

---

# Cumplimiento normativo y fenómenos conexos

---

PID\_00249520

Adán Nieto Martín

**Adán Nieto Martín**

Primera edición: marzo 2018  
© Adán Nieto Martín  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2018  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Diseño: Manel Andreu  
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL

*Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita del titular de los derechos.*

## Índice

<b>Introducción.....</b>	<b>5</b>
<b>1. Autorregulación y estandarización.....</b>	<b>7</b>
<b>2. Gobierno corporativo.....</b>	<b>10</b>
<b>3. Responsabilidad social corporativa.....</b>	<b>12</b>
<b>4. Ética empresarial.....</b>	<b>16</b>
<b>5. Auditoría interna y <i>controlling</i>.....</b>	<b>20</b>



## Introducción

En el mundo empresarial y de los negocios, junto a los programas de cumplimiento normativo coexisten una serie de fenómenos conexos estrechamente relacionados, que a veces se solapan y que se retroalimentan. Nos referimos a términos como ética empresarial, códigos de conducta, *risk management*, responsabilidad social, normas ISO, gobierno corporativo, COSO, auditoría, etc.

Pues bien, con el fin de no duplicar esfuerzos dentro de la empresa o para evitar la descoordinación entre algunos de los nuevos órganos que van surgiendo (por ejemplo, comités de auditoría, comisión del código de conducta, comisión de responsabilidad social...) encargados de los contenidos antes enumerados, es necesario delimitarlos.



## 1. Autorregulación y estandarización

La autorregulación era entendida, en pleno auge del liberalismo, como la capacidad del mercado para encontrar su propio equilibrio, sin injerencia alguna de los poderes públicos. Si trasladamos este concepto a la empresa o a una entidad, sería la capacidad para regularse a sí misma, para autoimponerse estándares de conducta.

Existen diversos tipos de autorregulación atendiendo al grado de voluntariedad y de intervención del Estado:

1) **La autorregulación voluntaria** en sentido estricto, sin intervención alguna del Estado. Se caracteriza por la existencia de:

- reglamentaciones privadas, como por ejemplo códigos de conducta, normas técnicas, protocolos y buenas prácticas;
- controles realizados por sujetos privados que se manifiestan en documentos que certifican el cumplimiento de determinadas normas, como por ejemplo los certificados técnicos, o los sellos, etiquetas y marcas;
- resoluciones arbitrales o sanciones disciplinarias.

Dichas normas y controles son genuinas manifestaciones de la autorregulación y suelen poseer un nivel de armonización a nivel internacional que no tienen las normas y controles públicos.

2) **La autorregulación regulada** aparece como la técnica más efectiva de la que dispone el Estado, en la actualidad, como consecuencia del déficit de ejecución de la legislación estatal y el de las decisiones de la Administración pública, para cumplir con su función de garante de algunos bienes jurídicos como medioambiente, salud o seguridad.

Para ello, el Estado establece el marco general de la autorregulación, es decir, construye *metanormas* que regulan cómo deben establecerse las normas de las empresas y cuáles deben ser sus principios básicos.

De esta manera, la Administración vela para que la autorregulación privada conduzca, efectivamente, a la minimización de los riesgos generados por quienes se autorregulan.

3) **La autorregulación estimulada o coaccionada.** En esta modalidad, como ya tuvimos oportunidad de ver en páginas anteriores, el Estado, a través de la imposición de sanciones o de incentivos, dirige la autorregulación.

Al final, a través de la autorregulación, lo que hace el Estado es instrumentalizar las normas y los controles privados, poniéndolos al servicio de los fines públicos; por eso la autorregulación es siempre, en mayor o menor medida, una autorregulación regulada, fomentada, dirigida e instrumentalizada a través de novedosas fórmulas de regulación estatal.

Una vez que sabemos los tipos de autorregulación, el paso siguiente es preguntarnos qué clase de autorregulación es el cumplimiento normativo. Y la respuesta es que, en función del sistema jurídico y país en el que se desarrolla, puede ser cualquiera de las tres variedades de autorregulación que hemos visto.

Si tenemos en cuenta las reformas de nuestro Código penal en el 2010 y en el 2015 sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas, diríamos que en ese contexto el cumplimiento normativo es una autorregulación coaccionada.

En Italia, es el legislador el que a través del Decreto legislativo 231 establece unas directrices a seguir en materia de cumplimiento normativo, por lo que en este caso estaríamos ante una autorregulación regulada.

En cuanto a Estados Unidos o Gran Bretaña, son órganos estatales, en el primer caso la Comisión de Sentencias y la Secretaría de Estado de Justicia en el segundo, los que indican las pautas o directrices a seguir sobre los elementos que deben formar parte de un programa de cumplimiento normativo, por lo que volvemos a encontrarnos, como en el caso de Italia, con una **autorregulación regulada**.

