

CÓMO PRESERVAR LA OBJETIVIDAD DEL AUDITOR INTERNO

Pérez López, José Ángel
Universidad de Sevilla

jangel@us.es

Orta Pérez, Manuel
Universidad de Sevilla

morta@us.es

Pérez López, Aurora Virginia
Universidad de Sevilla

auroravpl@us.es

RESUMEN

La aparición en los últimos años de diversos escándalos financieros ha incrementado la preocupación por fomentar una mayor transparencia en el mundo empresarial. En este sentido, un adecuado control del funcionamiento de las empresas desde un punto de vista interno contribuirá a obtener una mayor transparencia en las mismas y a reducir los posibles fraudes, tomando cada vez mayor relevancia la implantación y desarrollo de una función de auditoría interna Independiente. El objetivo de este trabajo se centra en estudiar la Independencia de la auditoría interna desde un punto de vista conceptual y normativo, profundizando nuestro análisis en el marco para el control de las amenazas a la objetividad del auditor interno publicado desde el Institute of Internal Auditors.

Palabras clave: auditor interno, independência, objetividade, marco

HOW TO PRESERVE OF THE INTERNAL AUDITOR'S OBJECTIVITY

ABSTRACT

The appearance of diverse financial scandals has increased the preoccupation for fomenting a greater transparency on the accounting systems in the business world in the last years. In this sense, a suitable operation control of the companies from an internal point of view will contribute to obtain it, reducing to the possible frauds at the same time, taking every time greater relevance the implantation and development from an Independent Internal Audit function. The objective of this paper is to study internal audit independence from a conceptual and normative point of view, deepening our analysis within the framework for the control of the threats to the objectivity of the internal auditor, published from the Institute of Internal Auditors.

Keywords: Internal Auditing; Independence; Objectivity; Framework

1 Introducción

Tras la sucesión de escándalos financieros acaecidos en los últimos tiempos, como el caso Enron, WorldCom, Xerox, entre otros, se ha puesto de manifiesto la importancia de fomentar la transparencia en el mundo empresarial. En este contexto, cobra especial relevancia la auditoría interna.

De esta forma, como consecuencia de los últimos escándalos contables, se aprueban las nuevas Normas impuestas por la SEC¹, promulgadas en junio de 2002, con el fin de aumentar la transparencia de las compañías. La nueva normativa obliga a los presidentes y directores financieros a certificar los resultados económicos de sus firmas, entre otras novedades. En concreto, los directivos podrán ser objeto de acciones legales por parte de la SEC o de los accionistas de la compañía en caso de falsedad de la certificación. ¿Puede este hecho afectar a la función de auditoría interna que desarrollen estas empresas? Sin duda alguna, pensamos que sí. Si un presidente o director financiero tiene que certificar, como si de un certificado de calidad se tratara, las cuentas presentadas por su empresa ante la SEC, tanto éstos como el Consejo de Administración, del cual dependen, harán todo lo posible por evitar posibles escándalos y acciones legales.

En relación con España, esta norma y sus implicaciones influirá tanto en las empresas españolas que mantienen cotización en la Bolsa de Nueva York², que se verán obligadas a certificar sus cuentas, como aquellas empresas u otros usuarios de la información contable de las entidades cotizadas en bolsas norteamericanas, ante futuras tomas de decisiones al suponer esta obligación de certificación un medio más de cara a obtener una mayor transparencia. De este modo, una correcta función de auditoría interna, no sólo contribuirá a una mayor transparencia, sino también a incrementar las expectativas de confianza entre el público en general.

Junto a esta primera necesidad de adoptar auditorías internas en las organizaciones, encontramos otros factores que la hacen, más que adecuada, necesaria; tales como: La creciente complejidad de fenómenos económicos, el incremento en el tamaño de muchas empresas en los últimos tiempos, la apertura de filiales por todo el mundo y la comunicación a nivel internacional.

La Función de Auditoría Interna es definida por el Institute of Internal Auditors (IIA) como una “actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para añadir 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 efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección” (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2002).

Ahora bien, la Función de Auditoría Interna en las empresas no cumpliría con su finalidad de emitir un correcto informe sobre la eficiencia de las operaciones realizadas en las mismas al servicio de la organización si no contara con una persona objetiva, íntegra e independiente que la desempeñase, es decir, si no contara con un auditor interno independiente. Contar con una función de auditoría

¹ Securities and Exchange Commission (SEC): organismo nacional americano cuya función principal es proteger a los inversionistas y mantener la integridad de los mercados de valores.

interna, en el entorno en que las empresas hoy en día se mueven, es primordial y si ésta no se desarrolla por personas independientes no tendría sentido llevarla a cabo.

Este trabajo de investigación centra su interés en la necesaria independencia que debe poseer el auditor interno, como factor clave de la eficiencia de la función de auditoría interna.

2. Concepto de Independencia de la Auditoría Interna

De todos los conceptos que componen el entorno de la auditoría interna, la independencia es el más básico y, a la vez, el más difícil de manejar (González, 2002, Pág. 64). Cadmus (1964)³ acentuó que la independencia es esencial para la efectividad de un programa de auditoría interna. La razón por la que es así de importante es que permite a los auditores internos rendir juicios imparciales. Andrew (2003, Pág. 235) define los conceptos de objetividad e independencia del auditor como:

- ✓ Objetividad: estado de la mente mediante el cual se tiende a no hacer evaluaciones, juicios y decisiones inapropiadas.
- ✓ Independencia: libertad de conflictos de intereses que puedan amenazar la objetividad.

En este sentido, entendemos, que un estado de independencia nos daría objetividad a la hora de realizar evaluaciones, juicios y decisiones en un trabajo de auditoría.

Por su parte, el IIA expresa en sus Normas para la Práctica del Ejercicio Profesional, que la actividad de auditoría interna debe ser independiente, y los auditores internos deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo (Norma 1100 – Independencia y Objetividad). Los auditores internos son independientes cuando pueden realizar su trabajo libre y objetivamente. La independencia permite a los auditores emitir juicios imparciales y equilibrados, lo cual es esencial para realizar adecuadamente los trabajos. Esto se consigue con objetividad y con la existencia de un nivel jerárquico determinado dentro de la organización (Consejo para la práctica 1100-1: Independencia y Objetividad).

De esta forma, observamos los dos pilares sobre los que descansa la independencia de esta función:

1.- **Independencia organizacional**: siguiendo a Vinten (1999), la independencia organizacional es definida como la situación que permitirá a la auditoría interna desarrollar su función con eficacia. En este sentido, el apoyo de la dirección es fundamental. La auditoría interna estaría envuelta en la determinación de sus propias prioridades, en consulta con la dirección. De esta forma, el jefe de

² BBVA, SCH, Telefónica, Repsol y Endesa.

