

# Normaria

Boletín del Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina N° 32 – Mayo de 2011

Normaria es un boletín electrónico elaborado por el Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina, y su objeto es difundir diferentes aspectos del marco normativo de la auditoría interna, así como noticias y temas de actualidad relacionados con la normativa y su aplicación.

## CONTENIDO

**Ortodoxia y Heterodoxia en el Desarrollo de la Auditoría Interna de Gestión - Documento para Debate**

**Nueva Guía para la Práctica**

**Contáctenos**

El Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina tiene como Misión

*Normativa*

## **Ortodoxia y Heterodoxia en el Desarrollo de la Auditoría Interna de Gestión - Documento para Debate**<sup>1[1]</sup>

Por Ángel González-Malaxetxebarria, CP,CIA.CFE.CFSA.CGFM<sup>2[2]</sup>

*El autor ha abordado el tópico de auditoría interna en diversos escenarios y foros, así como en intercambios de opiniones con colegas de diferentes orígenes y culturas. Y, en ocasiones, ha dejado testimonio escrito de sus investigaciones y opiniones en esta materia.*

### **El Estudio Delphi**

*Tal vez el documento que mejor representa – o, para ser más exactos, representaba – nuestro pensamiento, en el tiempo en que fue elaborado, sea el que titulamos “**Delphi Study Questionnaire to Investigate the Future of Internal Auditing**”, al cual nos referiremos en este trabajo como “Delphi”.*

*Previamente, en agosto de 1996, el **Institute of Internal Auditors- IIA** (Altamonte Springs, Florida, USA), había decidido llevar a cabo el **IIA Global Research Project- Competency Framework for Internal Audit (CFIA)- Delphi Study**. Tenía como objetivo este proyecto investigar el futuro de la Auditoría Interna. La respuesta vendría de la depuración de opiniones de expertos individuales de 50 países en todos los Continentes. Cada uno de los más de 30 países que decidieron participar debía seleccionar, para responder al cuestionario, a diez individuos de entre la industria y el comercio, el Gobierno y el Sector Público, representantes del sector académico y educacional y ofertantes de servicios de auditoría interna a base de honorarios (categoría esta última, que no dejó de extrañar a más de un participante en el estudio, incluyendo al autor de estas notas). De la representación de Iberoamérica deseamos destacar, entre otros, a los **Institutos de Auditoría Interna** de la solidez, antigüedad y prestigio como los de México y Argentina. El Presidente del Instituto de Auditores Internos de España nos confirió el honor de que preparáramos las respuestas sobre la sección **Gobierno y Sector Público**.*

*Las respuestas a las 26 preguntas del cuestionario de la CFIA - que, por cierto, no lo encontramos muy bien estructurado- se presentaron, el 30 de septiembre de 1996, al análisis y consolidación del profesor Bill Birkett, de la School of Accounting, de la University of New South Wales, en Sidney, Australia. Se suponía que, durante el primer trimestre de 1997, se distribuiría un segundo cuestionario, tratando de limar las diferencias de*

<sup>1[1]</sup> Originalmente elaborado para el Instituto de Auditores Internos de México, en el 25 Aniversario de su fundación - Abril de 2010

<sup>2[2]</sup> El Profesor Ángel González-Malaxetxebarria es Especialista Internacional en Gobernabilidad, Gestión Financiera y Auditoría.

promover el conocimiento y uso de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna por parte de los socios del Instituto y de las auditorías internas, proporcionar consejos oportunos a los socios sobre conceptos, metodologías y técnicas incluidas en el marco para la práctica profesional, y hacer comentarios o elaborar opiniones sobre otros asuntos que directa o indirectamente influyan sobre la profesión de auditoría interna. Puede contactarse con nosotros o hacernos llegar sus comentarios a la dirección de correo electrónico: [normas@iaia.org.ar](mailto:normas@iaia.org.ar)

*opinión entre los profesionales que ofrecieran sus respuestas, y en busca de un consenso pactado. No tuvimos conocimiento de este segundo cuestionario. El "informe final", dejado para una fecha posterior, en el cual se analizaría y revisaría los resultados que conducirían a una posición formal sobre el presente y futuro del ejercicio*

*de la auditoría interna, y las condiciones de tipo educacional para practicarla, fue finalmente publicado en 1999 y se comenta en el texto de este artículo..*

### **Literatura adicional**

*Hemos tenido además presente, como referencia, algún otro material propio que ha sido seleccionado por su concomitancia con el tema de auditoría interna:*

***Fraude, Corrupción y Despilfarro: una Epidemia sin Fronteras*** - Ponencia Magistral presentada en el Tercer Encuentro Interamericano de Auditores Internos, Buenos Aires, octubre 7-8, 1991

***Fiscalización y Control en el Sector Público: el Desafío de las "5Es" y los Gobiernos de América- Repaso y Actualización de todas las Modalidades de Auditoría en la Esfera Pública y la Responsabilidad del Estado en Responder a las Expectativas de los Ciudadanos*** - Conferencia pronunciada en el Primer Foro Internacional de la Contaduría Pública, Colombia, Bogotá, 2 de Marzo de 1995

***La Auditoría que viene - Problemática y Praxis de los Servicios de Auditoría al Comienzo del Nuevo Milenio*** - (Serie de conferencias magistrales, Seminarios y Cursos sobre Auditoría Moderna y su Entorno de Gobernabilidad, al Comenzar el Nuevo Milenio- marzo 1992-octubre1998) - Banco Mundial, Washington, D.C.

***The Concept and Practice of Ethical Audits and Compliance Washington, D.C., November 1998*** - Principios básicos para la formulación de una teoría de auditoría ética, incluyendo la auditoría interna

***Teoría y Praxis de de la Auditoría Global en la Macroestructura de un Estado Moderno: Políticas de Auditoría y Auditorías Políticas*** - Presentada en el Congreso de Contadores Públicos, Ciudad de Panamá, 8 y 9 de mayo de 1998

***Auditoría Interna, Reforma del Estado y Financiamiento Internacional*** - Ponencia especial como aporte al "Grupo de Sector Público" de la Conferencia Internacional de Auditores Internos, Buenos Aires, 24-27 de junio 2001 (no presentada) Reeditada bajo el título "Auditoría Interna en los Países Emergentes"

***Hacia una Nueva Definición de la Auditoría y su Aplicación a un Entorno Ético y de Valores Morales.*** - Versión actualizada, Alcalá de Henares (Madrid), febrero de 2010

***Hacia una Titulación Superior en Control y Fiscalización de Recursos Públicos*** - Base para un diseño de un nuevo Máster en Control y Fiscalización de Recursos Públicos, con la Auditoría Interna Gubernamental, como de las materias. Alcalá de Henares (Madrid), febrero de 2010

Todas las referencias mencionadas están a disposición de los profesionales que lo soliciten directamente del autor.

## Los “tres magníficos” padres fundadores

Antigua y nova es la vera historia de la **auditoría interna de gestión** que intentaremos contar. Además de endilgarla esos arcaicos adjetivos - perdón por ello, amigo lector - añadiremos ahora el de *heterodoxa*, horrible término de origen helénico que significa -según los diccionarios con cache de aceptación - opinión o desacuerdo con la doctrina tenida por verdadera.

Ignorando benignamente los esfuerzos por enlazar la “auditoría interna” con el trabajo de los escribas áulicos de las épocas babilónica, egipcia, griega o romana - intentando probar, de manera improbable, el pedigrí histórico de nuestra profesión, porque de profesión se trata - puédesse afirmar que el origen histórico de la que, por aproximación, se conoce como *auditoría... interna*, se encuadra en la época contemporánea. Y, si profundizamos en el análisis, tal vez distingamos varios períodos dentro de esa época: un período que denominaríamos *romántico*, otro, *profesional* y, con perdón del lector, un tercero que, sin dejar de ser profesional, llamaremos *pragmático y utilitario*. Y todos tres, en un espacio de tiempo - insignificante en las escalas cronológicas - de, año más o año menos, apenas siete décadas, apenas dos generaciones.

En los años anteriores a la del 40, buena parte de los “auditores” internos fungían, básicamente, como ayudantes de los auditores externos de sus empresas en trabajos secundarios de auditoría, y se concentraban en tediosos “chequeos” de cifras y asientos contables. Y aun cuando, en algunos casos, los auditores se agrupaban en unidades de auditoría interna, dedicados a labores de “cumplimiento”, comprobaciones físicas y otras actividades en los niveles inferiores de la organización, no había emergido aún la auditoría interna como una función definida y adecuadamente situada en el organigrama institucional.