Ahora bien, cuando el Estado regula, a través de la autorregulación regulada, ámbitos como la prevención de riesgos laborales, la protección de datos, el blanqueo de capitales, el abuso de mercado, el mercado de valores, etc., e impone a las empresas la obligación de adoptar controles internos con el fin de alcanzar los objetivos de la norma estatal, lo que consigue es una autorregulación con una estructura muy similar y homogénea, y lo que es más importante, dirigida a conseguir en cada uno de sus ámbitos una prevención eficaz.

De tal forma que, cuando el derecho administrativo impone unas obligaciones a las empresas en materia de autorregulación en blanqueo de capitales, medio ambiente, protección de datos, etc., si la empresa cumple con estas obligaciones se supone que ha alcanzado el grado de debido control exigido por la Administración.

#### Sanciones e incentivos

Una forma de sancionar es a través de la introducción en el ordenamiento jurídico español de la responsabilidad penal de las personas jurídicas; una forma de incentivar, por ejemplo, es a la que nos referimos anteriormente cuando en temas de contratación pública la Administración valora como algo positivo y en algunos casos imprescindible la adopción por parte de la empresa de programas de cumplimiento normativo.

#### Autorregulación con estructura homogénea

Lo que se consigue de entrada es importante: a pesar de tratarse de materias muy diferentes, la regulación exigida es similar en cuanto a, por ejemplo, establecer un análisis de riesgos, un responsable para la supervisión del riesgo, un sistema de documentación adecuado, etc., elementos comunes a todas las materias.



Trasladada esta premisa al ámbito penal, esto implicaría que, cuando existe responsabilidad penal de la personas jurídicas en ámbitos dónde el derecho administrativo interviene, el Estado no podrá exigir, debido al carácter de última ratio del derecho penal, un mayor grado de exigibilidad de diligencia debida que el que impone el derecho administrativo. En estos sectores el cumplimiento normativo penal constituye una suerte de «norma penal en blanco».

Hablamos de cumplimiento normativo como una forma de autorregulación (en sus distintas variantes), pero no podemos olvidar los estándares de calidad y en concreto las certificaciones de calidad como las normas ISO, UNE, DIN, etc., como una manifestación más a tener en cuenta cuando estudiamos el cumplimiento normativo.

Las normas de estandarización han contribuido a definir y a aclarar una serie de conceptos dentro de las organizaciones como *tareas, responsabilidades, delegación, funciones, documentación, trazabilidad, comunicación, supervisión, formación, implicación o revisión*.

Estos conceptos han sido utilizados para elaborar y llenar de contenido los manuales de empresa, los cuales nos servirán de modelos y nos serán muy útiles a la hora de elaborar el manual de cumplimiento. En materia de cumplimiento normativo no podemos perder de vista la ISO 19600 ni la recientemente aprobada UNE 19601 (2017) sobre sistemas de gestión de *compliance* penal.

#### **Norma UNE 19601**

Esta norma UNE viene a establecer un marco de referencia completo que no solo permite, como dice en su introducción, disponer de sistemas de gestión de *compliance* penal alineados con las exigencias del Código penal español, sino además completarlos con los estándares internacionales en materia de *compliance*.

## 2. Gobierno corporativo

El gobierno corporativo es el conjunto de normas, principios y procedimientos que regulan la estructura y el funcionamiento de los órganos de gobierno de una empresa. A través de este conjunto de normas se regulan las relaciones entre la junta directiva, el consejo de administración, los accionistas y el resto de partes interesadas (clientes, empleados, gobierno, comunidad...); como también el proceso de toma de decisiones sobre la compañía.

El objetivo o el fin que se busca a través de este conjunto de normas es gestionar la empresa de forma adecuada y transparente, asegurar la rendición de cuentas y evitar con ello el abuso de poder por parte de los administradores.

El gobierno corporativo parte, por tanto, de que la buena gestión de una sociedad es algo que no interesa en exclusiva a los socios, sino también a un buen número de partes interesadas (trabajadores, acreedores, comunidades en las que actúa la empresa, etc.).

El gobierno corporativo tiene **carácter voluntario** y se basa en el **principio de cumplir o explicar** (*complain or explain*). Se deja a la libre autonomía de cada sociedad la decisión de seguir o no las recomendaciones de gobierno corporativo, pero se les exige que, cuando no lo hagan, revelen los motivos que justifican su proceder, al objeto de que los accionistas, los inversores y los mercados en general puedan juzgarlos.

