

LA CALIDAD EN LA ACTIVIDAD DE LA AUDITORIA INTERNA. INCIDENCIA DE LA SARBANES-OXLEY ACT

M^a Angela Jiménez Montañés
Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha

RESUMEN

Una evaluación de la calidad en la función de Auditoría Interna es el proceso por el cual se evalúa la eficiencia y eficacia de esta función, donde se identifican las oportunidades de mejora, así como se garantiza el cumplimiento con las Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna y el Código de Ética. También se incluyen un análisis de los diferentes procesos de riesgo, control y la relación con los agentes que participan en la gestión y en el gobierno de las organizaciones. En el mundo de los negocios, se han impuesto términos como mejora de la calidad, transparencia y credibilidad de información y códigos de buen gobierno, que están regulando las prácticas empresariales e incidiendo en las políticas nacionales, internacionales y empresariales, ejemplo la Sarbanes-Oxley Act of 2002. Las certificaciones de calidad de la Auditoría Interna, pueden considerarse como un instrumento fundamental que garantiza su papel en el gobierno corporativo de las organizaciones, analizado y evaluado por expertos independientes y cualificados en las mejores prácticas de auditoría interna bajo el lema “Auditando para crear valor”.

PALABRAS CLAVE: Auditoría interna, Certificaciones, Calidad, Sarbanes-Oxley.

ABSTRACT

Quality Assessment Review of Internal Auditing function in the process which its effectiveness and efficiency is evaluated. In this process is possible to identified the opportunity to improve the organization's operations. It helps an organization accomplish the Code of Ethic and the Standard for the Professional Practice of Internal Auditing (SPPIS). It quality Assessment Review includes different process about the risk, control and the relationship between the agent which to take a part in the government's organizations and the management. In nowadays, in the business framework, terms like quality, transparency, corporate government and code of ethics had became very important and these are regulating the enterprise policy, national and international policy like Sarbanes-Oxley Act of 2002. Quality's certifications of Internal Auditing could be an fundamental tools to guarantee the corporate government. The quality review in making for professional and qualified individuals under the slogan or though “Auditing to add value”.

KEY WORDS: Internal auditing, Quality assessment review, Sarbanes-Oxley.

1. LA NECESIDAD DE LAS CERTIFICACIONES DE CALIDAD EN LA AUDITORIA INTERNA.

En el actual mundo de los negocios, los conceptos de calidad, transparencia, rentabilidad y responsabilidad social corporativa han constituido la sinergia fundamental para alcanzar la “excelencia”. El concepto de excelencia, de calidad y de responsabilidad social corporativa ha sido múltiple veces tratado, estudiado y discutido en los últimos años, dentro del campo de la gestión y la economía. A estos conceptos se añade la “transparencia”, término difícil de cuantificar, pero cualitativamente importante para responder a las exigencias de los diferentes usuarios de la

información proporcionada por todo tipo de entidades y para garantizar la reputación corporativa de las mismas.

Dentro de este nuevo orden de información empresarial, la promulgación de la Ley Sarbanes-Oxley por el Congreso de los Estados Unidos, en julio del 2004, ha marcado un hito en el comportamiento de las organizaciones, tanto desde el punto de vista del comportamiento de sus directivos, como desde la elaboración de los estados financieros “de calidad”, donde la transparencia se establece como uno de los objetivos fundamentales. La incidencia de esta nueva ley, no sólo se notará en las organizaciones que realizan actividades en los Estados Unidos, sino que dado la influencia norteamericana actual en los sistemas de gestión de empresas, incidirán, en un horizonte no muy lejano, en todas las compañías.

De manera indirecta, la nueva ley, otorga un papel estratégico a la Auditoría Interna en el cumplimiento de la calidad y transparencia de los Estados Financieros. En este contexto, la Actividad de Auditoría Interna, sólo podrá garantizar calidad sobre los aspectos que desarrolla, si el propio departamento de auditoría interna está certificado como de “calidad”, cumpliendo un conjunto de exigencias, dependiendo del sistema de certificación utilizado para su propia valoración. De esta forma, se podrá garantizar la máxima que propone el Institute of Internal Auditors, “Auditando para crear valor”.

Es en este contexto, en cómo garantizar la calidad de la Auditoría Interna, donde desarrollamos este trabajo.

Todas las grandes empresas y multinacionales, que cuentan con un departamento de auditoría interna someterán al proceso de calidad el funcionamiento del mismo, como uno de los instrumentos necesarios para garantizar la transparencia de la empresa. La primera empresa española que ha dado el paso ha sido Telefónica, la cual ha seguido un proceso de evaluación del aseguramiento de la calidad, elaborado por The Institute of Internal Auditors (IIA) americano y coordinado por el Instituto de Auditores Internos de España (IAI).

Aprobar el examen proporciona garantías de que el departamento de Auditoría Interna está trabajando de manera óptima y que sus miembros desarrollan sus actividades con independencia y eficacia. La revisión incluye un análisis exhaustivo de todo el proceso de auditoría interna, desde las relaciones con el primer directivo, la localización del departamento dentro del organigrama de la entidad, su jerarquización, así como todo el proceso operativo.

La duración del proceso de evaluación se encuentra íntimamente relacionada con el tamaño del departamento y normalmente se realiza por profesionales acreditados por el Instituto de Auditores Internos español o por el americano, con amplia experiencia en el tema.

Una vez concluido el proceso de evaluación, se emite un informe en el cual se desarrollan y especifican los puntos fuertes y débiles de la organización, obteniendo el correspondiente certificado emitido por el IIA.

