

IV ENCUENTRO NACIONAL DE PROFESORES DE
CONTADURÍA PÚBLICA

**EL PAPEL DE LA AUDITORÍA INTERNA EN EL PROCESO DE
CONVERGENCIA ESTABLECIDO POR LA LEY 1314 DE 2009**

AUTORES

Mg. Liliana Revelo Córdoba

Esp. Wilmer Enríquez Benavides

RESUMEN

El proceso de convergencia a estándares internacionales establecido por la ley 1314 de 2009 involucra no solo las normas de contabilidad e información financiera (NIC/NIIF) sino también las normas de aseguramiento, ante lo cual el Consejo Técnico de la Contaduría Pública después del estudio realizado determinó que los más apropiados para el caso colombiano, son los emitidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), que en su conjunto están enfocados hacia la Auditoría Externa dejando a un lado la estandarización de la Auditoría Interna.

La presente ponencia hace un detenido estudio de los normas emitidas por la IFAC frente a la Auditoría Interna y propone la aplicación de los estándares emitidos por el Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA) para el ejercicio profesional de esta práctica, con el fin de que se incluyan en el proceso de convergencia y se incorporen en los currículos de los programas de Contaduría Pública.

ABSTRACT

The process of convergence with international standards established by law 1314 of 2009 involves not only accounting standards and financial reporting (IAS / IFRS) but also assurance standards, whereupon the Technical Board of Public Accountancy after study determined that the most appropriate for the Colombian case, are those issued by the International Federation of Accountants (IFAC), which together are focused External Audit aside standardization of Internal Auditing.

This paper makes a detailed study of the standards issued by IFAC against the Internal Audit and proposes the application of the standards issued by the International Institute of Internal Auditors (IIA) for the professional practice, so that be included in the convergence process and incorporated into the curriculums of public accountancy programs.

PALABRAS CLAVE: AUDITORÍA INTERNA, NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA, ESTÁNDARES DE ASEGURAMIENTO, CONTROL INTERNO, PROCESO DE CONVERGENCIA.

KEY WORDS: INTERNAL AUDITING, INTERNATIONAL STANDARDS SON AUDITING, ASSURANCE STANDARDS, INTERNAL CONTROL, CONVERGENCE PROCESS

INTRODUCCIÓN

Cuando se habla de auditoría muchas veces no precisamos en si es auditoría externa o interna, o pensamos que son lo mismo cuando en realidad existen múltiples diferencias, como es el caso de las orientaciones de sus funciones, naturaleza del trabajo, independencia profesional y los resultados esperados, entre otros, lo cual permite afirmar que si bien las disciplinas son de ámbitos profesionales afines, su ejercicio en la práctica es distinto.

El Instituto Internacional de Auditores (IIA) define a la auditoría interna como “una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.” (p. 15)

Por lo que se puede observar el campo de las funciones de la auditoría interna dentro de la empresa es más profundo que el de los auditores externos, porque además de la auditoría financiera abarca auditorías administrativas, operacionales, de cumplimiento y de control interno; tal como lo resalta Grisanti Belandria (2012) “si bien los aspectos financieros, son de importancia para las unidades de auditoría interna, no son los únicos puntos sobre los cuales se debe hacer énfasis”. (p.88)

La auditoría interna juega un papel importante en el mundo empresarial de hoy, debido a su apoyo para la alta dirección en sus funciones de gestión y control, “la concepción moderna de la auditoría interna está dirigida a aportar valor agregado a las organizaciones, fungiendo como una unidad que debería existir más para contribuir al proceso de mejoramiento continuo que para estar en busca de errores o irregularidades cometidos en la organización”. (Grisanti Belandria, 2012, p.88)

Por ende, es preciso determinar si esta finalidad se puede cumplir dentro del marco normativo existente en Colombia, el cual en materia de auditoría se resume en los pocos artículos que sobre la materia trae la ley 43 de 1990, siendo poco dinámico, antiguo y obsoleto, como lo menciona López (2013) “en Colombia el marco normativo de la profesión contable sigue siendo el mismo de hace más de 20 años, por lo que está desactualizado y no responde a las nuevas realidades del presente. Es decir, el entorno cambió, de manera dramática y aun así seguimos operando de la misma forma que en el pasado” (p.19).