³ Citado en Vanasco (1996, Pág. 10)

auditoría interna tendría acceso directo y libertad de informar a todos los directivos incluyendo el jefe ejecutivo, la máxima dirección y, en el caso de que exista, el comité de auditoría.

El requisito previo es un apoyo de nivel superior, visible y abierto, así como el compromiso de recursos. La organización debe estar dispuesta a escuchar y actuar bajo los consejos de sus auditores internos. Esto conlleva a invertir tiempo, dinero y energía en asegurar el desarrollo del trabajo de los auditores internos y que sus consejos sean correctos.

Del mismo modo, para Tarr (2002), los auditores internos son independientes cuando pueden llevar a cabo su trabajo libre y objetivamente sin miedo de tener que subordinar su juicio a la dirección u otros en asuntos de auditoría. La independencia permite juicios imparciales, pero los auditores necesitan el apoyo del gerente y de la dirección de tal forma que pueden sacar provecho de la cooperación del cliente y desarrollar su trabajo libre de interferencias.

De esta forma, la independencia organizacional es aceptada por todos como uno de los pilares necesarios para la obtención de la independencia de la función de auditoría interna. Así mismo, nosotros también la consideramos como tal.

Ahora bien, nuestra opinión diverge entorno a cual es esa situación (estatus) dentro de la organización que le garantiza esa independencia. El IIA y, por tanto, los profesionales adheridos al instituto, sostienen que el departamento de auditoría interna debe depender de una persona con suficiente autoridad para promover la independencia (Consejo para la práctica 1110-1: Independencia de la Organización, punto 2) y, plantea como situación ideal aquella en la que se depende administrativamente del director financiero, pero se reporta funcionalmente al comité de auditoría, al consejo de administración o a otra autoridad de gobierno apropiada (De Andrés, 2001).

En nuestra opinión, es muy importante que el auditor disponga de comunicación directa con el consejo de administración a través del comité de auditoría, pero, no lo situaríamos, como generalmente es situado, al mismo nivel que la dirección de la empresa, en el ápice de la organización, sino como un departamento Staff, de asesoría y consulta, según la última tendencia de la función.

2.- **Independencia-Objetividad:** la Independencia-Objetividad es definida por el IIA como una actitud mental independiente, que exige que los auditores internos lleven a cabo sus trabajos con honesta confianza en el producto de su labor y sin comprometer de manera significativa su calidad. La objetividad requiere que los auditores internos no subordinen su juicio al de otros sobre temas de auditoría. No obstante, pueden darse situaciones que nos lleven a la aparición de conflictos de

intereses que pueden menoscabar la objetividad del auditor interno. Estas cuestiones serán tratadas con mayor profundidad en el punto cuarto de este trabajo.

Independencia Real e Independencia en Apariencia

Por su parte, Sawyer (1988)⁴ habla también de los dos pilares de independencia para el auditor interno y de la independencia real/aparente en esta distinción:

- Independencia del practicante. Cuando el auditor interno, por razones de un estatus en la organización suficientemente alto, puede mantener una actitud objetiva al formar opiniones y preparar informes.
- Independencia profesional. El auditor interno sugiere a la mente de la gente un sentimiento verdadero de que la evidencia ha sido obtenida sin tendencias, y las opiniones han sido expresadas con libertad.

De esta forma, dentro de la independencia de la auditoría interna es necesaria la existencia de independencia real o mental y de independencia en apariencia, definidas como (Recomendación de la Comisión de la Unión Europea, 16 de mayo de 2002, pág. 17):

- ✓ Independencia mental: estado de ánimo que respeta todas las consideraciones pertinentes para la tarea que se está realizando, y no presta atención a otras cuestiones irrelevantes.
- ✓ Apariencia de Independencia: evitar hechos y circunstancias que son tan significativos que inducirían a un tercero razonable e informado a cuestionar la capacidad del auditor de cuentas de actuar objetivamente

A nuestro entender, el objetivo de existencia de independencia real debe ser indiscutible. Pero, esta independencia real podría verse cuestionada si no gozase de independencia en apariencia a la vez. La apariencia de independencia dentro de la función de auditoría interna es clave para la continuidad del desarrollo de este sistema de gestión. Si el cliente de la auditoría interna es la organización a la que presta sus servicios, más concretamente, el consejo de administración, y éste no percibe esta cualidad, ¿qué sentido tendría llevarla a cabo y, de esta forma, sacrificar, en vez de invertir, recursos económicos y humanos de la entidad? Si un consejo de administración no percibe tal condición, dudará de la opinión emitida por los auditores internos y de su contribución a aportar valor añadido a la gestión. En este caso, el consejo se planteará destituir a los auditores internos por otros que sean y aparenten ser independientes o, incluso, descartar llevar a cabo la función de auditoría interna o contratar estos servicios fuera de la entidad.

⁴ Citado en Vanasco (1996, Pág. 5).

Por tanto, la independencia del auditor interno, al igual que la independencia del auditor externo, está asociada tanto a la independencia real y efectiva, como a la independencia aparente, debiendo convivir ambas en pro del correcto desarrollo de la auditoría y de la continuidad del auditor interno como tal⁵.

Además, bajo estas hipótesis, ¿la independencia organizacional entendida por el IIA, aporta una independencia real o, más bien, su finalidad es dotar a la auditoría interna de independencia aparente? Bajo nuestro criterio, la situación dentro de la organización que delimita la independencia organizacional, configura un importante papel en la obtención de la independencia aparente, pero desde el punto de vista de la independencia real, de nada serviría estar al mismo nivel que la dirección si ésta no comprende el alcance y objetivo de la auditoría interna.

3. Normativa sobre la Independencia de la Auditoría Interna

El objetivo del marco normativo que regula todos los aspectos de la auditoría interna es hacer posible el desarrollo de la función y lograr, de esta forma, una mayor transparencia y control interno en las organizaciones. En este sentido, podemos señalar, centrándonos en el concepto de independencia de la auditoría interna, que el mismo se compone de las siguientes normas:

1. Declaración de Responsabilidades de la Auditoría Interna. Donde se señala la definición, objetivos y funciones de la auditoría interna, matizando la necesidad de constituir una actividad independiente.

2. Código de Ética: Se espera que los auditores internos apliquen y cumplan los siguientes principios:

Integridad: Los auditores internos deben actuar de manera recta e intachable, de manera que se establezcan las bases para la confianza y, consiguientemente, las bases para confiar en su juicio.