El resultado del informe puede recoger tres situaciones diferentes:

- a) Que el departamento de Auditoría Interna cumple con el Código de Ética y garantiza el cumplimiento de los más altos estándares de la profesión.
- b) Que no cumple.
- c) Que parcialmente lo cumple.

Cada proceso evaluador debe ser revisado periódicamente cada 5 años.

La necesidad de este tipo de certificación surge a raíz de la entrada en vigor en los Estados Unidos de la Ley Sarbanes-Oxley, que ha implicado la necesidad de transparencia en las organizaciones; es decir, la consecuencia de auditorías realizadas poco claras implican graves sanciones para los responsables de las mismas. Al mismo tiempo, esta ley plantea la exigencia de que las memorias de auditoría de las sociedades que cotizan en Estados Unidos, incluyan un informe de auditoría documentando los controles internos y los procedimientos desarrollados dentro de la empresa. Esto garantizará la certificación, por parte de la auditoría, de la efectividad del control interno de la entidad; requisito indiscutible para la Auditoría de los Estados Financieros.

Una de las ventajas fundamentales derivadas de la implementación de las certificaciones de auditoría interna es el abaratamiento de los costes de las primas de seguros para las diferentes compañías.

El proceso de certificación de calidad dentro de la Auditoría Interna puede, además, obtenerse mediante los requisitos de calidad fijados por las Normas ISO 9000:2000, en concreto, por la ISO 9001, que para el caso de España, lo emite AENOR. En la actualidad, ya nos encontramos con grandes empresas certificadas como pueden ser Grupo Iberdrola, Banco SCH, grupo Dragados, Caja Madrid, etc.

El certificado emitido por AENOR, garantiza la calidad e independencia de la Auditoría Interna, pero a diferencia del otorgamiento por el Instituto de Auditores Internos, sólo tiene reconocimiento a nivel nacional. En el trabajo que presentamos no hacemos referencia al modelo de certificación de calidad ISO 9000:2000, puesto que ha sido múltiple veces tratado por diferentes autores. Nos centramos en el modelo de certificación del Instituto de Auditores Interno, con carácter internacional y el cual consideramos que se adapta a las exigencias planteadas por la Ley Sarbanes-Oxley, para el cumplimiento de la transparencia y calidad de los Estados Financieros de las compañías.

Dado el proceso de globalización de carácter económico que estamos viviendo, y de armonización internacional de Normas Contables, es necesario una acreditación internacional en materia de calidad de la Auditoría Interna para que las empresas que cotizan en las distintas bolsas de valores, garanticen sus estándares de transparencia e independencia.

2. INFLUENCIA DE LA LEY SARBANES-OXLEY EN LAS CERTIFICACIONES DE CALIDAD DE LA AUDITORIA INTERNA

La cotización de las grandes empresas en mercados extranjeros y primordialmente en los Estados Unidos ha sido el motor de cambio de las mismas, como consecuencia de la promulgación de la Ley Sarbanes-Oxley, en el 2002, el 30 de julio, que ha entrado en vigor en marzo de este año 2005. Esta Ley se denomina “Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act”.

Entre los múltiples propósitos y objetivos que se derivan de ella, nos interesa el centrado en *“mejorar la calidad y transparencia de los informes financieros, las auditorías independientes y los servicios contables de las compañías cuyas acciones son objeto de oferta pública”*. Regirá el desarrollo de las actividades contables orientado a velar por la integridad de la compañía y la protección de los inversores.

Esta Ley, conocida como SABOX, se ha considerado como uno de los elementos actuales del Corporate Governance, también ha supuesto una advertencia ante las necesidades de certificaciones de calidad de los departamentos de Auditoría Interna de las organizaciones y fundamentalmente, de aquellas que cotizan en los mercados extranjeros. En la sección 103 de esta Ley, “Normas y Reglamentos de Auditoría, Control de Calidad e Independencia”, se establece textualmente lo siguiente:

.... “(iii) describirá en cada informe de auditoría, el alcance de las pruebas de la estructura de control interno y los procedimientos del emisor, requeridos por la sección 404 (b) y presentará en dicho informe o en informe separado:

- (I) Los hallazgos del auditor resultantes de tales pruebas
- (II) Una evaluación de si tales pruebas de estructura de control interno y procedimientos
 - a) Incluyen el mantenimiento de registros que en detalle razonable reflejan exacta y fielmente las transacciones y disposiciones de los activos del emisor
 - b) Proporcionar razonable seguridad de que las transacciones están registradas según lo necesario para permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que los ingresos y gastos del emisor se hace sólo con la autorización de la gerencia y directores del emisor
- (III) Una descripción, por lo menos, de las debilidades materiales en tales controles internos y de cualquier incumplimiento material encontrado sobre la base de tales pruebas...”

Las secciones 302 y 404 de la Ley Sarbanes-Oxley son aquellas centradas específicamente sobre la evaluación del control interno. En relación a la sección 302, se requiere que la Dirección de la empresa emita certificaciones trimestrales y anuales relacionadas con:

- Los directivos firmantes son responsables de establecer y mantener el control interno sobre el proceso de preparación de los Estados Financieros.
- Los Estados Financieros incluyen cualquier cambio que haya afectado o pudiera afectar materialmente al Sistema de Control Interno.

