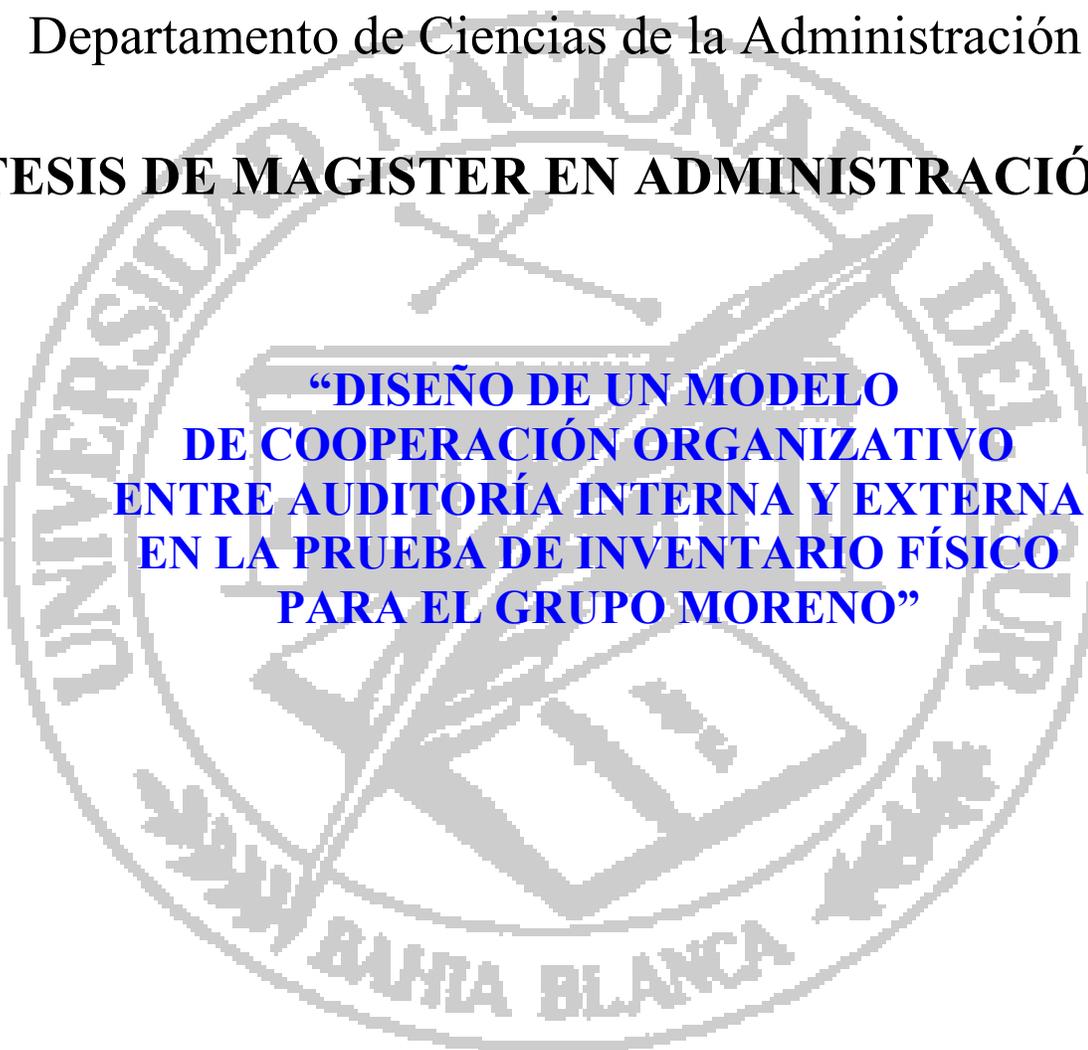


UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR

Departamento de Ciencias de la Administración

TESIS DE MAGISTER EN ADMINISTRACIÓN



**“DISEÑO DE UN MODELO
DE COOPERACIÓN ORGANIZATIVO
ENTRE AUDITORÍA INTERNA Y EXTERNA
EN LA PRUEBA DE INVENTARIO FÍSICO
PARA EL GRUPO MORENO”**

Tesista: Contadora Pública Nora Claudia Barbagallo

Director: Doctor Miguel Marcelo Canetti

Supervisora Local: Doctora Nebel Silvana Moscoso

Bahía Blanca, Argentina, noviembre de 2013

e-mail: nbarbagallo@omhsa.com.ar

PREFACIO

Esta tesis es presentada como parte de los requisitos para optar al grado Académico de Magíster en Administración, de la Universidad Nacional del Sur y no ha sido presentada previamente para la obtención de otro título en esta Universidad u otras. La misma contiene los resultados de los estudios efectuados en el Departamento de Ciencias de la Administración durante el período comprendido entre febrero de 2004 y noviembre de 2013, bajo la dirección del Doctor de la UBA - Área Contable - Miguel Marcelo Canetti, docente de la Universidad de Buenos Aires (Facultad de Ciencias Económicas) y la supervisión local de la Doctora en Economía Nebel Silvana Moscoso, docente de la Universidad Nacional del Sur (Departamento de Economía).

Cra. Nora C. Barbagallo



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR
Secretaría General de Posgrado y Educación Continua

La presente tesis ha sido aprobada el / / , mereciendo la calificación de (.....).

Agradecimientos:

A mi hijo por el esfuerzo y espera,

a mi director por su orientación y permanente apoyo e incentivo,

a mi amiga y supervisora por su continuo estímulo,

y a mis compañeros y directivos de la Compañía

por la confianza y permanente disposición que me permitieron

continuar adelante con este proyecto.

RESUMEN

Sobre la base existente o estado del arte del conocimiento de la disciplina abordada, se derivan aspectos de interés práctico general, con alcance universal y específicos de aplicación para el Grupo Moreno.

Se trata de una problemática específica pero con interés general.

Las destrezas adquiridas con el diseño de la tesis y el desarrollo cotidiano de la tarea en la empresa se transformaron en un activo personal, profesional y de resolución dentro de la organización.

El abordaje de la tesis así como las propuestas e implicancias se fundamentan en la experiencia adquirida con la práctica como auditora a cargo del Dpto. de Auditoría Interna del Grupo Moreno desde el año 2003 a la fecha, el incremento en el marco de acción de dicha función, extendida a compañías socias y del Mercosur, los nuevos conocimientos y prácticas adquiridas como miembro del Instituto de Auditores Internos de Argentina y la lectura de la bibliografía afín con el tema de referencia.

Es a partir de estas experiencias y conocimientos que se plantea la siguiente hipótesis: “Es posible implementar una acción conjunta entre Auditoría Externa y Auditoría Interna para el cumplimiento de una prueba de control de inventarios”.

En la tesis se desarrolla un modelo de cooperación entre la auditoría interna del ente y el auditor externo. A partir de una planificación complementaria se pretende lograr una mayor eficiencia y eficacia en los procedimientos de auditoría, que se traduzca en una reducción de costos, una mayor cobertura y alcance de las auditorías, la posibilidad de definir y mitigar riesgos corporativos asociados a la actividad a través del trabajo cooperativo, evitando en este proceso la superposición de funciones y estableciendo procedimientos para cubrir las responsabilidades que a cada una le caben.

El estudio se ha implementado en las empresas agropecuarias del Grupo Moreno y en particular en un proceso crítico: la toma de inventarios físicos de los stocks destinados a la exportación de cereales, oleaginosas y productos elaborados tales como aceites y pellets de origen vegetal. Esta prueba es llevada a cabo por auditoría externa al cierre del ejercicio económico de las compañías y periódicamente por auditoría interna.

Dada la significatividad de las partidas, los riesgos asociados, su naturaleza y características, así como sus implicancias en el negocio, el Departamento de Auditoría interna ha diseñado un “*Soft* de Cubicaje” que permite cumplir de manera estandarizada y eficiente dicha prueba. El procedimiento ha sido probado y actualmente es utilizado recurrentemente por el auditor externo basado en la confianza de esta metodología contrastada en sucesivos inventarios.

Se verificó que esta herramienta responde satisfactoriamente a los principios de eficiencia, economía y coordinación conjunta, fortaleciendo a la empresa objeto de estudio sin amenazar la independencia de las auditorías.

ABSTRACT

On the existing basis or deep knowledge of the subject addressed, there result overall aspects of practical interest and specific application for the Moreno Group, reaching a universal scope.

The skills acquired in the preparation of the thesis and in the development of daily corporate tasks have become a valuable personal and professional asset.

The thesis approach was based on the author's experience as Head of the Internal Audit Department of the Moreno Group since 2003 up to the present date, the performance of said position extended to associated companies, the practice acquired as member of the Argentine Institute of Internal Auditors and the reading of specialized bibliography.

It is from these experiences and knowledge that the following hypothesis is posed: "Is it possible to implement a joint action between External Audit and Internal Audit for compliance testing of inventory control."

The paper developed a cooperation model between the entity's internal audit and the external auditor. The purpose was to achieve cost reduction as well as a wider coverage and auditing scope, to define and mitigate corporate risks avoiding position overlapping and to establish procedures related to staff responsibility.

The study was implemented in the farming companies of the Moreno Group, aiming at a critical process: to make physical inventories of stock for the export of cereals, oilseeds and processed products such as vegetable oil and pellets. This test is carried out by external audit at the end of the corporate fiscal year and periodically by internal audit.

Given the significance of these inventories, the associated risks, characteristics and business implications, the Internal Audit Department developed a Soft Cubage to achieve said

method in a standardized and efficient way. The procedure was approved and it is now frequently used by the external auditor, based on its reliability.

The results revealed a highly effective tool which responds to a joint coordination and economic principle, adding value to the companies under consideration.

The thesis develops a model of cooperation between the entity's internal audit and the external auditor. From a complementary planning is to achieve cost reduction, greater coverage and scope of audits, identify and mitigate corporate risks associated with the activity, avoiding in this process overlapping functions and establishing procedures to meet the responsibilities of each audit.

The study has been implemented in the Moreno Group agribusiness and particularly in a critical process: taking physical inventories of stocks for export of cereals, oilseeds and processed products such as oils and vegetable pellets. This test is conducted by external audit at the end of the financial year of the company and internal audit is carried out periodically.

Given the significance of the items, the associated risks, their nature and characteristics, as well as its implications for business, the Internal Audit Department has designed a "Soft Cubic" that enables compliance in a standardized and efficient testing. The procedure has been tested and is currently used repeatedly by the external auditor confidence based on proven methodology.

It was verified that the tool responds satisfactorily to the principles of efficiency, economy and joint coordination, strengthening the company under study, without threatening the independence of audits.

Introducción.....	Pág. 8
I. Objetivos, Hipótesis y Metodología.....	Pág. 13
I.1. Objetivos.....	Pág. 14
I.1.1. Objetivo general.....	Pág. 14
I.1.2. Objetivos específicos.....	Pág. 14
I.2. Hipótesis.....	Pág. 15
I.3. Metodología.....	Pág. 15
I.3.1. Pasos metodológicos.....	Pág. 15
I.3.2. Método de investigación.....	Pág. 17
II Marco teórico:	
II.1. Auditoría Externa.....	Pág. 22
II.1.1. Marco Regulatorio.....	Pág. 25
II.1.2. Naturaleza de la Auditoría Externa.....	Pág. 31
II.1.3. Tipos y Servicios de Auditorías Externas.....	Pág. 32
II.1.4. Independencia de la Auditoría Externa.....	Pág. 33
II.1.5. Alcance de la Auditoría Externa.....	Pág. 42
II.1.6. Proceso de la Auditoría Externa.....	Pág. 43
II.1.7. Evidencia de la Auditoría Externa.....	Pág. 52
II.1.8. Análisis de la Gestión de Riesgos por la Auditoría Externa.....	Pág. 54
II.1.9. Pruebas de Auditoría Externa.....	Pág. 55
II.2. Auditoría Interna.....	Pág. 60
II.2.1. Alcance de la Auditoría Interna.....	Pág. 63
II.2.2. Objetivos de la Auditoría Interna.....	Pág. 70
II.2.3. Control Interno y la Auditoría Interna.....	Pág. 72
II.2.4. Gestión del Riesgo y la Función de Auditoría Interna.....	Pág. 83
II.2.5. Gobierno Corporativo y la Función de Auditoría Interna.....	Pág. 89
II.2.6. Evaluación de la calidad de la función de Auditoría Interna.....	Pág. 101
II.3. Relación entre Auditoría Externa y Auditoría Interna.....	Pág. 103
II.3.1. Evolución de la Relación entre Aud. Externa y Aud. Interna.....	Pág. 106
II.3.2. Diferencias y Similitudes entre Aud. Externa y Aud. Interna.....	Pág. 112
II.3.3. Interacción entre Aud. Externa y Aud. Interna: Normativa.....	Pág. 125
II.3.4. Evaluación de la Auditoría Interna por el Auditor Externo.....	Pág. 136
II.3.4.1. Evaluación preliminar de la función de Auditoría Interna.....	Pág. 138
II.3.4.2. Planificación y coordinación de tareas.....	Pág. 139
II.3.4.3. Evaluación y prueba del trabajo de la Auditoría Interna.....	Pág. 141
III. Modelo de Cooperación Organizativo.....	Pág. 145
III.1. La Organización.....	Pág. 148
III.2. El Auditor Externo.....	Pág. 152
III.3. La Cooperación Conjunta: Ventajas y Dificultades.....	Pág. 157
III.4. Auditoría Colaborativa: un nuevo enfoque.....	Pág. 160
III.5. Diseño de un Modelo de Cooperación Organizativo.....	Pág. 163
IV. Implementación del Modelo: Estudio de Caso.....	Pág. 166
IV.1. Breve presentación de la compañía.....	Pág. 169
IV.2. Modelo de Cooperación Organizativo: aplicación al stock de Moreno.....	Pág. 181
IV.3. Gestión de inventarios al cierre del ejercicio económico de Moreno.....	Pág. 193
Conclusiones.....	Pág. 210
Anexo I: Memo de Auditoría Externa.....	Pág. 217

Anexo II: Sistema de Cubicaje – Instructivo.....	Pág. 221
Bibliografía.....	Pág. 228

INTRODUCCIÓN

A partir de la observación directa de la realidad de algunas organizaciones del entorno y de la consulta bibliográfica, la selección del tema de investigación surge de la consideración de los siguientes aspectos: el interés de la tesista en el tema, su formación profesional y experiencia laboral, la posibilidad de acceder a la información, la aplicabilidad en el ámbito empresario privado del desarrollo de la investigación, y las propuestas de la dirección del grupo empresario objeto de la investigación.

A través del tiempo las relaciones entre organizaciones han evolucionado. A partir de la década del '70 las ideas del capitalismo moderno tienden a nuevas formas de cooperación y competencia entre bloques de países y bloques de empresas, a lo que se suman otras señales tales como una activa participación de los gobiernos, el fenómeno de la globalización de los mercados, la estandarización de los productos y la reducción de costos por mejoras en la eficiencia global. La tasa de cambio en el entorno económico donde actúan las organizaciones resulta entonces muy alta.

A este proceso evolutivo no fueron ajenas las empresas de nuestro medio local. En particular, en la ciudad de Bahía Blanca existía hasta la década del '90 un grupo de empresas de propiedad familiar con actuación internacional, que alcanzaron el primer lugar a nivel mundial en la exportación de aceites oleaginosos. Finalizando los '90 un grupo internacional de capitales europeos adquirió el paquete accionario, pasando a formar parte de un grupo económico a escala mundial. Actualmente cerca de una quincena de compañías, incluida Moreno, forman el Grupo Económico Glencore en la Argentina.

Tanto a nivel mundial como local, la empresa es auditada por una de las firmas internacionales de auditoría más importantes que cumple las funciones de Auditoría Externa (en

adelante AE), consultoría y asesoramiento. La administración central del grupo empresario opera en Bahía Blanca, mientras que su directorio lo hace en las oficinas en Buenos Aires.

A partir del cambio de accionistas se inició en Argentina un proceso revolucionario. Un sistema de decisiones estratégicas, la cultura organizativa fundadas en las nuevas necesidades de cumplimiento, el sentido crítico, la incertidumbre, la interdependencia sistémica, el riesgo, la iniciativa y la creatividad, han llevado a la formación del Dpto. de Auditoría Interna (en adelante AI) en Argentina en el año 2003.

Las decisiones se basan en dos ideas claves coexistentes: i) una filosofía empresaria fundada en sus propósitos, visión, misión y objetivos generales, y ii) la elección de cursos de acción para llevarlos adelante.

Surge entonces la obligación de desarrollar estrategias de competencia y cooperación para ajustar la empresa a las nuevas condiciones internas y externas. La auditoría interna debe lograr como área de servicios internos, su supervivencia y crecimiento para cumplir los objetivos impuestos por la organización al menor costo posible.

El Dpto. de Auditoría en la Argentina se ha desarrollado, hasta la fecha del presente trabajo, con independencia de contenidos y metodologías de los planteados por el auditor externo. El equipo de trabajo debió interiorizarse con las políticas y prácticas de la empresa para comprender las peculiaridades de su ambiente y de su personal. El aval de la dirección y las gerencias de la compañía constituyeron una de las fuentes principales que conformaron y dieron sentido al trabajo del Dpto. de AI.

Tanto la dirección como el propio equipo de Auditoría Interna han llegado a la conclusión que resulta necesario elaborar las bases de un marco conceptual sobre el que se desarrolle el trabajo conjunto de AE y el Dpto. de AI.

Para ello se tratan de formular e implementar las estrategias conjuntas entre Auditoría Externa e Interna en un marco de cooperación y de complementariedad sin que esto vaya en desmedro de la independencia necesaria en el cumplimiento de sus propias obligaciones.

La idea de valor es posiblemente el mecanismo más trascendente para diferenciar a una empresa, pero sobre esto siempre están implícitos los conceptos de productividad, innovación y tecnología a los que aspira la compañía.