El párrafo que acabamos de redactar refleja el pensamiento predominante entre los autores norteamericanos, que muchos otros traducen y transcriben, con más o menos modificaciones, para consumo local, sin mayor investigación. Pensamiento que no solo se reducía al mundo empresarial de la época, sino que se extendía a las esferas políticas y gubernamentales del país. En efecto, 150 años antes, con ocasión del primer Congreso norteamericano, en 1789, se había aprobado una Ley, entre cuyas previsiones se encontraba el nombramiento de un auditor, además de un tesorero y un contralor. El trabajo de este “auditor” se reducía a funciones de oficina de poca monta, que incluían la recepción de las cuentas públicas, echarlas un vistazo y “certificar” los saldos.

Pero poseemos evidencia de que en la vieja Europa existían empresas que utilizaban servicios de “auditoría interna” desde comienzos del Siglo XIX. Una de ellas, el gigantesco conglomerado Krupp Company - innominable en algunos ambientes - que contaba ya con servicios de auditores internos en 1875, y con un Manual de Auditoria que incluía las siguientes previsiones:

“Los auditores deberán determinar si se han *observado apropiadamente las leyes, contratos, políticas y procedimientos*, y si todas las transacciones comerciales se llevaron a cabo *de conformidad con las políticas establecidas, y con éxito*. A este respecto se espera que los auditores presenten *sugerencias para la mejora de las actuales instalaciones y procedimientos*, así como críticas de los contratos, que incluyan *recomendaciones para mejorarlos, etc.*”

Es decir, auditoría de cumplimiento, auditoría de resultados, servicios de consultoría, asesoramiento a la entidad. Todos estos objetivos de la auditoría contemporánea ¡en 1875!

Amigos, *nihil novum sub sole*. No obstante, nos ceñiremos en este trabajo al “conventional wisdom” de la escuela norteamericana y... todos felices.

Uno de los que consideraremos “tres magníficos”, Victor Z. Brink, que había dejado su posición de auditor en la Pure Oil Co., de Chicago, para doctorarse en la Columbia University, había presentado, como tesis de grado, su ‘Internal Auditing: its Nature and Function and Methods of Procedures,’ publicada en 1942 como libro, bajo el título de “Modern Internal Auditing”, el primero en editarse como tesis doctoral hasta ese momento (y, por cierto, escasamente emulado en años posteriores). No existía, nos cuenta Brink, una profesión con la que el auditor pudiera identificarse. Brink pensaba, con razón, que él y sus colegas bien podían dedicarse a tareas más importantes dentro de la organización, y que sus conocimientos debían estar **al servicio de la dirección** (subrayado nuestro) y no relegados al papel de ayudantes subordinados de los auditores externos

La “revolución de los auditores internos” dio comienzo en el segundo año de la que nuestros padres - y algunos de nosotros - llamaron la “Segunda Gran Guerra Mundial,” con auditores de empresas públicas como principales protagonistas.

Ese año - la historia ha sido contada ininidad de veces – el 23 de setiembre de 1941, en los salones del William Club, de la ciudad de los rascacielos, un grupo de auditores “internos” iluminados, decidió que su actividad debía de ser tomada en serio por el mundo corporativo en el que prestaban sus servicios, y necesitaba ser conocida por la sociedad norteamericana, conmocionada en aquellas fechas por la conflagración bélica en curso.

“¿Cómo podemos explicar con precisión lo que hacemos diariamente en nuestras respectivas oficinas? ¿Cómo podemos definir qué es **auditoria interna**? ¿Debemos continuar con este nombre o, tal vez, debemos pensar en otro? .“

Formidable cuestión que, mirada en perspectiva histórica, y visto lo visto, muchos colegas se la siguen preguntando aún hoy en día.

Con anterioridad a la convocatoria en Nueva York, el grupo de auditores internos de empresas de servicios públicos, reunidos en el recién creado Subcomité de Auditoría Interna de una de ellas, había escuchado atentamente una conferencia apologética de la actividad que venían desarrollando: John B Thurston, responsable de la auditoría de su empresa, la North America Company, presentó brillantemente el tema “La Auditoria Interna- Necesidad Vital de la **Dirección Superior**”(Subrayado nuestro). B. Milne, Auditor General de Columbia Engineering Corporation trató luego largamente con Thurston sus conclusiones y ambos concordaron en que, abandonando la idea de buscar una identificación profesional tan solo para las empresas de servicio público, se imponía la necesidad de crear una nueva organización exclusivamente para agrupar a todos los auditores internos.

Thurston, que había leído la tesis doctoral de Brink, invitó a este a unirse con él y Milne en la aventura de la creación del Instituto. Y “los tres magníficos”, actuando como comité organizador, se empeñaron en la captación de nuevos prosélitos, llegando a formar un grupo de 25, la mayoría de los cuales, 17, asistió a la reunión de Nueva York, decididos a dar comienzo a una organización profesional de auditores internos. Otro de los conjurados, Arthur E. Hald, que era abogado además de auditor, se encargó de preparar la documentación legal.

**El 17 de noviembre de 1941** se formalizó el documento constitutivo, señalando el nombre oficial de la organización y, obviamente, los objetivos de la misma. La primera reunión anual, a la que asistieron 24 miembros, se celebró el 9 de diciembre de 1947 y, en ella, se eligió como Presidente a Thurston, como vicepresidente a Carl F. Saxon y como tesorero a Hald. Así quedaba constituido el ya legendario *Institute of Internal Auditors-IIA*. Y así también, con un cierto deje de nostalgia, la época romántica, con este grupo de visionarios y, al mismo tiempo, realistas, daba paso al **periodo profesional**.

Sin embargo, el mismo Thurston no las tenía todas consigo en cuanto a la designación de “auditor interno” se refiere. D.E. Doodley (“*Nothing New under the Sun*”?, en la revista del Instituto, verano de 1965), nos cuenta que, en 1941, recién fundado el Instituto, Thurston se dirigía a los primeros miembros señalando:

“Seguro que reconoceréis la infeliz falta de adecuación de la expresión ‘auditor interno’. Tal vez en años anteriores pudiera considerarse que describía satisfactoriamente a nuestros predecesores en la profesión. Pero, hoy en día, **la auditoría en el significado preciso de la palabra, tan solo representa una de las funciones del auditor interno.** (Subrayado nuestro). Vuestro Comité Organizador (mencionado anteriormente) pensó y repensó sobre la posibilidad de utilizar algún otro nombre o expresión, llegando finalmente a la conclusión de que era preferible respetar el precedente histórico.”

Sin duda que Thorston, y su grupo, tenía conocimiento de que, por aquellos años, muchas empresas contaban con “analistas de control”, “analistas de sistemas”, etc., que hoy en día no nos parecerían términos más afortunados que el de “auditor interno”. Más aceptable parece el de “evaluador de ....” que fue el que la poderosa General Accountability Office-GAO, el órgano superior de control dependiente del Congreso de la Unión Americana, en su identificación actual, utilizó en décadas recientes.

El hecho es que en su etapa profesional, el crecimiento y expansión del IIA fue fulminante. Al finalizar el primer año ya contaba con 104 miembros, número que pasó a 1018 cuatro años después, y a 3.700 en 1957. Es de notar que aproximadamente 7.500 de éstos, un 20%, provenían de países foráneos. Sudáfrica estableció el primer “capítulo” el mismo año de 1941, y al vecino Canadá correspondió abrir el suyo en 1944, ambos cuando aún no había finalizado el conflicto bélico mundial. Siguió los de Londres (Gran Bretaña) y Manila (Filipinas) en 1948. Más tarde, Francia, Alemania, Italia, Japón..... y China, que está teniendo un extraordinario crecimiento.

En nuestro entorno, todos los países cuentan con su Instituto, agrupados bajo la organización *Federación Latinoamericana de Auditores Internos (FLAI)*, iniciada como proyecto en Quito y consolidada en Cancún (México), en 1995. El equivalente europeo, *The European Confederation of Institutes of Internal Auditors, (ECIIA)*, y con sede en Bruselas, agrupa a actualmente a 33 Institutos de Auditoría Interna de Europa..... y sigue creciendo. La ECIIA mantiene relaciones con la Unión Europea, el Parlamento Europeo y la Comisión, o gobierno de la Unión, así como con cualquier otra institución europea o global de influencia.

Es de destacar en el mundo iberoamericano el “decanato”, de Buenos Aires, que en 1960 fundó su Instituto, seguido tres meses después por el de Brasil. España y México, ambos reconocidos por la calidad de su organización y servicios a sus socios, se incorporan a la lista en 1983 y 1984. Aparte de los ya señalados, es de destacar la actividad de los Institutos de Chile, Colombia, Ecuador y Perú. Y la notable consolidación y prestigio, dentro de la poderosa e influyente ECIIA, del Instituto español, eslabón natural de enlace entre los profesionales iberoamericanos y sus colegas europeos. Según el IIA, exceden de 160.000 los miembros asociados en más de 160 países.