Existen tres puntos en los que cumplimiento y buen gobierno coinciden en sus objetivos:

1) Como antes se indicaba, el gobierno corporativo nace para que en la gestión de las empresas se atienda a los derechos de los socios como de las personas que pueden ser afectadas por la actividad de la sociedad y para que se ponga especial interés a la hora de rendir cuentas y evitar el abuso de poder dentro de la empresa.

Por esta razón, todos los códigos de buen gobierno corporativo exigen al consejo que vele «para que en sus relaciones con los grupos de interés la empresa respete las leyes y los reglamentos; cumpla de buena fe sus obligaciones y contratos; respete los usos de buenas prácticas de los sectores y territorios donde ejerza su actividad y observe aquellos principios adicionales de responsabilidad social que hubiere aceptado voluntariamente» (Código de buen gobierno, punto 7).

El cumplimiento normativo representa, por tanto, una de las tareas del consejo, que integran los deberes del representante leal.

2) En segundo lugar, cumplimiento normativo y buen gobierno confluyen en la política de gestión de riesgos. De toda infracción normativa puede derivarse un riesgo, económico o reputacional importante para la empresa (multas; la interdicción de contratar con la administración o de recibir ayudas públicas, revocación de licencias...). En este sentido, los códigos de buen gobierno consideran que una de las facultades indelegables del Consejo es aprobar la política de gestión de riesgos, así como el seguimiento periódico de los sistemas internos de información y control (Código de buen gobierno, punto 8).

En algunos ordenamientos próximos, como el alemán, la legislación societaria incluye hoy expresamente entre las funciones del consejo de administración la gestión de riesgos (sección 91.2 del *Aktien Gesellschaft*) y el Código de buen gobierno alemán considera que el cumplimiento normativo es esencial para realizar esta tarea.

Por todo ello, los sistemas de cumplimiento son parte de la administración diligente en las sociedades cotizadas. Aunque no se indique expresamente, esta conclusión podría sin duda trasladarse al ordenamiento español.

3) La tercera conexión entre gobierno corporativo y *compliance* reside en que algunos contenidos del gobierno corporativo sirven para la prevención de delitos societarios específicos. Una parte esencial de los códigos de buen gobierno es la relativa a las retribuciones de los consejeros o a la evitación de conflictos de intereses, lo que ayuda a la prevención de delitos como el de administración desleal.

También son numerosas las disposiciones dirigidas a aumentar la transparencia en la gestión y, por tanto, la calidad y la fiabilidad de la información societaria. Aunque en el Código penal español los delitos societarios no dan lugar a la responsabilidad penal de personas jurídicas, está claro que los comportamientos allí descritos (administración desleal, falsedad en cuentas sociales, abusos de posición mayoritaria, obstaculización de los derechos de los socios) se previenen si se cuenta con un sistema de gobierno corporativo eficiente.

Como podemos observar, existe un gran número de intereses y objetivos comunes entre los encargados de cumplimiento normativo y los encargados del buen gobierno corporativo, lo cual hace que ambos deban trabajar en armonía y estrecha relación, para evitar tanto confusiones y solapamientos como lagunas o espacios sin cubrir.

### 3. Responsabilidad social corporativa

Si una empresa quiere tener éxito en las sociedades actuales y sobrevivir en el mercado tiene que conjugar conceptos como *buen gobierno*, *sostenibilidad*, *reputación corporativa* o *responsabilidad social*. Atrás quedó la idea de que la única responsabilidad social de la empresa es incrementar su beneficio o de preocuparse exclusivamente en obtener beneficios, es decir, crear riqueza para los inversores y cumplir con la legalidad; como también quedó atrás la idea de que cualquier cantidad de dinero que una empresa utilice en responsabilidad social debía proceder o de repartir un menor dividendo al accionista, o de incrementar el precio de venta o de reducir el salario de los trabajadores.

La responsabilidad social corporativa (RSC), al menos como hoy mayoritariamente se entiende, conlleva una nueva visión de la empresa: la empresa como ciudadano responsable (*good citizens corporations*), como un actor no solo económico, sino también social y político, con obligaciones dentro de su comunidad.

La RSC se basa en la idea de que el funcionamiento y éxito de una empresa debe evaluarse teniendo en cuenta no solo la riqueza o beneficios que genera, sino también como contribuye a la calidad del medioambiente y al bienestar social de la sociedad en la que se integra.

En los años 60, con el nacimiento de la responsabilidad social corporativa surge el concepto de *stakeholder*, 'parte interesada', que podría definirse como toda persona o grupo que puede verse afectada por una corporación. Por tanto, el término incluye a los propios trabajadores, consumidores o usuarios, proveedores, administraciones públicas o instituciones sociales como las ONG que observan y evalúan a las empresas.