Objetividad: Los auditores internos deben poder realizar evaluaciones equilibradas de todas las circunstancias relevantes y forman sus juicios sin dejarse influir indebidamente por sus propios intereses o por otras personas.

⁵ En este sentido, podría aplicarse a la independencia de la auditoría interna lo expresado en López (2002) sobre la diferencia de expectativas y la apariencia de independencia.

3. Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna: Normas sobre Independencia del Auditor Interno

1100 – Independencia y Objetividad: La actividad de auditoría interna debe ser independiente, y los auditores internos deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo.

1110 – Independencia de la Organización: El director ejecutivo de auditoría debe responder ante un nivel jerárquico tal dentro de la organización que permita a la actividad de auditoría interna cumplir con sus responsabilidades.

1110.A1 – La actividad de auditoría interna debe estar libre de injerencias al determinar el alcance de auditoría interna, al desempeñar su trabajo y al comunicar sus resultados.

1120 – Objetividad Individual: Los auditores internos deben tener una actitud imparcial y neutral, y evitar conflictos de intereses.

1130 – Impedimentos a la Independencia u Objetividad: Si la independencia u objetividad se viese comprometida de hecho o en apariencia, los detalles del impedimento deben darse a conocer a las partes correspondientes. La naturaleza de esta comunicación dependerá del impedimento.

1130.A1 – Los auditores internos deben abstenerse de evaluar operaciones específicas de las cuales hayan sido previamente responsables. Se presume que hay impedimento de objetividad si un auditor provee servicios de aseguramiento para una actividad de la cual el mismo haya tenido responsabilidades en el año inmediato anterior.

1130.A2 – Los trabajos de aseguramiento para funciones por las cuales el director ejecutivo de auditoría tiene responsabilidades deben ser supervisadas por alguien fuera de la actividad de auditoría interna.

1130.C1 – Los auditores internos pueden proporcionar servicios de consultoría relacionados a operaciones de las cuales hayan sido previamente responsables.

1130.C2 – Si los auditores internos tuvieran impedimentos potenciales a la independencia u objetividad relacionados con servicios de consultoría que les hayan sido propuestos, deberá declararse esta situación al cliente antes de aceptar el trabajo.

4. Consejos para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna: Consejos sobre la Independencia del Auditor Interno

Consejo para la Práctica 1100-1: Independencia y Objetividad (*Norma relacionada: 1100-Independencia y Objetividad*):1. Los auditores internos son independientes cuando pueden realizar su trabajo libre y objetivamente. La independencia permite a los auditores internos emitir juicios imparciales y equilibrados, lo cual es esencial para realizar adecuadamente los trabajos. Esto se consigue con objetividad y con la existencia de un nivel jerárquico determinado dentro de la organización.

Centrándonos en los dos pilares sobre los que se sustenta la independencia, los Consejos dictan:

Consejo para la Práctica 1110-1: Independencia de la Organización (*Norma relacionada: 1110- Independencia de la Organización*) 1.- Los auditores internos deben tener el apoyo de la dirección y del Consejo, de tal forma que puedan obtener la cooperación de sus clientes y realizar el trabajo libre de interferencias. 2.- El director ejecutivo de auditoría debe depender, en la organización, de una persona con suficiente autoridad para promover la independencia y garantizar una amplia cobertura de la auditoría. 3.- Idealmente, el director ejecutivo de auditoría debería reportar funcionalmente al comité de auditoría, al Consejo de Administración, u otras autoridades de gobierno apropiadas, y administrativamente al director general de la organización.

Consejo para la Práctica 1120-1: Objetividad Individual (*Norma relacionada: 1120-Objetividad Individual*) 1.- La objetividad es una actitud mental independiente que deben mantener los auditores internos en la realización de sus trabajos. Los auditores internos no deben subordinar su juicio al de otros sobre temas de auditoría. 2.- La objetividad exige que los auditores internos lleven a cabo sus trabajos con honesta confianza en el producto de su labor y sin comprometer su calidad. Los auditores internos no han de colocarse en situaciones donde se sientan incapaces de emitir juicios profesionales objetivos.

Así, nosotros vamos a prestar atención en uno de los dos pilares, en concreto a la problemática referida a la objetividad del auditor interno, centrándonos en detectar las posibles situaciones en las que se pueda dar un conflicto de intereses para el auditor interno en base a lo dispuesto en la normativa. Es por ello, por lo que nuestra investigación se centrará en analizar cuáles pueden ser esas situaciones que amenacen dicha cualidad, tomando como punto de referencia la normativa y partiendo del marco propuesto en Andrew et al. (2003).

Desde el punto de vista de la objetividad, ésta es muy difícil de medir, por ello, las normas han centrado su atención en asegurar que los proveedores de servicios de auditoría interna estén libres de conflictos de intereses de tal forma que las evaluaciones, juicios y decisiones están hechas con

objetividad. De esta forma, es muy complicado, sino imposible, para las normas confeccionar una lista con las posibles amenazas a la objetividad del auditor interno. A pesar de ello, sería muy interesante proporcionar un marco sobre las posibles amenazas que podrían existir, marco que intentaremos ilustrar en el siguiente epígrafe.

4. Creación de un Marco para el Control de las Amenazas a la Objetividad del Auditor Interno

Siguiendo a Andrew et al. (2003) para realizar evaluaciones, juicios y decisiones mientras se lleven a cabo servicios de aseguramiento⁶, la función de auditoría interna y los auditores internos deben ser capaz de controlar las amenazas a la objetividad. La habilidad para controlar estas amenazas supone una importante señal de que las actividades de auditoría interna proporcionan asesoría sobre control, cumplimiento y otros asuntos relevantes para comités directivos, accionistas, y otras terceras partes.

En este sentido, "Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors" (Mutchler, 2001)⁷, proporciona un marco para controlar las amenazas a la objetividad. Este marco relaciona la objetividad con los niveles de compromiso y personales a los que recurren los auditores internos para identificar las amenazas a su objetividad. Es decir, la evaluación de tales amenazas y su mitigación o control es un largo proceso de auto evaluación que deben realizar los autores internos.

Lo anteriormente expuesto nos lleva a pensar que la responsabilidad de que un trabajo en auditoría interna carezca de objetividad recae, en primer lugar, sobre la figura del auditor interno o del departamento de auditoría interna. Sin duda alguna, y por las repercusiones que podría tener, éste es el primer interesado en que su trabajo se realice correctamente y con objetividad, por lo que será el primero en querer detectar las posibles amenazas a su objetividad para poderlas mitigar o controlar.