Por otra parte, la Sección 404 “Evaluación de la gerencia de los controles internos”, está centrada en la presentación de informes de control interno, según la cual:

- “1. Determinará la responsabilidad de la gerencia por establecer y mantener una estructura adecuada al control interno y los procedimientos para información financiera y...
- 3. Contendrá una evaluación, al final del año fiscal más reciente del emisor, de la estructura de control interno y los procedimientos del emisor para información financiera....”

Esta sección requiere que la Dirección de la empresa emita un Informe Anual respecto de su evaluación del Control Interno sobre la preparación de los Estados Financieros, que incluya:

- La responsabilidad de la Dirección de establecer y mantener un sistema adecuado de Control Interno sobre la preparación de los Estados Financieros.
- La identificación del marco de control, como el Informe COSO (no establecido como obligatoria, pero con mención especial en la Ley), utilizado por la empresa para la evaluación del Control Interno.
- La evaluación de la efectividad del Control Interno, incluyendo explícitamente un párrafo respecto de si el mismo es o no efectivo.
- Una declaración informando que los Auditores Externos, conjuntamente con la auditoría de los Estados Financieros, han probado la evaluación del Control Interno realizado por la empresa.

Esta sección 404 establece las siguientes obligaciones que implican a la actividad de la Auditoría interna:

- Una declaración de responsabilidad de la Dirección en donde se mencione el establecimiento y mantenimiento de un control interno adecuado.
- Una declaración que identifica la estructura que usa la dirección para realizar la valoración necesaria de la eficacia del control interno.

- Una valoración de la eficacia del control interno al final del último año fiscal, incluyendo una declaración explícita de la misma.
- Una declaración de que la firma de auditoría externa, que ha auditado los estados financieros, ha emitido un informe de garantía sobre la valoración de la dirección sobre el control interno del reporte financiero de la compañía.
- Se obliga a la dirección a realizar una conclusión expresa sobre la eficacia del control interno. La conclusión debe ser escrita e incluirla tanto en el informe de control interno como en su carta de representación para el auditor.
- Se obliga a la dirección a informar de todas las debilidades materiales que existan al final del último ejercicio fiscal.

Si analizamos de manera exhaustiva los contenidos de las secciones anteriores, la primera cuestión que se aborda sería *¿Cuál es el papel de la Auditoría Interna en el nuevo orden?* Sin herir la sensibilidad de los Auditores internos, hasta hace pocos años, este departamento era considerado “no grato”; se encargaba de aflorar las malas actuaciones de todos los miembros de las organizaciones, independientemente de su posición en el organigrama de la empresa.

En la actualidad, el rol ha cambiado, y el papel del auditor interno ha ganado protagonismo en actividades como:

- Implicación en la gestión de la organización, mediante la creación de equipos cualificados,
- Implicación en el desarrollo estratégico,
- Valoración del capital humano
- Liderazgo
- Negociación
- Gestión del tiempo (work flow management)
- Pilares de la transparencia (comités de auditoría)
- Pilar del buen gobierno de la organización
- Fiabilidad de la información financiera
- Gestión de riesgos

La importancia de la actividad ha evolucionado de tal manera que la SABOX le considera como miembro integrante de los Comité de Auditoría de las grandes empresas, lo cual ha implicado la regulación a nivel nacional mediante la Ley de Transparencia, que ha supuesto un importante paso para las creaciones de las comisiones de control y auditoría y los Comités de Auditoría.

En esta línea, el Comité de Auditoría es un órgano necesario para el Buen Gobierno de las sociedades. Atendiendo al artículo 47 de la Ley 44/2002, del 22 de noviembre, de Medidas de Reformas del Sistema Financiero, más conocida como la ley Financiera, el Comité de Auditoría se fundamenta en los siguientes pilares:

- Consejo de Administración.
- Auditores Internos.
- Auditores Externos.
- Dirección Ejecutiva.
- Junta General de Accionistas.

En este aspecto, la Ley establece entre sus competencias la supervisión de los servicios de Auditoría Interna en el caso de que exista dicho órgano dentro de la organización empresarial y conocimiento del proceso de información financiera y de los sistemas de control interno de la sociedad.

Además de lo establecido en la ley Financiera, es interesante tener en consideración los objetivos establecidos por el Informe Smith, publicado por el Financial Reporting Council en el Reino Unido en enero del 2003 y centrado en la Auditoría Interna. Entre ellos destacamos:

“El Comité de Auditoría debe revisar y aprobar las atribuciones de la Auditoría Interna, prestando atención a la complementariedad de las funciones de Auditoría interna y externa. El Comité de Auditoría debe asegurarse de que la función tiene los recursos suficientes y acceso a la información necesaria para cumplir sus obligaciones y está equipado para actuar de acuerdo a los estándares profesionales de los auditores interno....

Revisar y supervisar la responsabilidad de la Dirección sobre los resultados y recomendaciones de los auditores internos...

Supervisar y valorar la función y efectividad del departamento de Auditoría Interna dentro del contexto de gestión del riesgo de la compañía”.

Este nuevo rol de los Comités de Auditoría implican una certificación de calidad que garantice la independencia de la auditoría interna y el cumplimiento del código de ética en el desarrollo de sus funciones y al mismo tiempo, una reputación corporativa de la actuación, considerado en la actualidad como el principal activo intangible de cualquier negocio y principalmente a raíz de los conocidos casos de Enron y World.com. La falta de cultura ética, se ha convertido en el principal riesgo para las organizaciones dentro de su entorno.