En las últimas décadas, la sociedad civil está jugando un papel determinante en el planteamiento e impulso de la responsabilidad social; al ser la primera que reaccionó y puso sobre la mesa las consecuencias que estaba teniendo el modelo neoliberal.

#### El caso de Shell

Un ejemplo claro para entender la afirmación anterior es el caso de la multinacional petrolera Shell, que en junio de 1995 anunció la instalación de la plataforma petrolífera Brent Star en el Atlántico frente a Escocia, con el consentimiento del gobierno del Reino Unido. Ello suponía, según Greenpeace, hundir en el mar 100 toneladas de restos metálicos y 30 toneladas de sales radiactivas.

Ecologistas, partidos políticos, instituciones religiosas y consumidores dan rienda suelta en Alemania a su indignación y llaman al boicot a las gasolineras de la multinacional Shell como protesta contra el plan de instalar dicha plataforma. Los consumidores em-

pezaron a comprar el combustible a la competencia, lo que disminuyó las ventas de Shell en varios países de Europa hasta un 30 %.

Como consecuencia, el presidente de Shell anunció un cambio en el plan de actuación de la compañía respecto de la plataforma, se adoptó un código ético y se comprometió a difundir anualmente un informe de los efectos de su empresa sobre el entorno.

Este es solo un ejemplo, podríamos poner muchos más, de cómo la sociedad civil, mediante decisiones a la hora de intervenir en el mercado como consumidor, es capaz de influir en la responsabilidad social de una empresa.

En definitiva, mediante la responsabilidad social corporativa, la empresa pretende buscar la excelencia atendiendo con especial atención a **las personas y sus condiciones de trabajo** (crear un buen ambiente en el trabajo logra mayor productividad) y a **la calidad de sus procesos productivos**, conjugando aspectos económicos, sociales y medioambientales; con el objetivo de favorecer su consolidación, su éxito económico y su continuidad en el mercado.

Tal como señala, por ejemplo, el *Libro Verde* de la UE sobre responsabilidad social corporativa, esta es necesaria para un crecimiento económico continuado y para atraer inversores.

De esta forma, la RSC se ha ido llenando de contenido, que incluye:

- Tareas de mecenazgo que sirven para desarrollar las comunidades en las que actúa la empresa.
- Preocupación por el medioambiente y el diálogo social, por la sostenibilidad. En Europa las primeras manifestaciones de la RSC consistieron en el compromiso de las empresas con el diálogo social y una perspectiva interna de gestión de recursos humanos, que abarcaría la promoción de la seguridad en el trabajo, el aprendizaje permanente, la conciliación de la vida laboral y familiar, las políticas de igualdad, mejoras continuas en las condiciones de salud y seguridad en el trabajo, etc.
- Responsabilidad ciudadana de la empresa.
- Finalmente, la RSC, en su última versión, incorpora el compromiso con valores sociales como el respeto a los derechos humanos, la lucha contra la corrupción o la preocupación para que en la actividad de la empresa se respete la legalidad. No hace falta insistir en que con esta última evolución los objetivos confluyen con el cumplimiento normativo.

La RSC se basa en la autorregulación voluntaria a diferencia de lo que hemos visto en el caso de cumplimiento normativo y del buen gobierno. Esta voluntariedad genera un problema y es su déficit de exigibilidad.

En los últimos años, diferentes instituciones y organizaciones formadas por multitud de Estados han desarrollado iniciativas para promover y fomentar el comportamiento socialmente responsable en las empresas a nivel mundial. Estas iniciativas incluyen una serie de normas o recomendaciones que, si bien no son de obligado cumplimiento, sí incorporan un compromiso por parte de los estados adheridos para incentivar la responsabilidad social en el ámbito empresarial.

Además de ese compromiso, mediante estos proyectos mundiales lo que se busca también es uniformidad en la materia, en sus principios y actuaciones, así como en sus medidores; de tal forma que la labor de la RSC de una empresa tenga validez no solo en el ámbito nacional sino también en el internacional.

Las iniciativas internacionales más destacables son:

**1) El Pacto Mundial de las Naciones Unidas.** Promueve que las empresas hagan suyos, apoyen y lleven a la práctica un conjunto de valores fundamentales en materia de derechos humanos, normas laborales, medioambiente y lucha contra la corrupción, que se concretan en diez principios básicos.

Las empresas que se adhieren al Pacto Mundial deben realizar anualmente una comunicación de progreso señalando los avances que la empresa ha realizado en la aplicación de los diez principios del pacto en sus actividades empresariales. La comunicación de progreso debe incluir una descripción de las medidas adoptadas y los resultados obtenidos. No realizar esta comunicación implica que la empresa queda excluida de la lista de participantes «activos» del Pacto Mundial.