Se espera que la formación de una red de relaciones ágiles, interactivas y flexibles entre las partes (AE-AI) permita instaurar al grupo una mayor eficiencia global hasta el límite de sus costos de transacción, de esta forma la integración será viable mientras los beneficios superen las desventajas.

En el año 2011 Glencore anunció su intención de proceder con una inicial oferta pública de sus acciones (IPO - *Initial Public Offering*) en un mercado de valores del exterior. Esto obligó a reconsiderar nuevas normas y procedimientos de información y controles internos y externos, con efecto directo sobre la creación y/o funcionamiento de los preexistentes departamentos de auditoría interna de las distintas compañías subsidiarias.

Ante la situación planteada, surge la necesidad de: analizar el desempeño de la organización, plantear una nueva política de control, establecer estrategias conjuntas, optimizar la eficiencia en el uso de los recursos, reducir los costos de auditoría, evitar la superposición de funciones, reconocer funciones complementarias, optimizar los sistemas de información y realizar un planeamiento coordinado.

De esta forma el planteo se resume en las siguientes preguntas: ¿De qué forma contribuyen actualmente ambas auditorías, externa e interna, en el crecimiento y desarrollo de las organizaciones del sector industrial de cereales y oleaginosos; y cómo integrarlas para lograr de ellas una sinergia en pos de los objetivos organizativos?

Para avanzar en el desarrollo de la línea de investigación propuesta en esta tesis se tuvieron en cuenta los siguientes planteos:

¿Qué funciones cumple el Dpto. de Auditoría Interna y la Auditoría Externa?

¿Cuáles de ellas son funciones comunes y cómo se complementan?

¿Se proponen alcanzar objetivos similares?

¿Cómo potenciar los servicios de Auditoría Externa y de Auditoría Interna?

¿Son compatibles las políticas de cada auditoría?

¿De qué manera afectan ambas auditorías el desempeño de la empresa y dónde están sus límites en el ejercicio de la profesión?

¿Los informes que generan cada una de ellas ayudan a la toma de decisión? Si fuera así,

¿En qué medida y cuán oportunos son?

Para responder a todos estos interrogantes se desarrolló la tesis en IV capítulos. Inicia, con la presente introducción y continúa en el capítulo I con la declaración de los objetivos, la hipótesis y la metodología empleada.

En el capítulo II se expone el marco teórico, incluyendo en el primer apartado, las principales características de la Auditoría Externa; en el segundo apartado se presentan las principales características de la Auditoría Interna; y en el último, se desarrollan los vínculos entre ambas auditorías.

A continuación, en el capítulo III, se diseña un modelo de cooperación organizativo sustentado en el marco teórico previamente desarrollado.

En el capítulo IV se expone la implementación del modelo planteado a nivel integral en el capítulo anterior, al caso de estudio sobre la empresa en particular en el examen físico del inventario.

Finalmente, se presentan las conclusiones, los Anexos I y II que complementan la implementación del caso y la bibliografía consultada.

I. OBJETIVOS – HIPÓTESIS – METODOLOGÍA

I.1. OBJETIVOS

El desarrollo de la tesis tiene un objetivo general y objetivos específicos.

I.1.1. Objetivo General

Diseñar un modelo cooperativo organizativo de planeación conjunta entre Auditoría Interna y Auditoría Externa aplicado a la toma de inventario físico.

Para ello se identifican conceptos de auditoría, de planeamiento y de eficiencia desarrollados por la Ciencia de la Administración. Se reconocen los aportes de cada tipo de auditoría y su incidencia en el logro de los objetivos corporativos.

El responsable máximo de AI debe coordinar los esfuerzos tendientes al cumplimiento de los objetivos comunes con la AE con el indispensable aporte de la dirección. En tal sentido debe asegurar la coordinación en la planificación y ejecución de los programas, el acceso conjunto a los papeles de trabajo, el intercambio de informes y la comprensión de la técnica, los procedimientos y la terminología mutuamente empleada.

El diseño de este modelo permitirá resolver un problema concreto en las empresas objeto de la investigación, mejorando su actual situación respecto a la determinación de la información contable y a la gestión de su sistema de control interno.

Para lograr el cumplimiento de los objetivos de estudio, el investigador se respaldó en la experiencia obtenida del trabajo continuo entre la Firma de AE, el Dpto. de AI de las compañías bajo análisis, la dirección de Grupo Moreno en la Argentina, la calidad de los aportes académicos del director y los aportes metodológicos de la supervisora local de tesis. En este caso la tesista del proyecto tiene un interés intencional y concreto en la investigación dado que lidera el Dpto. de AI.

I.1.2. Objetivos Específicos

Entre los objetivos específicos se destacan:

- Plantear el marco teórico-normativo en el que se desenvuelve la Auditoría Externa.
- Explicar los objetivos y las funciones desarrolladas por la Auditoría Interna a través del análisis de aportes doctrinarios y normativos.
- Definir el rol de la Auditoría Interna en el control interno de las organizaciones.
- Relacionar los objetivos y funciones de la Auditoría Externa y la Auditoría Interna.
- Identificar espacios de interacción entre Auditoría Externa y Auditoría Interna considerando el marco normativo.
- Identificar los elementos esenciales para el diseño del modelo cooperativo organizativo de planeación conjunta entre Auditoría Externa y Auditoría Interna.
- Implementar el modelo cooperativo organizativo de planeación conjunta a un caso concreto: “Examen físico de Inventarios”.

1.2. HIPÓTESIS

La hipótesis que se desea contrastar es si,

**“Es posible implementar una acción conjunta entre
Auditoría Externa y Auditoría Interna
para el cumplimiento de una prueba de control de inventarios”**

1.3. METODOLOGÍA

1.3.1. Pasos Metodológicos

1. Se realizó la lectura de libros especializados, textos, revistas y publicaciones de la disciplina, en los siguientes tópicos:
 - Teorías de la Administración y de las Organizaciones con un enfoque de macro nivel y una orientación voluntarista.
 - Conceptos básicos de Auditoría.

- Publicaciones de opinión y aportes doctrinarios de Auditoría.
- Marco regulatorio legal, profesional e institucional.
- Normas Nacionales e Internacionales de Auditoría.
- Códigos de Ética.
- Teorías sobre estrategias corporativas.
- Principios de la Administración.
- Informe *Committee of Sponsoring Organizations* (en adelante COSO).

2. La selección de la información se orientó al sector industrial de oleaginosas, acopios de cereales, molinos arroceros y de trigo, y fabricación de aceites y subproductos derivados, con el propósito de identificar hechos o fenómenos que lo caracterizan en relación al objeto de estudio.

3. Se estudió el modelo para organizaciones líderes en la Argentina que constituyen el Grupo Moreno, categorizado como gran contribuyente a nivel nacional y perteneciente al Grupo Económico Internacional Glencore. Se relevó información de las compañías a través del “Estudio de Caso”, conceptos del desempeño y relación entre la AE y la AI.

4. Las fuentes y técnicas utilizadas para la recolección de la información fueron datos primarios y secundarios tales como: la experiencia de los participantes en la investigación, la bibliografía elaborada por otros investigadores (textos, revistas especializadas, documentos y publicaciones), literatura de congresos nacionales e internacionales de auditoría interna.

También se consideró la información propia de la observación de la tesista, informes elaborados por la AI y la AE, datos provistos por Glencore Corporate Practice (en adelante GCP) y Normas profesionales de auditoría.

El proceso de observación, descripción, explicación y predicción se efectuó para el período contemporáneo a la investigación, sobre la base de los “Planes Anuales de Trabajo” del

Dpto. de AI de las organizaciones bajo análisis y del auditor externo reconocido internacionalmente para el grupo económico.

I.3.2. Método de Investigación

El carácter social de la disciplina contable caracteriza su ámbito de investigación y comparte condiciones propias con el resto de las disciplinas sociales. Existen cuestiones que dan marco a la metodología de la investigación contable y que, lógicamente, afectan las conclusiones a las que se arriban en el presente trabajo.

Sin pretender presentar un análisis exhaustivo de las cuestiones metodológicas de las ciencias sociales en general, ni de la Contabilidad-Auditoría en particular, puede decirse que la investigación contable afronta distintos tipos de dificultades.

Entre estas dificultades pendientes de resolver, y comunes con el resto de las disciplinas sociales, está la falta de Teorías Generales comprensivas que comparten su dominio del discurso con la Contabilidad (por ej. Economía, Administración), la indefinición de la base empírica para determinar la unicidad de los posibles modelos de comportamiento humano, la falta de objetividad de los investigadores, la arbitrariedad en la selección de las variables más relevantes, y la necesidad de identificar un método propio para la construcción de modelos contables, representativos de los aspectos a tratar.

Otras dificultades, en cambio, son inherentes a la disciplina contable, tales como el debate entre los enfoques descriptivo y normativo, debate que pretende ser superado mediante el enfoque condicional-normativo presentado por Mattessich en 1995.

En virtud a su particular incidencia en el presente trabajo, se exponen a continuación breves aspectos relacionados únicamente con el problema de la objetividad y con el enfoque condicional-normativo.

En relación a la objetividad en la investigación contable en algunas oportunidades, se ha planteado si existe influencia de “lo político” en la normativa y en la investigación contable. Sin pretender concluir a priori sobre la influencia o no de aspectos “extra científicos”, no debe desconocerse que quienes investigan en Contabilidad son personas y, como tales, pertenecen a un entorno que los “guía” y condiciona su visión. Es posible advertir que, en alguna medida, las experiencias de los investigadores condicionan su pensamiento científico de manera casi involuntaria.

La preponderancia de una variable sobre otra al momento de su selección y de determinar la relevancia, la selección de ciertos componentes fácticos al momento de identificar los más importantes (tales como la consideración de ciertos comportamientos humanos como más representativos o típicos del fenómeno a analizar y la consecuente exclusión de otros), la interpretación de las dimensiones y relaciones entre las distintas variables, son algunas de las evidencias del problema de la objetividad.

Mattessich en 1995 advierte la subjetividad o falta de objetividad como un obstáculo para el desarrollo de la teoría contable y cita una serie de obstáculos metodológicos en la transición “adolescente” de la Contabilidad, en particular el hecho de no haber realizado las siguientes distinciones:

- entre términos primitivos (o prestados) y términos derivados de aquellos, como forma de definiciones nominales dentro de la teoría contable, y
- entre conceptos interpretados y no-interpretados.

Archer en 1997, en crítica al planteo de Mattessich, entiende que la limitación para el desarrollo de la disciplina contable es la falta general de una estructura teórica dentro de la cual los conceptos genéricos, no-interpretados, asumen un rol preponderante.

Haciendo referencia a una supuestamente excesiva complejidad de los fenómenos sociales, quienes pretenden atacar el carácter científico de las disciplinas sociales, aluden a la

mentada “falta de objetividad”, que deriva luego en desacreditar la generalización de las regularidades observadas.

El problema de la objetividad, sin lugar a dudas, es uno más de los que deben enfrentar las disciplinas empíricas. La investigación en Contabilidad como disciplina social, no escapa a esa dificultad; situación que se agrava por la multiplicidad de objetivos de los usuarios de la información contable y la innegable (y, a la vez, inevitable) valoración que el investigador debe efectuar de los acontecimientos a representar, en oportunidad de abordarla.

Al momento de discernir comportamientos humanos, surge la necesidad de identificar si su investigación debe consistir en la objetiva descripción de los hechos observados o si debe investigarse en la búsqueda de premisas referenciales que orienten hacia comportamientos deseables socialmente.

Uno de los abordajes posibles en la investigación contable **es el inductivo-descriptivo**. En tal abordaje, el análisis de las relaciones de conta-habilidad implica el relevamiento de los componentes fácticos que determinan el comportamiento del elemento contable a modelizar y, a partir de ese relevamiento, la identificación de las variables más relevantes, sus relaciones y dimensiones, de manera de “explicar” el comportamiento que pretende investigarse. Es en este abordaje que adquiere mayor relevancia la indefinición de la base empírica al pretender inducir un modelo de comportamiento.

Otro abordaje posible **es el prescriptivo-normativo**. En tal abordaje, si bien la construcción del modelo contable se realiza a partir de los componentes fácticos observados, su diseño está orientado hacia el comportamiento que el elemento debe tener, más allá del que efectivamente tiene. Aquí la principal limitación que el planteo tiene es su falta de objetividad, y la eventual falta de sustento empírico suficiente de sus consideraciones.

Mattessich en un intento superador de esta dicotomía (enfoque inductivo-descriptivo vs. enfoque deductivo-normativo), arriba **al enfoque “condicional-normativo”** (CoNAM). Más allá

de evaluar la vigencia de tal dicotomía en el ámbito de la Contabilidad (evaluación que excede el marco del presente trabajo), resulta relevante señalar que, siguiendo el enfoque metodológico condicional-normativo propuesto, la modelización contable debe tener como objetivo el desarrollo de:

- **modelos descriptivos/explicativos**, es decir, modelos que logren identificar las variables intervinientes, mostrar su comportamiento y explicar su interacción, y
- **modelos prescriptivos/normativos**, es decir, modelos que sirvan de guía y orienten el accionar de los actores participantes de la realidad contable.

Este abordaje administra de manera adecuada los juicios de valor, tomando en consideración la variedad de objetivos intercambiables, da cuenta de los distintos condicionantes éticos, culturales y sociales buscando superar la dicotomía planteada. Es en este enfoque en el que se alinea la investigación aquí presentada.

El estudio que se aborda formula como hipótesis la “posibilidad de implementar una acción conjunta entre Auditoría Externa y Auditoría Interna para el cumplimiento de una prueba de control de inventario”.

En el Capítulo II del presente trabajo, se identifican diferentes autores y normativas, a nivel local e internacional, que establecen el marco que condiciona la actividad que desarrollan los actores que intervienen en la Auditoría Externa y Auditoría Interna. Este capítulo pretende reflejar **los aspectos prescriptivos/normativos** aplicables a la potencial acción entre Auditoría Externa y Auditoría Interna.

A partir de ese marco prescriptivo, y en cumplimiento del objetivo planteado de “diseñar un modelo cooperativo organizativo de planeación conjunta entre Auditoría Interna y Auditoría Externa aplicado a la toma de inventario físico”, para el trabajo en cuestión, en el capítulo IV se describen las actividades específicas que se desarrollan para llevar adelante una prueba de auditoría concreta (i.e. la prueba de inventario) en un ente específico en Bahía Blanca (i.e. Grupo Moreno).

Dicho capítulo pretende **describir y explicar** las acciones que efectivamente se realizan en la empresa para llevar adelante la prueba de inventarios físicos. Estas descripciones y explicaciones surgen del efectivo desempeño de la tesista en la función de auditoría interna en una organización real.

Como síntesis superadora de los dos modelos prescriptivo/normativo (“deber ser”) y descriptivo explicativo (“ser”), el Capítulo III expone las características del “modelo de cooperación organizativo, definiendo los dos actores fundamentales (i.e. la organización y el auditor externo), la modalidad de cooperación conjunta, sus ventajas y desventajas, y la propuesta de accionar colaborativo entre ambos.

De esta forma, se logra modelizar comportamientos humanos útiles a los objetivos organizacionales, en respeto de los marcos conceptuales y normativos vigentes. Dicho modelo cooperativo organizativo pretende no sólo describir el accionar de los participantes en cuestión (aspecto descriptivo/explicativo), sino además prescribir su comportamiento deseado (aspecto prescriptivo/normativo).

II. MARCO TEÓRICO

II.1. AUDITORÍA EXTERNA



Para iniciar el marco normativo y conceptual, en esta sección se introducen nociones básicas referidas a la auditoría externa. Se presentará su definición, el marco regulatorio aplicable, naturaleza, tipos y servicios, independencia, alcance, proceso, evidencias, análisis de la gestión del riesgo y cómo afecta a la auditoría, y por último se expondrán las pruebas de auditoría externa. Todos estos puntos son desarrollados a continuación, de manera abreviada y orientados al objetivo de la tesis.

El término Auditoría proviene del latín, y su origen etimológico viene del verbo “*audire*”, que significa **OIR** y del sustantivo “auditor”, que significa **EL QUE OYE**.

En la AE de Estados Contables “El auditor lleva a cabo un examen técnico de los Estados Contables con el objeto de formarse un juicio sobre la razonabilidad de esa información, basada en un conjunto de Normas Contables aplicables y comunica sus conclusiones a la sociedad. Esta misión del profesional se denomina Auditoría Externa de Estados Contables” (Lattuca, 2008).

En Argentina, las disposiciones normativas que exigen obligatoriedad de la AE alcanzan prácticamente a todos los entes privados, con independencia de su tamaño, ámbito de actuación, tipos de usuarios de la información y repercusión pública. Estos deben presentar, por distintos motivos, Estados Financieros con dictamen con opinión de contador público independiente matriculado, que no es otra cosa que la conclusión escrita del trabajo de auditoría externa de Estados Financieros.

En la mayoría del resto del mundo, incluyendo U.S.A. y la Unión Europea, sólo las empresas de ciertas características están obligadas a efectuar AE por revestir interés público y sólo contratan el servicio profesional ocasionalmente a pedido de ciertos usuarios de la información.

Las Firmas de AE operan en relación directa con las organizaciones a las que prestan sus servicios de auditoría, consultoría y asesoramiento dentro de un marco legal y profesional que delimita sus funciones. Como firmas independientes, su trabajo concluye con un informe de auditoría. Por su parte las organizaciones se encuentran inmersas en un ambiente con el que interactúa de forma recíproca a través del flujo de fondos en el Mercado de Dinero; con sus ventas en el Mercado de Clientes; con sus compras e inversiones en el Mercado de Materiales y Equipos y por último, con la oferta y demanda de empleados dentro del Mercado Laboral.