En el siguiente cuadro, presentamos el proceso riguroso que debe articular en el desarrollo de la auditoría interna con el fin de autorregular las posibles amenazas y, de este modo, asegurar su objetividad y su profesionalidad:

⁶ Los servicios de aseguramiento son definidos como "un examen objetivo de evidencias con el propósito de proveer una evaluación independiente de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno de una organización" (Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, 2002). Observamos como este marco no se extiende a los servicios de consultoría, definidos como "el rango de servicios, más allá de los servicios de aseguramiento que brinda la auditoría interna, provistos para asistir a la dirección en el cumplimiento de objetivos". (Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, 2002).

⁷ Jane F. Mutchler, autor del capítulo séptimo de Andrew et al. (2003), es así mismo uno de los autores del libro "Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors" (IIA, 2001), a cuyo contenido alude continuamente en Andrew et al. (2003).

CUADRO 1

SERVICIOS EFICACES DE AUDITORÍA							
Objetividad Profesionalidad							
Marco para el control de las amenazas a la objetividad							
Identificar Amenazas	Evaluación de la Importancia de la Amenaza	Identificación de los Factores Mitigantes	Evaluación de la Amenaza Residual	Control Activo de la Amenaza Residual	Evaluación de la Presencia de Amenazas no Resueltas	Considerar los Informes y Documentar las Implicaciones	Revisión Posterior y Supervisión
→	→	→	→	→	→	→	→

Fuente: Mutchler (2001)

Identificar amenazas: La primera responsabilidad de los auditores dentro del marco para el control de la objetividad es identificar las posibles amenazas a la misma. Cualquier situación o circunstancia que pueda hacer que los auditores internos cuestionen su habilidad para actuar con tendencias debe ser definida como una amenaza. Cada amenaza a la objetividad, por insignificante que parezca, debería ser identificada en este primer paso. Tales amenazas serían comunicadas a la dirección para que ésta pueda participar proactivamente en su proceso de control.

Evaluación de la importancia de la amenaza: Dicha evaluación es imprescindible, puesto que los servicios de auditoría interna desarrollados bajo amenazas podrían comprometer su objetividad y, de alguna manera, por muy insignificantes que fueran, podrían intensificarse durante el desarrollo de la auditoría.

Por tanto, debe ser considerada tanto en el contexto de circunstancias inmediatas o ante el hecho de posibles cambios de circunstancias que se puedan dar a través del desarrollo de la auditoría.

Identificación de los factores mitigantes: Después de identificar y evaluar la importancia de las amenazas a la objetividad, los auditores internos deberían señalar los factores mitigantes específicos presentes en el entorno que puedan aliviar la amenazas. Estos deberían tener cuidado al identificar estos factores relevantes a la hora de determinar si una amenaza puede ser mitigada, y si es así, cuál es la mejor forma de reducir el riesgo que compromete a la objetividad.

Evaluación de la amenaza residual: Posteriormente, se debería determinar si esos factores han reducido suficientemente las amenazas de manera que se permita desarrollar el trabajo de auditoría diseñado, tal que el riesgo de la ineficiencia de los servicios de aseguramiento sea mínimo. El auditor interno debe ser cauteloso al asumir que los factores han reducido adecuadamente todos los riesgos a su objetividad, debiendo hacerse, además, esta evaluación (y otras) desde la perspectiva de otras personas. En casos donde existan amenazas residuales significativas, o si el auditor interno no está completamente seguro de su propia objetividad, la evaluación debería ser hecha o revisada por el jefe ejecutivo de auditoría o, cuando sea necesario, por la gerencia y/o el comité de auditoría⁸.

Control activo de la amenaza residual: Las amenazas a la objetividad que no son suficientemente compensadas con los factores mitigantes deberían ser apropiadamente controladas por los auditores internos para asegurar que los procedimientos de aseguramiento son realizados sin tendencias, a través de lo que se denominan instrumentos de control de la objetividad. Las herramientas sugeridas para controlar las amenazas residuales a la objetividad incluyen, aunque no están limitadas a la revisión de terceras partes, separación de deberes de auditoría, o la contratación del trabajo por otra parte.

Evaluación de la presencia de amenazas no resueltas: Cuando los procedimientos de aseguramiento son realizados, el auditor interno debería evaluar si la objetividad será alcanzada para determinar si desarrollar o no el trabajo de auditoría asignado. En este paso, el auditor interno debe revisar algunas amenazas restantes que (1) no fueron previamente identificadas o (2) no podían ser adecuadamente resueltas a través de la utilización de factores mitigantes o instrumentos de control. El auditor interno deberá determinar las amenazas no mitigadas ni controladas significativas para evaluar si es necesario o práctico desarrollar el trabajo. En la mayoría de los casos, será aconsejable informar a los usuarios sobre las amenazas irresueltas antes del comienzo del trabajo. Si, después del aviso y consulta, la decisión es que el trabajo debería ser desarrollado a pesar de tales amenazas, sería aconsejable informar de las implicaciones que podrían existir en este caso.

⁸ Esto, por supuesto, asume que los miembros del comité de auditoría son competentes y capaces de hacer tales evaluaciones. Para ver la reciente legislación en relación a la profesión auditora y a las responsabilidades de los comités, acudir al Sarbanes-Oxley Act en <http://www.fei.org/advocacy/download/Sarbanes-OxleyAct.pdf>.

Considerar los informes y documentar las implicaciones: Los factores mitigantes y pasos identificados tomados para controlar las amenazas a la objetividad deben ser adecuadamente documentados para proporcionar un registro exacto de los esfuerzos de los auditores por alcanzar dicha cualidad. Este registro proporcionará información de valor a la organización y a la posible revisión de garantía de la calidad de los equipos profesionales de auditoría interna, pudiendo ser una manera de evidenciar la objetividad del auditor y su predisposición a gozar de ella. Además, si la decisión de emprender el trabajo está hecha bajo la presencia de amenazas materiales e irresueltas, los auditores internos deberían informar de los detalles de la situación al nivel apropiado, como los administradores, el comité de auditoría, o la dirección (o su equivalente) sobre una base continua o periódica, si es posible. Por ello, las amenazas irresueltas deberían además ser reveladas en el informe de auditoría interna.

