33, pp. 55-61.

_____ (2002): La auditoría operativa un instrumento para la mejora de la nueva gestión pública. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. AECA, No. 61, pp. 24-30.

_____ (2007): Auditoría Operativa del Sector Público. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. AECA, No. 78, pp. 21-24.

_____; VICENTE PINA MARTÍNEZ, V. (2007): Indicadores de gestión en universidades. *Libro Blanco de los costes en las universidades*, pp. 395-431.

TRESPALACIOS GUTIÉRREZ, J. A.; VÁZQUEZ CASIELLES, R.; BELLO ACEBRÓN, L. (2005): Métodos de recogida y análisis de la información para la toma de decisiones en Marketing. Edit. Paraninfo. Madrid.

TROYANO ROVAYO, R. (2006): La auditoría informática. Su necesidad y metodología. *Partida Doble*. No.180, pp. 104-107.

TUA PEREDA, J. (2000): ¿Hacia el triunfo definitivo de las normas internacionales de contabilidad? *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 1, pp. 113-173.

_____ (2003): España reflexiona sobre las normas internacionales. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 13, pp. 93-154.

TÜNERMAN, C. (2003): Desafíos de la universidad en la Sociedad del Conocimiento, cinco años después de la Conferencia Mundial de Educación Superior. Comité Científico Regional para América y el Caribe del Foro de la UNESCO, París, UNESCO.

TURLEY, S.; ZAMAN, M. (2007): Audit Committee effectiveness: informal processes and behavioural effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20 No. 5, pp. 765-788.

UGALDE RAMÍREZ, L. (2002): Rendición de Cuentas y Democracia. El caso de México. Instituto Federal Electoral IFE. Primera Edición, pp. 9-54. México.

UNAM (2010): Planes de estudio en Contabilidad y Economía. Dirección General de Administración Escolar. Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). Disponible en www.dgae.unam.mx/planes/f_contad/Contad.pdf y www.dgae.unam.mx/planes/f_economia/ECONOMIA.pdf

UNESCO (1998): Declaración Mundial sobre la Educación Superior en el Siglo XXI: Visión y acción, UNESCO. Conferencia Mundial sobre la Educación Superior Disponible en www.unesco.org/education/educprog/wche/declaration_spa.htm

_____ (2009): Conferencia Mundial sobre Educación Superior. Comunicado. La nueva dinámica de la educación superior y la investigación para el cambio social y el desarrollo. París. Disponible en www.unesco.org/education/WCHE2009/comunicado_es.pdf

URÍAS VALIENTE, J. (1985): Auditoría y fiscalización en el Tribunal de Cuentas- Especial referencia a las sociedades estatales. Seminarios 1984. Tribunal de Cuentas, Madrid. España.

URQUIDI MARTÍN, A. C. (2006): Desarrollo e implicaciones de los sistemas de información internos en la gestión y control. Una aplicación en el sector hotelero de la Comunidad Valenciana. Tesis doctoral. Universidad de Valencia. España.

URRUTIA DE HOYOS, I.; ERIKSEN, S. (2006): COSO: el marco integrado de control interno de la Ley Sarbanes & Oxley. Estrategia Financiera, Año 22, No. 225, pp. 14-18.

USOFF, C. A.; THIBODEAU, J. C.; BURNABY, P. (2002): The importance of intellectual capital and its effect on performance measurement systems. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 1/2, pp. 9-15.

UYARRA ENCALADO, E. (2010): Medidas y estrategias a seguir por las pequeñas y medianas firmas de auditoría ante la crisis. (Ejemplar dedicado a: Dossier Auditoría II), Partida Doble, No. 225, pp. 34-47.

VAN PEURSEM, K. (2004): Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 19, No. 3, pp. 378-393.

_____ (2005): Conversations with internal auditors: the power of ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 5, pp. 489-512.

VÁSQUEZ TRISTANCHO, G. (2009): Modelo del Sistema integral de Aseguramiento y Auditoría Tributaria, SIAAT. *Revista Internacional Legis*. Colombia, No. 38. pp. 155-207.