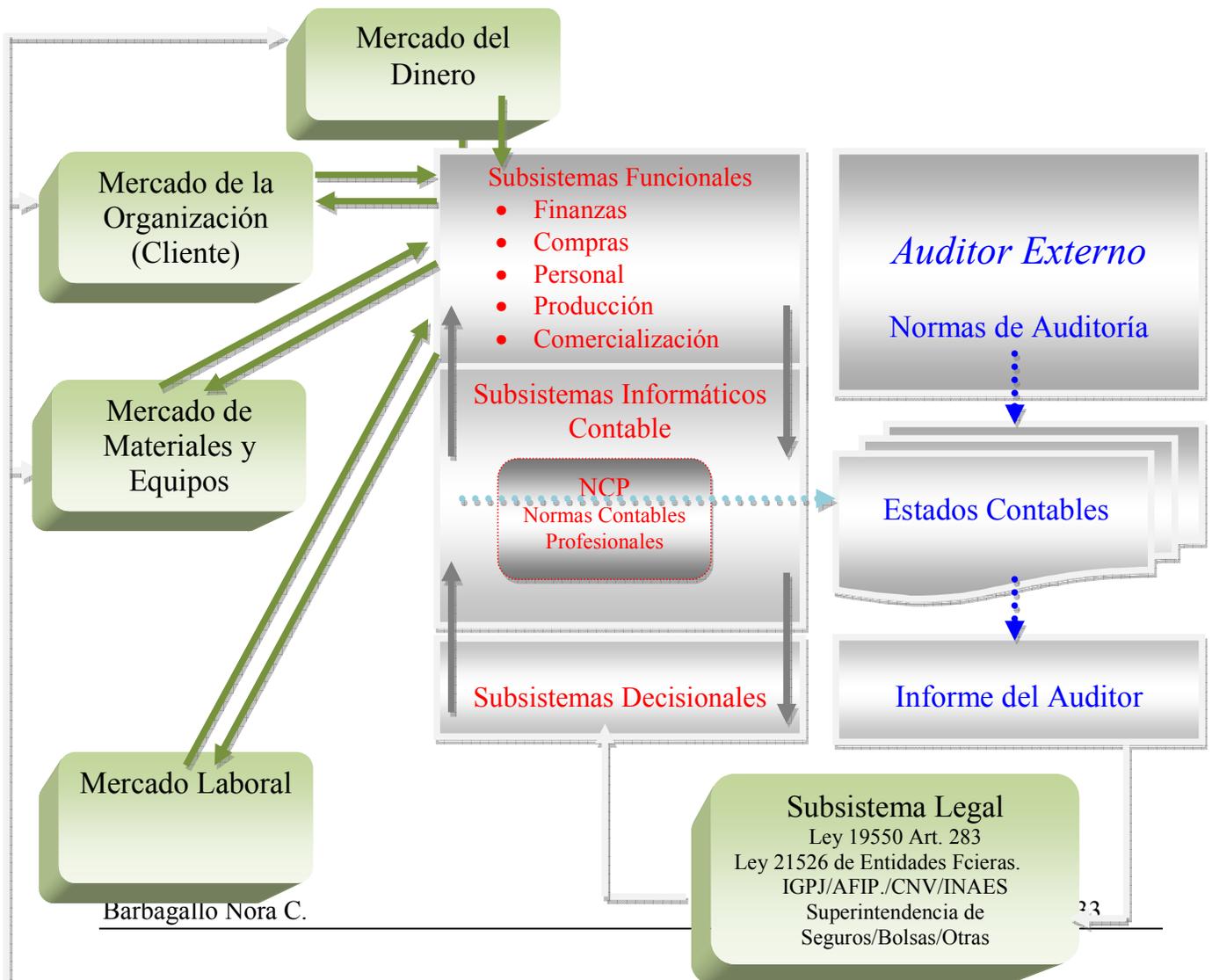
A modo de introducción se expone en el cuadro Nº 1 la relación entre la Organización, el ambiente y la AE.

Cuadro Nº 1: “Visión sistémica de la Auditoría Externa”

AMBIENTE

ORGANIZACIÓN

AUDITORIA



Fuente: elaboración en base a Antonio J. Lattuca (2008).

II.1.1. Marco Regulatorio

El ejercicio profesional del Contador Público abarca diversas actividades, entre ellas la emisión de una opinión profesional independiente sobre los estados contables de distintos entes, incluyendo a bancos nacionales, provinciales y municipales, mixtos y particulares, de toda empresa, sociedad o institución pública, mixta o privada y de todo tipo de ente con patrimonio diferenciado. Dicha actividad es lo que se conoce como auditoría de estados contables (art. 13 Ley 20.488/73 Reglamento Ejercicio Profesional a Nivel Nacional).

A partir de ello, y de las reglamentaciones específicas de los organismos de control que incluyen la Inspección General de Justicia, la Comisión Nacional de Valores, las Bolsas de Comercio, el Banco Central de la República Argentina, la Superintendencia de Seguros de la Nación, la Administración Federal de Ingresos Públicos, las Direcciones de Rentas provinciales, entre otros, surge la función de auditoría de estados contables “de todo tipo de ente con patrimonio diferenciado” cuya opinión indique si tales estados contables reflejan “razonablemente” la situación económica patrimonial y financiera del ente de acuerdo a las normas contables profesionales.

En Argentina la norma que rige el desempeño de los contadores públicos como auditores externos es la Resolución Técnica (en adelante RT) Nº 7/1985: “Normas de Auditoría”, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante FACPCE).

Dicha Resolución Técnica incluye: Normas sobre auditoría en general y Normas sobre auditoría externa de información contable con tres apartados referidos a Condiciones Básicas para el desarrollo de la auditoría, Normas para el desarrollo de la auditoría y Normas sobre los informes.

Sin embargo, considerando que las Normas Internacionales de Auditoría son de alta calidad técnica, los compromisos asumidos por los distintos organismos y que una eventual convergencia con las Normas Argentinas de Auditoría brindaría múltiples beneficios con efecto directo sobre el ejercicio de la profesión, la FACPCE a través de la Comisión Especial de Normas de Contabilidad y Auditoría ha llevado a cabo un estudio y debate de las mismas. Resultado de ello, en noviembre de 2012 se aprobaron un conjunto de Resoluciones Técnicas relacionadas con la implementación en nuestro país de las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante NIA), el Control de Calidad y las Normas sobre Independencia contenidas en el Código de Ética Internacional de la *International Federation of Accountants* (por su sigla en inglés, en adelante IFAC, del que la FACPCE forma parte).

Sobre el particular la FACPCE establece por la RT Nº 32 “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC”; por la RT Nº 33 “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (en adelante NIER) del IAASB de la IFAC”; por la RT Nº 34 “Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad (en adelante NICC) y Normas sobre Independencia”; por la RT Nº 35 “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (en adelante NIEA) y Servicios Relacionados (en adelante NISR) del IAASB de la IFAC”; además de las Notas Internacionales de Prácticas mencionadas en dichas resoluciones para proporcionar ayuda práctica a los contadores.

Por las mencionadas RT se establece que:

- Las NIA se aplican a la auditoría de información financiera histórica.
- Las NIER se aplican a la revisión de información financiera histórica.
- Las NIEA se aplican a los encargos que proporcionan un grado de seguridad y no sean auditorías ni revisiones de información financiera histórica.
- Las NISR se aplican a los encargos de compilación, los encargos para aplicar procedimientos acordados y otros encargos de servicios relacionados.

De forma colectiva, se hace referencia a estas cuatro últimas normas como Normas sobre Encargos del *International Auditing and Assurance Standards Board* (por su sigla en inglés, en adelante IAASB). Mientras que las NICC se aplican a todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos.

En los considerandos de FACPCE al emitir las RT reconoce que las Normas Internacionales del IAASB son de alta calidad técnica y son aceptadas internacionalmente como marco referente para el ejercicio de la auditoría, revisión y demás encargos de aseguramiento y servicios relacionados.

Dentro de los antecedentes y considerandos de la RT Nº 32 se destaca que ya en el año 2003 la Junta de Gobierno de la FACPCE había decidido la adopción de las normas internacionales a través de la Res JG Nº 284/03 y posteriormente la Res JG Nº 315/05 y que, por diversos motivos, dicha adopción se había prorrogado en el tiempo hasta la aprobación de las RT mencionadas.

Por otra parte de la RT Nº 32 señala la propuesta realizada por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (en adelante CENCyA) en relación con la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IAASB de la IFAC, así como también el Proyecto de Resolución Técnica Nº 24 que el 22 de diciembre de 2011 fue publicado en la web de la FACPCE, para regular la adopción de las NIA's - Normas Internacionales de Auditoría (o IAS por sus sigla en inglés). El período de consulta del referido proyecto fue previsto hasta el 18-08-2012.

Según la FACPCE la adopción de estas NIA tiene los siguientes aspectos positivos:

“...facilitará el proceso de reconocimiento (por parte de terceros) de que las Normas Argentinas de Auditoría, no están en contradicción con las Normas Internacionales de Auditoría; facilitará el fortalecimiento de la confianza de los inversores y la reducción de la incertidumbre, con el consecuente efecto de la disminución del costo de capital; el proceso de consulta para la emisión o modificación de normas abarca a todos los organismos profesionales de los países miembros de la IFAC; los organismos de control, tanto en Argentina como en otros países, tienden a armonizar con

las NIA, lo que coincide con la propuesta; las NIA, en su conjunto, contienen normas, explicaciones y casos de aplicación práctica, lo que facilita su estudio y aplicación; la convergencia mejora el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría en el mundo...”.

Puntos relevantes de la Resolución Técnica Nº 32

1. **Las normas que se adoptan son las que surgen de la traducción autorizada por la IFAC**, traducción que la FACPCE publica en su página web. A medida que se publiquen nuevas versiones, se irán aprobando por “Circulares de adopción de Normas”.
2. **Aplicación obligatoria:** para las auditorías de los Estados Financieros que se emitan con Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF), de acuerdo con la RT Nº 26: “Adopción de las normas Internacionales de Información Financiera del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad”, a partir de los ejercicios iniciados el 1º de julio de 2013.
3. **Serán de aplicación opcional para los entes no obligados.**
4. **Se admite la aplicación anticipada.**
5. **Continuidad de la aplicación:** una vez aplicadas las NIA no podrá discontinuarse, sin importar si la aplicación fuera opcional u obligatoria o si se dejará de estar obligado a presentar bajo NIIF.
6. **La aplicación debe ser íntegra:** se deberán aplicar todas las NIA vigentes que sean relevantes. Dentro de las normas identificadas en la RT Nº 32, algunas de ellas están relacionadas con el marco normativo de la tesis, tales como: la NIA Nº 600: “Uso del trabajo de otro auditor. Auditorías de Estados Financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)”;

7. **En el período de transición:** (aplicación por primera vez de la NIA) el auditor deberá manifestar si todos los estados comparativos han sido auditados bajo NIA y en caso contrario podrá o bien remediar la auditoría anterior para que cumpla con las normas en cuestión, o bien indicar que dicho período fue auditado de acuerdo con las normas establecidas en la RT Nº 7.
8. **Materia no obligatoria:** incluye las Notas de Prácticas emitidas por el IAASB y las Publicaciones del *Staff*, que no forman parte de las NIA.

Las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (en adelante NIPA) se emiten para proporcionar asistencia práctica a los contadores profesionales. No imponen al auditor requerimientos adicionales a los establecidos en las NIA, ni cambian la responsabilidad por la aplicación de las NIA pertinentes. Dependiendo de la naturaleza del tema cubierto pueden ayudar al auditor a obtener un entendimiento de la entidad y abrir juicios sobre la identificación y evaluación de riesgos de errores significativos o juicios sobre cómo responder a los riesgos evaluados, también pueden ayudar al auditor a dirigir las consideraciones a reportar incluyendo su opinión sobre los Estados Financieros y su comunicación a la Dirección.

Las Publicaciones del Staff se publican para ayudar a los profesionales a tomar conciencia de cuestiones relevantes o actuales relacionadas con las normas de aplicación o a prestar atención a hechos importantes en relación a los pronunciamientos de IAASB.

9. **Requisitos de control de calidad e independencia.** El auditor que obligatoria o voluntariamente aplique la RT Nº 32, debe también cumplir con la aplicación de la RT Nº 34: “Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia”. **Norma Internacional de Control de Calidad** se refiere a la norma que describe las responsabilidades de una firma sobre su sistema de control de calidad para

auditorías y revisiones de Estados Financieros y otros trabajos de aseguramiento y servicios relacionados.

Todo contador que manifieste haber realizado servicios profesionales en los que se apliquen las normas contenidas en las RT Nº 32 “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría”, RT Nº 33 “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión” y RT Nº 35 “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados”, queda obligado a cumplir integralmente con las normas que se adoptan en la RT Nº 34 referidas a calidad e independencia.

En relación a la convergencia de las normas nacionales con las de nivel internacional, es de aplicación la Norma Internacional Nº 610 emitida por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Federación Internacional de Contadores, cuyo propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos a los auditores externos al considerar el trabajo de la AI.

Por otra parte, con fecha 22 de marzo de 2013, la junta de Gobierno de la FACPCE aprobó la derogación de la RT Nº 7/85 a través de la RT Nº 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”. Dicha reforma, en lo que a auditoría de estados contables respecta, incide principalmente, en las formas de emisión del Informe del Auditor independiente, acercándose en su redacción y estructura a la prevista por las NIA. Será de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios iniciados en el 2014 para los encargos no alcanzados por la RT Nº 32, es decir, auditorías de entes que no apliquen obligatoriamente NIIF en la elaboración de sus estados financieros.

Como consecuencia de ello, las normas profesionales de auditoría en Argentina han quedado desdobladas, siendo de aplicación obligatorias las NIA para aquellos entes que cotizan en bolsa o mercados de valores, y la RT Nº 7, modificada por la RT Nº 37 para el resto de los entes.

Aunque la redacción del informe del auditor independiente tiene un ordenamiento similar, de aplicar RT Nº 32 o RT Nº 37, los criterios de independencia y los requerimientos previstos para el desarrollo y la documentación de la tarea no son homogéneos.

La necesidad de la existencia y consideración de las Normas Contables Profesionales (en adelante NCP) se basa en los intereses que presta la contabilidad, que trasciende los límites del ente emisor de los Estados Contables. Los terceros necesitan información confiable y creíble, auditada de manera independiente para lo cual es necesaria pero no suficiente, la existencia de normas uniformes y objetivas, sin información sesgada por quién es responsable de su elaboración.

El objetivo del IAASB es de interés público, al establecer normas de auditoría y aseguramiento para promover la convergencia de las normas nacionales con las internacionales de manera de lograr uniformidad en la práctica contable y confianza en la profesión.

Por su parte, si el objetivo último del informe profesional de auditoría sobre los estados contables es el de brindar confianza a los terceros usuarios de la información contable sobre su contenido, existe una responsabilidad social, personal e indelegable del profesional en su función de auditor alcanzada por las normas de carácter ético referidas a su comportamiento.

II.1.2. Naturaleza de la Auditoría Externa

Una auditoría es la recopilación y evaluación de datos sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. La auditoría debe ser realizada por una persona competente e independiente (Arens, 1996).

Para facilitar la comprensión de esta definición, se abordarán los conceptos que aparecen en la misma.

- **La información es cuantificable:** si es medible y verificable.

- **Los Criterios establecidos:** son las Normas sobre las cuales evaluar la información por ej. los Principios Contables Generalmente Aceptados (en adelante PCGA).
- **La entidad económica:** se refiere al espacio (entidad legal) y el período en el que se llevará a cabo la auditoría (tiempo).
- **La recopilación y evaluación de la evidencia:** se relaciona con cualquier información que utiliza el auditor (calidad y volumen suficiente) para determinar si la información cuantificable que se está auditando se presenta de acuerdo con los criterios establecidos.
- **La persona competente e independiente:** es aquel/la capacitado/a para entender los criterios que se utilizan, competente para conocer los tipos y cantidad de evidencia necesaria a recopilar y con una actitud mental independiente, es decir, que se necesita información no tendenciosa y pensamiento objetivo para los juicios a realizar.

II.1.3. Tipos y Servicios de Auditorías Externas

La AE puede ser de tres tipos, a saber:

- **Auditoría de Estados Financieros:** es la auditoría que se realiza para determinar si los Estados Financieros globales de cualquier entidad se presentan de acuerdo con criterios específicos. Por ej. Auditoría anual de los Estados Financieros de “La Compañía S.A.”.
- **Auditoría Operacional:** es un análisis de cualquier parte de los procedimientos y métodos operativos de un organismo con el propósito de evaluar su eficacia y efectividad; también se conoce como Auditoría Administrativa y Auditoría de Desempeño. Por ej. evaluar si el Procesamiento Electrónico de Datos (en adelante PED) que liquida la nómina de remuneraciones, funciona eficaz y eficientemente de acuerdo a los procedimientos establecidos por la compañía.
- **Auditoría de Cumplimiento:** es un análisis de los registros financieros de un ente que se hace para determinar si un organismo sigue los procedimientos, reglas o reglamentos específicos que

establece alguna autoridad superior. Por ej. determinar si se cumple con las medidas de seguridad y las leyes que le son aplicables previstas en las pólizas de seguro para mantener la cobertura por Responsabilidad Civil-RC o Todo Riesgo Operativo-TRO.

Para el desarrollo de estos tipos de auditorías, los auditores externos realizan variados servicios, los cuales se pueden agrupar en: Servicios Contables, Servicios Fiscales, Servicios de Certificación y Servicios de Consultoría Administrativa, entre otros.

II.1.4. Independencia de la Auditoría Externa

En concordancia con los requerimientos en materia de independencia de los usos y costumbres de Argentina se hace necesario que, los profesionales que presten estos servicios, tengan independencia respecto de los entes emisores de la información financiera.

En el año 2000 se aprueba en Argentina el Código de Ética Unificado para los profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina que, al igual que la RT Nº 7, no definen el concepto de independencia.

En su prólogo se enuncian una serie de cualidades básicas necesarias del profesional para actuar como auditor externo tales como "...trabajar al más alto nivel de profesionalismo...", exige su independencia "...además de ser independiente, debe ser reconocido como tal por quienes contraten sus servicios..." y lista una serie de situaciones cuya configuración implican falta de independencia. Estas presunciones no admiten prueba en contrario.