El IIA, y sus filiales en todo el mundo, han logrado atraer a relevantes profesionales y autores. Algunos de ellos son dignos de especial mención

Nos referimos anteriormente a Brink y a su obra pionera. En sucesivas ediciones del libro (con la colaboración de terceros, que lo han dedicado a diferentes aspectos de la auditoría interna - la séptima y última, en 2009, a los controles de la organización y al CBEK) Brink mantuvo, hasta su fallecimiento en 1992, su filosofía básica:

***La auditoría interna debe estar en capacidad de prestar un servicio básico y esencial a la dirección*** (subrayado nuestro) ***de una organización moderna.***

Otro de los pioneros de la corriente modernista, que se unió al IIA en 1957, y considerado “padre de la auditoría moderna,” también publicó, en 1977, *The Practice of Modern Internal Auditing-Appraising Operations for Management*. Y, como en el caso anterior, se han sucedido varias ediciones, personales o en colaboración de terceros (la quinta, en 2003, un año después de su muerte, y con 1.450 páginas, frente a las algo más de 500, de la edición original). Sawyer señala con convicción en 1977, que

***la auditoría interna moderna***, tal como se utiliza en su libro, ***significa la revisión integral y evaluación de las diversas operaciones de una organización, como servicio a la dirección*** (subrayado nuestro)

coincidiendo con el pensamiento de Brink. En resumen, pues: todos los padres fundadores coincidieron en **interpretar la función de la auditoría interna como apoyo y servicio a la dirección superior.**

Sawyer previó que el enfoque contable -financiero del trabajo del auditor interno, forzosamente le conduciría a las orillas más sofisticadas del análisis y evaluación de las operaciones. El subtítulo de su memorable obra de 1977, “Apprising **Operations** for Management” podría entenderse como una anticipación de la ‘auditoría operacional’, u “operativa,” según en qué orilla del Atlántico nos situemos. (En realidad, el término “**operations**”, referido a las operaciones técnicas, ya había sido utilizado por el IIA en su Conferencia Anual de 1945. Ese mismo año, Frederck E. Mints, responsable de la auditoría interna de la Lockheed Aircraft Corporation, utiliza la expresión en sus informes corporativos. Tres años más tarde, el auditor interno de la Standard Oil Company, en California, titula “Audits **of Operations**” el artículo que puede considerarse uno de los pioneros en tratar esta modalidad de auditoría. Pero la introducción científica de este nuevo enfoque se realiza con la publicación, en 1964, por Bradford Cadmus, Director de investigación del IIA, de la obra *Operational Auditing Handbook*. El libro se considera fundamental hasta ahora para tratar la materia - al menos, dentro del mundo de la empresa privada - y, de paso, le valió a Cadmus, con el IIA oficiando de padrino, el reconocimiento de “Padre de la Auditoría Operacional.”

Resulta interesante notar que los títulos iniciales de las obras de éstos y otros autores primigenios son modificados posteriormente por ellos, o por sus colaboradores. ¿Razones? Entre otras posibles, acomodar la identificación de la obra, si no el contenido, a las veleidades definitorias de los expertos del IIA, como más adelante comentaremos. Es decir, que lo publicado, en ediciones póstumas, con el **nombre-marketing** de estos eximios pioneros de la profesión en la portada de la obra, tal vez (nos atrevemos a insinuar, sin ánimo de molestar a nadie, pero sin recurrir al manido argumento de que “los tiempos y las circunstancias cambian”) se parece poco, o en nada - caso del *Brink's Modern Internal Auditing* - a la obra y pensamiento y originales del autor. Sin descontar, además, la posibilidad de que el nuevo producto no hubiese sido totalmente aceptable para ellos, de haber sido presentado a su consideración. Un reflejo más de lo ya señalado: habremos pasado, dentro de una sola generación, a la que pertenecemos muchos de nosotros, de la *época romántica* a la *era pragmática y utilitaria* de la profesión.

Partamos de la base de que la auditoría interna contemporánea se considera una disciplina y ocupación, originalmente anglosajona, o, para ser más exactos, estadounidense. Como norteamericana es, también, la constelación de estrellas a que nos hemos referido hasta ahora.

No podemos dejar de mencionar, en este “salón de la fama” de profesionales y autores de la auditoría interna como disciplina con identidad propia, la contribución de otros distinguidos colegas. Con algunos de ellos hemos tenido la oportunidad de sentir y compartir (“progresar compartiendo”, reza el lema del IIA), en ocasiones vivencialmente, los avatares de la auditoría en diversas circunstancias y escenarios.

Nos referimos a *Jim Westberry*, incansable colaborador en todos los países hispanoamericanos, solícito siempre, y fundamentalista en sus actos y concepciones, si por fundamentalismo

entendemos honestidad e integridad a toda prueba. Y a *Mortimer A. Dittenhofer*, coautor de las últimas ediciones del libro de Sawyer, asesor y guía de muchos de nosotros.

El aporte trasatlántico está personificado, principalmente, por los británicos Chambers, A.D., Selim, G.G., and Vinten G., (*“Internal Auditing”*); Venables, J. S.R. and Impey (¿) K.W. (*Internal Audit*); Wilson. J.D, and Root, S.J. (*“Internal Auditing Handbook”*); y el más reciente de todos, con segunda edición en 2003, K. H. Spencer Pickett (*“The Internal Auditing Handbook”*), tan popular en Europa como el “Sawyer” lo es en los EEUU y su área de influencia.

Y refiriéndonos a nuestro entorno, y pidiendo anticipadamente disculpas si la omisión fuera imperdonable,

- *Eduardo Hevia Vázquez*, patriarca de la auditoría interna de gestión en España, fundador y Presidente del “Instituto de Auditores Internos” de España en 1983; autor, entre otros, de: *“Manual de Auditoría Interna- Enfoque Operativo y de Gestión”*; *“Manual de Auditoría de Gestión”*; *“Concepto Moderno de Auditoría Interna.”* Maestro de generaciones de auditores y, por encima de todo, hombre de pro.
- *Juan Manuel Portal Martínez*, quien nos sucediera, para el periodo 1987-1991, como Director Distrital del Instituto para América Latina; Presidente Fundador del “ Instituto Mexicano de Auditores Internos” en 1984; Presidente Fundador de la “Federación Latinoamericana de Auditores Internos”, en 1995 y que , a principios del corriente año, ha culminado su brillante carrera profesional con el nombramiento, por el ilustre Parlamento de México, como Auditor Superior de la “Auditoría Superior de la Federación”, el supremo órgano de control de ese hermano país (designación que, muchos así lo consideran, honra tanto al colega como bien dice del Parlamento de México).

## La obsesión revisionista origina cambios substanciales

A lo largo de su **etapa profesional**, desde su fundación en 1941 hasta 1999, el IIA desarrolla un cuerpo de doctrina y conocimiento que pretende ser “común” (identificado, en idioma inglés, con el horrible acrónimo CBOK) y, como tal, se presenta e impone hegemoníicamente a sus miembros, sean éstos nacionales o extranjeros.

A partir de la publicación *Internal Auditor*, revista que comienza en 1944, tres años después de la fundación del IIA, se sucede una compleja y, a veces, confusa y desorientadora serie de **pronunciamientos** (*Statements*), **responsabilidades** (*Responsibilities*), **normas** (*Standards*), **guías** (*“Guidelines”*), **resúmenes** (*“Summaries”*), a medida que cambian los tiempos y se presentan nuevas circunstancias sociales, financieras o políticas en los EE UU; unas endógenas , en ciertos casos, a la práctica de la profesión en el país fundador y, otras, exógenas, al socaire del ejercicio de la **auditoría externa** organizada, también en el mismo país, 55 años antes que la fundación del IIA.

En orden, más o menos cronológico:

**1947:** Se emite el *Statement of Responsibilities of Internal Audit*, que se convierte en la base de partida para el desarrollo de de las **normas de auditoría**. La definición, piedra angular de la profesión de “auditoría interna ,“ parece que contó con la participación del mismo Brink, y es la que los viejos del lugar aprendimos en nuestros años mozos:

La naturaleza de la auditoría interna consiste en

“una actividad de **evaluación** independiente **dentro de la propia organización**, con el fin de **revisar las operaciones** de carácter contable, financiero, y **de otro tipo**, como base de un **servicio protectivo** y constructivo **a la dirección superior**. Si bien se refiere

principalmente a **asuntos de carácter contable y financiero, puede** también considerar asuntos **de naturaleza operativa.**”

Además, el auditor debe “revisar **y evaluar la gestión** de acuerdo con las políticas, planes y procedimientos”.

Conceptos son estos, avanzados para la época y... aún para la actual.