VÁZQUEZ NAVA, M. E. (2011): Auditoría Integral en México. Herramienta de eficiencia, eficacia y productividad. *Revista Contaduría Pública*. (IMCP). Disponible en <http://contaduriapublica.org.mx/?p=2773>

VERREAULT, D. A.; HYLAND, M. (2005): Evidence for increasing the focus on strategic risk in HRM audits. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 5, pp. 524-543.

VICO MARTÍNEZ, A. (1997): Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor. Tesis doctoral. Universidad Jaume I, Castellón. España.

VIDAL HERNÁNDEZ MORA, J. A. (2003): El control interno operativo del área de ventas. *Técnica Contable*. Vol. 56, No. 660, pp. 8-24.

_____; ANTÓN RENART, M. (2008): El control interno en el área de personal: revisión de las actividades configuradoras de la gestión de recursos humanos. Partida Doble, No. 196, pp. 60-75.

_____; DE LA VILLA SANZ, D. (2003): ¿Cómo efectuar un control interno adecuado para la tesorería? Técnica Contable. Vol. 55, No. 653, pp. 4-22.

VIDAL HERNÁNDEZ-MORA, J. A. (2004): El control interno: La garantía del sistema contable para la gestión y la auditoría. Partida Doble, No. 153, pp. 98-113.

_____. (2006): El control interno contable de las existencias: una técnica para la gestión y la auditoría de cuentas. Partida Doble, No. 176, pp. 80-93.

VIDAL LOPO, R. (2001): La información sobre el riesgo empresarial: Una visión panorámica. Partida Doble, No. 121, pp. 20-29.

VIEGAS, J. C. (2003): Contabilidad en crisis. ¿Técnica o ciencia? Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 15. pp. 157-188.

VILLACORTA HERNÁNDEZ, M. A. (2010): Alternativas para mejorar la independencia del auditor. Técnica Contable, No. 726, pp. 18-25.

VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M. B.; DE MIGUEL BILBAO, M. C. (2010): El Informe de Auditoría y su relación con la calidad de la Información Contable. Técnica Contable, Vol. 62, No. 726, pp. 26-37.

GILBERTO VILLEGAS, C. (1992): Control interno y auditoría de bancos y entidades financieras. Ed. Macchi. Buenos Aires.

VILORIA, N. (2005): Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización. Actualidad Contable, Vol. 8, No.11, pp. 87-92.

VINTEN, G. (2004): The future of UK internal audit education: Secularisation and submergence? Managerial Auditing Journal, Vol. 19, No. 5, pp. 580-596.

_____. (2005): The auditor and the trade union. Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 5, pp. 544-559.

WEIDENMIER, M. L.; RAMAMOORTI, S. (2006): Research opportunities in information Technology and internal auditing. Journal of Information Systems. Vol. 20, No. 1, pp. 205-219.

WHISENANT, J. S.; SANKARAGURUSWAMY, S.; RAGHUNANDAN, K. (2003): Market reactions to disclosure of reportable events. Auditing, Vol. 22, No.1, pp. 181-194.

WHITE, S. D. (2008): El Auditor como Consultor Interno. Servicios Financieros John Hancock. Disponible en www.theiia.org/download.cfm?file=33427

WILLEKENS, M.; BAUWHEDE, H. V.; GAEREMYNCK, A. (2004): Voluntary Audit Committee Formation and Practices among Belgian Listed Companies. International Journal of Auditing, Vol. 8, No. 3, pp. 207-222.

WOODS, M.; DOWD, K.; CHRISTOPHER, H. (2008): Información sobre riesgo de mercado por los mayores bancos mundiales: Evidencia sobre la diversidad en la elaboración de información financiera e implicaciones para la armonización contable e internacional. Revista de Contabilidad. Vol. 11, No. 2, pp. 9-42.

YÁÑEZ LÓPEZ, J. C.; VILLANUEVA VILLAR, M.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M. T. (2010): La independencia del auditor en la nueva ley. Partida Doble, No. 220, pp. 10-24.

YUBERO HERMOSA, P.; MARTÍNEZ LAGUNA, L. (2008): De rendición de cuentas a información para el inversor. Partida Doble, No. 200, pp. 24-29.