Una de las misiones que se derivan del nuevo orden ético profesional, por incidencia de la Sarbanes-Oxley implica una nueva función de la auditoría interna centrada en la gestión de los riesgos de la reputación corporativa de la entidad. El know-how, el buen nombre, la fama, la imagen corporativa, son los valores de una organización que se encuentran estrechamente vinculados a la reputación corporativa; en definitiva, una parte considerable de los famosos intangibles empresariales.

En este nuevo orden, que ha venido marcado por los escándalos financieros, los auditores internos están obligados, atendiendo, por un lado, al Código de ética, a informar periódicamente sobre aquellos temas claves que permitan mantener la reputación empresarial, y por otro lado, atendiendo a la legislación vigente española, a denunciar situaciones fraudulentas que puedan ocasionar la insolvencia de la empresa. Esta relación la desarrollaremos en un trabajo posterior.

A raíz de la publicación de la SABOX, la creación del Comité de auditoría se centra en intentar garantizar la independencia de los auditores y desarrollar actuaciones ligadas a las actividades de:

- Servicios de auditoría
- Gestión de riesgos y control
- Estados e Informes financieros
- Gobierno Corporativo

Si bien esta Ley se ha centrado públicamente sobre la independencia de los auditores externos y en el artículo 103 limita la evaluación del auditor externo al control interno necesario para garantizar la imagen fiel de los informes financieros, en el futuro, la compañías tenderán a demandar la evaluación del control interno sobre otros objetivos y no exclusivamente considerando el carácter financiero. Se centrarán en la transparencia, y la mejor protección para los inversores y otros componentes del capital operativo de la organización. En esta situación, el papel de la actividad de auditoría interna se considera de vital importancia.

Aunque no debemos olvidar que es la Alta Dirección la única responsable para implementar los procesos necesarios exigidos en el cumplimiento de la Ley Sarbanes-Oxley, el Director de Auditoría

interna debe garantizar que cualquier certificación se apoye en una evidencia de auditoria adecuada, de acuerdo con las Normas de la Auditoria Interna. En este campo, el Institute of Internal Auditors ha establecido que los papeles recomendados para el Auditor Interno son los siguientes:

- Asesorar y recomendar
- Participar en la planificación del equipo del proyecto para implementar los requerimientos de la Ley Sarbanes-Oxley.
- Asesorar a la Dirección en cuanto a los procesos a usar.
- Realizar revisiones de aseguramiento de la calidad.
- Actuación como asesor independiente con relación a la comprobación y documentación de gestión.
- Comprobar la eficacia, como garantía de confianza ante los auditores externos.
- Identificar los fallos de control.
- Facilitar la comunicación con la Dirección
- Actuaciones de seguimiento.

La valoración de la calidad para un departamento de Auditoria Interna puede ser utilizado como uno de los indicadores de rendimiento de la evaluación, así como el valor que ésta actividad genera a la empresa en un entorno de mejora continua. Esta actividad debe ser eficiente y eficaz y por lo tanto, los recursos empleados en el desarrollo de la misma deben estar garantizados en “*calidad*.” Una de las garantías más importantes aparecen constituidos por las certificaciones, tanto a nivel individual de los miembros del departamento (Certificado de Certified Internal Auditor), como a nivel institucional mediante la aplicación de las ISO 9000 y las normas 1300 para el ejercicio profesional de la Auditoria Interna, así como los revisiones periciales externas y programas de aseguramiento de la calidad.

La aplicación de las políticas de calidad se desarrollarán como base para aplicar un análisis sistemático de las debilidades e identificación de áreas de riesgo. El proceso de auditoria certificado es una de las garantías de la calidad del servicio.

3. EL INFORME CONTROL-INTERNO (COSO) COMO INSTRUMENTO DE CERTIFICACIÓN DE CALIDAD PARA LA SARBANEX-OXLEY

Como ha quedado establecido en epígrafes anteriores, la nueva ordenación en el mundo financiero otorga un papel primordial al estudio del control interno de las organizaciones. Este aspecto puede ser considerado como el nexo de unión de la legislación con la actividad de la auditoria interna y de la cual se derivan la necesidad de certificaciones de calidad que garanticen la transparencia de los diferentes informes financieros exigidos a las organizaciones.

La actividad de auditoria interna, dentro del marco de control interno establecido por el Informe COSO desarrolla las siguientes funciones de supervisión:

- Independencia
- Líneas de reporte, informes directos o acceso limitado al Consejo de Administración y al Comité de Auditoria.
- Adecuación del personal, de la formación y habilidades especializadas al entorno.
- Adherencia a las Normas Profesionales de Auditoria
- Alcance de las actividades
- Adecuación del plan, valoración del riesgo y documentación del plan realizado y conclusiones alcanzadas.

El punto de partida de esta unión lo podemos establecer en base al Consejo para la Práctica Profesional 2120.A1-4: Auditoría del Proceso de Información Financiera, publicado por el Institute of

Internal Auditors, en base a la última revisión y actualización del “Marco para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna”. Este conjunto de Normas Profesionales “obligan” a asegurar su cumplimiento y analizar si los procedimientos empleados por los auditores internos son correctos y si deben mejorarse. A su vez, el no cumplimiento de estas Normas debilita la imagen de esta función y resta eficacia a la misma. No nos centraremos en el análisis exhaustivo de las mismas por no ser este el objeto de nuestro trabajo, si bien, debemos mencionar que las Normas y los Consejos configuran a la Auditoría interna como un socio del Consejo de Administración a través del Comité de Auditoría, lo que comporta que la Alta Dirección y los Directores ejecutivos comprenda y acepta que: la auditoría interna está al servicio del Consejo, que es un órgano del mismo, que puede ayudarles mucho en el cumplimiento de sus responsabilidades de control de riesgos, que tienen la obligación de prestarle colaboración en el buen desempeño de sus trabajos, que lo contrario no beneficia a la organización y no ético (Hevia, E: 2004, pág. 13).