**1957:** Se revisa el *Sttement* por segunda vez, y en profundidad. La auditoría interna consiste en “una actividad de **evaluación** independiente, **dentro de la propia organización**, con el fin de revisar las **operaciones** de carácter contable, financiero **o de otro tipo** como base de un servicio para la **dirección superior**. Es un **control gerencial** que funciona al medir y **evaluar la efectividad** de otros controles’.

Es deber del auditor revisar **y evaluar** la solidez, adecuación y aplicación de **los controles** contables, financieros **y operativos**; apreciar el **grado de cumplimiento** con las políticas, planes y procedimientos; asegurarse de hasta qué **grado son tomados en cuenta, y salvaguardados contra todo tipo de pérdidas, los activos** de la organización; asegurarse de **la fiabilidad de los datos** contables y **de otro tipo** desarrollados dentro de la organización; evaluar “**la calidad de la gestión** o desempeño o ejecución de las responsabilidades asignadas”. Y debe, además, “proporcionar a **los miembros de la dirección superior, análisis, evaluaciones, y recomendaciones** objetivas, así como los **comentarios** que juzgue pertinentes”.

**1968:** El IIA adopta un *Code of Ethics* para sus miembros (que el *International Ethics Committee* lo revisa y emite, de nuevo, en el 2000).

**1971:** Se revisa el *Statement* por tercera vez, contando con la colaboración del mismo Sawyer. La auditoría interna consiste en “una actividad de **evaluación** independiente **dentro de la propia organización**, con el fin de revisar **las operaciones** como un servicio a la **dirección superior**. Es un **control gerencial** que funciona midiendo y evaluando la efectividad de otros controles”.

El auditor debe revisar “**las operaciones**”, sin detallar cuáles. ¿Se vuelve a 1947?

Se introducen cambios en los objetivos, alcance, responsabilidad, autoridad e independencia de los auditores internos. Se indica también que “las responsabilidades de la auditoría interna deberán quedar claramente **establecidas por política de la administración superior.**”

Por primera vez se hace referencia a la “situación organizacional” y a la “objetividad”.

Se hace mención al *Código de Ética*, efectivo desde 1968

**1972:** el IIA adopta el *Common Body of Knowledge (CBOK)*, al que nos referimos más arriba, proceso formal de educación, con mínimo de cursos previstos. Estructurado y diseñado bajo una perspectiva de educación profesional norteamericana, pero con ánimo de exigirla en todos los países.

**1974:** El IIA crea la designación, sujeto a ciertas condiciones, de *Certified Internal Auditor (CIA)*, que ha traído de cabeza en muchos países a bastantes colegas que, siendo inocentes, eran confundidos con los otros. Ahora, todos conformes, pues ya podemos emular, y compararnos (al menos en los EE UU), con los primos *Certified Public Accountants*, elpreciado y omnipotente, *CPA*. El IIA ha continuado con el furor “certificador” extendiéndolo, o creando “*ad hoc*”, a otras especializaciones, no menos respetables.

**1975:** En encuesta celebrada este año, el IIA descubre que el 95% de las organizaciones llevaron a cabo internamente **auditorias operativas** para calibrar la eficiencia, eficacia y economía de sus



operaciones; y que en este tipo de exámenes se utilizaba hasta el 55% del tiempo de sus auditores.

**1976:** Se revisa el *Statement* por cuarta vez. En reconocimiento de la participación creciente de la mujer en el ejercicio de la auditoría interna, incluso en puestos directivos, se modifican los *Estatutos* y el *Código de Ética* para eliminar toda referencia que pudiera referirse a género.

**1978:** El IIA emite la primera Codificación de Normas: "*Standards for the Professional Practice of Internal Auditors*". Se produce un cambio radical la auditoría interna se define como

“Una función de evaluación independiente **establecida dentro de una organización**, con el fin de examinar y evaluar **sus actividades** como un **servicio a la organización**. El objetivo de la auditoría interna consiste en ayudar a los miembros de la organización en el cumplimiento efectivo de sus responsabilidades. Con esta finalidad, la auditoría interna les proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, **asesoría** e información referente a las actividades revisadas”.

Se señala que “el **departamento** de auditoría interna forma parte integral de la organización y funciona de acuerdo a las políticas establecidas por la dirección superior y la Junta Directiva o Consejo de Administración.

**1981:** Se efectúa la quinta revisión del *Statement* de 1947. Con seis años de atraso respecto a los resultados de su propia encuesta, el IIA añade al alcance de la auditoría interna también “la **auditoría de la economía y la eficiencia**, así como la **evaluación de los programas**”.

Se sugiere que los términos de referencia de las Unidades de Auditoría Interna de las organizaciones, no solamente sean **aprobados por la dirección superior**, sino que sean también **aceptados por la Junta Directiva o Consejo de Administración**.

**1990 :** Se modifica la definición de auditoría propuesta en la Codificación de 1978, para añadir, al final de la misma: “Dentro del objetivo de la auditoría se incluye la promoción de un **control efectivo a un costo razonable**.”

**1992:** Se revisa el *CBOK* y se emite uno nuevo. El estudio identifica 334 competencias en 20 diferentes disciplinas.

**1993:** Segunda codificación de las *Standards*. Se añade al final de la definición de auditoría interna: “**El objetivo de la auditoría incluye la promoción del control efectivo a un costo razonable**.” Se aclaran varios términos utilizados en la Codificación anterior.

**1995:** Tercera codificación de las *Standards*. Se añade un **Glosario** de términos de auditoría interna.

**1996:** El IIA emprende el “*IIA Global Resarch Project-Competency Framework for Internal Audit (CFIA)*”, patrocinado por la *IIA Research Foundation* y liderado por Bill Birkett.

**1997:** Cuarta codificación de las *Standards*. Las **guías** contenidas en las *Standards* se modifican con la emisión de las *SIA*s por la Internal Auditing Standards Board, el Comité Técnico del IIA responsable de la promulgación y supervisión de la Normas.

Creemos conveniente cerrar aquí la que en páginas anteriores, hemos denominado **era profesional** de la auditoría interna. Todavía recordamos la impresión que causó, en el entorno profesional en que nos encontrábamos, el cambio conceptual en la definición de la auditoría interna como **servicio a la dirección** (1947 a 1978) por el de **servicio a toda la organización** (1978). El cambio fue recibido por una parte de la comunidad de auditores internos con relativa complacencia (aún maldiciendo de los manes - almas de los difuntos, considerados benévolos, según las

mitologías - del legendario Brink y, posteriormente, Sawyer, en su primera época); y más de uno se sintió complacido de que se asentara un correctivo al carácter aristocrático implícito en la definición anterior. Otros colegas siguieron manteniendo la tesis basada en la “dirección superior”, de Thurston, Brink, Sawyer, y compañía, y consideraron que resultaba arriesgado para el IIA introducir un cambio de criterio que contradecía a los ilustres padres fundadores de la profesión. (Particularmente, porque no lo consideraban necesario, al entender que mediante “el servicio a la dirección superior,” ésta podía canalizar el beneficio del trabajo del auditor a la totalidad de la organización).

Recordará el lector que la siguiente etapa, aunque seguimos considerándola profesional, se caracteriza más por su **pragmatismo y utilitarismo**. En este periodo, que lo situamos en la segunda mitad de la década de los 90, se introducen cambios de forma y fondo en el concepto de auditoría interna; de tal calibre, que merecen trato y consideración especial y, ¿por qué negarlo?, están expuestos a posibles disensiones de la doctrina oficial, dentro del ambiente de libertad académica y pluralidad de opiniones previstas en el ejercicio y docencia de la auditoría democrática.

### De los “añadidores,” a los “externalistas”

Ya nos hemos referido al *IIA Global Research Project- Competency Framework for Internal Auditing (CFIA)*, de **1996**.

En **1997**, el IIA publicaba la obra *The Outsourcing Dilemma: What's Best for Internal Auditing*, patrocinada por la *IIA Research Foundation*, y escrita por L.E. Rittenberg y M. Covaleski. En ella se describía y evaluaba el impacto del “outsourcing”, o utilización de expertos externos para ejecución de labores internas de la organización. El mencionado estudio argumentaba a favor de esta práctica, apuntando, según los autores, a que se encuentra en marcha un cambio monumental en la manera cómo se hace el trabajo de auditoría interna. Los actuales departamentos de auditoría interna deberán actuar como si se les fuera a hacer **una prueba en competencia con terceros** interesados; el IIA debería reconsiderar los procesos que utiliza para el establecimiento de normas y políticas y, para concluir, **el trabajo de auditoría interna bien puede ser ejecutado por personal que no sea empleado de la organización**. Y... ¿ el asunto independencia? Es, ciertamente, un problema, pero el “outsourcing” no quedara afectado.

En **1998**, el IIA crea el *Guidance Task Force (GTF)* con el fin de considerar cualquier cambio en las *Standards* y desarrollar una nueva definición de auditoría interna. Simultáneamente, lleva a cabo una revisión integral de las Normas profesionales existentes y el Código de Ética.