ZAFRA-GÓMEZ, J. L.; LÓPEZ –HERNÁNDEZ, A. M.; HERNÁNDEZ BASTIDA, A. (2009): Evaluating financial performance in local government. Maximising the benchmarking value. International Review of Administrative Sciences. Vol. 75, No. 1, pp. 151-167.

ZAHARAN, M. M.; CHULKOV, N. V.; INOMATA, T. (2010): La función de auditoría en el sistema de las Naciones Unidas. Food and Agriculture Organization of United Nations (FAO). Disponible en www.fao.org/docrep/meeting/025/md691S.pdf

ZAKARIA, Z.; SELVARAJ, S. D. I; ZAKARIA, Z. (2006): Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia. Managerial Auditing Journal. Vol. 21, No. 9, pp. 892-904.

ZAPICO GOÑI, E. (2003): Condiciones para el desarrollo del control por resultados en la gestión pública. Papeles de Economía Española, No. 95.

ZEFF, S. A. (2000): La evolución del Marco Conceptual para las empresas mercantiles en Estados Unidos. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, No. 4, pp. 9-62.

ANEXO

**CUESTIONARIO DE INVESTIGACIÓN
PARA LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS
DE ESPAÑA Y MÉXICO**

UC **25** **FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES** **CANTABRIA CAMPUS INTERNACIONAL**

LA AUDITORÍA INTERNA EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS

CUESTIONARIO INTEGRAL PARA TITULARES DE UNIDAD RESPONSABLE DE AUTORÍA INTERNA/SUPERVISIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Importante: No usar el botón 'atrás' del navegador web para evitar la pérdida de información.
Contacto: -Teléfono: 942 201 691 - Correo: carlos-ivan.campos@alumnos.unican.es

BLOQUE I: IDENTIFICACIÓN

I.1. Nombre de la Universidad:

I.2. Nombre de la unidad encuestada:

Seleccione la opción correspondiente.

I.3. Nombre del cargo que ocupa el Titular (responsable) de la unidad encuestada:

Director ☐	Subdirector ☐	Gerente ☐	Auditor Interno ☐	Interventor ☐
Interventor-Auditor ☐	Jefe de Área ☐	Jefe de Servicio ☐	Jefe de Oficina ☐	

Otro (Especificar)

UC **25** **FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES** **CANTABRIA CAMPUS INTERNACIONAL**

LA AUDITORÍA INTERNA EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS MEXICANAS

CUESTIONARIO INTEGRAL PARA TITULARES DE UNIDAD RESPONSABLE DE AUTORÍA INTERNA/SUPERVISIÓN

Importante: No usar el botón 'atrás' del navegador web para evitar la pérdida de información.
Contacto: -Teléfono: 942 201 691 - Correo: carlos-ivan.campos@alumnos.unican.es

BLOQUE I: IDENTIFICACIÓN

I.1. Nombre de la Universidad:

I.2. Nombre de la unidad encuestada:

Seleccione la opción correspondiente.

I.3. Nombre del cargo que ocupa el Titular (responsable) de la unidad encuestada:

Contralor General ☐	Contralor Universitario ☐	Auditor Interno ☐	Contralor Interno ☐	Secretario de la Contraloría ☐
Coordinador General de Finanzas ☐	Director de Recursos Financieros ☐	Director de Control y Presupuesto ☐	Comisario ☐	

Otro (Especificar)

U. España y U. México

I.4. El Titular de la unidad, ¿es Auditor Interno Certificado?:

Si ☐	No ☐

I.5. Edad del Titular de la unidad (Años):

Menos de 25 ☐	De 25 a 35 ☐	De 36 a 45 ☐	De 46 a 55 ☐	Más de 55 ☐

I.6. Nivel Máximo de Estudios:

No Universitarios ☐

Universitarios

Diplomado en CC.EE. ☐	Contaduría ☐	Admón. Empresas ☐	Economía ☐	Derecho ☐	Ingeniería ☐

Postgrado (Maestría/Doctorado) (Especificar):