**2) Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas.** La Comisión Europea creó un foro de debate para ver cómo dentro de la UE se podía incentivar el desarrollo de la responsabilidad social en las empresas europeas e internacionales, aumentar la transparencia y la calidad informativa de las sociedades y mejorar su contribución al desarrollo sostenible.

**3) Líneas directrices de la OCDE del año 2000 para empresas internacionales.** La finalidad de las directrices es promover el desarrollo sostenible.

En España, el artículo 39 (promoción de la responsabilidad social de las empresas) de la Ley 2/2011, de economía sostenible, establece que las «administraciones públicas mantendrán políticas de promoción de la responsabilidad social» que contendrán, entre otras medidas, la puesta a disposición de las empresas de un sistema de autoevaluación y modelos de referencia o reporte.

Existe además un Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas (Real decreto 221/2008, de 15 de febrero), que entre otras funciones tiene que estandarizar los modelos de informe de responsabilidad social corporativa,

comprobar el seguimiento de las políticas de RSC de las sociedades anónimas de más de mil empleados y expedir acreditaciones de empresa socialmente responsable a aquellas que lo soliciten.

Las relaciones entre *compliance* y RSC dependen lógicamente de cómo se entienda en cada empresa la RSC y qué extensión tengan sus contenidos. Si la RSC se fundamenta en la idea de *good citizens corporations* y asume la promoción de determinados valores éticos, el respeto a la legalidad, a los derechos humanos y al medio ambiente y la lucha contra la corrupción, deben considerarse parte del mismo objetivo.

En este sentido, las directrices para empresas de la OCDE, citadas anteriormente (punto 8 y siguientes), consideran que las empresas deben desarrollar sistemas de cumplimiento e implementar canales de denuncia para empleados, formación y gestión de riesgos con el fin de identificar, mitigar y prevenir infracciones.

La RSC se relaciona con el movimiento de «ética en los negocios»; se basa en la ética empresarial pero no se confunde con ella, pues va más allá de la mera formulación de los valores y postulados éticos.

La visión de la empresa como ciudadano y como actor moral y político justifica igualmente la responsabilidad penal de la persona jurídica y abre las puertas a hablar de una culpabilidad de empresa, incluso si esta se entiende como reproche moral.

## 4. Ética empresarial

La ética empresarial constituye indiscutiblemente otro ámbito cercano al cumplimiento normativo, con conexiones también evidentes con la RSC, como vimos en el apartado anterior.

Podríamos definir la **ética personal** como un conjunto de valores y principios que nos sirven, individualmente, para juzgar si un determinado comportamiento propio o ajeno es correcto o no. Y la **ética empresarial** como los valores que conforman la cultura de la organización y que se plasman en normas y códigos de conducta que sirven de guía para la toma de decisiones de directivos y trabajadores.

### Cultura de la organización

Los valores representan cómo se hacen y cómo se deben hacer las cosas. Deben ser asumidos, interiorizados y compartidos por todos los miembros de la empresa desde el consejo de dirección hasta el último trabajador (*tone from the top to the bottom*).

Decir que una empresa debe respetar determinados principios o valores éticos implica que debe prestar atención a tres aspectos:

1) En primer lugar, debemos tener claro cuáles son los valores que, de hecho, rigen en una corporación. Es lo que se conoce como **ética descriptiva**, y estudia los códigos de conducta creados por las organizaciones profesionales para regular la conducta de los miembros. En otras palabras, consiste simplemente en describir cómo se comportan las personas y/o qué tipo de normas morales pretenden seguir. Aplicado a la empresa sería ver qué valores o cultura corporativa tiene la empresa y de qué manera esos valores influyen en el comportamiento de sus miembros, que quizás estos ni tan siquiera comparten, pero al formar parte de la corporación actúan bajo su influencia.

2) La ética descriptiva incorpora a su investigación la antropología, pero sobre todo la psicología y la sociología, como parte del proceso de comprensión de lo que las personas hacen o han creído acerca de las normas morales.

La ética descriptiva conecta muy bien con teorías criminológicas como la asociación diferencial, donde el grupo es determinante para el comportamiento individual.

3) La **ética normativa** se ocupa principalmente de desarrollar diversas teorías que supongan un marco general para orientar el comportamiento de la entidad, sobre todo en sus relaciones con los grupos de interés. Justifica y argumenta por qué se deben adoptar determinadas normas.



El origen de la ética (normativa) de empresa se encuentra en la teoría de los grupos de interés, cuya pretensión era establecer cuáles son las personas afectadas por la actividad de la empresa y atender a sus demandas.

Gran parte de las teorías normativas consisten en la adaptación al mundo de la empresa de teorías generales, como la kantiana o la de John Rawls, pero existen teorías propias como la teoría de contrato social.