Ante esta situación es vital que esta práctica en Colombia se desarrolle bajo estándares internacionales emitidos por organismos de reconocida trayectoria, de allí que el proceso de convergencia hacia estándares internacionales regulado para el país por la ley 1314 de 2009 no sólo debe contemplar NIC/NIIF y normas de aseguramiento de la información, creadas propiamente para el desarrollo de auditoría externa, sino también normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna.

Por tanto, se hace necesario cuestionarse ¿cuáles son los estándares internacionales que se deben aplicar en Colombia con relación a la auditoría interna dentro del proceso de convergencia generado a partir de la expedición de la ley 1314 de 2009?

La presente ponencia realiza, desde un enfoque descriptivo formulado a partir de la revisión documental, un detenido análisis de los normas internacionales de auditoría (NIA), emitidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través de la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y las normas de auditoría interna promulgadas por el Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA) frente a la práctica de la Auditoría Interna, con el fin de brindar elementos de reflexión para su inclusión en el proceso de convergencia y su vinculación en los currículos de los programas de Contaduría Pública.

El estudio se justifica ante la falta de claridad por parte del Gobierno Nacional en cuanto a la aplicación de estándares internacionales de Auditoría Interna debido a que hasta el momento los pronunciamientos por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública están orientados a la adopción de los estándares de la IFAC los cuales tienen un enfoque y un ámbito de aplicación desde la Auditoría Externa dejando a un lado la práctica de la Auditoría Interna, parte fundamental del aseguramiento de la información de la cual habla la ley 1314 de 2009.

La presente ponencia se estructura en cuatro partes, en la primera se analiza el proceso de convergencia establecido por la ley 1314 frente estándares internacionales de aseguramiento de la información, se continúa con el análisis de las normas internacionales de auditoría (NIA) con relación a la práctica profesional de la auditoría interna y las normas auditoría interna promulgadas por el Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA), para terminar con la propuesta de aplicación de un marco internacional de Auditoría Interna y su incorporación en los currículos de los programas de Contaduría Pública del país y plasmar conclusiones.

1. Apreciaciones sobre el proceso de convergencia establecido por la ley 1314 de 2009 en lo referente a normas de aseguramiento de la información

Bajo el contexto globalizado en el que se mueven los negocios en la actualidad, el ejercicio de la auditoría cobra una mayor relevancia a nivel internacional y se genera la necesidad de crear prácticas unificadas de esta actividad en el mundo, con el fin de homogenizar el objetivo, los criterios, el lenguaje y los resultados esperados. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2014, p.1)

Por esta razón en el año 2009 se promulgó la ley 1314 con el propósito de poner al país a la vanguardia normativa de la profesión mediante la convergencia con estándares internacionales de contabilidad y aseguramiento, tal como lo señala en el párrafo segundo del artículo 1 “con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información con estándares internacionales de aceptación mundial con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios”.

Al amparo de esta ley, Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, elabora proyectos de normas que deben ser sometidos a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo.

Para lograr la convergencia ordenada, es menester del CTCP tomar como referencia los estándares más recientes y de mayor aceptación que hayan sido expedidos por los organismos internacionales reconocidos a nivel mundial como emisores de estándares internacionales en el tema correspondiente, sus elementos y los fundamentos de sus conclusiones, los cuales deben ajustarse a las mejores prácticas internacionales, utilizando procedimientos que sean ágiles, flexibles, transparentes y de público conocimiento.

En uso de las facultades legales el CTCP conformó varios comités de expertos para apoyarlos en el proceso. Uno de ellos es el Comité de Aseguramiento, que ha trabajado en la evaluación de la conveniencia y los impactos de la convergencia en materia de aseguramiento.

Tal como lo manifiesta López (2013), presidente del Comité de Aseguramiento, esta comisión “decidió por unanimidad tomar como marco de referencia los estándares internacionales de aseguramiento emitidos por la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), una junta independiente auspiciada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC)” (p. 21).

Estos estándares, en su versión en español actualizados en abril de 2009 e incluidos en el Handbook 2010, comprenden el código de ética para profesionales de contabilidad, las normas internacionales de control de calidad (ISQC) y las normas internacionales de auditoría (NIA) propias para la realización de trabajos de auditoría externa, por lo cual se denota claramente que el comité deja a un lado el estudio de estándares que guían la práctica de la auditoría interna, actividad

que está incluida dentro del aseguramiento de la información contemplado en la convergencia.