El papel que adquiere la auditoría interna en el nuevo marco regulador de las organizaciones es constituirse como uno de los pilares sobre los cuales se apoya el gobierno eficaz de las organizaciones, puesto que ayuda a la mejora de sus organizaciones, evaluando y mejorando la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno. Esta posición incluye la necesidad de elaborar información sobre las evaluaciones de los controles internos de la organización respecto de la información financiera y la fiabilidad e integridad de sus informes financieros (exigencias para el cumplimiento de la Sarbanes-Oxley Act).

El enfoque de eficiencia y eficacia que implica la SABOX implica una evaluación del coste de determinación de los distintos controles internos que pueden establecerse. En este caso, el coste de la fase de comprobación y de auditoría del control interno global será directamente proporcional al número de controles claves que se documenten. Será necesario reducirlos al mínimo y centrarnos en los considerados como claves, es decir, en aquellos que cubren los riesgos materiales, más que la cantidad (De Andres, F: 2005, pág. 25).

Para realizar una eficaz evaluación del sistema de control interno de una organización debemos emplear un amplio concepto de control interno. En este aspecto, el Instituto de Auditores Internos considera que la guía más importante para este campo es el informe Control Interno-Un Marco Integral, publicado en 1992 y 1994 y modificado en 2004, por el Comité de Organizaciones Patrocinadas, más conocido como Informe COSO, en función de las siglas en inglés del Comité of Sponsoring Organizations of the Treadway. Comisión. En esta última modificación se ha incorporado la gestión de riesgos, como elemento clave del marco del control interno y ha sido denominado como “Enterprise Risk Management-Integrated Framework” y se define como un proceso en el que deben estar involucrados el Consejo de Administración, la dirección y el resto de personal de la compañía, integrado dentro del establecimiento de la estrategia corporativa, y diseñado para la identificación y gestión de los riesgos, de tal manera, que se asegure de un modo razonable la consecución de los objetivos establecidos por la organización. Por lo tanto, podemos establecer que las exigencias sobre el control interno requeridas por la Ley Sarbanes-Oxley ya fueron marcadas por el Informe COSO.

Las conclusiones más relevantes que caracterizan este marco para el control interno son las siguientes:

- El control interno aparece definido de manera amplia y no se limita a los controles contables y no se encuentra restringido únicamente a la información financiera.
- Los informes financieros y contables son importantes pero existen otros aspectos como la protección de los recursos, la eficiencia y la eficacia de las operaciones y el cumplimiento de leyes y regulaciones contables, que también se consideran importantes para el negocio. Estos otros factores tienen incidencia en los estados contables..
- El control interno es responsabilidad de la Dirección, pero requiere la participación de todas las personas dentro de la organización para ser eficaz.

- El marco de control está unido a los objetivos del negocio y es lo suficientemente flexible para ser adaptable.

En este marco de estudio y atendiendo a los requerimientos del Consejo para la Práctica Profesional 2120.A1-4 del Institute of Internal Auditors, la auditoría interna desarrollará su informe sobre la eficacia del control interno, atendiendo al marco del Informe COSO, mediante el desarrollo de un cuestionario, que en términos generales, se basará en las siguientes preguntas:

- ¿Existe un fuerte ambiente y cultura éticos?
- ¿Cómo identifica y maneja los riesgos la organización?
- ¿Es eficaz el sistema de control interno?
- ¿Hay una fuerte vigilancia?

Cada una de las cuestiones anteriores podrá ser desglosada atendiendo al alcance que se considere apropiado para analizar la eficiencia del control interno.

La utilidad del cumplimiento de este Consejo para la Práctica Profesional y en base a los requisitos establecidos por la Sarbanes-Oxley Act, la auditoría interna se encargará de evaluar la adecuación y eficacia de los controles internos de la organización y específicamente aquellos sobre el proceso de información financiera. Esta evaluación debe considerar la susceptibilidad de la organización al fraude y la eficacia de los programas y controles para eliminar las posibles exposiciones al mismo. Al mismo tiempo, se encargará de vigilar el cumplimiento de la Dirección del Código de conducta y asegurar que las políticas éticas y otros procedimientos promuevan la conducta ética.

Un factor importante al establecer una cultura ética eficaz en la organización es cuando los miembros de la alta dirección establecen un buen ejemplo de conducta ética y brindan comunicaciones abiertas y veraces a los empleados, al consejo de administración y a las partes interesadas externas (IIA, 2004). La cultura ética se considera como el pilar para establecer el Gobierno Corporativo y por tanto, el control corporativo. Para el Instituto de Auditores Internos, hablar de control corporativo es desarrollar las siguientes actividades (The Institute of Internal Auditors, 2004, pág. 37):

- Revisar la fiabilidad de la información financiera y operativa.
- Realizar controles sobre las políticas contables críticas y compararlas con las prácticas preferentes.
- Evaluar la razonabilidad de las estimaciones y suposiciones utilizadas en la preparación de los informes operativos y financieros.
- Asegurar que las estimaciones y suposiciones incluidas en las declaraciones o comentarios están en línea con la información y prácticas subyacentes de la organización.
- Evaluar el proceso de preparación, revisión, aprobación y contabilización de asientos de diario.
- Evaluar la adecuación de controles en la función contable.