Revisión posterior y supervisión: La revisión posterior y supervisión comienza por el auditor interno individual, quien puede hacer una auto revisión al final de la auditoría para determinar si los juicios están hechos de la manera más objetiva posible. Esta revisión individual es realizada, después, por una revisión comprensiva del grupo de auditoría interna como un todo. El jefe de auditoría, por su parte, conducirá una revisión completa del programa de aseguramiento y del personal contratado en el periodo para determinar que la objetividad estaba efectivamente controlada en cada contrato de aseguramiento. Como parte de la función de gobierno organizacional, los comités de auditoría u otros cuerpos similares pueden además ser parte del proceso de supervisión y revisión posterior.

Finalmente, la profesión de auditoría interna requiere revisiones de calidad de las auditorías interna. Tales revisiones pueden ser extendidas a una revisión doble de los niveles de desarrollo de la auditoría interna en la objetividad del proceso de gerencia. La revisión y supervisión posterior ayudará a contrarrestar la tendencia cognoscitiva inherente en el proceso de auto revisión.

Identificación de las Amenazas a la Objetividad del Auditor Interno

En este epígrafe, siguiendo a Mutchler (2001), identificaremos las distintas categorías de amenazas, desarrollando en los epígrafes posteriores las posibles salvaguardas.

Las amenazas a la objetividad del auditor interno son:

1. **Auto Revisión.** Las amenazas por auto revisión pueden surgir cuando un auditor examina su propio trabajo; por lo que pudieran presentarse situaciones donde el auditor podría, evidentemente, llegar a ser menos crítico u observador de los errores o deficiencias debido a la dificultad para mantener su objetividad cuando él mismo revisa su propio trabajo.

2. **Presión Social.** Las amenazas por presión social pueden aparecer cuando un auditor se expone a, o percibe que se expone a, presiones de grupos de poder. Esta situación puede ocurrir cuando un auditor, por ejemplo, sin querer, en el pasado ha dado una falsa alarma cuando no había problemas. La presión del cliente de la auditoría podría conducir al auditor a pasar por alto ítems sospechosos. Otra presión social podría darse cuando un miembro del equipo de auditoría no está dispuesto a oponerse a una opinión compartida por una parte del equipo de auditoría. Este fenómeno es llamado en la literatura como "Groupthink"⁹.

3. **Interés Económico.** Un auditor puede poseer una opción de suscripción de acciones u otros intereses financieros que podrían estar amenazados ante hallazgos negativos en auditoría, o cuando el auditor revisa el trabajo o departamento de un individuo que toma decisiones que afectan directamente a las oportunidades futuras de empleo o salario del auditor.

4. **Relación Personal.** Este tipo aparece cuando un auditor tiene un pariente cercano o amigo como gerente o empleado en la unidad a auditar. El auditor puede estar tentado a pasar por alto, ablandarse, o retrasar el informe negativo para evitar poner en un aprieto al amigo o familiar. Esta amenaza se agranda si existen relaciones sentimentales entre el auditor y un empleado.

5. **Familiaridad.** Esta amenaza surge debido a una relación duradera entre el auditor y el cliente de la auditoría o cuando el auditor formalmente ha trabajado en la unidad a auditar. Esta amenaza puede conducir a un auditor a perder la perspectiva de la auditoría al poseer demasiada simpatía con el cliente. Alternativamente, puede llevar al auditor a prejuzgar a un cliente sobre la base de problemas anteriores (o no problemas) y asumir una postura consistente con prejuicios más bien tomados desde una perspectiva anterior, objetiva.

6. **Tendencias Culturales, Raciales y de Género.** Esta amenaza aparece por razones culturales, raciales, o de género. Por ejemplo, en una entidad multidivisional, un auditor de la casa puede prejuzgar a un cliente localizado en puntos extranjeros; Un auditor con un entendimiento limitado de la cultura local puede ser excesivamente crítico de las prácticas y clientes; un auditor puede ser excesivamente crítico ante clientes por su raza o género.

7. **Tendencias cognoscitivas.** Esta amenaza se da ante una tendencia psicológica inconsciente y no intencionada a la hora de interpretar una información en una situación determinada.

Todas estas amenazas, que individualmente hemos descrito, pueden producirse conjuntamente, de tal forma que ante un mismo trabajo de auditoría pueden darse una o más amenazas a la vez. Así mismo, estos factores que pueden menoscabar la objetividad de un auditor como individuo, puede también extenderse a niveles superiores como el desarrollo de determinados servicios o el departamento de auditoría interna.

De todos modos, un auditor interno profesional o una unidad de auditoría interna, ante esta situación o cualquier otra que haga tambalear su objetividad, debe poner en marcha el dispositivo descrito en el marco para el control de las amenazas expuesto en el epígrafe anterior.

Factores Mitigantes de las Amenazas a la Objetividad del Auditor Interno

La identificación de las posibles amenazas a la objetividad del auditor interno es un aspecto clave en el proceso de control de dichas amenazas. Ahora bien, de nada serviría determinarlas sino se ponen en marcha los factores mitigantes necesarios que las neutralicen. A continuación, expondremos una lista de factores mitigantes, siguiendo a Mutchler (2001). Dicha lista, debemos aclarar, no es fija, pudiéndose dar otros factores distintos.

1. **Posición y Política Organizacional**, donde se establecen varios niveles de relaciones con el cliente que puede reforzar la situación del auditor dentro de la organización y crear desincentivos al cliente de la auditoría para influir o intimidar a los auditores. Tales políticas pueden proporcionar aislamiento al ser castigado por aumentar la conciencia de control de un problema.

2. **Ambiente-Sistema de Gobierno Organizacional Fuerte**. Un ambiente de apoyo, entre el departamento de auditoría interna y la compañía entera, que anime a emprender y a la mejora continua puede reducir las percepciones de fracaso asociada con defectos en recomendaciones, procesos de implantación de sistemas, y otros consejos. Entonces, los auditores y los auditados estarían menos temerosos de resultados negativos y de informar sobre posibles errores graves. Un componente importante de un ambiente de apoyo es el comité de auditoría. Un fuerte comité de auditoría es de crucial importancia para asegurar la objetividad y el profesionalismo del auditor.

3. **Incentivos (Recompensas, Disciplina)**. Este tipo de políticas, tanto en el departamento de auditoría interna como en la compañía, puede reducir las amenazas a la objetividad.

⁹ El concepto "Groupthink" se refiere a un proceso de grupo dinámico. Ver JANIS, I, (1972): "Victims of Groupthink: psychological study of foreign-policy decisions and fiascoes" Ed. Houghton Mifflin, 2nd Edición, Boston.