Otro (Especificar):

Seleccione la opción correspondiente:

AÑOS QUE LLEVA EL TITULAR DE LA UNIDAD...	Menos de 1 año	De 1 a 5 años	De 6 a 10 años	De 11 a 15 años	Más de 15 años
I.7. Trabajando en la universidad	☐	☐	☐	☐	☐
I.8. Como Titular de la unidad	☐	☐	☐	☐	☐
I.9. Desarrollando funciones de auditoría o relacionadas con auditoría, dentro de la universidad	☐	☐	☐	☐	☐
I.10. Desarrollando funciones de auditoría o relacionadas con auditoría, en otras entidades públicas o privadas	☐	☐	☐	☐	☐

Nota: Las etiquetas "U. España", "U. México" y "U. España y U. México" que adicionamos, indican las versiones que corresponden a cada grupo de universidades o para ambos. Las preguntas son las mismas y únicamente cambian las opciones de respuestas para adecuarse a los términos utilizados en cada sistema universitario. Todos los bloques fueron cumplimentados por el colectivo Titulares. El colectivo Autoridades sólo cumplimentó los bloques "III.1. Opinión sobre funciones" y "III.2. Opinión concepto moderno".

U. España

BLOQUE II.1: PERFIL DE LA UNIDAD				
Seleccione la opción correspondiente.				
II.1.1. El cargo del Titular de la unidad se ocupa:				
Por Concurso-oposición ☐		Por designación libre, al ser un puesto de confianza ☐		
II.1.2. ¿Quién propone al candidato para ser el Titular de la unidad?				
Consejo Social ☐	Consejo de Gobierno ☐	Consejo de Dirección ☐	Comité de Auditoría ☐	
Gerente ☐	Rector ☐	Vicerrector ☐		
Otro (Especificar):				
II.1.3. ¿Quién designa al Titular de la unidad?				
Consejo Social ☐	Consejo de Gobierno ☐	Consejo de Dirección ☐	Comité de Auditoría ☐	
Gerente ☐	Rector ☐	Vicerrector ☐		
Otro (Especificar):				
II.1.4. ¿Cuántas personas trabajan en la unidad? SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD.				
Tiempo completo: Personas		Tiempo parcial: Personas		
II.1.5. Indique el número de personas que trabajan en su unidad por cada rango de edad: SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD.				
Menos de 25 años: Personas	De 25 a 35 años: Personas	De 36 a 45 años: Personas		
De 46 a 55 años: Personas	Más de 55 años: Personas			
II.1.6. Indique el número de personas que trabajan en su unidad por cada rango de experiencia en Auditoría: SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD.				
Menos de 1 año: Personas	De 1 a 5 años: Personas	De 6 a 10 años: Personas		
De 11 a 15 años: Personas	Más de 15 años: Personas			
II.1.7. Indique el número de personas que trabajan en su unidad por cada nivel de estudios: SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD.				
No Universitarios				
Universitarios				
Diplomado en CC.EE.	Admón. Empresas	Economía	Derecho	Ingeniería
Otro:				
Postgrado (Maestría/Doctorado):				
II.1.8. SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD				
¿Cuántas personas de su unidad son Auditores Internos Certificados? Auditores Internos Certificados				
II.1.9. ¿A quién reporta orgánicamente la unidad (estructura)?				
Consejo Social ☐	Consejo de Gobierno ☐	Consejo de Dirección ☐	Comité de Auditoría ☐	
Gerente ☐	Rector ☐	Vicerrector ☐		
Otro (Especificar):				
II.1.10. ¿A quién reporta funcionalmente la unidad?				
Consejo Social ☐	Consejo de Gobierno ☐	Consejo de Dirección ☐	Comité de Auditoría ☐	
Gerente ☐	Rector ☐	Vicerrector ☐		
Otro (Especificar):				