Respecto a la RT Nº 37, la nueva norma del año 2013 mantiene similares criterios de independencia a los previstos por su norma precedente, la RT Nº 7, al igual que la de documentación del trabajo de auditoría.

Por su parte en el Glosario de la RT Nº 32, en los términos definidos por el Código Ética para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores, establece que el **concepto de Independencia** comprende:

“1. **Actitud mental independiente:** actitud mental que permite expresar una opinión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional;

2. **Independencia aparente:** supone evitar los hechos o circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado con conocimiento de toda la información relevante, incluyendo cualquier salvaguarda, pudiera razonablemente concluir que la integridad, objetividad o el escepticismo profesional de una firma de auditoría o de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, estuviese comprometida”.

En este contexto el **escepticismo profesional** se entiende como “una actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.”

Esta norma en beneficio del interés general es de aplicación para el profesional que trabaja de manera independiente como para aquellos que forman parte de una firma que presta servicios de auditoría. El profesional es responsable de verificar si cumple o no las condiciones que el marco regulatorio impone para ser un auditor independiente.

La independencia es una norma esencial de auditoría debido a que, la opinión del profesional, es emitida con el propósito de “agregar credibilidad” a los Estados Contables presentados por el ente. Son los organismos de la profesión los que establecen la exigencia de la independencia, fundamentándola en el interés público y de los propios contadores.

La independencia de criterio implica que el profesional actúe de manera imparcial y objetiva durante todo el desarrollo de la auditoría y hasta el dictamen de opinión.

Esta independencia debe ser clara entre el profesional externo y la empresa, pero también incluye la interpretación que los terceros tienen de esta relación, es decir, que la independencia de

criterio es una cuestión fáctica. Más allá del argumento de fondo, si el auditor externo es o no independiente, existe consenso en que éste no sólo debe ser independiente, sino también parecerlo.

En conclusión, si no hay independencia aparente no hay independencia real, requisito establecido en beneficio de mantener la confianza del público sobre la información financiera auditada.

El Código de Ética de la IFAC, fue incluido en el anexo a la RT Nº 34/12 “Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) y Normas sobre Independencia” de FACPCE.

En la primera parte, se establecen los principios fundamentales de ética y se define un marco conceptual que sirve de guía para identificar amenazas a la independencia, su significación y las salvaguardas que permiten eliminar o reducir a niveles aceptables las amenazas a la independencia. Los siguientes apartados ilustran la aplicación del marco conceptual a situaciones específicas.

[Amenazas a la independencia](#)

Para la IFAC la independencia del auditor externo puede verse vulnerada por las siguientes amenazas, a las que se las reconoce como: de “Familiaridad”, de “Mediación”, de “Intimidación”, por “Interés Propio” o de “Autocorrección”.

1. **La amenaza de Familiaridad (IFAC)** se presenta cuando, como consecuencia de una relación personal, el profesional se inclina hacia los intereses de su cliente, por vínculo familiar inmediato (por ej. cónyuge, concubinato, hijo a cargo, etc.) o en cercanías (por ej. padres o hermanos no dependientes, etc.); relación de amistad con algún miembro del ente que esté en una posición de influir sobre la información contenida en los Estados Contables; ex miembro del estudio de auditoría es funcionario del ente; cuando median obsequios de valor significativo de parte del cliente al auditor; o una larga asociación entre cliente y el director del equipo de auditoría.

La RT N° 7 reconoce como vínculos de familiaridad por consanguinidad hasta 4° y por afinidad hasta 2°. Reconoce sólo la familiaridad legal, es decir que no contempla el concubinato, tampoco las relaciones de amistad ni la aceptación de regalos inadecuados.

El Código de Ética Unificado de la FACPCE es similar a la RT N° 7 salvo porque reconoce los regalos inapropiados e incorpora una nueva presunción de falta de independencia referida a la aceptación de bienes o servicios más favorables que los ofrecidos por el cliente a terceros. Además considera que no hay falta de independencia si la relación de parentesco del auditor es con entidades sin fines de lucro o con socios/accionistas con participación en el patrimonio del ente auditado no significativa.

Ante esta amenaza de familiaridad, el auditor puede implementar defensas tendientes a mantener la independencia auditor-cliente tales como: contar con políticas y procedimientos internos para vigilar el cumplimiento de los requisitos de independencia o para identificar intereses o relaciones personales entre los integrantes del estudio y su cliente; rotar a los auditores a cargo de los equipos de auditoría, excluir del grupo de trabajo al auditor que mantiene vínculo de familiaridad o prohibir la aceptación de regalos que no estén en proporción a las cortesías normales de la vida social.

2. **La amenaza de Mediación (IFAC)** se presenta cuando el profesional apoya una posición u opinión a tal punto que su objetividad puede verse comprometida. Cuando el estudio de auditoría presta servicios legales tales como apoyos para contratos, litigios, asesoría, fusiones y adquisiciones, asistencia a los departamentos legales del cliente configuraría una amenaza de mediación. Para mitigar la amenaza es necesario evaluar el tipo de servicio a prestar, la importancia relativa de la cuestión en relación a los Estados Contables del ente y por último la pertenencia del prestador del servicio al grupo de auditoría.

También se incluyen en esta amenaza cuando los honorarios del auditor están sujetos a un resultado determinado sobre el trabajo realizado. Si los honorarios del auditor

estuvieran sujetos al tipo de dictamen, los usuarios de los Estados Financieros podrán considerar que la opinión del auditor está sesgada en beneficio del ente.

La RT N° 7 contempla como presunción irrefutable de pérdida de independencia los honorarios contingentes, no así la provisión de servicios legales o financieros.

El Código de Ética Unificado de la FACPCE por su parte también reconoce como amenaza a la independencia los honorarios contingentes o condicionados a las conclusiones o resultado del trabajo (a excepción del síndico de las sociedades comerciales si sus honorarios según el estatuto, se fijan en función de los resultados o en caso de una causa judicial o administrativa, y su remuneración se determinaran sobre la base del monto de la causa). La representación del cliente por el auditor a través de poderes generales o especiales crea amenazas de mediación.

3. **La amenaza de Intimidación (IFAC)** se presenta cuando el profesional es persuadido de actuar objetivamente y de ejercer el escepticismo profesional mediante amenazas, actuales o potenciales, por parte del ente a través de directores, empleados, etc. La amenaza debe ser real o evidenciable bajo la forma de disuasión o presión. El Directorio recomienda a los auditores ante los accionistas, los contrata, negocia sus honorarios y los atiende en el trabajo de auditoría, situaciones que acentúan el vínculo entre el auditor y el directorio, pudiendo vulnerar la independencia.

Según el Código de Ética, las relaciones cercanas de negocio con clientes pueden generar intereses financieros-comerciales comunes que amenazan la independencia real y las percepciones de los usuarios en relación a la independencia de la firma de auditoría. Los profesionales en ejercicio de su función no deben ejercer cualquier acción o poseer inversión directa, en los clientes objeto de la auditoría.

Circunstancias en que el cliente amenaza al auditor, con despido o reemplazo en relación con el compromiso de trabajo; o con entablar litigios en contra de él; o

presionándolo para reducir de manera inapropiada el alcance de su trabajo; se encuadran en amenazas de intimidación a la independencia.

Para salvaguarda a las amenazas de intimidación, el estudio de auditores cuenta con el marco regulatorio, legal y profesional, y el establecimiento en la firma de procesos de monitoreo y disciplinarios. Mediante estos procesos el personal, debería poder comunicar a los socios o superiores todo hecho, debidamente documentado, que preocupe su objetividad o independencia.

Por su parte el cliente para su defensa, podrá materializar la relación contractual con el auditor, haciendo partícipe de asesoramiento, revisión y ratificación, a personas ajenas al Directorio, como por ejemplo el Comité de Auditoría.

La RT N° 7 contempla como presunción de pérdida de independencia del auditor externo en las relaciones cercanas de negocio con clientes, cuando mediare propiedad, asociación o responsabilidad de conducción, es decir fuera socio, asociado o administrador del ente, salvo se tratase de entidades sin fines de lucro o cooperativas cuya información es objeto de actuación del auditor.

Esta resolución no menciona cuestiones como litigios, contratación de administradores funcionarios, reducción inapropiada del alcance del trabajo para reducir honorarios, o amenazas de despido o reemplazo en relación con el compromiso del cliente.

El Código de ética Unificado de la FACPCE por su parte, también reconoce como amenaza a la independencia, las relaciones cercanas con el cliente sobre la propiedad, asociación o responsabilidad de conducción en el ente objeto de auditoría, pero agrega a dichas amenazas, cuando el profesional fuera socio “en otra entidad” del propietario, socio, accionista o directivo o administrador del ente sobre el cual verse el trabajo.

Respecto a las salvedades no prevé falta de independencia si el auditor fuere socio o accionista con una participación no significativa con relación al patrimonio del ente o su

propio patrimonio; o en el caso de contratación de administradores funcionarios, o despido o reemplazo en relación con el compromiso del cliente; pero sí, si media una situación litigiosa o conflictiva con el ente.

4. **La amenaza por Interés Propio (IFAC)** se presenta como resultado de intereses financieros o de otra naturaleza del auditor actuante o de familiares cercanos o inmediatos, a tal punto que su objetividad puede verse comprometida. El Código de la IFAC realiza una enumeración ejemplificativa, no taxativa, de situaciones que pueden crear amenazas de interés personal al contador en el ejercicio de su profesión tales como, participación en, o compromiso de, adquisición de capital del cliente; dependencia indebida de honorarios totales respecto a un cliente con la preocupación por la posibilidad de perder al cliente; relación muy cercana de negocios con el cliente; empleo potencial con el cliente; honorarios contingentes relacionados con el trabajo de auditoría; préstamos entre el auditor y el cliente, sus directivos o ejecutivos; entre otros.

La RT N° 7 contempla como presunción de pérdida de independencia del auditor externo por interés propio a las siguientes circunstancias: cuando media propiedad, asociación o responsabilidad de conducción, por intereses económicos-financieros con o en asuntos de la entidad, en caso de remuneración contingente o condicionada a resultados del asunto o vinculación económica. No menciona el caso de situaciones de ligio o conflictivas y su alcance es menor en algunos casos, al Código de Ética Unificado.

El Código de Ética Unificado de la FACPCE por su parte, también reconoce como amenaza a la independencia, en circunstancia que media: participación, asociación o responsabilidad de conducción; intereses económicos-financieros con o en los asuntos del ente, haciendo referencia al origen de los intereses y la relación de significatividad de los montos, con los patrimonios del ente y del auditor; por remuneración condicionada o contingente a resultados del asunto objeto de la auditoría; por relación conflictiva o litigiosa

con el ente y cuando media una vinculación económica significativa de capitales, fueran directores socios o accionistas, o en caso de entes que pudieran ser considerados como una organización económica única.

Respecto al origen de los intereses económicos que hace referencia el código, pueden deberse a distintas situaciones, como por ejemplo que el auditor externo sea propietario de bienes explotados por el ente; ser deudor, acreedor o garante del ente o de cualquier director o ejecutivo del mismo; tener intereses en entidades similares o competitivas con el ente auditado, sin poner en conocimiento a los usuarios de dicha circunstancia; participar en un negocio conjunto con el ente, sus directores o administradores; o ser fideicomisario de un fideicomiso que tenga un interés financiero en el ente.

5. **La amenaza de Autorrevisión (o Revisión del Propio Trabajo - IFAC)**, según el tratamiento del Código de la IFAC ocurre bajo ciertos supuestos: i) por el servicio de credibilidad, obliga al auditor externo a evaluar el producto resultante de un servicio prestado anteriormente o un juicio emitido en razón de dicho servicio; ii) un integrante del equipo de auditoría fue anteriormente parte del ente como director, ejecutivo o empleado en una posición que le permite ejercer influencia directa o importante sobre el tema objeto de revisión.

Respecto a otros servicios de la firma como el caso de Registros Contables y Estados Financieros, pueden dar lugar a una amenaza de autocorrección, si dichos Estados Financieros posteriormente son auditados por la firma.

Por su parte la norma internacional dispone que la prestación de servicios de asistencia técnica y asesoría sobre principios de contabilidad para clientes de auditoría, no atentan contra la independencia bajo determinadas circunstancias, distinguiendo si se trata de empresas cotizadas o no.

Si el cliente de auditoría es una empresa que no cotiza en bolsa, el código establece que se podrán prestar servicios de contabilidad y teneduría de libros, evitando cualquier amenaza de autocorrección o reduciéndola a nivel aceptable. Para ello serían viables las siguientes salvaguardas: la firma de auditoría no asumir responsabilidades ni tomar decisiones que comprometen al ente y que el personal que prestó estos servicios contables no forme parte posteriormente del equipo de auditoría; por su lado el cliente, deberá aceptar la responsabilidad del resultado por los servicios prestados por el auditor.

Si el cliente de auditoría es una empresa que cotiza en bolsa, la norma internacional considera que no se pueden prestar estos servicios técnicos y de contaduría porque afectan la independencia o la apariencia de la misma, salvo situaciones excepcionales que se interponen como defensa, tal el caso de emergencia o que la realización del servicio haya sido impuesta legalmente.

Otras situaciones que podrían generar amenazas de autocorrección con clientes de auditoría de Estados Financieros son, la prestación de servicios de apoyo en litigios (por ej. actuar como testigo experto o calcular indemnizaciones, etc.) o prestación de servicios legales (por ej. asesoramiento en fusiones y adquisiciones, apoyo para contratos, etc.).

Estos servicios constituyen amenazas si implican estimaciones del posible resultado del ejercicio, y en consecuencia afectar las afirmaciones incluidas en los Estados Financieros, o el servicio prestado involucre temas que tienen un efecto material esperado sobre la información sujeta a examen.

El profesional deberá evaluar la amenaza teniendo en cuenta la significatividad de cualquier cuestión en relación con los Estados Contables, factores tales como la materialidad de los valores involucrados, la subjetividad de las estimaciones, la materia sujeta a posible revisión y la naturaleza del servicio profesional que se presta.

La RT Nº 7 y el Código de Ética Unificado contemplan como presunción de pérdida de independencia del auditor externo, cuando exista relación de dependencia con respecto al ente emisor de la información contable sujeta a revisión o a entes vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o hubiera estado en relación de dependencia en el período al que se refiere la información en cuestión.

Las normas aclaran que no hay amenaza, ni afecta la independencia real o aparente, si los servicios de teneduría de libros o tareas similares, remunerados mediante honorarios, no implican funciones de conducción, es decir funciones gerenciales, de representación del ente, o cualquier otra forma que implique tomar decisiones. El Código de Ética Unificado incluye los servicios de asesoría pero no contempla en su cuerpo normativo, los servicios legales o de apoyo en litigio, ni distingue entre sociedades cotizadas o no.

II.1.5. Alcance de la Auditoría Externa

A partir de la década del 90, con el crecimiento de las compañías la auditoría tradicional, por razones de costos y tiempo, cambió de ser una labor exhaustiva, donde se revisaban todas las operaciones a una auditoría de tipo selectiva, donde el auditor utiliza técnicas de muestreo y pruebas selectivas de transacciones de forma tal que pueda inferir sus conclusiones, observando parcialmente el comportamiento de la organización. Al introducirse esta nueva metodología cobró importancia la evaluación que sobre los controles internos establecidos por el ente realiza el auditor externo con efecto directo sobre el alcance de las pruebas selectivas.

Los terceros que interactúan con el ente (incluidos sus propietarios) necesitan confiar en una rendición de cuentas clara y transparente efectuada por quienes llevan adelante la gestión de ese ente. En pos de este objetivo y sobre una base contractual, la AE puede abarcar fundamentalmente las siguientes actividades: el dictamen sobre los Estados Contables; el cumplimiento de Auditorías Financieras; la elaboración de un informe sobre el control interno; el diagnóstico de la función de la

AI; las recomendaciones para mejorar la organización; la elaboración de informes sobre fraude o irregularidades; la preparación de otros informes de contenido corporativo; certificaciones; procedimientos acordados y otros servicios tales como: migraciones, inversiones, comerciales, civiles, laborales, *outsourcing* contable y administrativo, entre otros.

II.1.6. Proceso de Auditoría Externa

El modelo propuesto por la RT Nº 7 del año 1985 tiene como antecedente la RT Nº 3 emitida en 1978 sobre el trabajo de Horacio López Santiso “Un nuevo enfoque de la auditoría y sus normas” basado en el modelo Mautz y Sharaf que en síntesis, propone:

- Identificar las afirmaciones a ser examinadas.
- Evaluar la importancia relativa de dichas afirmaciones.
- Reunir los elementos respecto a las mencionadas afirmaciones.
- Evaluar los elementos de juicio como válidos o no, pertinentes o no, suficientes o no.
- Formular un juicio sobre la racionalidad de las afirmaciones.

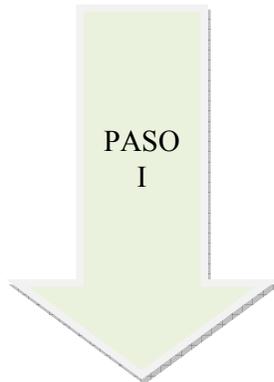
La RT Nº 3 adiciona la planificación de la auditoría, la evaluación del control interno, la descripción de los principales procedimientos y la consideración de los hechos posteriores al cierre que pudieren afectar los Estados Contables.