El comité de aseguramiento después de varias plenarios concluyó que “si bien la incorporación de los ISA implicará cambios profundos en las normas que regulan el ejercicio profesional de la contaduría, y en particular de la auditoría de estados financieros, son convenientes para el país y responden a la necesidad tanto de converger hacia los estándares internacionales de aseguramiento de la información como a los medios para dar mayor credibilidad a los estados financieros que en Colombia se usen para la toma de decisiones económicas” (López, 2013, p.22).

No es discutible las razones por las cuales el comité de normas de aseguramiento escoge los estándares emitidos por la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) como marco conceptual para Colombia, pero si es reprochable la no inclusión de normas para el desarrollo de la auditoría interna de acuerdo con parámetros internacionales, puesto que como se ha manifestado los estándares de la IFAC no son una guía para el desarrollo de esta práctica profesional por tener un enfoque en auditoría externa de estados financieros.

Posterior al estudio realizado por el comité, el CTCP compila el escrito y somete a discusión pública el documento “Propuesta de Normas de Aseguramiento de la Información Financiera para la convergencia hacia estándares internacionales” con el fin de que las personas interesadas envíen sus comentarios hasta el 31 de julio de 2014 garantizando el debido proceso.

En uso de los derechos para presentar comentarios, los autores de esta ponencia Revelo & Enríquez (2014) formulan:

“La inquietud y preocupación, y la de muchos otros colegas, va enfocado desde el punto de vista de la auditoría interna, ya que la gran mayoría de NIA son incompatibles con esta práctica, como la NIA 200 objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales, igualmente la NIA 610 y los párrafos de opinión de la NIA 700, entre otras.

Entonces, ¿cuáles son los estándares internacionales que se aplicarán en Colombia desde el punto de vista de la Auditoría Interna? ¿El CTCP tiene pensado aplicar o establecer diálogos con algún emisor de estándares internacionales de Auditoría Interna como el Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA), para la aplicación de normas internacionales para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna?”

La respuesta dada por el CTCP (2014) en el capítulo 2 del documento “Propuesta de Normas de Aseguramiento de la Información Financiera para la convergencia hacia estándares internacionales” es que “la Auditoría interna no es un tema incluido en la Ley 1314, por lo cual no hace parte de los aspectos sobre los que deba pronunciarse el CTCP. Sin embargo, sí nos parece importante que se exija esta función, por lo menos para las entidades del Grupo 1, pero es un asunto sobre el que habría que desarrollar otra normatividad, como ocurre con el tema del control interno ya comentado. (p.59)

Si se analiza lo dispuesto por la ley 1314 en materia de aseguramiento, el artículo 5 de la ley 1314 manifiesta que “se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las cualidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información

financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior”.

Como se puede observar, la norma establece una convergencia en aseguramiento con el fin de establecer normas que permitan al profesional expresar una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera con un alto grado de confianza y transparencia, sin distinción si es realizado por un profesional externo a la empresa o por uno vinculado a ella, por tanto el nuevo marco conceptual basado en estándares deberá abarcar la práctica tanto de la auditoría externa como la auditoría interna.

Por tanto, se considera que la contestación a la pregunta realizada en los comentarios al documento del CTCP no es acertada ya que el proceso de convergencia involucra al aseguramiento de la información como un todo y por ende debe incluirse la práctica de la auditoría interna bajo estándares internacionales dentro del proceso que lidera el CTCP.

El 30 de septiembre del presente año, de conformidad con lo establecido en el artículo 8° de la Ley 1314 de 2009 y de acuerdo con lo señalado en el plan de trabajo, el CTCP informa a la opinión pública que remitió a los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo, y Hacienda y Crédito Público, el “Documento de sustentación de la propuesta sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información (NAI)” preparado por los consejeros Wilmar Franco Franco, presidente, Daniel Sarmiento Pavas, Gustavo Serrano Amaya y Gabriel Suárez Cortés. Cabe resaltar que hasta la fecha no existe el decreto por el cual se materializa la adopción de estándares de aseguramiento de la información en Colombia.

2. Análisis de Normas Internacionales de Auditoría emitidos por la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), de la

Federación Internacional de Contadores (IFAC) frente a la práctica de la Auditoría Interna.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), son estándares de aceptación mundial que surgen por la necesidad de asegurar la información, desde diferentes ópticas, no solo desde el aspecto contable y financiero sino también otra información tal como lo afirma la NIA 706 “Párrafos de énfasis y de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente”.

La globalización ha conllevado a que los gobiernos en todo el mundo, reconsideren su posición frente al aseguramiento de la información en cada país, analizando propuestas de implementación o armonización con estándares de aprobación general.