En **1999**, El *GTF Report*, señala los objetivos de su trabajo (los subrayados y paréntesis son nuestros):

- Proporcionar un **marco flexible** de referencia que permita apoyar y promover un amplio abanico de actividades de auditoría interna **que añadan valor**
- Especificar y **señalar los principios básicos** que representan el ejercicio y práctica de la auditoría interna **como deberá ser a lo largo y ancho del mundo**
- Fomentar y promover (la aceptación) de los procesos y operaciones de la organización que se hayan mejorado
- **Exigir que se cuente** con un mecanismo que asegure la calidad (control de calidad) para **garantizar el cumplimiento** con las normas (*Standards*)
- **Lograr que se le reconozca** como **proveedor preferencial en el mercado de trabajo** tomando como base **una reputación mundial** por sus **servicios de auditoría interna** de alta calidad.

Obsérvese el estilo de “orden y mando” de la redacción (que hemos subrayado) y que no ofrece alternativas ni posibilidad de discusión.

El *GTF* llega a la conclusión de que la terminología empleada hasta la fecha “dejó de reflejar adecuadamente la evolución de la práctica (de la auditoría) y de promover eficazmente la profesión **en el competitivo mercado de trabajo.**”

Sólo falta, asombrado y desconcertado colega, redefinir, por enésima vez, **qué es lo que es** auditoría interna. En la primavera de ese año, la *GTF* presenta su nueva definición para que la comenten los miembros del *IIA*:

“Auditoría interna es una actividad objetiva de aseguramiento y consulta que **se gestiona independientemente dentro de una organización**, y se guía por una **filosofía de añadir valor** con el fin de mejorar las operaciones de la organización. Ayuda a ésta a cumplir con sus objetivos, empleando un enfoque sistemático y disciplinado, con el fin de evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión del riesgo, control y gobernabilidad de la organización.

La auditoría interna es una profesión dinámica y evolutiva que anticipa el cambio en su entorno operativo y se adapta a los cambios en la estructuras, procesos y tecnología organizacionales”.

En julio de **1999**, sin embargo, la Junta Directiva del Instituto mutila la propuesta de su propia *GTF* y rebaja la definición a los términos que han quedado desde entonces:

“Auditoría interna es una actividad independiente **y objetiva** de **aseguramiento y consulta**, diseñada para **añadir valor** y mejorar las operaciones de la organización. Ayuda ésta a alcanzar sus objetivos aplicando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de de los procesos de gestión del riesgo, control y gobernabilidad de la organización.”

El “golpe de gracia” a los conceptos y tesis de los padres fundadores consiste, obviamente, en la eliminación sumaria de que la auditoría interna **se maneja dentro de la organización y por empleados y funcionarios de la organización.**

¿Por qué se causó, qué llevó a ese fundamental cambio de opinión entre la primavera y el verano de 1999?

En **1999**, el *IIA* edita, publicado en seis módulos separados, el *Competency Framework for Internal Auditing (CFIA)*. Uno de los módulos es *The Future of Internal Auditing: A Delphi Study*, al cual nos referimos en la “Presentación” de este trabajo. El estudio *Delphi* concluyó que, en el contexto de cambio e incertidumbre que se está desarrollando actualmente, la función de auditoría interna **AÑADE VALOR** al proporcionar seguridad, a los responsables de la gobernabilidad de la organización, de que se ha tomado debida cuenta de la exposición a riesgos que pueda confrontar la empresa, que se está vigilando dichos riesgos, y que se encuentran bajo control. *Delphi* añadía que las actividades de auditoría interna en el futuro se ejecutarán, probablemente, mediante equipos de trabajo flexibles y, con frecuencia, autodirigidos, y compuestos de una variada mezcla de especialistas en auditoría interna, especialistas en aplicaciones específicas y personal general de la organización.

El **2002**, el *IIA* emite el nuevo (hasta que le suceda el siguiente) *Professional Practices Framework (PPF)* y, en él, se refleja los resultados de los trabajos preparatorios previos que acabamos de comentar, particularmente los fines enunciados en el *GTF Report*.

La nueva definición de auditoría interna está entronizada en el *PPF*, molde estructural que incluye juntos tanto el cuerpo de conocimiento en auditoría interna como las tres guías de aplicación correspondientes: *Standards and Ethics* (obligatoria), *Practice Advisories* (muy recomendada) y *Development & Practice Aids* (referencias útiles preparadas o recomendadas por el *IIA*).

Por si quedaba alguna duda de por dónde van los tiros, sesudos autores, como C.Chapman y U. Anderson, acuden en nuestra ayuda para aclararnos la definición de auditoría, en obra editada por el IIA (*Implementing the Professional Practices Framework, 2002*):

- **Actividad objetiva** quiere decir que tal actividad **no tiene por qué estar establecida dentro de la organización**. La definición revisada, nos aclaran estos voceros del IIA, **permite que los servicios de auditoría interna sean prestados por gente de afuera**. En efecto, sigue la aclaración, de ahora en adelante puede obtenerse servicios de auditoría interna de calidad recurriendo a terceros ajenos a la organización (outsourcing)
- Al enfatizar que la auditoría interna abarca servicios de **aseguramiento y consulta** (términos que consideramos copiados de nuestra Némesis, la auditoría externa organizada de los EE UU), la nueva definición proyecta la actividad como proactiva y **enfocada en el cliente**, y centrada en los asuntos-clave: control, gestión del riesgo y gobernabilidad.
- Al señalar expresamente que la auditoría interna está concebida para **añadir valor** y mejorar las operaciones de la organización, la nueva definición resalta (pero sin abundar en el tema) la importante contribución que a ésta aporta la auditoría interna.
- Al tomar en consideración a la **totalidad de la organización**, la nueva definición percibe el mandato de la auditoría interna de una manera mucho más amplia, haciendo parte de él la responsabilidad de ayudar a la organización a alcanzar el conjunto de sus objetivos.
- La única razón de ser de los controles, así lo asume la nueva definición, es ayudar a la organización a gestionar los riesgos y promover una gobernabilidad efectiva. Con esta perspectiva **se ensancha considerablemente el horizonte** de la auditoría interna, y amplía su dominio de trabajo para que abarque los procesos de gestión del riesgo, control y gobernabilidad.

En **2009** el IIA culmina la era reformista con la publicación de las *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, compendio y resumen de todo lo anterior y nueva Biblia de la profesión.

Los cambios de forma y fondo en el concepto de auditoría interna que acabamos de resumir son de tal calibre, que merecen trato y consideración especial y, ¿por qué negarlo?, están expuestos a posibles disensiones de la doctrina oficial, dentro del ambiente de libertad académica y pluralidad de opiniones previstas en el ejercicio y docencia de la auditoría democrática.

Un análisis objetivo del resumen anterior induce a pensar que el IIA, después de la desaparición efectiva de los padres fundadores, se ha movido entre el perfeccionismo y el desconcierto, con ribetes de utilitarismo.

## Los servicios de afuera

En la década de los 90 el apetito de las grandes consultoras y firmas de auditores de los EE UU, en su urgencia por remediar el descenso paulatino de honorarios de sus servicios naturales, idearon el artilugio de los “extended services”, o servicios extensivos a otros sectores diferentes de los ordinariamente ofrecidos por sus firmas. Y apareció en lontananza, una presa que había sido perseguida durante mucho tiempo: **las auditorías internas** de las organizaciones. El primer paso fue ofertar a éstas el servicio interno de auditoría en sustitución, o como refuerzo, del que de mejor o peor manera ya se llevaba a cabo en ellas; servicio que sería adicional a los otros de auditoría, impuestos y consultoría.

Ofertar significa competir por el precio, o costo. De esta manera, la respetable actividad que había aflorado al mundo de las profesiones medio siglo antes, en las mentes integras y visionarias de los fundadores del IIA, llegó a convertirse en mercancía de cambio, objeto de subastas. Digámoslo sin ambages: **la auditoría interna como negocio**. Se produjeron las inevitables protestas, siendo una de las argumentaciones más substanciosa que una firma de auditores externos no podía ofrecer simultáneamente los servicios de las dos auditorías: externa e interna. Después llegaron los

cambios, voluntarios o inducidos, en la definición oficial de la auditoría interna por el propio IIA, que ya hemos comentado, y la consiguiente aceptación de la actividad como “consulta”. Por un juego semántico hábilmente manejado para reconocer el “*statu quo*” existente, la labor de “counseling” (asesoría), que siempre había sido ejercida por el auditor interno dentro de su organización, se convertía en “consulting”, un servicio externo más, que se podía comprar y vender en el mercado de servicios profesionales. La siempre escrupulosa organización de los auditores externos norteamericanos (la poderosa AICPA) le dio la vuelta a la vidriosa cuestión de la “independencia”-situada incuestionablemente en serio compromiso - autorizando la ejecución del trabajo de auditoría interna por auditores externos bajo “ciertas condiciones” (todo, menos soltar la presa). Buena parte de los países europeos prohíben este contubernio y, asimismo, Nueva Zelandia.