Una parte muy importante de la ética normativa es la ética aplicada, que consiste en la discusión concreta de los dilemas éticos que pueden darse en el seno de la empresa. De hecho, buena parte de los manuales de ética de empresa se plantean a partir de la discusión de problemas.

La empresa tiene que establecer una estrategia para que los valores que ha decidido adoptar y por los que se va a regir sean seguidos por sus miembros

Una empresa funciona de modo más correcto cuando hay coherencia entre los valores de las personas que la integran y los de la corporación. Cuando hay una identificación del trabajador con los valores corporativos, el compromiso es mayor.

### **Dirección por valores**

De la mano de Salvador García y Shimon Dolan nace en 1997 un nuevo paradigma, la dirección por valores (DpV), que pone el foco en la persona y no tanto en la producción (DpI) o en los procesos (DpO), entendiéndose que las personas son el principal valor de las empresas. La idea que subyace en esta orientación humanista es que mientras que los **objetivos** sirven para traducir las acciones en un rendimiento efectivo, los **valores** sirven para dar sentido a tales acciones (García, 2011).

Resulta obvio pensar que si el empleado encuentra un sentido claro a todo aquello que hace en la empresa y piensa que es el sitio donde puede ver cumplidos sus deseos, aspiraciones y metas, se sentirá satisfecho en su trabajo, se involucrará al máximo en su cometido y pondrá en juego todo su potencial para entusiasmarse con los **finés estratégicos** de la organización.

Y la ecuación es como sigue:

mayor compromiso por parte del empleado = < los costes, > productividad, > la eficiencia, < prácticas fraudulentas

Por el contrario, ante una falta de identificación del trabajador con los valores corporativos la ecuación es como sigue:

menor compromiso = > costes; < productividad < eficiencia + prácticas fraudulentas

Cumplimiento normativo y ética son lógicamente fenómenos conexos y con amplias zonas de intersección. Una empresa que parta de una visión amplia de la responsabilidad social corporativa debe tener su propia ética corporativa, plasmada en un código ético que será el punto de partida de su programa de

cumplimiento. Los valores recogidos en ese código deben impregnar todos los elementos del programa de cumplimiento normativo de dicha empresa, solo de esta manera será más legítimo y eficaz.

La falta de coherencia entre el programa de cumplimiento y los valores éticos básicos tiene consecuencias perjudiciales para ambos subsistemas. Así, por ejemplo, no tiene sentido imponer sanciones disciplinarias desproporcionadas o imponerlas tras un proceso que desconoce los principios elementales del proceso justo. Un sistema de cumplimiento basado en valores éticos es más legítimo y, por tanto, más eficaz.

Solo si la empresa promociona y lleva a la práctica su código ético, podrá con mayor razón asegurar el cumplimiento de las normas jurídicas. De ahí que, por ejemplo, las *guidelines* hablen expresamente de *compliance and ethics programs*.

Fomentar una cultura de la legalidad en la empresa es imprescindible para que los sistemas de cumplimiento funcionen. Ello conlleva la necesidad de integrar en los programas de cumplimiento la gestión de la ética, con elementos tan importantes como la necesidad de que los directivos se impliquen de manera activa en la implementación del programa (*tone from the top*).

En segundo lugar, el cumplimiento normativo tiene como finalidad precisamente vigilar que las disposiciones éticas se respeten. La ética de empresa en una primera fase se conformó con la simple declaración de una serie de valores o reglas de conducta muy generales.

Los códigos éticos de segunda generación incorporan más mecanismos de *enforcement* de la ética. Existe un proceso de institucionalización de la ética a través de los comités o comisiones, el nombramiento de «oficiales de ética», formación, etc., que prevén canales de denuncias o de consulta en los que los empleados pueden consultar sus dudas.

Estos códigos, además, dejan claro su carácter obligatorio y establecen sanciones en caso de incumplimiento. Aunque esta segunda generación de códigos coinciden en gran medida con el cumplimiento normativo, este va más allá porque debe contener normas más detalladas (políticas) de los valores y normas de conducta, que se expresan de modo más genérico en el código ético.

Una tercera zona de intersección es de carácter orgánico. La ejecución de los códigos éticos ha llevado a la creación de nuevos órganos como la comisión del código, *ethics board*, etc., y han aparecido cargos como el *ethics officer*, que

cumplen funciones semejantes a las del *compliance officer*. Estos órganos de ética deben coincidir con los de cumplimiento normativo, al menos en el nivel más elevado de la organización.