A continuación se presenta en el cuadro Nº 2 un resumen de las **Fases de una Auditoría y cómo cumplir con los objetivos de la misma, de acuerdo a la RT Nº 7.**

Cuadro Nº 2: “Fases de la Auditoría Externa”

Consideraciones:

Planear y Diseñar un Método de Auditoría



- ✓ Conocimiento del negocio del cliente: antecedentes, obligaciones legales.
- ✓ Identificar el objeto del examen: Estados Financieros y afirmaciones.
- ✓ Conocimiento de la estructura de control interno y evaluar el riesgo de control (posibilidad de detectar errores o irregularidades).
- ✓ Realizar procedimientos analíticos preliminares.
- ✓ Determinar la importancia y evaluar el riesgo aceptable de auditoría y el riesgo inherente. Evaluar la significación del objeto de examen.
- ✓ Reunir suficientes datos para cumplir con los objetivos del auditor (Sobre saldos y operaciones: existencia, integridad, precisión, clasificación, tiempo, registro).
- ✓ Reducir los costos de recolección de datos: Método eficaz a un costo razonable.

Realizar Pruebas de Controles y Pruebas Sustantivas de Operaciones



- ✓ El auditor debe evaluar la eficacia de los controles y así reducir el riesgo de control planeado y evaluado.
- ✓ Debe recolectar evidencia a través de las pruebas de controles y pruebas sustantivas de operaciones.
- ✓ Determinar tipo y cantidad de evidencia. Elementos de juicios válidos y suficientes.
- ✓ Evaluar la probabilidad de errores en los Estados Financieros.

Realizar Procedimientos Analíticos y Verificación de Pruebas de Detalle de Saldos



- ✓ El auditor debe evaluar la racionalidad de las operaciones y de los saldos.
- ✓ Analizar registros por significatividad, monetarios, etc.
- ✓ Realizar pruebas adicionales de detalle.

Completar la auditoría y emitir el Informe de Auditoría



- ✓ Revisar los pasivos contingentes (por ej. demanda legal iniciada no resuelta). Evento: Probable, razonablemente posible, remoto.
 - ✓ Revisar los acontecimientos posteriores con efecto (ajuste) sobre los EF o sin efecto pero que es aconsejable su revelación (por ej. quiebra del cliente, arreglo litigio por importe distinto al registrado).
 - ✓ Acumular evidencias finales (por ej. pruebas analíticas del socio auditor sobre los papeles de trabajo de sus auditores).
 - ✓ Evaluar los resultados: el auditor debe llegar a una conclusión global sobre los Estados Financieros. Formarse una opinión sobre la razonabilidad de la información contable o incluir las razones por las que no ha sido posible formarse una opinión.
 - ✓ Considerar la relevancia de criterio y la experiencia del auditor.
 - ✓ Comunicar los resultados de la auditoría.
-

Fuente: elaboración propia en base a RTNº 7.

El planeamiento y ejecución de estas fases se efectúan sobre la base del conocimiento de las organizaciones, el análisis del riesgo general, la revisión de los procesos y la realización de pruebas sustantivas. La auditoría debe planificarse de manera adecuada, incluyendo el trabajo de campo y la inclusión de todos los auditores partícipes. Las razones fundamentales de esta premisa surgen de la necesidad de: i) **obtener evidencias suficientes** que sustenten la opinión del auditor, limiten su responsabilidad legal y mantengan su reputación; ii) **mantener los costos de la auditoría en niveles razonables**, lo que permite mantener al cliente por resultar competitivo y iii) **evitar discrepancias con el cliente**. La Carta de Compromiso ayuda a mantener una buena relación auditor-auditado al establecer los términos contractuales.

El vínculo entre la AI y la AE puede discontinuarse por diversas causales, entre las que se puede citar la falta de integridad del auditado, el riesgo aceptable de auditoría, la opinión del auditor en períodos anteriores, los honorarios o el alcance de la auditoría, entre otras.

Los factores que afectan la determinación del nivel de riesgo aceptable para el auditor externo, dependerá de los probables usuarios de los Estados Financieros y de la utilidad y finalidades que para ellos tienen los dictámenes emitidos por aquellos (v.g. inversores, acreedores, reguladores, recaudadores tributarios, etc.).

Las empresas, el gobierno y otros organismos no lucrativos utilizan frecuentemente los servicios de auditorías. Un caso en particular que sirve de ejemplo es cuando un banco otorga un préstamo y por esto cobra una tasa de interés que depende de tres factores: la tasa de interés libre de riesgo, el riesgo empresarial para el cliente (en estos no tiene influencia la AI) y el riesgo de información (Estados Financieros auditados, dan mayor seguridad al prestador y reducen la tasa global para el prestatario al reducir el riesgo de información, aunque no pueda ser eliminado por completo).

Razones económicas que determinan la necesidad de realizar auditorías

Son variadas, entre las que podemos identificar:

1. **La complejidad de la sociedad:** es probable que quienes toman las decisiones reciban información menos confiable en el contexto de incertidumbre actual.
2. **La lejanía de las fuentes de información:** las empresas globales, las comunicaciones, el uso de sistemas informáticos, suelen ser algunos de los argumentos por los cuales quienes deciden, utilizan la información, pero generalmente no son quienes la elaboran.
3. **Prejuicios y motivos de quien suministra información:** manifestados a través de un optimismo honesto, un énfasis intencional dirigido a influir de alguna manera en los usuarios, es decir, hablamos de información prejuiciada en favor de quien la proporciona.
4. **Datos voluminosos:** relación con el tamaño y complejidad de las organizaciones y el número de transacciones que en ellas se generan. Los errores menores pueden no detectarse, pero el acumulado de errores no significativos podría resultar gravoso.
5. **Operaciones cambiarias complejas:** a las grandes empresas con subsidiarias, con operaciones e industrias diferentes, actuando en diversos mercados, en múltiples negocios se les dificultan la elaboración de información, su registro y presentación.

Los auditores externos y su desempeño

En relación al título, Arens menciona que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas prevén aspectos a considerar en relación a la AE, tales como **las capacidades generales y de conducta** que implican capacidad adecuada y competencia (por ej. certificación CIA, por su sigla en inglés Auditor Interno Certificado, habilidades personales); independencia (por ej. firmas de AE); y debido cuidado profesional (por ej. Código de Ética, cumplimiento de la responsabilidad profesional de manera diligente y cuidadosa).

El desempeño del trabajo en el campo de la auditoría, requiere de una adecuada planeación y supervisión, es decir, conducción real de la auditoría, supervisión de los asistentes, tareas planeadas, etc.; conocimiento suficiente de la estructura de control interno, que de mediar

confianza por el auditor externo en los controles del cliente para la salvaguarda de los activos y registros, seguramente la evidencia a acumular será menor respecto a una organización con una estructura inadecuada; y evidencia suficiente y competente que depende de los criterios del profesional cuánto, cuándo, qué tipos y métodos resultan aplicables en su recolección.

En los informes de resultados, se deberá tener en cuenta: si las declaraciones se prepararon de acuerdo a las normas aplicables; circunstancias en que las normas no se siguen en forma consistente; idoneidad de manifestaciones informativas; y expresión de opiniones sobre los Estados Financiero que en general, tomados en conjunto, proporcionan un alto grado de seguridad y confianza, pero de hecho, no son una garantía o declaración absoluta.

De acuerdo a la RT Nº 7, en el armado del Informe de Auditoría externa de Estados Contables, el auditor externo deberá incluir las siguientes partes: **El título** (que contiene la palabra “Independiente”); **los destinatarios del informe** (generalmente dirigido a los accionistas, la empresa, etc., para hacer referencia a su independencia); **el párrafo introductorio** (indicar que se trata de una tarea de auditoría, con enumeración y fecha de los Estados Financieros auditados, y la responsabilidad de las partes: i) la organización responde por la elaboración y contenido de los mismos, y ii) mientras que el auditor externo debe dar una opinión sobre los estados con base en una auditoría).

Luego **el párrafo del alcance** (expresa que la auditoría se realizó para obtener una “certeza razonable” sobre posibles errores materiales, es decir que, aunque no se elimina la posibilidad de errores en la información evaluada por la auditoría, los errores detectados no son suficientemente significativos que modificarían la decisión del usuario de los Estados Financieros). Con respecto al alcance, cuando no hay suficiente evidencia para establecer conclusiones, el mismo puede limitarse. Esto puede deberse a causa impuesta por el cliente como restricción (por ej. no autoriza realizar el control físico del inventario o circularizaciones de saldos con clientes-

proveedores) o a circunstancias no controlables por la organización o el auditor (imposibilidad de realizar ciertas pruebas cuando la contratación convenida fue pactada una vez cerrado el año fiscal).

Continúa luego el informe de auditoría con el **párrafo de opinión** que incluye las conclusiones en base al resultado de la auditoría. En general se clasifican los Informes de Auditoría, en: **Informe de Auditoría “Sin Salvedades”**, donde el auditor concluye que los Estados Financieros se presentan razonablemente; **Informe de Auditoría “Con Salvedades”**, donde el auditor concluye que los Estados Financieros se presentan razonablemente salvo por los puntos especificados, donde las salvedades pueden referirse tanto a límites en el alcance como en la opinión o sólo a la opinión; **Informe de Auditoría “Adverso”**, en el cual el auditor concluye que los Estados Financieros no se presentan razonablemente, los errores de notoriedad detectados en los mismos, conllevan a no presentar con justicia la posición financiera y los resultados de la compañía; y el **Informe de Auditoría “Negación”**, en el cual el auditor no concluye si los Estados Financieros se presentan razonablemente. Puede deberse a limitaciones del alcance (falta de conocimiento del auditor para concluir) o una relación no independiente de conformidad con los códigos de actuación profesional.

La frase “...En nuestra opinión, los Estados Financieros mencionados anteriormente presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de...” está directamente relacionada con el Alcance de la Auditoría, considerando que el principal objetivo es obtener aseguramiento y garantías razonables sobre si los Estados financieros están libres de errores importantes. Esto evidencia que en el proceso de la auditoría media cierto nivel de riesgo aceptable y que los auditores fundamenten sus conclusiones en un criterio profesional.

Finalmente quedan expresados en el informe de auditoría **el nombre del despacho de auditores y la fecha del informe de auditoría**: la cual es de suma importancia porque limita la responsabilidad del auditor a dar opinión sobre los acontecimientos significativos ocurridos a dicha fecha.

Sin embargo uno de los objetivos buscados por la reforma de las normas de auditoría vigentes, fue la homogeneización de la redacción de los informes de auditoría. De esta forma, el informe sobre una auditoría realizada en cumplimiento de las NIA y una realizada siguiendo la normativa local no tendrán otra diferencia que la alusión a la normativa de auditoría aplicada en cada caso en el párrafo de responsabilidades del auditor. Las normas no solo establecen requisitos diferentes para la realización de las tareas sino también requisitos de independencia diferentes.

La similitud en los informes de auditoría realizados bajo distintos contextos normativos requerirá conocimientos especializados de los usuarios de la información contable, pudiendo provocar confusión sobre la credibilidad de dicha información. Requiere de suficiente destreza de los usuarios para distinguir las características de la tarea realizada en cada caso.

La RT Nº 37 establece nuevas normas referidas a los informes de auditoría externa de estados contables ya sean estas con fines generales, con fines específicos, auditorías de un solo elemento (estado contable, cuenta o partida específica) o auditorías de estados contables resumidos.

Las normas sobre informes generales establecen que los informes deben ser escritos, cumplir los requisitos o características de la información, evitando vocablos o expresiones ambiguas. Cada sección del informe debe ser encabezada con un título adecuado y podrán incluir cláusulas de restricciones a su distribución para evitar malas interpretaciones.

Además de lo requerido para cada tipo de encargo en particular, los informes deben contener: título y destinatario; un apartado introductorio identificando objeto y motivo del encargo; descripción breve de las responsabilidades del emisor y del auditor; identificación de la tarea realizada; opinión que ha podido formarse, conclusión a la ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada y por último elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión, lugar y fecha de emisión, identificación y firma del profesional.

Tratándose de una auditoría externa de estados contables con fines generales las normas sobre informes incluidas en la RT Nº 37 establecen que el contador podrá optar por emitir un informe breve o extenso, mediante el cual expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información contenida en dichos estados. El informe breve debe contener los siguientes apartados:

- Título del informe: “Informe del auditor independiente”
- Destinatario: dirigido a quien hubiere contratado los servicios o a quien el contratante indicara.
- Apartado introductorio: identificar con precisión y claridad los estados contables a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o período a que se refieren.
- Responsabilidad de la dirección por la preparación y presentación de los estados contables dentro del marco de información contable aplicable, y del control interno que permita elaborar estados contables libres de incorrecciones materiales.
- Responsabilidad del auditor: apartado en el que se expresa la opinión del contador. Se basa en la auditoría desarrollada de acuerdo con las normas de auditoría argentinas vigentes y en los requerimientos de ética aplicables.
- Fundamentos de la opinión modificada en caso de que corresponda.
- Dictamen: en este apartado el contador debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en su conjunto presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales. Tipos de opinión: no modificada o favorable sin salvedades o modificada. En este último caso puede tratarse de una opinión favorable con salvedades, modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable; una opinión adversa o una abstención de opinión.
- Párrafo de énfasis. El contador agregará un párrafo para llamar la atención de los usuarios sobre alguna cuestión que a su juicio, es fundamental para una adecuada comprensión de los estados

contables, como por ejemplo cuando medie una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento, o los estados contables no fueron preparados sobre la base del marco regulatorio aplicable.

- Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales o de organismos públicos de control o de la profesión, en caso de que corresponda se incorporará como subtítulo antes del contenido del apartado introductorio.
- Lugar y fecha de emisión.
- Identificación y firma del auditor.

El auditor debe poder distinguir qué cambios pueden afectar la consistencia de la información (por ej. cambio en el criterio de valuación de inventarios, incorporación de una nueva compañía a los Estados Financieros consolidados, etc.) de aquellos que pueden afectar la comparación sin afectar la consistencia (por ej. cambio en el cálculo de la vida útil de un bien de uso, variación en el formato de presentación de los Estados Financieros, etc.).

Al elaborarse los Estados Financieros las empresas realizan una serie de estimaciones y cálculos tales como: la vida útil de los activos depreciables, el índice de cobrabilidad o de repago de deuda, el valor de realización de los activos, las contingencias de litigios, etc. Regularmente el auditor cuenta con suficiente evidencia que permite una estimación razonable de las partidas, pero en otras circunstancias pueden mediar errores de cálculo o incertidumbre del comportamiento de las variables (probable e importante, razonablemente posible, remota, etc.). Esta situación deberá ser explicada por el auditor en el Informe de Auditoría, más allá de las declaraciones de los hechos en los Estados Financieros y Notas por parte de la empresa.

El auditor externo además deberá decidir: si existe cualquier condición que impida no emitir un informe regular sin salvedades (por ej. hechos posteriores), la gravedad de dicha condición, el tipo de informe de acuerdo a la importancia de la condición y finalmente, redactar el Informe de Auditoría.

II.1.7. Evidencia de la Auditoría Externa

Para cumplir con sus objetivos el auditor requiere datos e información que regularmente se les denomina “**evidencia**”. La cual se obtiene a través de una serie de pruebas de distinta naturaleza (sobre saldos, sobre operaciones, etc.). Con cada procedimiento de auditoría se obtiene una o varias evidencias que puede resultar más o menos convincente dependiendo de su fuente (por ej. saldo del resumen bancario, consulta oral a un empleado) y se utilizan para llegar a conclusiones.

El auditor deberá lograr elementos válidos y suficientes para sustentar su opinión, para lo cual actuará con cierto escepticismo profesional evaluando los riesgos de información distorsionada, la credibilidad de las fuentes y de los procedimientos utilizados para obtenerlos. Serán de calidad y cantidad necesarias para respaldar su opinión.

Por una relación costo-beneficio es preciso que el auditor realice la recopilación de las evidencias teniendo en cuenta los procedimientos de auditoría a utilizar, el tamaño de la muestra, el momento y las partidas a observar (conceptos de relación directa con el costo) versus la credibilidad de la evidencia. El auditor debe conseguir la cantidad suficiente de evidencias oportunas y confiables además de pertinentes con la información verificada con el menor costo posible.

Entre las cualidades de la evidencia es posible mencionar: la oportunidad que se refiere al momento o al período establecido en el Programa de Auditoría para su recolección, y **su credibilidad** que implica que debe ser competente (digna de confianza), **relevante** (con el objetivo) y **suficiente** (cantidad de datos) para apoyar la opinión del auditor.

Tipos de evidencias

Pueden ser clasificadas según sea:

Examen físico: es el control directo sobre activos tangibles para verificar su existencia. Generalmente relacionado con el conteo de los bienes de cambio, efectivo, valores, documentos a cobrar, inspección de activos fijos tangibles, etc. Es considerado una de las evidencias más

confiables, útiles y objetivas para confirmar cantidades, calidad, condición y asociar la descripción de un activo físico existente. No resulta prueba suficiente, en ciertos casos para probar propiedad, o cuestiones técnicas como autenticidad u obsolescencia. Este tipo de evidencia no determina la valuación en los Estados Contables, sino la base a valorar.

Confirmación: resultan de la respuesta de terceros independientes que confirman la precisión de la información relacionada con la compañía y solicitada por el auditor. Generalmente es una evidencia escrita, por su alta confiabilidad, aunque puede ser oral, es relativamente costosa y pueden ocasionar problemas en la relación cliente-receptor. Deberían ser administradas por el auditor. Se utiliza por ej. para las cuentas a cobrar relevantes o significativas.

Documentación: se refiere al examen-comprobación que realiza el auditor de los documentos y archivos de la compañía que están (o deberían estar) incluidos en los Estados Financieros. Se caracteriza por haber gran volumen de documentos (internos o externos) pasibles de control, de fácil disponibilidad y a bajo costo. Se trata de una de las evidencias más utilizadas. Los documentos externos resultan más confiables que los internos ante la intervención de terceras partes. Ejemplos de documentos internos son: los duplicados de los comprobantes emitidos, los vales de consumo, las tarjetas de horario del personal, etc. Ejemplos de documentos externos son: las facturas de los proveedores y clientes, las pólizas de seguros, los contratos, etc.