Los estándares de mayor aceptación en el mundo en cuanto a auditoría y aseguramiento son los emitidos por la IFAC. Para contextualizar la procedencia de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), es necesario mostrar la estructura de su emisor.

La IFAC (2013) es “la organización mundial de la profesión contable dedicada a servir al interés público mediante el fortalecimiento de la profesión y contribuir al desarrollo de economías internacionales fuertes. IFAC está compuesta por 179 miembros y asociados en 130 países y jurisdicciones, lo que representa aproximadamente 2,5 millones de contadores en la práctica pública, la educación, la administración pública, la industria y el comercio” (p.5)

Este organismo funciona a través de sus consejos como el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) el cual es el emisor de normas éticas para contadores a nivel mundial, quien establece los requisitos para ejercer la profesión de Contador Público bajo normas éticas de alta calidad. Es de aclarar

que las normas emitidas por este consejo son aplicables para todos los estándares que emite la IFAC a través de los diferentes consejos.

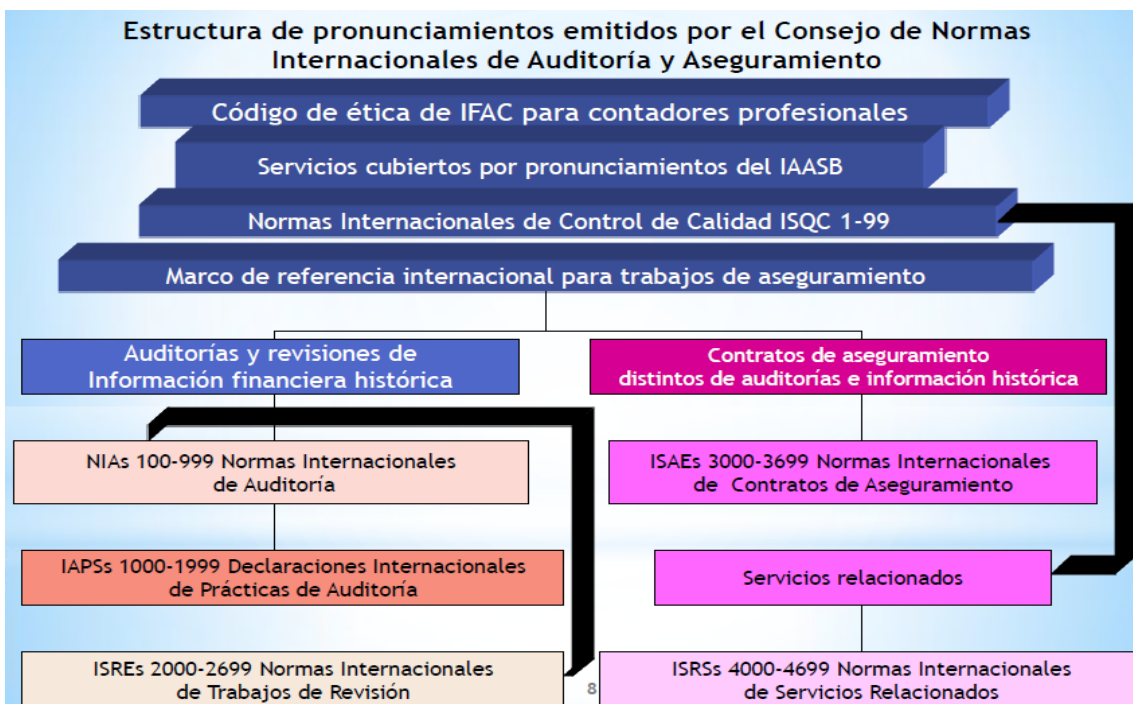
También se encuentra el Consejo de Normas Internacionales para la Educación Contable (IAESBA), cuyo propósito es el apoyo a la profesión en todo el mundo, a través del mejoramiento de la educación contable mediante altos estándares de formación que garanticen la confianza de los usuarios de la información financiera.

Así mismo, existe el Consejo Normas Internacionales Contables para el Sector Público (IPSASB), el cual desarrolla normas internacionales de alta calidad que tienen relación con el sector público de entidades para información financiera de propósito general.

De igual manera, pertenece a la IFAC el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), el cual es “un organismo emisor de normas independiente que sirve al interés público mediante el establecimiento de normas internacionales de alta calidad para la auditoría, el control de calidad, la revisión, el aseguramiento y otros servicios relacionados, así como el apoyo a la convergencia de las normas nacionales e internacionales. De esta forma, el IAASB mejora la calidad y la uniformidad de las actividades en todo el mundo, y fortalece la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento mundial”. Este último es el emisor de las NIA (Normas Internacionales de Auditoría).