## 5. Auditoría interna y *controlling*

La auditoría interna nació en el siglo XIX como una herramienta de control de los propietarios de la entidad sobre sus directivos o empleados, con el fin de evitar el fraude interno. Su principal función era la verificación de los registros contables con el fin de comprobar si las transacciones que aparecían en ellos habían tenido realmente lugar. La verificación contable se realizaba eligiendo aleatoriamente una serie de operaciones que figuraban en la contabilidad.

Actualmente, sin embargo, se han desarrollado criterios que permiten identificar la clase de transacciones con mayor facilidad, y que pueden utilizarse, por ejemplo, para realizar operaciones simuladas. De este modo, la auditoría, en esta primera función que aún continúa siendo de gran importancia en muchas empresas, es un complemento de gran utilidad para los sistemas de cumplimiento a la hora de descubrir casos de fraude o corrupción.

Sin duda alguna, la auditoría interna ha desarrollado técnicas que son de gran utilidad para descubrir posibles ilícitos dentro de la empresa; estas técnicas se utilizan también en el análisis de riesgos dentro de los programas de cumplimiento normativo. Pero esta primera función, con el paso del tiempo y debido a los cambios dentro del entorno empresarial en el que operan las compañías (internacionalización, nuevas tecnologías, evolución de los marcos normativos, desarrollo de una nueva economía global...), ha ido dando paso a una segunda función, de tal forma que hoy en día la auditoría es más que una mera verificación contable.

La auditoría se ha ido adaptando a las nuevas necesidades empresariales y ha evolucionado hacia un enfoque centrado en la visión estratégica y en la prevención del riesgo. En la actualidad, la **función de auditoría interna** cobra una gran relevancia como garante de la sostenibilidad del proyecto empresarial y aliado clave para los órganos de gobierno, pues ayuda a la empresa a entender y prevenir los riesgos del entorno actual.

### **Función de la auditoría interna**

Tal y como pone de manifiesto Deloitte, la función de la auditoría interna requiere desarrollar un profundo conocimiento de los cambios, problemas y riesgos que afectan a la empresa y adquirir las competencias necesarias para evaluarlos y afrontarlos. ¿Cómo? Por ejemplo, integrando *data analytics* en las actividades de la auditoría interna. Esta herramienta, al dar acceso a todos los datos de la empresa, coloca a los responsables de la auditoría en una posición inmejorable para analizar grandes volúmenes de datos e identificar tendencias, relaciones y anomalías que nadie más puede identificar. Es decir, se trata de un sistema que permite hacer más y, también, **comunicar los resultados de forma visual e interactiva**. Los análisis conductuales y el modelado de datos para elaborar previsiones y predicciones serán clave para diseñar los nuevos programas de auditoría. Y también los nuevos programas de cumplimiento normativo.

Los responsables de auditoría tienen un papel clave como aliados de los miembros del gobierno corporativo en el momento de evaluar los problemas y posibles resultados de las decisiones y las iniciativas empresariales. Además deben ser capaces de presentar la información en formatos que faciliten su interpretación a los *stakeholders*, a través de reportes dinámicos y herramientas analíticas o de visualización. Esto generará mayor confianza y dotará a la empresa de mayor credibilidad y fiabilidad. La planificación estratégica y la gestión del riesgo pasan a ser áreas prioritarias en el ámbito de la auditoría interna.

#### Planificación estratégica y gestión del riesgo

Así, se incorporan a los programas de auditoría herramientas predictivas e inteligentes, como tecnologías emergentes, para medir las probabilidades de éxito o fracaso de una iniciativa, identificar formas de aumentar las probabilidades de éxito y prever riesgos emergentes.

#### Optimizar las comunicaciones e informes en una auditoría

Según Deloitte, hay que esmerarse en optimizar las comunicaciones e informes presentados por la auditoría. Hasta el momento, los departamentos de auditoría interna presentaban sus resultados mediante informes y presentaciones estáticas. Es necesario dar el paso a una comunicación más interactiva con la incorporación de reportes dinámicos y herramientas analíticas o de visualización. Esto permitirá que los consejos de administración dispongan de información, en tiempo real, práctica y procesable, que ponga el foco en el futuro en lugar de en el pasado. Esta recomendación se puede aplicar también a los documentos de los programas de cumplimiento normativo.

La auditoría interna pasa a determinar qué procesos son lo suficientemente sólidos, especialmente y por sus implicaciones, en el contexto de los cambios y amenazas previstos.

Por ello, aparece **el control interno como instrumento de gestión** que pretende asegurar el cumplimiento de tres tipos de objetivos:

- 1) Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- 2) Fiabilidad de la información financiera.
- 3) Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas (que sean aplicables).

Como podemos ver, el tercero de los objetivos del control interno coincide plenamente con el cumplimiento normativo.