Observación: implica el uso de los sentidos: vista, oído, tacto y olfato. Este tipo de evidencia es útil pero por sí misma no resulta suficiente, es necesario realizar otro tipo de pruebas de corroboración. Por ej. visita a una planta para un reconocimiento del estado y existencia de los activos fijos.

Consulta al cliente: son las respuestas escritas u orales, por las preguntas que el auditor realiza al cliente. En general no pueden considerarse como concluyentes ante la falta de independencia de la fuente. Esta podría ser tendenciosa respecto al cliente. Se debe complementar

con otro tipo de evidencias. Por ej. descripción del procedimiento de consumos del depósito de repuestos y materiales.

Desempeño: implica comprobar los cálculos realizados por el cliente, su precisión, la verificación de transferencias de información. Por ej. cálculos de intereses, de cuota de depreciación, saldo del mayor con detalle del libro diario, etc.

Procedimientos analíticos: se utilizan comparaciones y relaciones de datos para establecer si los saldos de las cuentas, u otra información contenida en los Estados Financieros son razonables. Tienen relación directa con las expectativas del auditor y la planificación de la auditoría; permiten conocer el giro del negocio así como realizar comparaciones de los datos del cliente con los de la industria, con datos similares de años anteriores, con datos esperados determinados por el cliente (presupuestos), o el auditor (balance proyectado vs balance real) o datos no financieros. Por ej. el monto de ventas por la tasa de comisión debería cruzarse con las comisiones pagadas, los costos variables de producción del producto deberían variar entre ciertos estándares, etc.

II.1.8. Análisis de la Gestión de Riesgos por la Auditoría Externa

Al momento de planificar la auditoría, el auditor debe evaluar el impacto de una serie de factores sobre el riesgo inherente de la compañía, que tendrán efecto directo en la definición de las evidencias a considerar.

Entre ellos se pueden mencionar: **el tipo de empresa** (conocer la industria, su naturaleza); **la integridad de la administración** (aumenta/disminuye el riesgo de auditoría); **la motivación de la Dirección** (alterar Estados Financieros por ej. ante la participación en los resultados, o el pago de menores impuestos); **los resultados de auditorías anteriores**; **la continuidad y experiencia del auditor**; **las operaciones con partes relacionadas** (por ej. casa matriz, subsidiarias); y **las operaciones no rutinarias** (compra de propiedades, nuevo contrato).

A su vez será necesario evaluar **las situaciones particulares** que requieren criterios para registrar adecuadamente los saldos en cuentas y operaciones (estimaciones de incobrables, reemplazo parcial de activos); **la probabilidad de fraude** (administración de efectivo, valores, bienes de rápida comercialización en mercados atomizados); y **ciertas partidas relevantes** tales como morosidad de las cuentas a pagar, provisiones, etc.

Una gestión de riesgo implicará para el auditor, identificar los riesgos más relevantes ponderando su impacto y estimando la probabilidad de ocurrencia, decidir, a partir de su reconocimiento, un nivel de riesgo de auditoría aceptable y la selección de las mejores acciones para mitigarlos, cerrando el ciclo con la evaluación de los resultados de las acciones aplicadas para su reducción. Las actividades de control significarán examinar principios básicos a cumplir sobre la base de políticas y procedimientos organizacionales tales como: la segregación de funciones, los sistemas de autorización, la verificación, confrontación y revisión de la información elaborada por la administración del ente, la evaluación de las restricciones de acceso a los sistemas, bienes, etc. y el cumplimiento del principio de unidad de mando.

En los papeles de trabajo quedará el registro de las evidencias acumuladas y los resultados de las pruebas realizadas. Serán la base de la planificación de próximas auditorías y el punto de partida para el análisis del auditor externo para evaluar la competencia y suficiencia de los datos que determinará el tipo adecuado de Informe de Auditoría.

II.1.9. Pruebas de Auditoría Externa

Los auditores utilizan varios tipos de pruebas con el objeto de establecer la razonabilidad de los Estados Financieros, entre ellos es posible mencionar las siguientes:

1. **Procedimientos para conocer la estructura de control interno del ente.** Algunas herramientas útiles para llevarlos a cabo son: las consultas al personal, la lectura de manuales y sistemas del ente; el examen de la documentación y registros del ente, la observación de las

actividades y operaciones; y el relevamiento de la experiencia previa del auditor con la entidad (Auditorías continuas).

2. **Pruebas de controles.** Son los procedimientos para obtener evidencias sobre el nivel de riesgo de control. Se realizan para evaluar la eficacia de los controles internos del ente a través de diferentes metodologías tales como: las consultas al personal; el examen de documentos, registros y archivos; la observación de las actividades del ente relacionadas con el control; y el volver a realizar los procedimientos de la entidad. Al probar que los controles son suficientemente confiables, el auditor reduce el riesgo de control y por ende las pruebas de auditoría sustantivas.

Hay diferentes tipos de control i) **directivos:** pueden adoptar la forma de buenas prácticas, políticas, objetivos claros, ejemplos a seguir, etc.; ii) **preventivos:** pueden adoptar la forma de procedimientos explícitos, restricciones de accesos, niveles de autorización, motivación y capacitación de RRHH, etc.; iii) **correctivos:** posteriores a los hallazgos con el objeto de resolverlos; y iv) **posterior:** a diferencia del anterior no prevé acción para corregir el hallazgo.

3. **Pruebas sustantivas de operaciones.** Son los procedimientos para verificar errores o irregularidades monetarias que afectan directamente a los saldos en los Estados Financieros. Orientadas a probar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría sobre las operaciones, por ej. si existe una transacción, que esté registrada, adecuadamente clasificada en el período correspondiente, resumida con precisión y figurando en el libro diario y mayor.
4. **Pruebas sustantivas - Procedimientos analíticos.** Procedimientos que comparan saldos monetarios registrados con expectativas elaboradas por el auditor para detectar errores en los Estados Financieros. Implican generalmente una serie de cálculos a desarrollar por el auditor **para evaluar la confiabilidad de las operaciones.** Permiten reducir pruebas detalladas.

5. **Pruebas sustantivas - Pruebas de detalle de saldos.** Se utilizan para verificar la precisión de los saldos de cuentas tanto patrimoniales como de resultados. Generalmente resultan muy confiables al obtenerse de fuentes independientes (confirmación de saldos con proveedores o clientes).

Una excepción en una Prueba de Control (denominado generalmente desvío) representa tan sólo un indicio de un posible error o irregularidad, mientras que si se trata de una excepción en una Prueba Sustantiva, representa un error en los Estados Financieros. En el cuadro Nº 3 se resumen las combinaciones vistas entre los tipos de pruebas, las evidencias posibles a recolectar y los niveles de costos asociados a cada opción.

Cuadro Nº 3: “Desarrollo de la Auditoría Externa. Relaciones que vinculan costos con tipos de pruebas y evidencias obtenidas”

RELACIONES ENTRE PRUEBAS Y EVIDENCIAS		TIPOS DE EVIDENCIAS						
TIPOS DE PRUEBAS	COSTO	Consultas al Cliente	Documentación	Desempeño	Observación	Procedimientos Analíticos	Examen Físico	Confirmación
Procedimientos para conocer la Estructura de Control Interno	Bajo	✓	✓	✓	✓			
Pruebas de Controles	Bajo	✓	✓	✓	✓			
Procedimientos Analíticos	Bajo	✓				✓		
Pruebas Sustantivas de Operaciones	Medio	✓	✓	✓				
Pruebas de Detalle de Saldos	Alto	✓	✓	✓			✓	✓

Fuente: elaboración propia en base a Arens (1996).

El auditor externo deberá entonces, desarrollar el Plan de Auditoría en función de un análisis previo. Este incluirá conocer al ente objeto sobre el cual se dará una opinión y realizar de manera preliminar una planificación de las tareas donde evaluará la confianza en el sistema de control interno de la organización que delimitará la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría.

Los costos de la auditoría variarán según la extensión y complejidad de la tarea a cumplir, y serán proporcionales al número y trascendencias de las pruebas necesarias, en función de la eficiencia relevada de los procedimientos y políticas de control llevadas adelante por el ente.

La acumulación de evidencia será tal, que permita dictaminar al profesional con razonable certeza sobre la información contenida en los Estados Financieros. Este juicio se traducirá en el informe del auditor externo, el que podrá ser utilizado tanto por el ente como por terceros interesados en la información contable de la compañía bajo control.

Habiendo desarrollado el marco teórico de desenvolvimiento del auditor externo orientado a vincular su función con la organización, y específicamente con el área de auditoría interna buscando un espacio común de desempeño, en el próximo apartado se establecen las bases teóricas y normativas que dan marco al desarrollo de la función de auditoría interna en la organización.

II. MARCO TEÓRICO

II.2. AUDITORÍA INTERNA



Para continuar el marco normativo y conceptual, en esta sección se introducen nociones básicas referidas a la auditoría interna, su entorno regulatorio, acepciones con diferentes enfoques de la AI, alcance, objetivos, control interno, gestión del riesgo, gobierno corporativo, y finalizando con los conceptos de evaluación de la calidad de la función de AI. Al igual que en el apartado anterior, la extensión y orientación de los conceptos desarrollados guardan relación directa con el enfoque del tema que compete a la tesis.

La AI reconoce como principal organismo representante de la profesión al *Institute of Internal Auditors* (en adelante IIA) creado en 1941 con sede central en USA y a los institutos locales de los países de referencia.

En Argentina el Instituto de Auditores Internos de Argentina (en adelante IAIA), es quién emite la normativa que regula la actividad. En relación a esto, ha elaborado el **Marco para la Práctica Profesional de la AI**, que contiene: **la definición de Auditoría Interna** (presentada en junio del año 1999 y mencionada en este capítulo); **El Código de Ética**, el cual tiene como propósito promover una cultura ética en la profesión de AI; **Las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la AI** (en vigencia desde el año 2004), que constituyen los criterios con los cuales es calificado el desempeño de un Dpto. de AI. Representan el “como debe ser” de la práctica de la profesión. Están previstas para ser aplicadas a cualquier tipo de organización y de aplicación obligatoria para los auditores internos certificados; y **Los Consejos para la Práctica**, a pesar de que no son de cumplimiento obligatorio, representan interpretaciones que constituyen las mejores prácticas respaldadas por el IIA para la implementación de las Normas.

Por su parte las Normas Internacionales para el ejercicio de la profesión de la AI están compuestas por i) **Las Normas sobre Atributos (Sección 1000)**: que hacen referencia a las organizaciones y a los auditores internos y **Las Normas sobre Desempeño (Sección 2000)**: que describen las características de la actividad de AI y prevén criterios de calidad para evaluar estos servicios (Lattuca, 2008).

Las Normas y sus Consejos asociados abordan la relación en el trabajo entre la AI y la AE. Así, podemos referenciar la **Norma 2050 del IIA: “Coordinación”**. El director ejecutivo de auditoría interna debe compartir información y coordinar actividades con otros proveedores internos y externos de aseguramiento y servicios de consultoría relevantes para asegurar una cobertura adecuada y minimizar la duplicación de esfuerzos.

Distintas acepciones de la Auditoría Interna

1. **La Auditoría Interna** es “...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 los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno...” (IAIA).

Las funciones principales de AI al cumplir servicios de aseguramiento son: i) Revisión de las operaciones para verificar su concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la organización; ii) Control de los activos a través de los registros y comprobaciones físicas; iii) Revisión de las políticas y procedimientos de la organización con miras a evaluar su efectividad; y iv) Revisión de la concordancia entre los procedimientos contables y las normas contables vigentes. **Las funciones principales de AI al cumplir servicios de consultoría son** por su naturaleza consejos; y son desempeñados, por lo general, a pedido y con el alcance establecido en el acuerdo con el cliente.

2. **Se define Auditoría** al examen de la información suministrada por el aparato administrativo normal de la empresa, por parte de una tercera persona, distinta de la que lo preparó y del

- usuario, con la intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee (Revista Enfoques-La ley, 2009-1).
3. **La Auditoría Interna** es una función de evaluación independiente, establecida en una organización para la revisión de sus actividades como un servicio a la Dirección. Es un control que funciona midiendo y evaluando la confiabilidad y eficiencia del sistema integral de control interno de la entidad con miras a lograr su mejoramiento (Informe N° 7 de la Comisión de Auditoría del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Capital Federal, en adelante CPCECF).
 4. **La Auditoría Interna** es "...una actividad de valuación establecida dentro de una entidad como servicio a la entidad. Sus funciones incluyen entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno..." (NIA N° 610).

II.2.1. Alcance de la Auditoría Interna

Abarca el examen y evaluación de la suficiencia y efectividad del sistema de control interno de la organización y su calidad se evidencia en el desempeño al cumplir las responsabilidades asignadas.

Toda organización necesita una sólida función de AI, orientada a las necesidades del negocio para gestionar de manera eficiente los riesgos y detectar oportunidades que lleven a crear o incrementar el valor de la empresa.

Los constantes cambios en el medio, como en las organizaciones, obligan a adoptar modelos de gestión basados en la mejora continua y la innovación. Un Gobierno Corporativo sustentable representa una ventaja competitiva ante la necesidad de transparencia en los mercados que actúa. La continuidad del negocio depende de una posición consolidada sobre principios éticos

y una administración orientada al cumplimiento de las regulaciones que le son aplicables, una visión que asegure un ambiente controlado, conocimientos y experiencia del negocio, identificando y mitigando riesgos, evitando contingencias pero manteniendo a la vez los costos en niveles aceptables.

Cada vez más los procesos de negocios se desarrollan a través de innovación tecnológica. El uso de internet, las comunicaciones globales, los dispositivos móviles, obligan a incrementar la seguridad de los circuitos informáticos. La alta dependencia a la tecnología pone en riesgo la marcha de la empresa, su imagen y posición estratégica. Se debe logra establecer controles computarizados complejos que aseguren la integridad, disponibilidad, exactitud y confiabilidad de la información del ente.

Auditoría interna cumple un rol preponderante en el diagnóstico y rediseño organizacional sobre un marco de riesgos inherentes, enfocándose en la optimización de la gestión, la estructura y los procesos de la organización con el propósito de lograr mayor eficiencia-eficacia, flexibilidad y un sólido ambiente de control interno que colabore en el logro de los objetivos empresariales.

El XI Congreso Latinoamericano de Auditoría Interna realizado en Argentina en el año 2006, fue el marco en que prestigiosos especialistas como Marisol Pantoja, miembro de la firma Price Waterhouse Coopers de Chicago y Enrique Babis, experto en auditoría de Price Waterhouse de Argentina, revelaron los avances mundiales sobre cuáles son las principales tendencias y cambios en materia de auditoría interna, qué desafíos e inconvenientes enfrentan las empresas, cuál es el papel que actualmente juega el *management*, el mayor protagonismo del Comité de Auditoría, los cambios regulatorios, el *corporate governance* y un fuerte foco en el riesgo financiero y prevención de fraudes.

En una entrevista en diálogo exclusivo con Infobaeprofesional realizada a estos especialistas titulada “Tras caso Enron, las empresas apuestan a la auditoría interna” compartieron sus experiencias en el marco del XI CLAI.

"...Antes de Enron (2001), Worldcom (2002), entre otros casos, el presupuesto que asignaban las empresas a las tareas de auditoría interna, en general, estaba bastante limitado, aplicando programas de control de tipo cíclico, mientras que ahora se apunta a conocer los riesgos tanto financieros como no financieros a los que está expuesta la compañía. Es clara la evolución en los Estados Unidos y también se extiende a otros países del mundo...", precisó la especialista, quien agregó el terreno ganado por el Comité de Auditoría y su estrecha relación con la Auditoría Interna, al punto de la necesidad de reforzar el vínculo entre la auditoría externa y los auditores internos, situación a la que contribuyó la *Ley Sarbanes-Oxley* (en adelante SOX).

En sus apreciaciones Marisol Pantoja plantea una serie de desafíos a los que está expuesta la empresa a la hora de evaluar la problemática de la función de auditoría, tales como la combinación de negocios más riesgosos, recursos humanos especializados y la auditoría continua a través del monitoreo de las operaciones en búsqueda de detección de riesgos tempranos con el objeto de mitigarlos. También marcó un grupo de *tips* que demarcan el perfil del auditor moderno y que son necesarios considerar al momento de elegir auditores, tales como el talento y habilidad, la experiencia contable, el conocimiento del negocio, las buenas relaciones interpersonales y un buen espíritu crítico.

Por su parte remarcó como tendencias y puntos que tomaron importancia en EEUU para el auditor interno, a los cambios de prioridades, la relevancia de los controles financieros, los temas relacionados con el fraude, como notificarlos y ganar la confianza de los auditados para obtener información clave, la importancia de la documentación de respaldo como evidencia del trabajo efectuado, el tema del muestreo y el uso de la tecnología, el tipo de información aportada, la que

difiere según sea presentada a la gerencia (más detallada) o al Comité de Auditoría (datos menos segregados) y el valor de contar con el apoyo del Comité de Auditoría a nivel del directorio.

Otros aspectos que ganaron terreno en los Estados Unidos es el *Corporate Governance*, el uso de líneas de denuncia, como mecanismo que permite obtener y garantizar la confidencialidad de los datos, y la capacitación en temas de auditoría a personal de distintos niveles de la organización, no para que cometan fraudes, sino para que tomen conocimiento de cómo deben hacerse las tareas y a qué controles están sujetos.

La especialista expresa que "...se busca que el auditor interno esté involucrado y actúe incluso como consultor aunque no pueda ejecutar. La idea es que se introduzcan mejoras en la compañía a partir de un conocimiento cabal del negocio, ya no se trata de identificar solamente fallas sino también de analizar procesos".

Con una mirada local, Enrique Babis indicó que el Comité de Auditoría ha tomando presencia en Argentina pero "no en la medida en que se implementó en los Estados Unidos". De todos modos, acotó, muchas organizaciones ya están introduciéndolo porque "es bueno para la salud de la empresa aún cuando no estén obligadas a hacerlo".