Una de las más vigorosas protestas contra el *outsourcing* corrió a cargo, nada menos, que de la *Association of Colleges and University Auditors (ACUA)*, que se dirigió **dos veces** al IIA en relación con su *Position Paper on Resources Alternatives for the Internal Auditing Activity*. Es posible que muchos de nuestros lectores no tengan conocimiento de esta información que, simplemente, no tiene precio a los fines de este trabajo. Veamos.

Con fecha 29 de junio de 2005, Patrick V. Reed, Presidente de la ACUA, advierte seriamente a la IIA:

- La ACUA continúa creyendo (ratificación de una comunicación anterior) que la **función de auditoría interna debe estar basada organizacionalmente dentro de la institución**
- Nos resulta difícil imaginar que a una función servida desde fuera “pueda considerársela una parte integral de la organización” (increíble lapso técnico y argumentativo en el documento de los técnicos del IIA) cuando uno considera los valores de conocimiento institucional de la cultura de la organización; la comprensión de de las políticas y procedimientos y su aplicación en el tiempo; las relaciones internas cultivadas a través de la continuidad del personal y la comprensión de la manera en que se producen los cambios en la institución.
- Cuanto más consideramos las ventajas y desventajas de la utilización externa del servicio, según se exponen en el documento de IIIA, nos quedamos enormemente sorprendidos al saber que las ventajas atribuidas a dicha utilización (es decir, mayor flexibilidad del personal, disponibilidad de conocimientos especializados, o propiedad de los papeles de trabajo más protegida), pueden verse mitigadas por la utilización de proveedores de servicios de afuera para aumentar la función de la auditoría interna realizada dentro de la institución.
- A la inversa, las únicas ventajas de una función de auditoría interna dentro de la organización, tal como se argumenta en el documento del IIA, resultan ser intrínsecas, y no pueden quedar mitigadas por un proveedor de servicios de afuera.
- Dicho de otra manera: mientras la experticia técnica, o los servicios especializados, pueden adquirirse incrementalmente, el “conocimiento local” no puede adquirirse a medida que se necesita.
- En resumidas cuentas, y aún cuando valoramos las contribuciones que la utilización de proveedores de servicios de afuera ha prestado a nuestro personal, seguimos creyendo que **para nuestras instituciones de educación superior, el modelo de la auditoría interna basado en mantener este servicio dentro de la institución, resulta ser el más apropiado.**

¿Qué podemos añadir, por nuestra cuenta, a la brillante argumentación de la ACUA?

Pocas veces hemos presenciado un varapalo de esta categoría y contundencia, de una institución a otra. Y el ACUA habla en representación de más de 4.000 universidades y centros de educación superior de los EE UU.

Se deja a la imaginación del lector cavilar y ponderar sobre el tipo de presiones, y su procedencia, a que presumiblemente se encontraron sometidas las autoridades del IIA para, después de todo,

haber desechado opiniones del peso específico - y estratégico - como éstas de los auditores académicos.

## Vino viejo en ánforas nuevas

Resulta difícil tratar de convencer, en cualquiera de nuestros países, al responsable de la auditoría interna de una empresa, un auditor maduro que, para el 2000, tenía sobre sus espaldas una experiencia de 25 o más años, con plena satisfacción propia y de la Junta Directiva de su organización, que su labor nunca pasó de una “simple auditoría financiera”. Este profesional está convencido, y con razón, que su trabajo siempre ha añadido valor a su empresa, y que lo que ahora se le ofrece para beber, en botella de colorines, es el vino que ha estado degustando, y digiriendo, durante toda su vida profesional.

Tenemos la impresión de que van a seguir coexistiendo dos tipos de auditoría interna.

Una, la de las últimas décadas, excelentemente concebida y comprensible por los auditores y los auditados; la que los prebostes de la profesión insisten ahora en designar como “auditoría interna tradicional”:

- La que evalúa la solidez y **adecuación de los controles** internos de la organización (teniendo en cuenta, porque la conoce, la evolución histórica del concepto de “control”, desde mediados de los 40).
- La que adopta, cuando resulta posible, los criterios de control expuestos en los estudios COSO, CoCo (éste, el hijo de la Cenicienta, opacado por el extraordinario *marketing* de su vecino americano), y otros provenientes de Europa ( Cadbury, Hampel, Vienot, Olivencia, etc.), culminando todos ellos en los requerimientos de la cada vez más descafeinada Sarbanes-Oxly, del 2002
- La que focaliza en los criterios de **responsabilidad financiera y social** (*accountability*), legalidad, **integridad, y valores morales** de la cultura organizacional
- La que practica una auditoría financiera ...**moderna**
- La que evalúa el **cumplimiento** legal
- La que efectúa exámenes **operativos y de gestión**
- La que aprecia la **economía y eficiencia** de las operaciones, **y la eficacia de de los resultados** de los programas y proyectos institucionales
- La que está al tanto de las **posibilidades de fraude y corrupción**, y otros riesgos que pueden acechar a la organización, y aconseja y evalúa los mecanismos de **prevención**
- La que, **dentro de su competencia**, conocimientos, y experiencia, **ofrece buen consejo a la Dirección y otros miembros** de la organización en asuntos que afectan la gobernabilidad del ente
- La que presta sus **servicios a todos los estamentos** de la organización
- La que está **situada adecuadamente**, y funciona, con un **presupuesto digno**, dentro de la organización

Nos dicen ahora que todo esto constituye un **enfoque tradicional**, frente a la labor que se espera del **auditor moderno**. Nosotros, cazurramente, secundamos este enfoque y recomendaremos que se ejecute en la oficina de auditoría, la **Dirección de Auditoría Interna de Gestión**.

En contraste con esta tradición, la “**nueva auditoría**”, nos cuentan, es

- La que “**añade valor**”
- La que proporciona “**aseguramiento**” adicional
- La que “promueve eficazmente la profesión de auditor en el **mercado de trabajo**”

- La que “implica un fuerte movimiento hacia la auditoría basada en la evaluación de **todos los riesgos** posibles”
- La que dirige los esfuerzos del auditor hacia “las **actividades de consultoría**”
- La que “está focalizada en el **valor que puede añadir** la profesión a todos los niveles de la organización”
- La que “está en capacidad de **darse a conocer en los estamentos superiores** y la dirección de la empresa, así como ante terceros interesados”
- La que “enfatisa no cómo realizan su trabajo los auditores internos , sino **qué es lo que pueden hacer ellos por la organización**”
- La que sostiene que, “ hoy en día, la **auditoría interna no tiene por qué ser ‘interna’**, sino que puede externalizarse como un **servicio de consultoría más**. Esto se logra mediante la contratación de individuos o grupos cuyo conocimiento y experiencia en **‘la nueva auditoría** excede cualitativa y cuantitativa mente del reconocido a los auditores tradicionales con que cuenta la identidad, que no estarían en capacidad de competir con los consultores y auditores contratados”.
- La que “considera que la actual insistencia en la **‘independencia** ‘del auditor interno implica una limitación sobre quiénes podrían proporcionar los servicios de auditoría y cuáles serían esos servicios”.
- La que “sostiene que situar la condición de independencia por encima de todos los demás criterios , podría colocar a otros **proveedores del servicio** en posición de argumentar que son ellos los que tienen la posibilidad de prestar más servicios independientes”
- La que preferiría distinguir a la auditoría interna como **“Servicios de Aseguramiento y Consultoría”**

Quedamos aturridos. Se ha creado, pues, una nueva profesión, a cargo de profesionales superdotados y polivalentes, individual o colectivamente. Una filosofía de auditoría interna que, si vivieran los fundadores de la profesión, les produciría una reacción entre asombro e indignación. Nos viene a la memoria el sentimiento de satisfacción decimonónico: “Que hoy las ciencias adelantan que es una barbaridad”. Pero, en nuestro caso, ¿de verdad que han adelantado tanto?

En alguna de nuestras correrías, por esos mundos de Dios, se nos antojó identificar a estos colegas, como “auditores y auditoras biónicas”, para regocijo de la audiencia, incluso de algunos de los que se dieron por aludidos. Últimamente, he leído por ahí que éstos, a quienes con miedo y respeto nos atrevemos a llamar colegas, constituyen una nueva versión de los servicios de auditoría **moderna** (la otra, la de verdad es la de nuestros fundadores) distinguida como la **“neo auditoría interna”**. “Neos” que, no debemos confundir, nada tienen que ver con los “neocatecúmenos” ni con los “neoliberales”.