Pero no podemos hablar de control interno sin referirnos a COSO<sup>1</sup> (Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway). COSO es una iniciativa conjunta de cinco organizaciones del sector privado y se dedica a proporcionar liderazgo de pensamiento a través del desarrollo de marcos y orientación sobre gestión de riesgos empresariales, control interno y disuasión de fraude.

<sup>(1)</sup><https://www.coso.org>

#### COSO

La comisión fue patrocinada conjuntamente por la IMA y otras cuatro asociaciones profesionales importantes con sede en los Estados Unidos: la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), Ejecutivos Financieros Internacionales (FEI) y el Instituto de Auditores Internos (IIA). Totalmente independiente de cada una de las organizaciones patrocinadoras, COSO contenía representantes de la industria, contabilidad pública, empresas de inversión y la Bolsa de Nueva York.

Ya vimos en el módulo «Introducción al *compliance* y ética empresarial» como los escándalos financieros en los años 80 en los Estados Unidos dieron al traste con la confianza de la sociedad en las empresas y en sus informes financieros y balances contables. En 1985 se estableció la Comisión Treadway, que estudió los factores causales que pueden conducir a informes financieros fraudulentos y desarrolló recomendaciones para las empresas públicas y sus auditores independientes, para la SEC y otros reguladores, y para las instituciones educativas.

#### Comisión Treadway

Recibe el nombre del presidente original de la Comisión Nacional, James C. Treadway, Jr., vicepresidente ejecutivo y consejero general de Paine Webber Incorporated y ex comisario de la Comisión de Valores de los Estados Unidos.

Las recomendaciones de este informe se plasman posteriormente (1992) en un conjunto de estándares de auditoría (*internal control-integrated framework*). Este trabajo es realizado por el comité de las organizaciones que habían patrocinado el informe COSO. Tras su instauración, el comité ha ido realizando su labor ininterrumpidamente con el fin de mejorar los estándares de auditoría. Esto ha provocado que en la actualidad las recomendaciones de este comité sean casi de manera automática las reglas que rigen la auditoría globalmente.

#### Éxito del comité

El éxito del comité se debe a que la Asociación de Auditores Norteamericanos lo elevó a norma de auditoría (SAS 78) y a que en el 2003 la SEC recomendó estos estándares como forma de cumplir con las exigencias de la Sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley, que obliga a las empresas a informar de su sistema de control interno y valorar su fiabilidad. Para más información sobre los trabajos en curso de COSO se puede visitar su página web: <https://www.coso.org>

COSO establece que el control interno consta de los siguientes cinco elementos:

- 1) **Entorno de control.** Es la base del resto de los componentes del control interno y comprende elementos tan importantes como la cultura corporativa, los valores éticos de la entidad, la capacidad de los empleados, la filosofía y el estilo de gestión, las políticas y prácticas en materia de recursos humanos o la asignación de responsabilidades.
- 2) **Evaluación de riesgos.** Se trata de conocer y evaluar los riesgos externos e internos de la organización y que pueden afectar a cada uno de sus objetivos. La evaluación determina el modo en que han de ser gestionados los riesgos y cómo han de diseñarse las actividad de control.
- 3) **Actividades de control.** Las actividades de control son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las instrucciones de la dirección. Incluyen una variada gama de técnicas como autorizaciones, verificaciones, segregación de funciones, etc.
- 4) **Información y comunicación.** Todas las empresas deben recoger la información, interna o externa, relevante para la consecución de los objetivos de control. Esta actividad es además imprescindible para una correcta supervi-

sión. De la información hay que distinguir la comunicación, mediante la cual los empleados deben recibir con claridad cuáles son sus tareas o cometidos en relación a las actividades de control interno.

**5) Supervisión.** La supervisión del sistema asegura que este va evolucionando y mantiene su eficacia. Corresponde a la dirección determinar si el sistema de control interno es en todo momento adecuado y se adapta a los nuevos riesgos.

Como en siguientes módulos veremos con mayor detalle, los elementos de un programa de cumplimiento coinciden con los del sistema de control interno.

En realidad, un programa de cumplimiento no es sino el control interno específico que se debe adoptar para cumplir con la legalidad (que como vimos era el tercer objetivo del control interno).

La actividad de control interno proporciona por tanto el soporte metodológico de los programas de cumplimiento, lo que significa que la valoración de la eficacia del programa de cumplimiento se debe hacer a partir de los conocimientos que proporciona esta materia.

La eficacia de un programa de cumplimiento es, por tanto, un juicio técnico que debe adaptarse a una determinada metodología.

Ahora bien, el control interno, en lo que se refiere al cumplimiento de la legalidad, debe integrar los conocimientos procedentes de la ética de empresa. Una de las aportaciones principales de COSO fue precisamente considerar que la ética de empresa forma parte del ambiente de control de la entidad.