U. México

BLOQUE II.1: PERFIL DE LA UNIDAD				
Seleccione la opción correspondiente.				
II.1.1. El cargo del Titular de la unidad se ocupa:				
Por Concurso-oposición ☐		Por designación libre, al ser un puesto de confianza ☐		
II.1.2. ¿Quién propone al candidato para ser el Titular de la unidad?				
Consejo Universitario ☐	Consejo/Junta de Gobierno ☐	Consejo Social ☐	Patronato ☐	Director ☐
Comité de Auditoría ☐	Rector ☐	Secretario General ☐	Vicerrector ☐	
Otro (Especificar):				
II.1.3. ¿Quién designa al Titular de la unidad?				
Consejo Universitario ☐	Consejo/Junta de Gobierno ☐	Consejo Social ☐	Patronato ☐	Director ☐
Comité de Auditoría ☐	Rector ☐	Secretario General ☐	Vicerrector ☐	
Otro (Especificar):				
II.1.4. ¿Cuántas personas trabajan en la unidad? SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD.				
Tiempo completo: Personas		Tiempo parcial: Personas		
II.1.5. Indique el número de personas que trabajan en su unidad por cada rango de edad: SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD.				
Menos de 25 años: Personas	De 25 a 35 años: Personas	De 36 a 45 años: Personas		
De 46 a 55 años: Personas	Más de 55 años: Personas			
II.1.6. Indique el número de personas que trabajan en su unidad por cada rango de experiencia en Auditoría: SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD.				
Menos de 1 año: Personas	De 1 a 5 años: Personas	De 6 a 10 años: Personas		
De 11 a 15 años: Personas	Más de 15 años: Personas			
II.1.7. Indique el número de personas que trabajan en su unidad por cada nivel de estudios: SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD.				
No Universitarios				
Universitarios				
Finanzas	Contaduría	Admón. Empresas	Economía	Derecho
Ingeniería	Diplomado en Contaduría/Finanzas/Economía			
Otro:				
Postgrado (Maestría/Doctorado):				
II.1.8. SIN INCLUIR AL TITULAR DE LA UNIDAD				
¿Cuántas personas de su unidad son Auditores Internos Certificados? Auditores Internos Certificados				
II.1.9. ¿A quién reporta orgánicamente la unidad (estructura)?				
Consejo Universitario ☐	Consejo/Junta de Gobierno ☐	Consejo Social ☐	Patronato ☐	Director de Administración y/o Finanzas ☐
Comité de Auditoría ☐	Rector ☐	Secretario General ☐	Vicerrector ☐	
Otro (Especificar):				
II.1.10. ¿A quién reporta funcionalmente la unidad?				
Consejo Universitario ☐	Consejo/Junta de Gobierno ☐	Consejo Social ☐	Patronato ☐	Director de Administración y/o Finanzas ☐
Comité de Auditoría ☐	Rector ☐	Secretario General ☐	Vicerrector ☐	
Otro (Especificar):				