4. **Empleo de Equipos.** Un aspecto clave de la objetividad implica la corroboración de evaluaciones, juicios y decisiones de otros. El empleo de equipos además de los individuos para llevar a cabo servicios de aseguramiento puede ayudar a difuminar tendencias cognoscitivas, familiaridad, amenazas por relaciones personales, y amenazas por auto revisión. Ahora bien, debemos ser precavidos ante el riesgo de presiones sociales que afecte a algún miembro del equipo de modo que se muestre temeroso de expresar una posición contraria a la mantenida por el grupo (“Groupthink”) o a la visión de un grupo de poder dentro del equipo.

5. **Supervisión/Revisión Doble.** Consisten en la existencia de un control, ya sea por otro auditor (revisión doble) o por alguien jerárquicamente superior (supervisión). Así, las revisiones dobles y supervisiones pueden incrementar la conciencia de uno mismo y ayudar a evitar tendencias potenciales u otras amenazas a la objetividad.

6. **Tiempo Transcurrido/Circunstancias Cambiantes.** El paso del tiempo puede reducir la aparición de amenazas de auto revisión cuando un auditor evalúa sus propias recomendaciones hechas durante auditoría previas. El tiempo transcurrido puede además dar lugar a cambios en las circunstancias y cambios en el personal del área a auditar, llevándose a cabo una reducción o eliminación de las amenazas potenciales como familiaridad, presión social, y auto revisión.

7. **Consultas Internas.** Se refiere al uso de equipos y supervisión/revisión doble. La consulta interna se da en una situación de duda y se refiere a cuando otro auditor interno o superior se interesa por algún trabajo realizado por el auditor interno. En este caso, el auditor procurará controlar las amenazas a la objetividad (voluntariamente o por propia iniciativa) al saber que va a ser preguntado por un respetado y profesional compañero o superior.

Instrumentos de Control de las Amenazas a la Objetividad del Auditor Interno

Siguiendo con el marco para el control de las amenazas a la objetividad del auditor interno descrito, una vez detectadas las posibles amenazas y aplicados los factores mitigantes que pueden reducirlas o eliminarlas, cabe la posibilidad de que aún puedan darse amenazas que no han podido ser mitigadas. Para combatir estas posibles amenazas, Mutchler. (2001) propone la siguiente lista de instrumentos que nos ayuden a controlarlas:

1. **Correcta Selección.** Aunque este instrumento se relaciona principalmente con el profesionalismo directivo, también puede relacionarse con la objetividad directiva. La selección para asegurar que los empleados potenciales no tengan conflictos de intereses que amenacen a la objetividad es el punto de comienzo para construir una función auditora objetiva.

2. **Formación.** La instrucción en métodos y técnicas científicas proporciona objetividad, pudiendo ayudar a los auditores a reconocer las potenciales amenazas a la objetividad de tal forma que puedan evitarlas o controlarlas efectivamente a tiempo.

3. **Supervisión/Revisión.** La supervisión cerrada de auditores y la revisión cuidadosa de su trabajo más allá de la revisión normal puede animarlos a desarrollar auditorías objetivas al ser ellos responsables de sus juicios. Las investigaciones indican que la responsabilidad es un importante factor a la hora de proporcionar juicios y reducir tendencias en un contexto de auditoría.

4. **Revisiones de Garantía de la Calidad.** Las revisiones externas e internas de un departamento de auditoría y sus actividades, procesos y procedimientos puede ayudar a asegurar que las amenazas a la objetividad sean efectivamente controladas y que el profesionalismo se mantenga.

5. **Empleo de Grupos.** La asignación apropiada dentro de los equipos de trabajo puede llegar a maximizar los efectos mitigantes que un equipo pueda llevar a cabo. Además, puede contrarrestar las amenazas potenciales debido a factores como la familiaridad, las relaciones personales, la auto revisión, u otras amenazas por parte de algún o algunos miembros del equipo de auditoría.

6. **Rotación/Reasignación.** El cambio o modificación en los equipos de trabajo de auditoría interna puede reducir el grado de familiaridad y de auto revisión, constituyendo un excelente factor mitigante

7. **Outsourcing.** Cuando los instrumentos internos no pueden ser utilizados para controlar las amenazas, acudir a un servicio externo puede ayudar a asegurar un juicio objetivo dado en una circunstancia específica. Sin embargo, este tipo de medidas requerirán recursos financieros adicionales y podría conducir a un clima de inquietud dentro del departamento de auditoría interna.

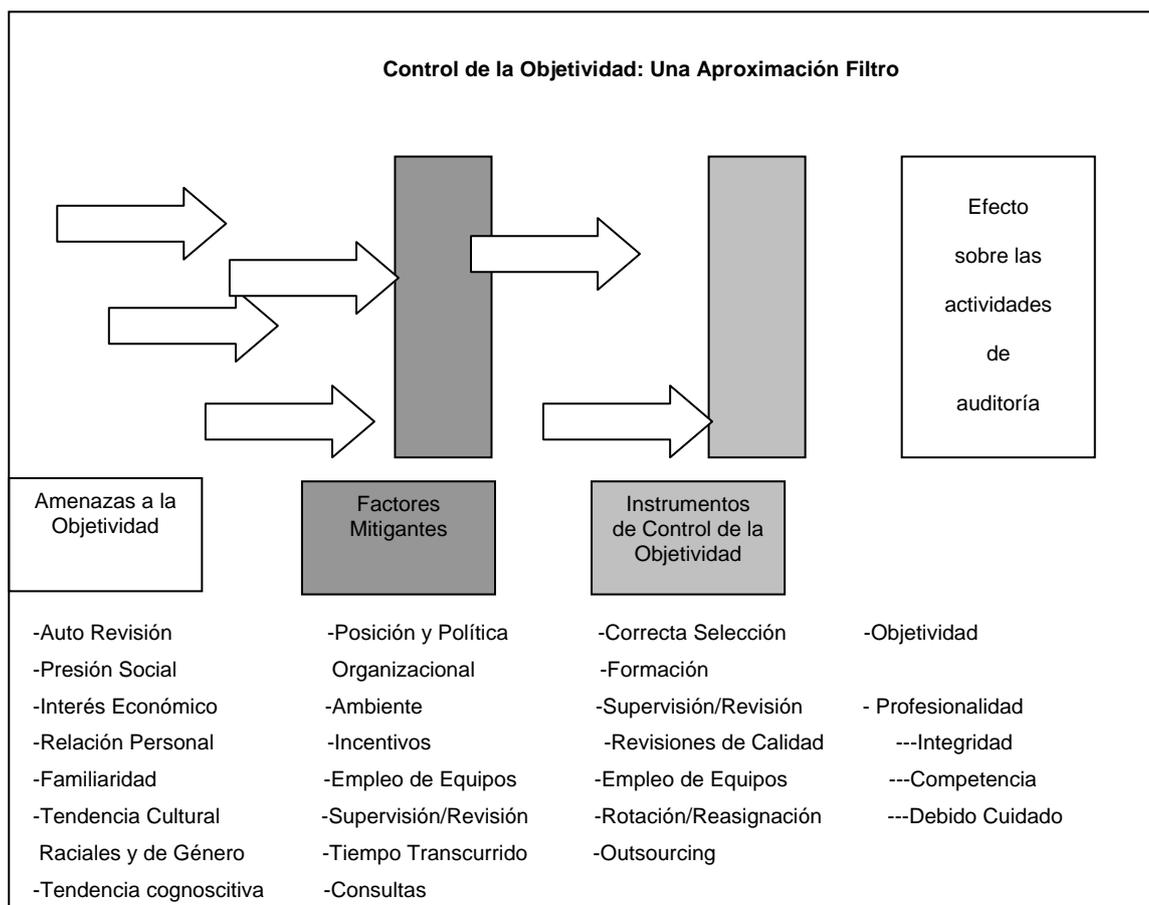
Una vez tenidos en cuenta los factores mitigantes y los instrumentos que pueden ayudar a reducir o eliminar las amenazas detectadas a la objetividad, ¿qué ocurriría si siguen existiendo amenazas?