Son muchas las situaciones penosas que deseáramos desterrar, o mitigar, de la práctica actual de la auditoría interna. Mencionaremos una de ellas.

Los actuales profesionales - tanto los que se inician, como los veteranos hechos ahora “conversos”- se empeñen en una **loca carrera por “añadir valor”** en sus organizaciones. Quien no participe en el maratón, no está “in” dentro de la profesión. No tienen Uds. más que repasar los artículos de las revistas de auditoría en idioma inglés servilmente traducidos al idioma vernáculo - con frecuencia de manera harto pedestre –y, más de uno, de producción autóctona en las revistas del país. Verán en ellas las épicas narraciones de los nuevos adalides de la profesión describiendo cómo, fieles a las instrucciones que nos vienen de allá, se encuentran empeñados en “añadir valor” en sus respectivas organizaciones. Claro que se debe reconocer que esta tarea es mucho más divertida , y da más “cache” profesional, que dedicarse a evaluar la eficiencia preventiva de los controles institucionales y mantener en alerta a la administración superior y mandos intermedios, sobre la falta de protección de los activos de la organización y situaciones de riesgo que podrían abocar en fraude y despilfarro de los recursos institucionales..... que es como entendían la “añadidura de valor” los más veteranos en la profesión. No nos debemos de extrañar, por consiguiente - y no estamos sugiriendo que sea ésta la única razón - que mientras deambulamos en busca de la “añadidura de valor”, los elefantes de la corrupción pasen olímpicamente enfrente

de nuestros escritorios con su trompa levantada y todo. Y a las pruebas nos remitimos de lo sucedido, con buen número de las organizaciones de auditoría interna, en las Américas y en Europa, en medio de la debacle de los escándalos financieros de la década,

¿Con que auditoría interna, pues, nos quedamos, amigo lector? Con la que podemos ensayar (siempre que se nos permita, y sin correr el riesgo de que ‘allí arriba’ se nos diga: ‘¿Y a Ud., quién le ha dado vela en este entierro?’) a nivel de macro y gran empresa? ¿O atendemos a la mayoría de organizaciones más modestas, en países del primer mundo y los emergentes, con las que están identificados buena parte de los profesionales que leen estas notas? O, pensando en el **auditor interno para el desarrollo**, el **auditor interno para el Nuevo Milenio**, del que parece se han olvidado los inventores de la nueva auditoría, nos decidiremos pragmáticamente por aquella **auditoría de gestión básica** que podemos ofrecer, y ayudar a asimilar, a los países que están empeñados en la lucha por el progreso económico, social y cultural, y en combatir la pobreza para alcanzar cotas mínimas de desarrollo sustentable?

¿Dónde ha quedado el **enfoque humanístico** que debe impregnar los fundamentos de una profesión que, lejos de presentarse elitista, tiene que ser profundamente democrática?

## Segundas opiniones: alternativas definitorias

Diversos autores, en diversas épocas y en diversos países y circunstancias, han adelantado - en algunos casos, aventurado - diferentes definiciones de auditoría en general y de auditoría interna, en particular. Del florilegio de propuestas, a los efectos de este trabajo incluiremos, únicamente, las siguientes:

En **1984**, R.K. Mautz adelantaba la siguiente definición:

“La auditoría interna, que en último término responde a los **dueños de la empresa**, es un servicio a la dirección superior y a otros intereses de la empresa, que incluye:

- La supervisión de los **controles de gestión**
- La anticipación, identificación y evaluación de los **riesgos a los activos** y actividades de la empresa
- La investigación de las **fallas de control** actuales y potenciales y las **incidencias de riesgo**
- La presentación **de recomendaciones** para mejorar el control, la respuesta al **riesgo** y el logro de los **objetivos** de la empresa”.

El británico Spencer Pickett apunta en esta definición, a la referencia a las **fallas de control**, circunstancia que amenaza el “**valor por el dinero**” (terminología europea para designar “**las 3Es**”), situaciones de fraude y quiebra en los procedimientos, gestión sub-óptima y sistemas de información poco fiables. Además, diferencia entre los propietarios y la dirección superior, lo que implica la existencia de un Comité de Auditoría que representa los intereses de la organización’.

El británico G. Vinten, mencionado como autor en este trabajo, (1990), y con el que hemos tenido la oportunidad de tratar del tema en alguna reunión profesional, presenta una visión totalmente original:

“Auditoría interna es **la investigación integral recurrente** de organizaciones, **aparentemente saludables**, a los fines de hacerse **una idea del estado** de la organización, así como de su entorno, con el objeto de lograr un mejor **control sobre sus operaciones futuras**”.

Como se puede apreciar, se trata de un **modelo futurístico**, pensando en **dirigir los recursos** de la auditoría al **bienestar futuro de la organización** en lugar de preocuparse de los



**acontecimientos ya pasados** materializados en las **transacciones ya registradas e incidentes que ya ocurrieron**.

En efecto, comenta Spencer Pickett, un departamento de auditoría que muestre más preocupación por los asuntos futuros que por los hechos pasados, puede ejercer un **impacto dinámico** en la organización; aunque esto **exigiría un nuevo enfoque** de la manera como debería de entenderse el papel del auditor (posibilidad que, aparentemente no fue tomada en cuenta por los agudos investigadores del IIA).

Y, para finalizar, permítasenos la vanidad profesional de reproducir aquí la definición de **auditoría interna** que enviamos con las respuestas al *Delphi*, en la oportunidad señalada en la "Presentación" de este documento, y con el éxito comentado también en el mismo lugar. No deja de ser una experiencia nueva traducirnos del inglés al español revertiendo el ejercicio original.

"Auditoría interna es una función de aseguramiento y control independiente, *ex post*," multidisciplinaria, objetiva, sistemática y continua, establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar, como servicio a toda la organización, su gestión general organizacional y el grado en que se alcanzan sus fines y objetivos .

La auditoría interna tiene como finalidad ayudar al cuerpo de gobierno de la organización, a su administración superior, y al personal operativo y administrativo de base, en el establecimiento y mantenimiento de un régimen de responsabilidad efectivo, y a compartir la ética, integridad y valores que subyacen en la misión, objetivos, visión y estrategia de la organización.

A estos fines, la auditoría interna, utilizando recursos humanos de varias especializaciones profesionales, proporciona a los miembros de toda la organización los análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría y consejo, e información sobre la gestión general, operaciones y actividades revisadas, y otros asuntos pertinentes al apropiado cumplimiento de sus responsabilidades."

Esta definición que, si tuviéramos que rehacerla hoy en día, tal vez le añadiríamos o suprimiríamos alguna palabrita, sigue representado el parecer técnico del autor. Y, como el resto de este documento, queda expuesta al debate y contraste profesional y objetivo, y a las opiniones de los profesionales que nos han dispensado el honor de discurrir por estas páginas.

### **"Lasciate ogni speranza"**

El IIA, justo cuando nos encontramos pergeñando estas notas, ha solicitado de las cuatro esquinas de su imperio universal una nueva "**Encuesta Global de Auditoría Interna**", como elemento constitutivo del CBOK. El volante que hemos recibido del Instituto hace referencias a: nuevas perspectivas sobre temas y (no podían faltar) "retos", que preferimos llamar, desafíos, emergentes a los que se enfrenta nuestra profesión; nuevas oportunidades para **aportar valor a la organización**; desarrollo de nuevas normas y guías de orientación, etc. Se nos asegura que la participación de nuestro instituto es crucial dentro de la naturaleza global de la profesión. En la información personal (anónima) que se exige presentar, es necesario señalar la especialidad académica del que responde. Ya hemos visto que en nuestro caso, si decidiéramos responder, quedaremos clasificados como "Otro". Se prevé que sea Ud. auditor interno o externo, abogado, ingeniero, estadístico, etc.; pero no se indica la especialización en "Administración Pública" que, aparentemente no es tan interesante en el Instituto. En la pregunta sobre la posición en que se encuentra uno en su organización de auditoría interna, se inquiriere sobre si somos "proveedores de servicios" y, aquí, sí somos "socio", "no socio" o "proveedor de servicios preferente". También se desea saber si somos "administradores de prestación de servicios" y (¡oh manes - de nuevo - de los padres fundadores!) si somos "administradores de contratos de externalización". Se nos pregunta, finalmente, si somos "personal de prestación de servicios". Ah! Y también se quiere saber

si trabajamos en auditoría interna (como empleado o como Director). ¿ Es este un cuestionario para auditores internos o para vendedores de servicios?. Sin pretender ser negativos, tenemos la impresión de que *prima facie* este ejercicio está viciado de origen.