U. España y U. México

II.1.11. ¿Tiene su universidad un Estatuto de Auditoría Interna?					
Sí ☐		No ☐			
II.1.11.1. ¿Quién elabora el Estatuto de Auditoría Interna?					
II.1.11.2. ¿Quién aprueba el Estatuto de Auditoría Interna?					
II.1.12. ¿Cuál es el carácter de su difusión?					
Interna (Para uso y conocimiento del personal de la universidad) ☐		Externa (Acceso público en general) ☐		Interna y Externa ☐	
II.1.13. ¿Cómo se tiene acceso a la consulta del Estatuto de Auditoría Interna?					
Solicitud Oficial ☐		Intranet de la Universidad ☐		Web Pública ☐	
Otro (Especificar):					
II.1.14. ¿Cuenta la unidad con un Programa o Plan anual de trabajo?					
Sí ☐		No ☐			
II.1.14.1. ¿Quién elabora el Programa o Plan de anual de Trabajo?					
II.1.14.2. ¿Quién aprueba el Programa o Plan de anual de Trabajo?					
II.1.15. ¿Cuántas modificaciones se hacen al Programa o Plan de anual de Trabajo?					
Ninguna ☐	Muy Pocas ☐	Pocas ☐	Algunas ☐	Muchas ☐	
II.1.16. ¿La unidad elabora una Memoria/Informe anual sobre el grado de cumplimiento del Programa o Plan de anual de Trabajo?					
Sí ☐		No ☐			
Si su respuesta a la pregunta anterior fue "No", haga click en "Siguiente..." para continuar con el cuestionario. Si su respuesta a la pregunta anterior fue "Sí", responda a las preguntas II. 1. 17 y II. 1.18 y haga click en "Siguiente..." para continuar con el cuestionario.					
II.1.17. ¿Cuál es el carácter de su difusión?					
Interna (Para uso y conocimiento del personal de la universidad) ☐		Externa (Acceso público en general) ☐		Interna y Externa ☐	
II.1.18. ¿Cómo se accede a su consulta?					
Solicitud Oficial ☐		Intranet de la Universidad ☐		Web Pública ☐	
BLOQUE II.2: ACTIVIDADES QUE REALIZA LA UNIDAD					
Seleccione la opción correspondiente. Tiempo aproximado que la unidad dedica anualmente a las siguientes actividades :					
LA UNIDAD EVALÚA...	Nada	Muy Poco	Poco	Bastante	Mucho
II.2.1. La información financiera	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.2. La eficacia y la eficiencia de los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.3. La eficacia de los sistemas de gestión de riesgos	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.4. La exposición al riesgo	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.5. El logro de las metas y de los objetivos	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.6. Si los proceso de la tecnología de la información sostienen y apoyan las estrategias y objetivos de la institución	☐	☐	☐	☐	☐

U. España y U. México

LA UNIDAD SUPERVISA Y DA SEGUIMIENTO...	Nada	Muy Poco	Poco	Bastante	Mucho
II.2.7. A la adecuación y eficiencia de los sistemas institucionales de control interno	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.8. Al cumplimiento, tanto de normas internas como externas y reglamentos	☐	☐	☐	☐	☐
LA UNIDAD CONTROLA...	Nada	Muy Poco	Poco	Bastante	Mucho
II.2.9. Los ingresos, gastos, cobros y pagos	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.10. El presupuesto	☐	☐	☐	☐	☐
LA UNIDAD PROPONE...	Nada	Muy Poco	Poco	Bastante	Mucho
II.2.11. Mejoras en los métodos y procedimientos de las diversas áreas, sin participar directamente en su diseño	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.12. Métodos y procedimientos que ella diseña para ser implantados en las áreas que lo requieran	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.13. Recomendaciones para el mejoramiento de los programas de trabajo de las áreas o departamentos auditados	☐	☐	☐	☐	☐
LA UNIDAD...	Nada	Muy Poco	Poco	Bastante	Mucho
II.2.14. Interviene la liquidación del gasto y de la inversión	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.15. Revisa y actualiza la normativa universitaria	☐	☐	☐	☐	☐
II.2.16. Inspecciona y verifica la contabilidad	☐	☐	☐	☐	☐

U. España y U. México

BLOQUE III.1: OPINIÓN FUNCIONES					
Agradeceremos su opinión sobre algunos aspectos de la unidad que hemos identificado como responsable de la auditoría interna, de la supervisión del sistema de control interno o similar, en su universidad					
Seleccione una opción en función de su grado de acuerdo o desacuerdo con las siguientes afirmaciones, tomando en cuenta la escala de 1 (Totalmente en desacuerdo) a 5 (Totalmente de acuerdo).					
EN SU OPINIÓN, LA UNIDAD REALIZA...	1. Totalmente en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Indiferente	4. De acuerdo	5. Totalmente de acuerdo
III.1.1. Su labor con la debida independencia	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.2. Su labor con la debida objetividad	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.3. Labores de asesoría y consulta permanente para apoyar a las demás áreas y departamentos	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.4. Labores que no corresponden a las actividades propias de la auditoría interna	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.5. Demasiado trabajo a priori	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.6. Demasiado trabajo a posteriori	☐	☐	☐	☐	☐