Destacó que las empresas como respuesta a su expansión regional, buscan tercerizar los servicios de auditoría en firmas de auditoría instaladas en el país, no sólo al evaluar costos sino porque los profesionales conocen el idioma y las particularidades locales. Esta tercerización suele contratarse generalmente ante "picos de trabajo" como por ejemplo el cierre de ejercicio o cuestiones especiales como detección de fraudes o implantación de un nuevos sistema de procesamiento de datos.

Enrique Babis, durante la entrevista hizo referencia a ciertos datos que consideró relevantes sobre las estadísticas de una encuesta realizada en Inglaterra, tales como: "...más de la mitad de los gerentes de auditoría interna encuestados reportan funcionalmente a los CFO lo cual no es positivo para la empresa o, al menos, tendría que estar compensado con la relación con el Comité

de Auditoría..."; "...en materia de expectativas reveló que en las compañías los auditores buscan fortalecer sus habilidades en la comunicación y conocer cada vez más el negocio..."; "... el Comité de Auditoría cada vez tendrá más protagonismo pero aún es necesario trabajar sobre la definición de expectativas sobre la auditoría interna. Esto significa que deben concentrarse hacia otro tipo de riesgos más allá del financiero hacia el cual actualmente se concentran los esfuerzos..."; y "...el 45% de las empresas pone foco en el riesgo financiero..."

Por último ambos profesionales, Pantoja M. y Babis E., hacen referencia a los efectos que SOX produjo sobre las organizaciones y aseguran que si bien su implementación resulta costosa, produjo en las organizaciones un mayor ambiente de control y responsabilidad en materia de control interno, los entes se han visto obligados a mejorar el nivel de documentación de sus operaciones, a desarrollar procedimientos de control no sólo por ser controlados por auditoría interna, a desarrollar seguimientos para obtener mejores resultados y orientar sus esfuerzos en agilizar la comunicación dentro de la organización para contar con información necesaria para la toma de decisiones a tiempo.

Continuando con los considerandos del alcance de la Auditoría Interna, en el año 2010 fue publicado un estudio sobre "La Función de Auditoría Interna en Chile", elaborado por una de las firmas líderes de auditoría internacional sobre una muestra no probabilística de 50 empresas relevantes de diferentes rubros relacionados con el comercio y consumo, minería, construcción, seguros, banca y manufactura, entre otros.

Se realizó por medio de un cuestionario aplicado presencialmente y por vía e-mail a controladores, jefes y gerentes de auditoría, para conocer las organizaciones, su forma de trabajo y los desafíos de la función de auditoría interna en Chile y contrastarlo con igual cuestionario realizado en un estudio de la Firma dos años antes, en el 2007; así como también compararlo con uno de los sondeos más importantes a nivel mundial en esta materia, el *GAIN Benchmarking Report*, realizado por *The Institute of Internal Auditors*. En la presentación del trabajo se establece,

el marco en el que se lleva adelante el estudio y sus resultados proveen el contexto y la situación actual que la auditoría interna se enfrenta en el país hermano.

“... Los años recientes han mostrado cambios y desafíos sin precedentes para los encargados de la función de auditoría interna y profesionales del área de riesgos, que, luego de la reciente crisis económica, han sido llamados a responder acerca del origen, causas de ésta y posibles métodos de prevención.

Lo anterior ha develado enormes retos a las organizaciones y sus procesos de gobierno corporativo, tales como la necesidad de incorporar mayores recursos a la actividad para hacer más oportuno y amplio su alcance; además de relevar el desafío que significa el crecimiento de las organizaciones auditadas más allá de las barreras de su propia organización, al realizarse alianzas y negocios con terceros o traspasar las barreras de un país o continente.

También nos pone frente a otros retos que debemos resolver para liderar este proceso de mejora de la función, como el reclutamiento y desarrollo del capital humano necesario, además de los conocimientos requeridos para enfrentar riesgos de negocios emergentes.

Lo mencionado, sólo a modo de ejemplo, significa un aumento sustancial en los roles y responsabilidades de la función de auditoría interna y su creciente importancia como actor en el gobierno corporativo de las organizaciones...” (Deloitte, 2010).

El estudio cubrió áreas tales como: aspectos generales relacionados con la organización, tamaño de la función de auditoría, formación profesional, experiencia y entrenamiento de los auditores internos, dependencia y organización de auditoría interna, objetivos y alcances de la función, planificación, evaluación de calidad de la auditoría interna, evaluación de riesgos y desafíos de la función.

Entre los principales hallazgos del estudio podemos citar que:

“... el 96% de las empresas encuestadas cuentan con una función de auditoría interna independiente (separada), con un equipo de profesionales dedicados exclusivamente a esta área, la que en promedio cuenta con 8 profesionales...”.

“...el promedio de la muestra indica que, en las empresas encuestadas, cada 262 empleados existe un auditor... El benchmarking internacional señala como buena práctica la existencia de uno cada 300 empleados...”. Esto indica un escenario local relativamente positivo respecto a las buenas prácticas internacionales.

“... el 46% de las funciones de auditoría interna no cuentan entre sus auditores con certificaciones profesionales CIA (*Certified Internal Auditor*) o CISA (*Certified Information Systems Auditor*)...”. Esto indica un escenario local potencial y con necesidad de mejora respecto a las buenas prácticas internacionales.

“... bajo involucramiento del directorio con la función, cuestión sumamente necesaria y cuya tendencia debería ser creciente, dada la necesidad del directorio y sus miembros de contar con información sobre riesgos para la toma de decisiones. Si bien se señala la existencia de comités de auditoría en el 80% de las empresas, sólo un 46% de las áreas de auditoría interna reportan funcionalmente a este comité. En esta misma materia tan sólo el 9% de los comités de auditoría está integrado por directores independientes, en contraste con cifras internacionales que en este punto se empinan por sobre el 80%...”.

“... sólo el 6% reporta haber externalizado la función o parte de ella. Respecto a la contratación de expertos para tareas específicas, 16% de las empresas realiza la auditoría de sistemas de información de forma externa...”. Este indicador denota una baja respecto al estudio del año 2007 que superaba el 20%.

“... el 41% de las áreas de auditoría interna declara que las recientes turbulencias de los mercados le han hecho evaluar la función con respecto a su marco de gobierno o gestión de riesgos. Sin embargo, es comparativamente bajo respecto de un estudio a funciones de Auditoría Interna de

Deloitte realizado en Europa, que indica que casi el 80% de las empresas ajustaron sus planes de auditoría del año 2009 producto de la crisis financiera...”.

“... un aspecto que requiere especial atención es la evaluación de la calidad del área de auditoría interna, donde más del 65% de los encuestados informan que su función nunca se ha sometido a revisiones externas de calidad...”. Las mejores prácticas internacionales sugieren una evaluación de calidad de la función, al menos cada 5 años.

“... en el ámbito de la gestión de riesgos, el 42% de los encuestados reporta que su compañía utiliza una metodología formal para la identificación y evaluación de riesgos estratégicos o de negocio...”.

“...En resumen, si bien el estudio denota que Chile ha avanzado en alguno de los indicadores del estado de la función de auditoría interna, al compararlo con el estudio internacional IIA *Gain Benchmarking Report* y otros estudios, aún nos queda un largo camino por recorrer para alcanzar las mejores prácticas en esta área...”.

II.2.2. Objetivos de la Auditoría Interna

Las actividades desarrolladas por la AI tienen por objetivos: i) La revisión de los sistemas de contabilidad y de control interno, monitorear su operación y recomendar las mejoras en consecuencia; ii) El examen de la información financiera y de operación: revisión de los medios utilizados para identificar, medir, clasificar, y reportar dicha información y la investigación específica de partidas individuales incluyendo pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos; iii) La revisión de la economía, eficiencia y efectividad de operaciones incluyendo los controles no financieros de una entidad; y iv) La revisión del cumplimiento de leyes, reglamentos y otros requerimientos externos con políticas y directivas de la administración y otros requerimientos internos.

Resulta relevante la **planificación estratégica del trabajo de auditoría** de acuerdo al tipo de organización (industrial, agropecuaria, comercial, etc.), basándose en el conocimiento del

ente y la experiencia para determinar de manera previa, cuál es el riesgo global de auditoría, los componentes de las unidades operativas a considerar, sus riesgos individuales y el tipo de pruebas de auditoría más adecuadas que se aplicarán. Enfocar el esfuerzo a las áreas de mayor riesgo potencial implica mayor eficiencia en la auditoría.

En el cuadro Nº 4 se establece de manera simplificada las etapas de desarrollo de una auditoría.

Cuadro Nº 4: “Fases de la Auditoría Interna”



Fuente: elaboración propia en base a Arens (1996).

II.2.3. Control Interno y la Auditoría Interna

El Concepto de control interno ha evolucionado a través del tiempo, **en su versión tradicional**, el sistema de control interno cumplía cuatro objetivos fundamentales: i) la adhesión a las políticas de la dirección, ii) la eficiencia operativa, iii) la salvaguarda de los activos del ente, y iv) un adecuado sistema de información contable.

Las actividades de control que materializan el sistema se identifican con manuales de procedimientos, niveles de autorización y firma, estructura organizativa, organigrama, complementado con descripción de puestos, asignación de funciones y responsabilidades, inventarios físicos, conciliación de saldos con terceras partes y análisis de variaciones contables y presupuestarias.

En el Glosario de la Resolución Técnica N° 32/2012 de la FACPCE se define al 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 eficiencia y eficacia de las operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término “control” se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.”

En el año 1992 el *Committee of Sponsoring Organizations* en el Informe COSO original, define al control interno como un proceso llevado a cabo por la dirección, la gerencia y el resto del personal, diseñado para proveer aseguramiento razonable con relación al logro de los objetivos de la organización. Los objetivos se pueden resumir en lograr: la confiabilidad de la información financiera, la efectividad y eficiencia de las operaciones, el cumplimiento de las leyes y normas aplicables al ente y la adhesión a las políticas de la dirección.

El Informe COSO con inclusión de *Enterprise Risk Management* (en adelante ERM), refuerza el análisis y la gestión de riesgos respecto a la formulación original de COSO. Dicho informe establece un vínculo entre los objetivos de órdenes estratégicos, operacionales, informativos o de cumplimiento y los riesgos asociados, los procesos organizacionales y los controles existentes para mitigar dichos riesgos. Adiciona, a los ya existentes componentes del sistema de control interno la gestión de riesgos, estableciendo objetivos, identificando eventos, ponderando el riesgo y dando respuesta a éste para aceptarlo, terminarlo, reducirlo o transferirlo a terceros al evaluar su impacto, probabilidad de ocurrencia, duración y efecto.

El modelo COSO es recomendado por los profesionales de Ciencias Económicas como base de control metodológica para diseñar y evaluar la Estructura de Control Interna de una organización. En el cuadro Nº 5 se presentan sintéticamente sus componentes.

Cuadro Nº 5: “Estructura de Control Interno - Componentes de la formulación original”

COSO
<p>1. AMBIENTE DE CONTROL Acciones, políticas y procedimientos que reflejan la actitud de la alta administración, los directores y los propietarios de una entidad sobre el control y su importancia. Subcomponentes:</p> <ul style="list-style-type: none">- Integridad y valores éticos (ambiente ético).- Compromiso con la competencia: conocimiento y habilidades (cultura organizacional).- Filosofía y estilo operativo de la Dirección.- Estructura organizacional.- Consejo Directivo o Comité de Auditoría.- Asignación de la autoridad y responsabilidad.- Políticas y prácticas de RRHH: el personal.
<p>2. INFORMACION CONTABLE Y SISTEMA DE COMUNICACIÓN Métodos empleados para identificar, reunir, clasificar, registrar e informar sobre las operaciones de una entidad y para conservar la contabilidad de activos relacionados. Evaluación del riesgo por parte de la administración. Los objetivos de la auditoría relacionados con operaciones que deben satisfacerse son:</p> <ul style="list-style-type: none">- Existencia.- Integridad.- Precisión.- Clasificación.- Oportunidad.

- **Asentamiento y resumen.**

3. ACTIVIDADES DE CONTROL

Políticas y Procedimientos que la administración ha establecido para cumplir con sus objetivos de Informes Financieros. Evitar fraude o desfalco.

Categorías de actividades de control:

- Separación adecuada de responsabilidades.
- Separación adecuada de operaciones y actividades (separación de la custodia de activos, de la custodia-autorización, responsabilidad operativa-registración, funciones de PED).
- Documentos y registros adecuados.
- Control físico sobre los activos y registros.
- Verificaciones independientes sobre el desempeño.

4. SUPERVISION Y MONITOREO

Evaluación continua y periódica por parte de la administración de la eficacia del diseño y funcionamiento de la estructura de control interno para determinar si está funcionando de acuerdo a su objetivo y modificarla cuando sea necesario.



En las compañías grandes la función de monitoreo es llevada a cabo generalmente por Auditoría Interna. La eficacia resulta de la independencia que mantenga la auditoría interna con los departamentos operativos y de contabilidad, reportando directamente a la autoridad superior.

Un equipo de auditoría interna adecuado reduce los costos de la auditoría externa, proporcionando ayuda a los auditores externos. Si estos últimos obtienen evidencias que apoyen la competencia, la integridad y la objetividad de los auditores internos, el auditor externo puede confiar en el trabajo de aquellos.

Fuente: elaboración propia en base a Arens (1996).

A partir de 2004 un nuevo COSO con ERM fue publicado. A los cinco componentes originales se adicionan tres nuevos referidos a “Establecimiento de Objetivos”, “Identificación de Eventos” y “Valoración y Respuestas al Riesgo”.

En un sistema de control interno podemos mencionar **tres tipos de revisiones fundamentales**: i) El propósito de la **revisión de la suficiencia** del sistema de control interno es comprobar si el sistema establecido otorga seguridad razonable de que se alcanzarán de manera eficiente y económica los objetivos y metas de la organización; ii) El propósito de la **revisión de la efectividad** del sistema de control interno es comprobar si está funcionando como se esperaba; y iii) El propósito de la **revisión de la calidad del desempeño** es comprobar si se han alcanzado los objetivos y metas de la organización.

Toda organización establece su propia estructura de control interno para lograr el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables, la razonable confiabilidad de los Estados Contables, y la eficiencia y eficacia de las operaciones. Las tres funciones deberían cumplirse con eficiencia y efectividad, sólo que la última en particular, está relacionada con las Auditorías Operacionales. No hay acuerdo universal acerca de como denominar a aquellas auditorías que tienen como objeto la revisión de las organizaciones para determinar su grado de eficiencia y efectividad, cualquiera sea el proceso considerado. Algunos autores hacen referencia a Auditoría Operacional, otros prefieren hablar de Auditoría Administrativa o Auditoría de Desempeño.

Cuando el auditor interno verifica la efectividad de los controles internos para la organización en la que se desempeña, esta práctica se la denomina comúnmente Auditoría Operacional.

El desarrollo de la función de Auditoría Interna

Cuando la evaluación de la estructura de control se realiza a través del Dpto. de AI, podemos afirmar que los objetivos son:

1. **Monitorear el control interno:** proponer un método de control interno, de forma tal de realizar una revisión periódica en todas las áreas de la compañía.

2. **Obtener y evaluar de manera objetiva**, a través de un proceso sistemático, las evidencias relacionadas con informes sobre las actividades económicas y otros acontecimientos relacionados.
3. **Examinar la información financiera y operativa:** evaluar informes de distinta naturaleza, con el objeto de asegurar que la información presentada responda a una declaración objetiva de los sucesos reales y sus resultados, entre ellos: informes financieros, declaraciones de impuestos, ERM, convenios contractuales, informes de funcionamiento, documentación y estudios de factibilidad, entre otros.
4. **Revisar la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones**, incluyendo los controles no financieros del ente.
5. **Determinar el grado de correspondencia entre las evidencias de lo que ocurrió en realidad y los informes que se han presentado de esos sucesos.**
6. **Revisar el sistema de información interna** para determinar si ha sido diseñado de manera efectiva para comunicar las instrucciones de la dirección y si permite recopilar la información necesaria para informar a la dirección los resultados de las actividades de las operaciones.
7. **Detectar e informar sobre asuntos en cualquier lugar dentro de la organización**, que deban ser llevados a la dirección.
8. **Evaluar el cumplimiento o implementación de las sugerencias y/o recomendaciones** efectuadas en auditorías previas y aceptadas por el sector auditado. Las sugerencias a los procedimientos que se efectúen tienen entre otros objetivos, reducir los costos y/o riesgos en las operaciones importantes o materiales del negocio, previendo recomendaciones positivas encaminadas a ayudar al personal de la empresa a cumplir mejor con su trabajo.

El desarrollo de la función de la Auditoría Interna ha tomado otra dimensión en las últimas décadas a raíz de la globalización de las compañías, el mayor tamaño de los entes y la complejidad de los negocios. El tipo y alcance de los departamentos de AI varían ampliamente y

dependen del tamaño de la estructura de la entidad y se definen en función de las expectativas de los directores de la organización.

Las responsabilidades de los auditores internos varían considerablemente dependiendo de su estructura y posición dentro de la organización. Algunos auditores internos se dedican a realizar auditorías de cumplimiento rutinarias, otros participan en auditorías operativas o tienen experiencia en la evaluación de implementación y/o funcionamiento de sistemas de cómputos.

Si bien los auditores internos deben ser independientes de las funciones de línea en una compañía, su eficacia se limita al reducir su independencia mientras exista una relación empleado-superior. Son responsables de evaluar la eficiencia de la estructura de control interno de la compañía así como de determinar si los Estados Contables han sido preparados sobre información imparcial y razonable. Dado que forman parte de la compañía, sus conocimientos acerca de las operaciones y estructura de la misma, suelen ser más específicos que los alcanzados por el auditor externo.

Los auditores internos suministran a la organización información valiosa para la toma de decisiones. Los usuarios externos, como por ej. auditores externos, bancos, acreedores, inversionistas, etc. tienen pocas probabilidades de limitar sus decisiones exclusivamente a la información proporcionada por la AI, justamente por su falta de independencia.