4. LA CERTIFICACIÓN DE CALIDAD DEL INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. CERTIFICACIÓN INTERNACIONAL

El IIA define la Auditoría Interna como *“una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la 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 actividad de la auditoría interna se encuentra “regulada” por las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional, considerándose esenciales para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos.

Dentro de estas normas sobre atributos, encontramos una íntimamente relacionada con la evaluación de la calidad, la Norma 1300. Programa de Aseguramiento de Calidad y Mejora, la cual establece literalmente que: *“La actividad de la auditoría interna debe adoptar un proceso para vigilar y evaluar la eficacia global del programa de calidad”... “El director del programa de Auditoría Interna debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento de calidad y mejora que cubra todos los aspectos de la actividad de auditoría interna y revise continuamente su eficacia. Este programa incluye evaluaciones de la calidad externas e internas periódicas y supervisión interna continua. Cada parte del programa debe estar diseñado para ayudar a la actividad de auditoría interna y añadir valor y a mejorar las operaciones de la organización y a proporcionar aseguramiento de que la actividad de auditoría interna cumple con las Normas y el Código de Ética”.*

A su vez, esta Norma se divide en las 1310, 1311, 1312, 1330 y 1340, todas ellas relacionadas con las evaluaciones del programa de calidad ¹. Del análisis de las anteriores normas se deriva la posibilidad de desarrollar tanto evaluaciones internas o externas. En este trabajo, nosotros nos centramos en las evaluaciones externas que son las que nos permiten tener certificaciones.

Dentro de las evaluaciones externas (Consejo para la Práctica 1312-1: Evaluaciones externas, 2004), se deben considerar revisiones de aseguramiento de calidad, al menos una vez cada cinco años por un revisor o equipo de revisión cualificado e independiente, que provenga de fuera de la organización.

De un estudio detallado de estas Normas, y atendiendo al “Quality Assurance Review Manual for Internal Auditing” del IIA, en el proceso de Evaluación de la calidad podemos considerar las siguientes fases:

- A) Objetivos
- B) Etapas de la evaluación de Calidad
- C) Productos
- D) Resultados.

A) *Objetivos de la Evaluación de la Calidad:* Entre los primordiales podemos contemplar el cumplir con las Normas para el Ejercicio profesional de la Auditoría Interna. Pero además, es necesario considerar los siguientes:

- a) Identificar las posibles oportunidades de mejora y ofrecer las ideas más importantes al Chile Audit Executive (CAE), así como a todos los miembros de la función de AI.
- b) Evaluar la eficiencia y la efectividad de la función de AI, en relación a diversos aspectos como su estatuto, las expectativas del comité de auditoría, de la gerencia, sus necesidades actuales, los planes y objetivos futuros de la organización, etc.
- c) Analizar la comunicación de la AI con otros departamentos o terceros relacionados e integrados en la gestión de la organización, para analizar cómo perciben que esta función agrega valor y mejora las operaciones de la organización. Mediante esta actuación podemos analizar su contribución a la gestión de riesgos, al gobierno corporativo y a los procesos de control de la organización.
- d) Evaluar su estructura organizacional y enfoques de auditoría, para determinar si sus recursos son adecuados en el desarrollo de su actividad en todas las áreas de la empresas.

¹ Para un estudio detallado de las Normas sobre Atributos de la Auditoría Interna ver “El Marco para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna”, publicado por el Instituto de Auditores Internos y The Institute of Internal Auditors. 2004.

- e) Evaluar la eficacia en las actividades de mejora continua y la adopción de las mejores prácticas, revisando el cumplimiento con leyes, y regulaciones aplicables.

B) *Etapas para la evaluación de la calidad*: Siguiendo la experiencia desarrollada por la Dirección de Auditoría Interna de Telefónica Publicidad e Información, S.A²., podemos establecer que los pasos a seguir se concretan en los siguientes:

- a) Encuestas a clientes y empleados de la función de AI. Las respuestas serán estrictamente confidenciales, recibidas directamente por los evaluadores.
- b) Autoevaluación, preparado por el responsable de la AI o bien delegado a algunos de los auditores, con el objetivo de que sea exacto y esté completo antes de exponerlo a los evaluadores externos. En este dossier se considera necesario presentar y desarrollar información de la función centrada en los siguientes puntos:
 - i. Antecedentes de la organización.
 - ii. Administración de riesgos, gobierno corporativo, responsabilidad y supervisión.
 - iii. Antecedentes de la función de AI.
 - iv. Ambiente para la práctica de la AI.
 - v. Relación de la función de AI con la Alta Dirección y el Comité de Auditoría.
 - vi. Administración de la función de AI: desarrollo de las mejores prácticas, política de recursos humanos en AI, efectividad de la función, calidad en el desarrollo de la misma, etc.
- c) Trabajo de campo, visita preliminar a la organización para recolectar información adicional, seleccionar y programar entrevistas con terceros interesados y el personal de AI.
- d) Se envía el borrador por parte de la organización de evaluación externa a la propia auditada. El equipo de revisión debe estar formado por individuos que sean competentes en la práctica profesional de la AI, y normalmente son revisores del Aseguramiento de la Calidad del IIA, que se caracterizan por su independencia y cualificación, su integridad y objetividad, cumpliendo el Código de Ética del IIA.