Permítanos el IIA central, allá en Altamonte Springs (¿ o será Altomonte?) en la Florida , que exponamos las preguntas y temas que quisiéramos nos hicieran ellos o que las proponamos nosotros , según el caso, varias de ellas ya formuladas por nosotros en el *Delphi* anterior. (Y si algún Instituto se atreve a hacerlas suyas, miel sobre hojuelas):

- ¿Está Ud. conforme con la designación actual de *CIA* o preferiría que fuese cambiada a *Performance Internal Auditor-PIA* (“Auditor Interno de Gestión”)?
- ¿Consideran Uds. que el sistema actual de “certificación”, concebido y diseñado, en su forma y estilo, sobre moldes anglosajones de exámenes, en su variante norteamericana, **debería pasar a responsabilidad y control** de los Institutos nacionales, para su elaboración - no se trata, simplemente, de traducción - de acuerdo a las idiosincrasias culturales, educativas, sociales y académicas, del respectivo país (bajo una orientación general del Instituto, quien señalaría los temas generales o tópicos específicos - basados en asignaturas , no únicamente las indicadas en el CBOOK, que reflejen la **necesaria cultura humanística** propia de un auditor moderno - a ser cubiertos en las preguntas, aparte de los temas “nacionales” que se permitirían a cada país)?
- ¿Debería el IIA definir, con absoluta claridad, **la posición óptima de la ubicación** del responsable por la auditoría interna de gestión, en la organización, de manera que **no quede dudas sobre su independencia** de actuación? (Por ejemplo, especificando que el auditor deber situarse intermedio en el **eje Junta Directiva/Consejo de Administración** y el **Comité de Auditoría**, sin dependencia de ningún Director, ni del Presidente de la organización).
- ¿Están Uds. dispuestos a que, esta vez, **a través de los Institutos nacionales**, actuando cada uno independientemente, se efectúe una revisión imparcial, objetiva, sin ataduras de ninguna clase **ni intromisión de intereses exógenos**, de la **definición de auditoría interna**, y que, finalizado el ejercicio, **el IIA publique los resultados** provenientes de cada Instituto participante?
- Si de las anteriores encuestas individuales de los Institutos nacionales se evidenciara afirmativamente, ¿estarían Uds. dispuestos a volver a la definición de auditoría interna, como fue concebida por los fundadores del IIA, **y recomendada por la GTF**, de **que su ejercicio se gestiona y desarrolla dentro de la organización, y por funcionarios de la organización** (independientemente de que, para ocasiones puntuales, se utilice servicios de consultores externos **bajo control de los responsables** de la auditoria interna de la organización)?
- ¿Estarían Uds. dispuestos a eliminar la referencia a “**objective assurance and consulting activity**” de la definición actual , si la mayoría de los Institutos nacionales así lo votaran , y de mantener la anterior expresión “**counsel**” (asesoría o consejo), como uno de los servicios que el auditor interno presta a **la dirección superior y al resto de la organización**?
- ¿Está preparado el IIA para solicitar de un grupo internacional (a) de **auditores internos en ejercicio** de empresas grandes, medianas, y pequeñas dentro del promedio de los países (no de acuerdo a parámetros norteamericanos), y (b) de **académicos**, también de varios países, para elaborar, por fin, las **bases humanísticas** de una autentica e integral **filosofía de la auditoría interna**, siguiendo la metodología (entre otras posibles), del venerable opúsculo *The Philosophy of Auditing*, preparado por R. K. Mautz y H.S. Sharaf en 1961?

Manténganse alerta y estén preparados, colegas. Lo más probable es que, al avanzar por el lago proceloso de este tipo de preguntas en la Florida, con el ánimo de obtener una respuesta, nos encontremos, al llegar, con el letrero que puso el Dante a la entrada de los infiernos.

## A modo de epílogo

Viene a nuestra mente la fábula de la miel y las moscas. Samaniego, el gran fabulista vasco, noble e ilustrado, nos la cuenta así, más o menos (la aprendimos de pequeños y la teníamos casi olvidada):

*A un panal de rica miel  
dos mil moscas acudieron...*

Algo de bueno debe tener nuestra profesión cuando le salen pretendientes y padrinos por todas partes. Es, sin duda, “un panal de rica miel”. Pero Samaniego nos cuenta el triste destino de los dípteros de la fábula:

*y, por golosas, murieron  
presas, de patas, en él*

No se trata de desear mal a nadie y, menos, la muerte; pero tenemos derecho, legítimo y profesional, de defender, y preservar, la virginidad de nuestra novia.

Tal vez alguno de los responsables de la formación y capacitación de auditores internos, decida incluir estas notas en la lista de “material de lectura” de los jóvenes aspirantes a “añadidores de valor” como auditor “certificado” (o, incluso, de los más veteranos). Eso sí, el autor espera que *servata proportione*, y guardando las distancias, a nadie se le ocurra presentar una versión expurgada del artículo, al estilo de la obra del inmortal Hidalgo que cayó en nuestra manos infantiles hace muchos, muchos años.

Y hasta aquí llegamos, lector amigo y paciente colega. Al presentar estas notas hemos preferido utilizar el estilo coloquial de nuestras conferencias sobre el rigor técnico de los escritores académicos. Nuestras disculpas si alguien se ha sentido incomodo o molesto por algunos de nuestros comentarios y la pizca de humor negro con que, a veces, los hemos aliñado. No ha sido esa la intención. Guardamos un profundo respeto por los actuales honrados y competentes “practicantes” de la auditoría interna como se entiende oficialmente, y prometemos recordarlos con la misma veneración que a los padres fundadores, cuando hayan realizado los meritos que éstos alcanzaron.

Pero algo nos queda claro después de este *tour de force*, autoimpuesto e impuesto, también, al lector: **No se puede enseñar auditoría interna a los nuevos catecúmenos partiendo, únicamente, de la “nueva definición”.**

Y ahora sí, nos vamos con rapidez, antes que nos agarren los “neo” biónicos. Se nos queda en el tintero varios y jugosos tópicos más (que si el lector los descubre, le solicitamos que, gentilmente, nos los recuerde) y la segunda parte de este estudio, originalmente titulado, en borrador, **Evolución de la Auditoría Interna de Gestión y su Función en los Estamentos del Estado Moderno y Democrático**. Había que mantener este trabajo dentro de los límites convencionales de un artículo. De otro modo, hubiese derivado en una monografía. La apetitosa segunda parte - que vaya usted a saber cuándo y dónde será publicada - se la dedicaremos a la auditoría interna de gestión en el Estado, incluso en aquéllos que no tienen deseos de modernizarse - o fracasaron en el intento - ni, mucho menos, de ser auténticamente democráticos; es decir, de actuar con honestidad ciudadana y **transparencia**, y *accountability*; es decir, con **responsabilidad**: financiera, social y política.

Y, mientras esperamos conversos para nuestra causa,

*¡Long live Internal Performance Auditing!*

**Ángel González-Malaxetxebarria, CP,CIA,CFSA,CGFM**

Especialista Internacional

Gobernabilidad, Gestión Financiera y Auditoría - Correo-e:aamalax@hotmail.com

Washington, D.C., Alcalá de Henares (Madrid), Miami FL

Abril de 2010

[\[volver\]](#)

---

*Novedades*

### **Nueva Guía para la Práctica**

Las Guías para la Práctica son documentos producidos por el IIA que proporcionan orientación detallada para conducir actividades de auditoría interna, incluyendo procesos y procedimientos a aplicar y ejemplos de documentación a producir. Estas guías integran el Marco Internacional para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, como parte de la Guía Aceptada y Recomendada (no obligatoria) de dicho Marco.

El IIA publicó en abril de 2011 una nueva Guía para la Práctica, titulada “**Assisting Small Internal Audit Activities in Implementing the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**”, la que por el momento no ha sido traducida al castellano.

La nueva Guía proporciona un enfoque conveniente para la implementación de las Normas Internacionales en organizaciones pequeñas de auditoría interna, proveyendo ejemplos prácticos específicos. Se incluye además el grado de dificultad estimado para la implementación de cada grupo de normas.

Las Guías para la Práctica se encuentran disponibles para los miembros del Instituto en la página web del IIA.

[\[volver\]](#)



Federación  
Latinoamericana  
de Auditores Internos



Instituto de  
Auditores  
Internos de  
Argentina



**The Institute of  
Internal Auditors**

Normaria es un boletín electrónico editado en Buenos Aires por el Instituto de Auditores Internos de Argentina, de distribución gratuita para los socios del Instituto. Se prohíbe la reproducción total o parcial de los contenidos de Normaria sin la autorización previa del Instituto de Auditores Internos de Argentina. Las opiniones expresadas en Normaria representan los puntos de vista de los autores, y pueden diferir de las políticas y declaraciones oficiales del Instituto de Auditores Internos de Argentina, de sus Comités o de sus autoridades, o de las opiniones autorizadas por los empleadores de los autores. El editor no garantiza que los textos presentados por los autores para su publicación sean originales o inéditos.