Como se ha mencionado, las normas escogidas por el CTCP que se van a aplicar en Colombia en el proceso de convergencia son las emitidas por la IAASB, órgano perteneciente a la IFAC, las cuales ofrecen un alto nivel de certeza y cuya estructura se puede apreciar en el siguiente gráfico.

Grafico 1. Estructura de pronunciamientos emitidos por la IAASB



Fuente: Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2012 Edition Volume I

Al observar esta estructura, es claro evidenciar que el profesional antes de aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), debe saber y conocer a profundidad el Código de Ética de IFAC, así como también las Normas Internacionales de Control de Calidad ISQC 1-99, para generar confianza en los contratos de aseguramiento.

Las NIA tienen un enfoque desde el punto de vista de la auditoría externa, empezando desde los principios y responsabilidades globales del auditor, planificación, riesgos y respuestas a los riesgos evaluados, evidencia de auditoría, la utilización del trabajo realizado por otros (auditores de los componentes, auditoría interna, trabajo de un experto), conclusiones e informe de auditoría; pero estas normas no enfatizan en la práctica profesional de la Auditoría Interna, quedando un vacío legal en cuanto uso de esta práctica en el proceso de convergencia.

Pero es menester resaltar que en algunas de ellas se encuentran normas relacionadas con control interno, parte fundamental de la auditoría interna, sin que eso implique que su marco conceptual aplique también para el desarrollo de esta práctica. A continuación se analizan algunas de ellas.

La NIA 265 se limita únicamente a la comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad, en donde se resalta que “el objetivo del auditor es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos” (IFAC, 2010, p.271).

Tal como se expresa en el alcance de la norma, esta norma no pretende imponer responsabilidades al auditor, sino más bien establece requerimientos adicionales y orientaciones sobre las funciones que tiene el auditor al comunicarse con los responsables del gobierno en la empresa. Por tanto, se puede decir que este estándar no contempla el control interno como tal más aún cuando el control interno “es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos” (Coopers y Lybrand, 1997, p.16)

Esta norma además establece los parámetros para la identificación y valoración de los riesgos que tengan relevancia en las empresas auditadas, y pretende además especificar sobre las deficiencias identificadas en este sentido y la manera cómo se debe establecer la comunicación de los riesgos identificados y valorados, con el gobierno de la entidad.

La NIA 265, en relación con el control interno, identifica claramente dos conceptos o definiciones como:

- Deficiencia en el control interno:
 - ✓ “Un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente”.
 - ✓ “No existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros” (IFAC, 2010, p.290).

Estas deficiencias del control interno son identificadas y comunicadas a la administración por parte del auditor, quien debe informar sus hallazgos de manera oportuna, aunque en algunos casos es posible que no sea adecuado manifestar los resultados de las deficiencias encontradas en el control interno directamente con la administración, debido a que se cuestiona la competencia de la misma, en estos casos es mejor discutir este tipo de circunstancias con otras instancias del gobierno corporativo, como por ejemplo el comité de auditoría.

- Deficiencia importante en el control interno:

- ✓ “Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio Profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad”. (IFAC, 2010, p.290).

Estas falencias son de vital importancia para el auditor, dada la alta probabilidad de error y potencial magnitud e impacto. La NIA 265 en la sección de guía de explicación y otro material explicativo, dispone de una serie de pautas y ejemplos que implican deficiencias importantes o considerables en el control interno de una entidad, tal como se manifiesta en el [párrafo 6(b),8] como errores materiales en los estados financieros, subjetividad y complejidad de determinar montos estimados, como estimaciones contables del valor razonable, montos de los estados financieros expuestos a las deficiencias, el volumen de actividad que ha ocurrido o pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones expuestos a la deficiencia o deficiencias, la importancia de los controles para el proceso de información financiera.

Los riesgos tanto en auditorías internas como externas son un tema común, se contemplan en todos los modelos modernos de control interno tales como COSO, CADBURY, COCO, COBIT, TURNBULL, AEC y MECI, así como también en las NIA, en el caso particular la NIA 315 “Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno”.

El objetivo de esta norma es “identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material” (IFAC, 2010, p.294).