C) *Productos*: El alcance de las evaluaciones externas debe incluir los siguientes elementos de la actividad de la auditoría interna:

- a) Grado de cumplimiento con las Normas, el Código de Ética del IIA, el estatuto, los planes, programas, procedimientos, políticas, etc.
- b) Expectativas de la actividad de la AI y su integración en el proceso de gobierno corporativo de la organización
- c) El grado de enfoque del personal así como las recomendaciones para el desarrollo de las mejoras en los procesos

Al finalizar la evaluación externa, el equipo revisor debe emitir un informe formal que contenga una opinión sobre el cumplimiento por parte de la actividad de la AI sobre las Normas, el Estatuto y de otras normas aplicables e incluir recomendaciones. Una vez desarrollado todo el proceso, el director de auditoría interna debe comunicar los resultados de las evaluaciones externas al Consejo (Consejo para la Práctica 1320-1: Reporte sobre el Programa de Calidad, IIA, 2004). El Director de Auditoría debe preparar un plan de acción por escrito en respuesta a los comentarios y recomendaciones significativos contenidos en el informe de evaluación externa y es responsable de realizar un seguimiento adecuado del mismo.

D) *Resultados*: Por último, el IIA otorga un Certificado por el cual se reconoce que la función de AI de la organización sometida al proceso de evaluación externa ha completado de forma

² Ponencia “Evaluación de Calidad de Auditoría Interna conforme al Manual del IIA” a cargo de D. Juan Ignacio Ruiz Zorilla, en las VIII Jornadas de Auditoría Interna. Madrid, 6 y 7 de noviembre del 2003.

satisfactoria *el Quality Assessment*, lo cual, otorga un grado de distinción dentro de la profesión. Mejora la imagen de la AI, tanto internamente como externamente.

5. CONCLUSIONES

El objetivo fundamental iniciado por la Sarbanes-Oxley en los Estados Unidos en el 2002 y por la Ley de medidas del Sistema Financiero en España, en el 2003, acompañados por las sucesivas regulaciones normativas, se centran en calidad y transparencia. La función de Auditoría Interna es relevante y primordial para la consecución de estos objetivos y por tanto, para el cumplimiento de la legislación vigente en estos momentos son indispensable las certificaciones de calidad.

Combinando los diferentes enfoques de certificaciones de calidad que se están manejando en la actualidad, los dos más utilizados en el campo de la Auditoría interna son los basados en las Normas ISO 9000:2000 y los empleados en base las Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna y Código de Ética. La influencia de las distintas certificaciones sobre la eficacia y eficiencia, así como de los resultados de las organizaciones que se han sometido, es un poco pronto para analizarlos, puesto que se trata de un proceso bastante novedoso, cuyos resultados se podrán analizar a medio plazo.

Las diferencias fundamentales que hemos encontrado entre los sistemas de evaluación más utilizados, pueden ser las siguientes:

- En enfoque ISO 9000 de calidad se aplica en la documentación de procesos, pero carece documentación de los controles y de los distintos riesgos evaluados. Adolece de un enfoque centrado en el negocio. Sus objetivos se centran en alcanzar y mantener la calidad de los distintos procesos utilizados en la prestación del servicio.
- ISO 9000 asegura la adecuación y cumplimiento del sistema de calidad que haya sido establecido por la organización y proporcionar a la dirección la metodología adecuada para conseguir la calidad esperada. Estos objetivos aparecen definidos de manera universal para ser aplicados en todas las organizaciones, independiente de la actividad desarrollada o del servicio prestado.
- Para las Normas ISO 9000, la Auditoría interna sería considerada como un servicio dentro de la organización y no como un departamento con vida y autonomía propia.
- La calidad se establece dentro del entorno de la satisfacción al cliente, tanto externo como interno.
- El desarrollo del proceso se realiza por el Departamento de Calidad.

Una de las características que nos permite considerar que el modelo ISO 9000 no es el más adecuado para certificar la calidad de la Auditoría interna se centra en la no consideración de las modificaciones a las cuales ha sido sometida esta función y a la existencia de unas reglas específicas para la realización de la Auditoría interna. Entre las nuevas cualidades que se otorgan a la Auditoría interna, podemos destacar las siguientes: incorporación de la variable de riesgo empresarial, actividades ligadas a las estrategias y obligaciones de la gestión para ayudar a la Alta Dirección mediante los servicios de consultoría y asesoramiento.

Por el contrario, la función de la Auditoría interna se centra en añadir valor y se está evaluando su eficacia y eficiencia en comparación con otras prácticas empresariales, con las expectativas de los stakeholders y con las políticas internas. En resumen, y en comparación con el modelo anterior.

- El modelo del IIA considera la necesidad de evaluar la eficiencia de las operaciones, atendiendo al nuevo concepto de Auditoría interna, incorporando los servicios de aseguramiento y consultoría.

- Este modelo se centra en la conformidad con las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría interna, específicamente con la norma 1300 dedicada al Programa de Aseguramiento de Calidad y Cumplimiento.
- Se centra en la creación de oportunidades mediante un marco flexible de negocios, de asesoramiento, con el objetivo de promover y promocionar la imagen de la Auditoría interna, proporcionando herramientas al Director de Auditoría Interna y al personal para el desarrollo de sus actividades. Con este modelo, se desarrolla “la auditoría de la auditoría”, con el objetivo de agregar valor a la empresa mediante un enfoque de gestión de riesgos, procesos de control y gobierno corporativo.
- Permite el “benchmarking” con las mejores prácticas de la auditoría interna de otras organizaciones.
- La consideración de la calidad se establece dentro del entorno del control interno y de la gestión de riesgos.
- Incorporación de la Auditoría interna dentro del proceso de Gobierno Corporativo mediante su relación con el Comité de Auditoría, orientando la labor hacia los accionistas y la comunidad en general.
- El proceso de certificación de calidad se dirige desde el Instituto de Auditores Internos, participando dentro del mismo el Director de Auditoría interna auditado, tanto en el alcance como en los objetivos.