- En el caso de que se den amenazas irresueltas, según el método indicado en el marco expuesto, éstas deberían ser reveladas a través de un informe al comité de auditoría u a otro cuerpo independiente similar para que las recomendaciones de los auditores sean interpretadas en el contexto apropiado.
- Si la amenaza proviene del propio comité de auditoría o de la gerencia máxima, entonces el auditor debería rehusar a realizar la auditoría.

- Si el problema es sistemático, el auditor interno debería evaluar el efecto que esta situación tendrá en su profesionalidad y en su integridad.

A modo de resumen, presentamos el siguiente cuadro, donde se describe el proceso de control de las amenazas a la objetividad como un proceso filtro:

CUADRO 2



Fuente: Mutchler (2001)

Este cuadro manifiesta cómo cuando al ser detectadas las amenazas se ponen en marcha los factores mitigantes necesarios para reducirlas o eliminarlas. Una vez aplicados estos, y para las amenazas no mitigadas, se recurre a los instrumentos de control de la objetividad, de modo que, una vez desarrollados éstos, el número de amenazas no mitigadas serán menores.

Para finalizar, los trabajos de auditoría tienen como objetivo último aportar valor añadido a las organizaciones. Para ello, deben ser eficientes, cualidad que se obtiene no sólo con objetividad, sino también con profesionalidad.

La auditoría interna como profesión infunde esta cualidad a sus miembros. La profesionalidad posee tres componentes: integridad, competencia y debido cuidado (Andrew et al. (2003, Pág.233)):

- ◆ Integridad: es una adherencia inflexible al código de valores morales, y a la anulación de conveniencia, engaño, artificialidad y falta de profundidad de algún tipo. La integridad implica el mantenimiento de “altas normas de realización y conducta”.
- ◆ Competencia: implica tener la inteligencia, formación y el saber ser capaz de añadir valor a través de su trabajo. La competencia se consigue con una larga e intensiva preparación, incluyendo la instrucción en habilidades y métodos y la formación continuada.
- ◆ Debido Cuidado: El uso del debido cuidado tiene muchos componentes y requiere prestar atención no sólo a la naturaleza del trabajo a desarrollar, sino también a la manera en que este trabajo es desarrollado¹⁰. Es importante que los servicios ofrecidos cumplan con las normas profesionales.

Por tanto, de acuerdo con lo expresado en Andrew et al. (2003), obtendremos trabajos de auditoría eficientes en tanto gocen de objetividad y profesionalidad a la vez, razón por la que mantenemos esta misma idea en nuestro enfoque. Un individuo puede ser muy objetivo en la obtención de evidencia, pero si no posee integridad puede que elija el procedimiento inapropiado para obtenerla. Así mismo, si no es competente o no usa el debido cuidado, puede utilizarla de manera incorrecta. Luego, de nada serviría llevar a cabo un proceso de control de la objetividad si no se goza de profesionalidad en la elaboración de un trabajo de auditoría eficiente.

5. Conclusiones

En base a la investigación llevada a cabo podemos resaltar las siguientes conclusiones:

- 1.- La independencia de la función de auditoría interna es un factor clave en el desarrollo y objetivo de esta función de gestión, haciendo referencia a la integridad y objetividad del auditor interno.
- 2.- Por ello, la eficacia de la función de auditoría interna está supeditada, entre otras cuestiones, a la coexistencia de cuatro tipos de independencia: Independencia organizacional, Independencia-objetividad, Independencia real e Independencia en apariencia.
- 3.- La independencia organizacional fomenta fundamentalmente la independencia en apariencia, siendo la organización la primera promotora de su existencia.

¹⁰ Para profundizar más sobre el debido cuidado acudir a (Haggard, 1932).

4.- La independencia-objetividad debe comprender tanto la objetividad real como en apariencia del auditor interno, siendo éste el principal promotor de su existencia.