Según el alcance de la norma, el auditor tiene responsabilidad en la identificación y evaluación de riesgos que puede afectar e impactar en los estados financieros de una entidad.

Define control interno como el “proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. (IFAC, 2010, p.294).

Esta norma aunque relaciona los componentes del control Interno: entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, supervisión y monitoreo, lo hace desde el punto de vista de la evaluación que realiza el auditor externo para determinar el alcance de sus pruebas.

Otra norma internacional de auditoría que está relacionada con control interno es la NIA 330 “Respuesta del auditor a los riesgos evaluados”, la cual pretende obtener la evidencia suficiente con respecto a los riesgos, así como también planear e implementar respuestas a los riesgos evaluados, mediante la aplicación de distintos procedimientos de auditoría tales como procedimientos sustantivos, procedimientos analíticos y pruebas de control, desde la óptica del auditor externo.

Por otro lado está la NIA 610 “Utilización del trabajo de los Auditores Internos”, aunque ésta hace referencia a determinar si es necesaria e importante la función de la auditoría interna para el proceso de auditoría desarrollado por un profesional externo a la empresa, no contempla el marco conceptual para el desarrollo de la auditoría interna dejando a un lado está práctica en el proceso de convergencia.

Los objetivos primordiales que persigue la NIA 610 y que tienen relación con la Auditoría Interna básicamente son dos:

- “Determinar si se utilizarán trabajos específicos de los auditores internos y, en su caso, la extensión de dicha utilización” (IFAC, 2010, p.707).
- “En caso de utilizar trabajos específicos de los auditores internos, determinar si dichos trabajos son adecuados para los fines de la auditoría” (IFAC, 2010, p.707).

En este sentido esta NIA define claramente la “función de la auditoría interna” e incluye algunas actividades con relación a ésta, como el monitoreo de control interno, el examen de la información financiera y de operación, la revisión de las actividades de operación, la revisión del cumplimiento con las operaciones y regulaciones, la administración del riesgo y gobierno corporativo, pero no principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías que permitan el correcto ejercicio de la práctica de la auditoría interna como tal.

Como se puede apreciar en el análisis realizado, las Normas Internacionales de Auditoría tienen relación con la Auditoría Interna en cuanto a la evaluación del sistema de control interno de una entidad, pero desde una óptica externa ya que permite al auditor independiente determinar el alcance de las pruebas, mas no constituye una guía para el auditor interno en cuanto al diseño, implementación y seguimiento del control interno, existiendo un “vacío” normativo que otro estándar internacional debe sopesar.

3. Análisis de Normas de Auditoría Interna emitidos por Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA)

El Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA) es una organización fundada en 1941 en Estados reconocido a nivel mundial en educación, investigación y dirección tecnológica en los temas de la práctica de la auditoría interna, control, gestión de riesgos y gobierno corporativo. Busca cultivar, promover y difundir el

conocimiento y la información vinculada con la auditoría interna y temas conexos, estableciendo y manteniendo altos estándares profesionales y éticos para los practicantes de esta especialidad.

El IIA tiene entre sus principales actividades la emisión y publicación de las normas y pautas que rigen el ejercicio profesional de la auditoría interna, estos estándares buscan “definir los fundamentos esenciales para la praxis de la auditoría interna, proveyendo un marco de referencia para desarrollar e impulsar actividades de auditoría interna con valor añadido, estableciendo las bases para evaluar el desempeño de la actividad, todo ello con el objeto de fomentar la mejora de las operaciones y procesos organizacionales.” (Grisanti Belandria, 2012, p.105)

Estos estándares incluyen las normas de atributos que corresponden a las cualidades de las organizaciones o personas que prestan servicios de auditoría interna, las normas de desempeño que detallan las actividades que deben desarrollarse dentro de esta práctica y los criterios de calidad a través de los cuales pueden medirse las prácticas de estos servicios, y las normas de implementación que se refieren a la aplicación de normas de atributos y desempeño a tipos específicos de trabajos concretos de aseguramiento, consultoría u otros; estas normas más el código de ética emitido por la IIA son guías de aceptación internacional para la práctica profesional de la auditoría interna a nivel mundial.

La parte fundamental dentro de las normas sobre atributos es el establecimiento del estatuto de auditoría interna, en el que se debe incluir la definición de auditoría interna, el código de ética y las normas que se deben aplicar en el desarrollo de esta práctica, el cual debe expedirse bajo la responsabilidad del director ejecutivo de auditoría con el aval de la alta dirección o los encargados del gobierno corporativo en cumplimiento del estándar 1010 “Reconocimiento de la definición de Auditoría Interna, el Código de Ética y las Normas en el estatuto de Auditoría Interna”.