Una evaluación de la calidad en la función de AI es el proceso por el cual se evalúa la eficiencia y eficacia de esta función, donde se identifican las oportunidades de mejora, así como se garantiza el cumplimiento con las Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna y el Código de Ética. También se incluyen un análisis de los diferentes procesos de riesgo, control y la relación con los agentes que participan en la gestión y en el gobierno de las organizaciones.

En el mundo de los negocios, se han impuesto términos como mejora de la calidad, transparencia y credibilidad de información y códigos de buen gobierno, que están regulando las prácticas empresariales e incidiendo en las políticas nacionales, internacionales y empresariales. En este entorno y ante la promulgación de la Ley Sarbanes-Oxley de 2002 que afecta a cualquier emisor que cotice en la Bolsa de Nueva York, se ha producido una revolución en la gestión de las organizaciones, no sólo las que cotizan en Nueva York, sino que se ha extendido a todas las grandes empresas multinacionales, primordialmente.

Un ejemplo típico ha sido la cantidad de Códigos de Buen Gobierno de las diferentes compañías, destacando la necesidad y obligación (según determinada regulación) de crear los Comités de Auditoría, con el objetivo de velar por la transparencia y la calidad de la información económico-financiera, controlar a los auditores externos y cumplir con la normativa interna, potenciando el papel de la función de la Auditoría Interna.

En este sentido, las certificaciones de calidad de la Auditoría Interna, pueden considerarse como un instrumento fundamental que garantiza su papel en el gobierno corporativo de las organizaciones, analizado y evaluado por expertos independientes y cualificados en las mejores prácticas de auditoría interna bajo el lema “*Auditando para crear valor*”.

6. BIBLIOGRAFÍA

- CONGRESS OF UNITED STATES OF AMERICA (2002): Sarbanes-Oxley Act of 2002. At the Second Session.
- DE ANDRES, F. (2005): La Ley Sarbanes-Oxley: el papel de la auditoría interna y la objetividad. Revista de Auditoría Interna, nº 72, marzo, págs. 24-32.
- FINANCIAL REPORTING COUNCIL (2003): Informe Smith. United Kingdom.

- HEVIA, E. (2004): La Auditoria interna y las Normas. Revista de Auditoria Interna. Nº 70. Octubre, págs. 10-13.
- INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS, COOPERS AND LYBRAND (1997): Los Nuevos Conceptos del Control Interno (Informe COSO). Ed. Díaz de Santos. Madrid.
- INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS (2003): La Reputación Corporativa y la Auditoria Interna". Revista de Auditoria Interna, nº 66, pág. 9-11. Mayo.
- JHONDON, C.B Y WRIGHY, C.J (2004): Hágalo fácil y ellos acudirán. Auditoria Interna, nº 70, págs. 30-33.
- LA GACETA DE LOS NEGOCIOS (2004): La Auditoria a examen. 17 de junio.
- Ley 44/2002, de 22 de noviembre sobre Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
- LÓPEZ CARUSO, A. (2003): Informe de la Comisión especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y sociedades cotizadas (I). El Auditor, nº 16, junio. Págs. 39-46. Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España.
- PRICE WATERHOUSE AND COOPERS (2003): The Sarbanes-oxley Act of 2002. Understanding the independent auditor's role in Building Public Trust. A white paper.
- (2002): The Sarbanes-Oxley Act of 2002: Strategies for Ney Internal Control Reporting Challenges".
- RUIZ ZORRILLA, J. (2003): Evaluación de la Calidad de la Auditoria Interna conforme al Manual del IIA". VIII Jornadas de Auditoria Interna. Madrid, 6 y 7 de noviembre del 2003.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2004): The professional practices frameworks. Altamonte Springs. Florida, USA.
- 2120.A1-4: Auditoria del Proceso de Información Financiera. Consejos para la práctica profesional (2004). Auditoria Interna, nº 70, págs. 34-40.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION (2004): Internal Auditor's role in Corporate Governance: "Implementation Guide Series Section 404-Organization's Assessment of Internal Control Over Financial Reporting".
- THE SOCIETY OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS OF CANADA (2002): Accounting Standards and Corporate Governance. Standing Senate Committee on Banking, Trade and Commerce- Submission by CMA Canada.
- US PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (2004): Estándar nº 2, An audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in conjunction with an Audit of Financial Statements.



Mª Angela Jiménez Montañés

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Castilla La Mancha. Miembro del Registro Oficial de Auditores de Cuentas de España. Ha escrito varios libros relacionados con temas de Gestión de la Calidad Total, Contabilidad de Costes, entre otros. Ha publicado numerosos artículos en revistas nacionales e internacionales, así como comunicaciones a Congresos nacionales e internacionales de Contabilidad, Gestión y Auditoría. Profesora de Máster y Cursos de Doctorado en universidades nacionales y extranjeras, como Portugal, Cuba, Argentina, Chile, Italia, entre otras. Coordinadora de varios programas Erasmus-Socrates y profesora Sócrates en Kosice, Eslovaquia.