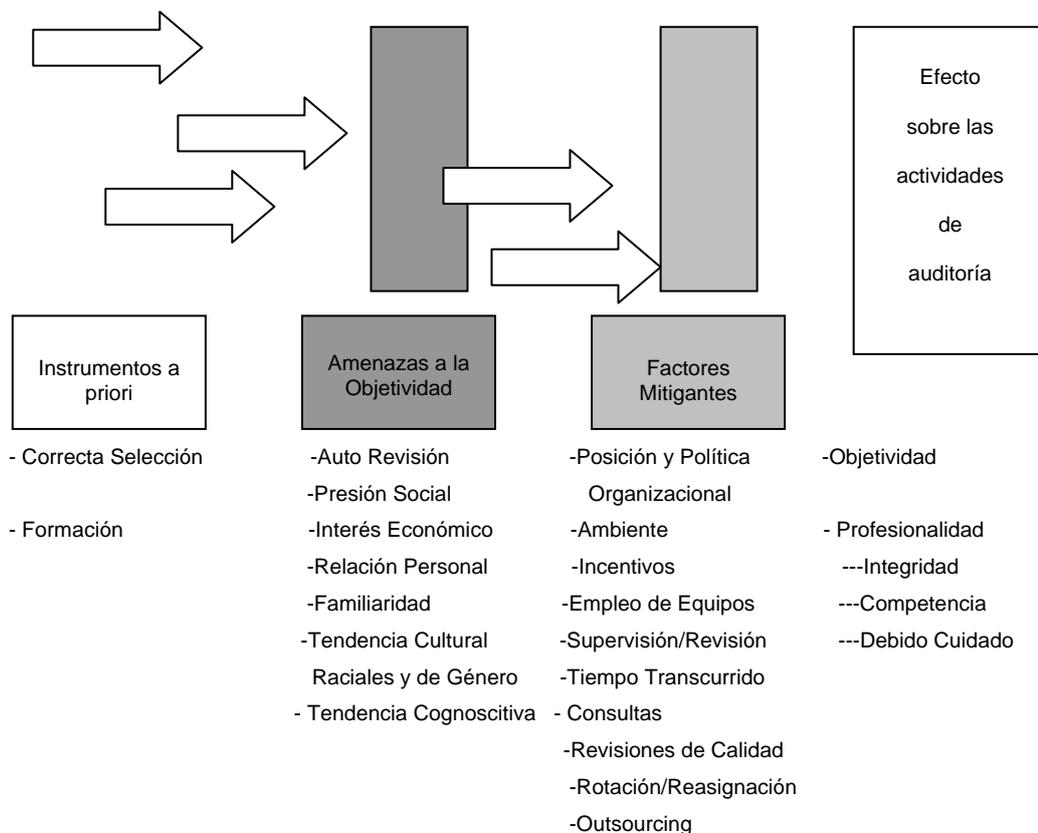
5.- En relación con el marco propuesto para el control de las amenazas a la independencia-objetividad del auditor interno, entendemos especialmente relevante la implicación que éste debe tener en la detección de tales amenazas, y en la necesidad de mejorar dicho marco de cara a obtener una mayor eficiencia en su adopción.

6.- Los instrumentos de control que el marco nos presenta podrían ser empleados de otra forma, de manera que resultasen más eficaces para la reducción de amenazas. Instrumentos como la correcta selección y la formación no deberían ser un dispositivo a posteriori, sino deben ser tenidos en cuenta y aplicados a priori, con la finalidad de que no aparezcan amenazas o sean mínimas. Otros, como la supervisión/revisión y el empleo de grupos, son métodos empleados en el paso previo como instrumentos de control. Esto nos lleva a pensar, por una parte, en una duplicidad en relación con la supervisión/revisión, duplicidad que no será en vano siempre y cuando sus resultados sean exitosos y no se utilice o se interprete como un mecanismo persecutorio y de presión para los trabajadores. Y, por otra parte, refiriéndonos al empleo de grupos, opinamos, que esta práctica ya está desarrollada al introducirla como factor mitigante.

Todo esto nos lleva a cuestionarnos la relación que el marco nos propone como instrumentos de control. Pensamos que éstos son dicotómicos, algunos, como la correcta selección y la formación, deben ser prácticas llevadas a cabo desde el origen, lo que hará disminuir en gran medida las posibles amenazas, el resto podrían ser incluidos como factores mitigantes por su propia naturaleza y por encontrarse si no duplicados. Por lo tanto, teniendo en cuenta lo razonado, proponemos modificar el marco presentado en Mutchler (2001), quedando:

CUADRO 3

Control de la Objetividad: Una Aproximación Filtro



Fuente: Elaboración Propia

7.- De esta forma, en futuras investigaciones, profundizaremos en el análisis del marco propuesto por los autores de este trabajo de cara a obtener una marco más representativo de la realidad de la independencia del auditor interno, sus amenazas y la manera de minimizarlas o eliminarlas. Para ello, estableceremos una serie de entrevistas con profesionales de la auditoría interna con el fin de considerar su opinión sobre el marco publicado por el IIA y el propuesto por los nosotros.

BIBLIOGRAFÍA

- ANDREW, D. ET AL (2003): "*Research oportunities in Internal Auditing*". Ed. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte, Springs, Florida.
- CADMUS, B. (1964): "*Operational Auditing Handbook*". Ed. The Institute of Internal Auditors, Orlando, 1964. Citado en Vanasco (1996).
- DE ANDRÉS, F. (2001): "El estatuto de auditoría interna como promoción de la profesión. Una nueva visión". Ed. *Auditoría Interna*, nº 61, pp.41-47.
- GONZÁLEZ MARÍN, R. (2002): "*Dirección de Organizaciones y Auditoría Interna*". Ed. Colección Pautas de Gestión. Instituto de Auditores Internos de España, Madrid, España
- HAGGARD, D. (1932): "Cooley on Torts", 472, 4th ed., citado en Andrew et al. (2003).

JANIS, I, (1972): "Victims of Groupthink: psychological study of foreign-policy decisions and fiascoes"
Ed. Houghton Mifflin, 2nd Edición, Boston.

LEY 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

LEY 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. Boletín Oficial del Estado núm. 281, sábado 23 de noviembre de 2002.

LÓPEZ GAVIRA, M^a DEL ROSARIO (2002): "La oferta actual de servicios adicionales a la auditoría financiera. Análisis y propuestas de solución". Trabajo de investigación inédito. Universidad de Sevilla. Sevilla 2002.

MUTCHLER, J.; CHANG, S. Y PRAWITT, D. (2001): "*Independence and objectivity: a framework for internal auditor*". Ed. The Institute of Internal Auditor Research Foundation. Altamonte Springs, Florida.

MUTCHLER, J. (2003): "*Independence and Objectivity: a Framework for Research Opportunities in Internal Auditintg*", capítulo 7 de Andrew et al. (2003).

PRACTICE ADVISORIES : http://www.theiia.org/ecm/guidance.cfm?doc_id=73

RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN, 16 DE MAYO DE 2002, INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS EN LA UE: PRINCIPIOS FUNDAMENTALES:
http://europa.eu.int/eur-lex/es/lif/reg/es_register_1710.html

STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING.
http://www.theiia.org/ecm/guidance.cfm?doc_id=1499

VANASCO, R. (1996): "Auditor independence: an internacional perspective". Ed. *Managerial Auditing Journal*, nº11/9, pp.4-48.

VINTEN, G. (1999): "Audit independence in the UK – the state of the art". Ed. *Managerial Auditing Journal*, vol. 14 nº8, pp.408-437.

PÁGINAS WEB DE ORGANISMOS OFICIALES CONSULTADAS:

EUROPEAN CONFEDERATION OF INSTITUTES OF INTERNAL AUDITING: www.theiia.org/eciia/

EUROPEAN CORPORATE GOVERNANCE INSTITUTE: www.ecgi.org/codes/index.htm

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: www.theiia.org

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS: www.iai.es