A su vez, las normas sobre desempeño, permiten una gestión eficaz con relación a la Auditoría Interna cuando se cumple con los propósitos establecidos en el estatuto de auditoría e implican una adecuada planificación de la auditoría interna, partiendo de un enfoque de gestión de riesgos, que involucra la identificación, evaluación y control de los mismos.

Por lo que se refiere a riesgos, la norma sobre desempeño 2120 denominada “gestión de riesgos”, somete a juicio del auditor interno la efectividad en los procesos de manejo de riesgos por parte de la compañía, con base a cuatro aspectos fundamentales:

- “Los objetivos de la organización apoyan a la misión de la organización y están alineados con la misma,
- Los riesgos significativos están evaluados,
- Se han seleccionado respuestas apropiadas al riesgo que alinean los riesgos con la aceptación de riesgos por parte de la organización, y
- Se capta información sobre riesgos relevantes, permitiendo al personal, la dirección y el consejo cumplir con sus responsabilidades, y se comunica dicha información oportunamente a través de la organización.” (Instituto de Auditores Internos, 2013, p.14)

Cabe resaltar, que esta sección de las normas internacionales para el ejercicio de la auditoría interna, está relacionada por similitud con la NIA 315 “Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno” y la NIA 330 “Respuestas del auditor a los riesgos evaluados”, pero desde la perspectiva de la auditoría externa.

Es conveniente subrayar que la aplicación de normas internacionales para el ejercicio de la auditoría interna del IIA, no limitan el uso de modelos de control interno reconocidos internacionalmente, es más, se considera necesario y

apropiado complementar la aplicación de la norma, con la utilización de modelos tales como: COSO, CADBURY, COCO, COBIT, TURNBULL, AEC y MECI, entre otros.

4. Propuesta de inclusión de las Normas de Auditoría Interna emitidos por Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA) en el proceso de convergencia y en los currículos de los programas de Contaduría Pública del país.

Después del análisis realizado al proceso de convergencia establecido por la ley 1314 de 2009, en materia de aseguramiento, se observa que es de vital importancia la inclusión de normas propias que permitan la práctica de la Auditoría Interna, para asegurar la prestación de un servicio profesional de calidad con alto grado de compromiso para con los usuarios y la comunidad de las que estas forman parte, a través de conductas concretas fundamentadas en la disciplina profesional, transparencia, respecto, igualdad y dignidad.

La adopción de los estándares de aseguramiento de la información emitidos por el IAASB de la IFAC incluidos por el CTCP en el documento “Documento de sustentación de la propuesta sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información (NAI)” no garantiza el marco conceptual y guía para el desarrollo de la auditoría interna, por tanto, y después del análisis realizado en la presente ponencia se propone incorporar al proceso de convergencia a estándares internacionales, las normas de auditoría interna emitidas por el IIA.

Más aún, cuando el IIA expide diferentes certificaciones profesionales como la Certificación de Auditor Interno - CIA, Certificación en autoevaluación de control - CCSA, Certificación en auditoría de servicios financieros - CFSA y Certificación profesional en auditoría gubernamental - CGAP. CIA es la única titulación técnica que avala la capacidad e idoneidad de los auditores internos en el desempeño de esta disciplina, y es una magnífica oportunidad para profundizar en los conocimientos y destrezas requeridas para lograr una competente formación profesional. Luego de obtener la certificación, los auditores internos están obligados a satisfacer requerimientos de educación profesional continuada para mantenerla, lo cual debe reportarse al IIA con periodicidad de cada dos (2) años.

La adopción de los estándares del IIA implica que más adelante los auditores internos logren certificarse con CIA lo cual garantizará la práctica de un servicio profesional de calidad que se verá retribuido en el mejor funcionamiento de las organizaciones.

Para que lo anterior se dé, es fundamental que los estándares del IIA se incluyan en los currículos de los programas de Contaduría Pública, con el fin de garantizar una formación integral ya que una parte importante de los que actualmente se desempeñan como auditores internos no tienen la debida formación académica en el área o sus conocimientos sobre el tema son muy escasos, por no decir inexistentes. Estos estándares son guía para elevar el nivel profesional de quienes ejerzan la práctica de la auditoría interna y el CIA es un aval de la competencia y compromiso profesional mediante la cualificación permanente.