EN SU OPINIÓN, LA UNIDAD EVALÚA...	1. Totalmente en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Indiferente	4. De acuerdo	5. Totalmente de acuerdo
III.1.7.1. Los procesos de gestión de riesgos	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.7.2. Los procesos de control interno	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.7.3. Los procesos de gobierno (Combinación de procesos y estructuras implantados por las autoridades de gestión para lograr sus objetivos)	☐	☐	☐	☐	☐
EN SU OPINIÓN, LA UNIDAD MEJORA...	1. Totalmente en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Indiferente	4. De acuerdo	5. Totalmente de acuerdo
III.1.8.1. Los procesos de gestión de riesgos	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.8.2. Los procesos de control	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.8.3. Los procesos de gobierno	☐	☐	☐	☐	☐
EN SU OPINIÓN, LA UNIDAD...	1. Totalmente en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Indiferente	4. De acuerdo	5. Totalmente de acuerdo
III.1.9. Agrega valor a las operaciones de la universidad	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.10. Contribuye a mejorar las operaciones de la universidad	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.11. Es pieza fundamental en el logro de los objetivos institucionales	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.12. Cumple adecuadamente con su Programa o Plan de trabajo anual	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.13. Es valorada positivamente por las áreas o departamentos auditados	☐	☐	☐	☐	☐
III.1.14. Recibe buen reconocimiento profesional por parte de las autoridades universitarias	☐	☐	☐	☐	☐

U. España y U. México

BLOQUE III.2.: OPINIÓN CONCEPTO MODERNO

LA AUDITORÍA INTERNA, EN SU CONCEPCIÓN MODERNA

Supone llevar a cabo actividades de vigilancia, revisión, diagnóstico, evaluación y asesoramiento en todas las áreas de la institución, complementadas con seguimiento de las medidas adoptadas por los responsables de las áreas (*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. IAI, 2011*).

En consecuencia, la Auditoría Interna en su concepción moderna adopta un enfoque de consultoría, asumiendo una función creadora que aporta reflexión y asesoramiento sobre todos los aspectos de la actividad de la institución, reportando al más alto nivel de autoridad.

Seleccione una opción en función de su grado de acuerdo o desacuerdo con las siguientes afirmaciones, tomando en cuenta la escala de 1 (Totalmente en desacuerdo) a 5 (Totalmente de acuerdo).

EN SU OPINIÓN, LA IMPLANTACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA EN SU CONCEPCIÓN MODERNA, DEPENDE DE:	1. Totalmente en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Indiferente	4. De acuerdo	5. Totalmente de acuerdo
III.2.1. Que existan recursos financieros que posibiliten la operación del órgano de control interno	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.2. Que las autoridades de la universidad perciban su necesidad y utilidad	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.3. Que la función solo pueda realizarse por un área interna especializada y no por otras personas u órganos (auditorías externas, evaluación institucional)	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.4. Que la función interventora disminuya su arraigo y no consuma todos los recursos disponibles.	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.5. Que en la toma de decisiones predominen los criterios de racionalidad y no el peso político.	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.6. Que el modelo de administración de la universidad no se centre únicamente en procesos de autoevaluación.	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.7. Que exista confianza por los auditados sobre el papel de la auditoría interna	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.8. Que el órgano de control interno goce de una posición jerárquica suficiente	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.9. Que exista respaldo legal en los estatutos	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.10. Que exista apoyo institucional para mejorar la formación de las personas del órgano de control interno	☐	☐	☐	☐	☐
III.2.11. Que sea concebida como una función de asesoramiento en diversos ámbitos de gestión.	☐	☐	☐	☐	☐

Seleccione una opción en función de su grado de acuerdo o desacuerdo con las siguientes afirmaciones, tomando en cuenta la escala de 1 (Totalmente en desacuerdo) a 5 (Totalmente de acuerdo).

EN SU OPINIÓN:	1. Totalmente en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Indiferente	4. De acuerdo	5. Totalmente de acuerdo
III.2.12. En la universidad pública en la que usted labora, la auditoría interna funciona bajo la concepción moderna	☐	☐	☐	☐	☐

Agradeceremos sus comentarios o sugerencias, si usted lo desea:

Si desea establecer contacto: carlos-ivan.campos@alumnos.unican.es / carlosivan@uqroo.mx