Si bien es cierto que la auditoría se encuentra en los planes de estudios del programa de Contaduría Pública de las universidades del país, se puede observar que los contenidos están diseñados en dirección a la auditoría externa y el tema de la auditoría interna se dicta más por inquietud del docente vinculado a la materia que por la importancia que se le reconoce a esta práctica dentro de la formación del estudiante.

Grisanti Belandria (2012) manifiesta que “al no existir una apropiada educación formativa para la auditoría interna, tanto en pregrado como el posgrado, buena parte de la adecuada instrucción académica y profesional de las personas que se dedican a esta actividad queda en sus propias manos, a través de cursos de extensión y de mejoramiento profesional que se pueden tomar, ya sea por iniciativa propia, o por exigencias de adiestramiento de las empresas.”(p.100).

Por lo anterior, podemos suponer que las competencias adquiridas en el aula no son los mejores pero éstos son reforzados en el ejercicio profesional y pueden llegar a mayores niveles de capacitación mediante los estudios de mejoramiento profesional siendo el norte la obtención de la certificación internacional que otorga el IIA.

CONCLUSIONES

- La ley 1314 de 2009 contempla una convergencia en aseguramiento con el fin de establecer normas que permitan al profesional expresar una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera con un alto grado de confianza y transparencia, sin distinción si es realizado por un profesional externo a la empresa o por uno vinculado a ella, por tanto el nuevo marco conceptual basado en estándares deberá abarcar la práctica tanto de la auditoría externa como la auditoría interna.
- Las normas de aseguramiento emitidos por la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC), escogidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública para el proceso de convergencia, tienen enfoque de auditoría externa y no cumplen con el aseguramiento que promueve la ley 1314 de 2009.

- El proceso de convergencia involucra al aseguramiento de la información como un todo y por ende debe incluirse estándares internacionales para la práctica de la auditoría interna dentro del proceso que lidera el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Los estándares más apropiados para el desarrollo de la Auditoría Interna y su inclusión en el proceso de convergencia en el país, son los emitidos el Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA) por su amplia aceptación a nivel mundial y por contener normas de atributos, desempeño e implementación que rigen el ejercicio profesional de la auditoría interna a nivel internacional.
- Es necesario que en los currículos de los programas de contaduría del país se incluya la enseñanza en normas internacionales de auditoría interna promulgadas por el IIA con el fin lograr la formación de auditores internos como campo de acción profesional.

BIBLIOGRAFIA

Castro, R. (2004). Ley Sarbanes & Oxley: un nuevo enfoque de control interno. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría. Edición No. 20. Bogotá Colombia.

Coopers & Lybrand (1997). Los Nuevos conceptos de control interno. Traducción Instituto Auditores Internos de España. Traducido de Internal Control Integrated Framework. Ediciones Diaz de Santos, S.A.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014). Propuesta de Normas de Aseguramiento de la Información Financiera para la convergencia hacia estándares internacionales.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014). Documento de sustentación de la propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo sobre la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento de la Información (NAI).

Grisanti Belandria, Andrés (2012). El estudio y la práctica profesional de la auditoría interna en Venezuela. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría. Edición No. 49. Enero - Marzo 2012. Bogotá Colombia.

International Federation of Accountants IFAC (2010). Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad. Traducción Jorge Abenamar Suarez Arana y Alma Olivia Chalé Góngora. Instituto Mexicano de Contadores Pública. Decima primera edición 29 Oct de 2010.

International Federation of Accountants IFAC (2013). Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2012. Edition Volume I.

International Federation of Accountants IFAC (2013). About IFAC. Recuperado el 15 de septiembre de 2014, <http://www.ifac.org/about-ifac>

International Federation of Accountants IFAC (2013). About IFAC. Recuperado el 25 de septiembre de 2014, <https://www.ifac.org/es/auditing-assurance/about-iaasb>

López Díez, Gabriel Jaime. Los estándares internacionales de aseguramiento: necesidad y conveniencia para Colombia. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría. Edición No. 53. Enero - Marzo 2013. Bogotá Colombia.

Prada Mancilla, Elizabeth. (2009). Nuevo enfoque internacional del sistema de control interno colombiano como elemento de gobierno corporativo. Universidad

de los Andes. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria. Vol. 39.
Julio – septiembre de 2009. Bogotá Colombia.

The Institute of Internal Auditors. (2013). Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría externa. Traducido por Instituto de Auditores Internos de Colombia.