Se rigen por las normas del IAIA, organización similar a los consejos profesionales que establecen normas de ética y de prácticas, proporcionan educación y estimulan el profesionalismo de su membresía. El IAIA prevé la certificación de sus miembros una vez aprobado los exámenes correspondientes.

El Informe de Auditoría Interna es una parte esencial y más visible de su trabajo, constituye el cierre de la labor de recolección y análisis de la información, en él se expone no sólo el objeto por el cual fue escrito, sino que además lleva la impronta del auditor y su profesionalidad. Las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna no hacen

referencia explícita al informe, sino que mencionan con criterio amplio “Comunicación de Resultados”, abarcando no sólo tareas de aseguramiento sino también de consultoría.

El informe como mínimo debería incluir los objetivos, el alcance del trabajo, las conclusiones y recomendaciones, planes de acción y, de ser relevante, adjuntar la opinión del auditado, listado de hallazgos o cualquier otro elemento que resulte importante para el ente.

Una habilidad del auditor será su capacidad de síntesis, es decir que deberá emitir una opinión breve, concisa, completa, constructiva y oportuna, teniendo en cuenta que va dirigida a la Dirección con escaso tiempo y probablemente no conoce los pormenores del proceso bajo análisis. El informe no debe ser autosuficiente como evidencia, sino que se adjuntan las evidencias que lo sustentan por separado en los papeles de trabajo.

Tipos de Auditorías Internas

Regularmente el Dpto. de Auditoría Interna desarrolla **distintas Auditorías Operacionales** de acuerdo al plan anual, tales como:

- **Auditorías Funcionales:** Orientadas a una o varias funciones organizativas, donde los auditores internos se han ido especializando con la experiencia propia y del equipo de trabajo. Por ej. flujo de valores entre casa matriz y sucursales.
- **Auditorías Organizacionales:** el área de cobertura es una planta, una sucursal o una subsidiaria. En ella consideramos los procesos, cómo interactúan y la metodología empleada por la organización para coordinar las actividades. Por ej. control integral de la estructura de control interno de una nueva compañía propia o socia.
- **Auditorías Especiales:** surgen ante requerimientos de las Gerencias o la Dirección por variadas razones. En general los mayores riesgos ocasionados por nuevas actividades, contratos, compañías, personal, procesos, normas de aplicación, cambio de sistemas, etc. son las causas de estos requerimientos.

Sin embargo las auditorías operativas no son exclusivas de los auditores internos, ni tampoco representan los únicos tipos de auditorías que estos realizan. Por tratarse de empleados dependientes de la compañía, trabajan todo el tiempo en ellas, dándoles un plus sobre el conocimiento que de ellas tienen y de sus negocios, esencial para auditorías operativas efectivas.

Auditoría Operacional versus Auditoría Financiera

Entre una Auditoría Operacional y la Auditoría de los Estados Financieros hay diferencias fundamentales, a saber:

1. **El propósito de la evaluación de los controles internos.** En la Auditoría Financiera es determinar el alcance de las pruebas sustantivas de auditoría para que resulten suficientes; mientras que para la Auditoría Operacional es evaluar la eficiencia y eficacia de la estructura de controles internos y presentar sugerencias o recomendaciones a la dirección.
2. **El alcance de la evaluación de los controles internos.** La Auditoría Financiera se limita al análisis de los controles con efecto sobre la imparcialidad de la información de los Estados Financieros; mientras que para la Auditoría Operacional incluye cualquier control con efecto sobre la eficiencia y eficacia de la organización.
3. **El propósito de las pruebas en cada una de ellas.** La Auditoría Financiera se enfoca en verificar si se registraron las operaciones de manera correcta, de acuerdo a los PCGA. Orientada a información histórica, al pasado; mientras que la Auditoría Operacional se enfoca en evaluar la eficiencia y efectividad de las operaciones. Orientada al desempeño futuro.
4. **Destino de los reportes.** La Auditoría Financiera se enfoca a varios usuarios, internos y externos (por ej. accionistas, acreedores, bancos, organismos de contralor, etc.), tienen una amplia distribución con formato y palabras específicas; mientras que la Auditoría Operacional se destina a varios usuarios internos, generalmente a la dirección, la administración y al responsable del área auditada, con distribución limitada y formatos variados.

5. **Inclusión de áreas no financieras.** La Auditoría Financiera es restringida, se limitan a la razonabilidad de la presentación de los Estados Financieros; mientras que la Auditoría Operacional es amplia, porque abarcan todo tipo de actividades en las que se evalúa la eficiencia o efectividad de la organización.

Por su parte, en los últimos años han crecido **las expectativas de que los auditores internos actúen en la prevención, detección y reporte del fraude**. Los riesgos incrementales asociados con malversaciones, desde informes financieros fraudulentos hasta amenazas a la seguridad de la información, hacen que el involucramiento del auditor interno en este proceso sea imperativo. Los ejecutivos corporativos, comités de auditoría, y los inversores están al tanto de los beneficios que la experiencia de los auditores internos puede aportar a las iniciativas anti-fraude.

Los auditores pueden tomar varias acciones dependiendo de las características, circunstancias específicas y necesidades de la organización como: realizar chequeos ambientales de los empleados, incrementar el uso de revisiones analíticas, realizar revisiones de los contratos, mejorar la seguridad de los sistemas de información, crear y mantener una política sobre fraude, actuar de manera preventiva. Un viejo adagio lo resume: “una onza de prevención es mucho más valiosa que una libra de cura” e incrementar las evaluaciones y testeos de controles internos (IAIA, Nº 14).

En los años 2010 y 2012, la firma de auditoría Deloitte en Reino Unido realizó una encuesta a un grupo de empresas fundamentalmente del sector público, servicios financieros y telecomunicaciones, medios y tecnologías sobre la prevención, protección y detección del fraude en las organizaciones, y el rol actual y futuro de auditoría interna en relación al tema. Se trataba de una serie de preguntas de orden cuantitativo realizadas a los responsables de AI entre marzo y abril del año 2012.

Como resultado de las encuestas, entre los aspectos más relevantes los profesionales concluyeron que la incertidumbre económica y los cambios en los entornos regulatorios (por ej.

Norma sobre soborno, 2010 en UK) en los últimos años han puesto al análisis del riesgo de fraude, como uno de los puntos de vanguardia en las agendas de las compañías.

La encuesta demuestra que es un momento en que las organizaciones perciben un aumento de la vulnerabilidad al fraude interno y externo, y muchas de ellos con experiencia de fraude real, han adoptado medidas para aumentar la cobertura ante el riesgo de fraude. Esto conlleva a que el mandato y papel de la AI ha ido evolucionando sobre la gestión del riesgo de fraude en las organizaciones.

Entre otras conclusiones que surgen de la segunda encuesta bianual de Deloitte se pueden mencionar: el dispar enfoque para el uso del análisis de datos y tecnologías en la prevención, detección e investigación del fraude; la falta o el nivel de recursos humanos para llevar adelante con eficacia las tareas relacionadas con el fraude y las investigaciones; que aún hay organizaciones que no realizan evaluaciones regulares del riesgo de fraude; que la percepción de la dirección y de la alta gerencia no es homogénea respecto al papel de la AI y que la utilización de terceros expertos (policías, abogados, profesionales forenses, etc.) son utilizados en la etapa de investigación del fraude como soporte a la función de AI.

La SAS № 82 del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (en adelante AICPA, 1997) “Consideración del Fraude en la Auditoría de Estados Contables” reconoce dos tipos de registraciones irregulares en relación al fraude a considerar por el auditor de los Estados Contables:

- **Las registraciones irregulares relacionadas con información contable fraudulenta.** Son intencionales, se manifiestan como registros u omisiones de valores o declaraciones en los Balances con intención de engañar a los usuarios. Generalmente cometidas por los gerentes y directivos.
- **Las registraciones irregulares relacionadas con malversación de Activos.** Son actos ilícitos de empleados o terceros contra los activos del ente.

El principal responsable por la prevención y detección del fraude es el ente a través de sus gerentes y directivos, quienes deberán adoptar medidas eficientes de gestión de la información contable y establecer políticas y procedimientos de control interno para mitigar los riesgos de que se cometan actos fraudulentos.

Un estudio contable internacional (KPMG), en la década del '90 realizó investigaciones acerca de los **principales factores de fraude**, identificando como factores más frecuentes los cambios en el estilo de vida, hábitos de consumo o comportamiento de los empleados, informes no considerados y pérdida de stock. La tendencia según las encuestas, revela que los gerentes consideran que la situación corporativa puede brindar más oportunidades de cometer actos ilícitos y que reconocer los factores de riesgos es cada vez más complejo.

Por su parte los auditores internos deben ser capaces de reconocer los Indicadores de Fraude cometidos por los miembros de la organización y evaluar, lo más rápido posible, si estos responden a hechos efectivos de fraude o a situaciones potenciales que podrían desencadenar en un fraude. En estos casos el auditor interno debe estar capacitado para efectuar Auditorías Forenses.

El reconocer cualquiera de las formas más comunes de fraude por los auditores internos y externos, crea una mayor conciencia de la necesidad de detectarlos. La presencia de cualquier factor de riesgo debería agudizar el escepticismo profesional del auditor y mantenerlo en alerta. En estos casos la investigación de la situación puede llevarse adelante por la AI de manera independiente o conjunta con la AE.

La SAS Nº 82 en sus anexos facilita, a título ejemplificativo y de manera categorizada en relación a las formas de fraude, una serie de factores de riesgos relacionados con: i) **la información contable fraudulenta**, para lo cual es necesario evaluar las características de la gerencia y su influencia sobre el ambiente de control, las condiciones de la industria, las características operativas y estabilidad financiera del ente; ii) **la malversación de activos**; iii) **el fraude y el proceso de compras, considerada una de las funciones más riesgosas del ente**; y iv) **los controles**.

Sin lugar a dudas en un ente con estrictos controles internos, los empleados se sentirán menos propensos a cometer actos fraudulentos, fomentando una mejor atmósfera corporativa (Strand y Strawser, 2000).

Un punto a recordar por el auditor está relacionado con la **segregación de funciones en la compañía**. Esta función no debe ser considerada como un objetivo en sí mismo, sino un medio para mitigar riesgos inherentes. Por esta razón, pueden existir otros controles, cuyo diseño opere con resultados satisfactorios para atenuar dichos riesgos, como por ejemplo el examen de reportes de transacciones, la revisión del respaldo documental de dichas transacciones, revisión de inventarios, revisión de reportes emitidos por el sistema respecto a los activos inventariados, conciliaciones de diferente naturaleza, entre otras. Por lo tanto, si bien la segregación de funciones es un control a atender por el auditor, existen alternativas para mitigar los riesgos relacionados con este control, sobre todo tratándose de Pequeñas y Medianas Empresas (Chalupowicz, 2007).

II.2.4. Gestión del Riesgo y la Función de Auditoría Interna

Se conoce como “**riesgo remanente**” al riesgo residual luego que la dirección ha ejecutado las acciones necesarias para mitigar los riesgos inherentes. Estas acciones están orientadas a reducir la probabilidad y/o el impacto de un evento adverso (Gustavo Ríos, 2003).

El responsable de AI puede considerar que la dirección está asumiendo un nivel de riesgo remanente elevado y que, según su opinión, dicho riesgo no es aceptable para la organización. Las normas previstas por el Instituto de Auditores Internos señalan que, en estas circunstancias, la autoridad máxima de AI dentro de la organización, debe discutir tal situación con la alta dirección.

Si la situación de riesgo residual planteada no se resuelve satisfactoriamente, las partes deberían informar la situación al Directorio para que éste resuelva (Norma Nº 2600 “Aceptación de los Riesgos por la Dirección”, IIA).

Antes las observaciones y recomendaciones de AI, la alta dirección como responsable de tomar las acciones en respuesta a la auditoría y orientadas a reducir el riesgo, podría asumir el riesgo de no corregir la situación planteada, por ejemplo por razones de costos u otras consideraciones. A los efectos de deslindar responsabilidades, la máxima autoridad de AI cuenta con la instancia de informar al Directorio o Consejo. Esta comunicación puede ser escrita, en la que se incluya una descripción clara del riesgo remanente asociado y los efectos medidos en términos de probabilidad e impacto (Consejo para la Práctica 2600-1 “Aceptación de los Riesgos por la Dirección”, IIA).

La crisis financiera de 2008-2009 combinado con niveles sin precedentes de la complejidad del negocio, el proceso de aceleración de la globalización y el aumento de requisitos reglamentarios, han presionado a las Juntas y la Dirección Ejecutiva a prestar mayor atención a la gestión de riesgos.

La gestión eficaz de los riesgos ya no se restringe a las áreas financieras y operativas, sino que debe incluir cualquier riesgo de orden estratégico, demográfico, ético o ambiental que amenaza la viabilidad de una organización (Margaret O’Reilly-Allen y Lawrence Mawn, 2011).

Cualquiera sea el tipo y tamaño, las organizaciones necesitan aprovechar su inversión en los controles financieros y de cumplimiento normativo para desarrollar nuevas estrategias considerando otros riesgos que puedan afectar las metas y objetivos estratégicos.

La mayoría de las organizaciones cuentan con algunas actividades básicas de gestión de riesgo. Estas pueden incluir actividades tales como las Evaluaciones de Riesgo (“*Risk Assessments*”) y Auditorías de Cumplimiento de AI (“*Compliance Audits by Internal Audit*”) o Programas de Detección de Fraude (“*Fraud Detection Programs*”).

Las organizaciones pueden alcanzar un nivel de riesgo aceptable a través de la aplicación de ERM para alinear y mejorar las actividades existentes.

M. O'Reilly-Allen y L. Mawn en su artículo "*Internal Audit: Be a Key Player in the Risk Management Process*" describen cómo una organización puede implementar una ERM efectivo y cómo la AI puede optimizar su valor tomando un rol relevante en ERM.

Los auditores internos tienen la formación y experiencia para identificar y evaluar el riesgo, y tienen una visión amplia de su organización. Este grupo se encuentra en una posición ideal para desempeñar un papel clave en el proceso de ERM en la medida que puedan mantener su independencia y objetividad.

Para abordar estas cuestiones, el IIA publicó el documento "El Rol de Auditoría Interna en la Gestión de Riesgo" (2009), por el cual señala que el rol central de la AI con respecto a la gestión del riesgo institucional, es ofrecer una garantía objetiva al directorio sobre la eficacia de la gestión de riesgos de una organización.

El IIA hace hincapié en que el directorio y la gerencia son responsables de la gestión del riesgo, y la viabilidad del papel de consulta de la AI sobre ERM, está supeditada a que dicha actividad no ponga en peligro la independencia de la AI y su objetividad.

Por lo mencionado, señala la publicación, existen considerables **oportunidades para la AI de ampliar su ámbito tradicional y agregar valor al programa de ERM** tales como:

- **Funciones Auditoría Interna: de garantía.** Incluye asegurar el proceso de gestión de riesgo y que los riesgos sean correctamente valuados, evaluar los procesos de gestión de riesgos y la información sobre los principales riesgos, y revisar la gestión de los riesgos clave (incluidos los controles de prueba).
- **Funciones Auditoría Interna: de consultoría (con salvaguardas).** Incluye facilitar la identificación y evaluación de riesgos, operar como facilitador-guía en respuesta a los riesgos, coordinar las actividades de ERM, consolidar la información sobre el riesgo, liderar el establecimiento de ERM y desarrollar la estrategia de gestión de riesgos para su aprobación por el Directorio

En este proceso **existe responsabilidades de la organización que no debe cumplir Auditoría Interna**, tales como: fijar el apetito de riesgo, imponer el proceso de gestión de riesgos, proporcionar garantías de gestión del riesgo, tomar decisiones en respuestas al riesgo, implementar de las respuestas al riesgo y asumir la responsabilidad de la gestión de riesgos.

Para gestionar con éxito los riesgos, el directorio y la gerencia del nivel superior deben fomentar un ambiente interno que establezca las bases para las actividades de gestión del riesgo institucional y supervisar el desarrollo e implementación de ERM. Deben respaldar a quien lidera la dirección del ERM. Este vínculo se relaciona con la filosofía del ente de cómo percibe el riesgo, su apetito de riesgo, los valores éticos y la integridad, y el entorno en el que opera.

La auditoría interna puede contribuir a impulsar la introducción de ERM en la organización y trabajar en estrecha colaboración con el grupo, con las salvedades expuestas en las normas profesionales. La implementación con éxito de los programas de ERM está supeditada a si la gestión del riesgo es vista como un tema clave del negocio y como tal, se incorpora en la planificación estratégica de la organización. La auditoría interna puede ayudar en el proceso de comunicación, facilitando talleres de ERM para crear conciencia sobre sus beneficios y promover una filosofía de riesgo en la organización.

Un programa de ERM bien diseñado necesita un marco conceptual que proporcione una visión general de los principios de gestión de riesgos de una organización. El marco debe documentar las políticas de gestión del riesgo, las actitudes hacia el riesgo, el apetito de riesgo, los tipos y niveles de riesgo aceptables, las responsabilidades de la gestión de riesgos, notificación y seguimiento de los horarios y la forma de comunicación dentro de la organización.

Hay varios modelos disponibles, algunos ampliamente utilizados y fácilmente adaptables a las necesidades específicas de una organización, como por ejemplo ERM COSO (2004). Este marco reconoce las *“Practical Approaches for Getting Started”* (2009), y las *“International Standards Organization (ISO) Risk Management – Principles and Guidelines”* (2009). Describe

ocho componentes interrelacionados: 1. Ambiente de control (COSO inicial); 2. Establecimiento de objetivos (COSO con ERM); 3. Identificación de eventos (COSO con ERM); 4. Valoración de Riesgos (COSO con ERM); 5. Respuesta al riesgo (COSO con ERM); 6. Actividades de control (COSO inicial); 7. Información y comunicación (COSO inicial) y 8. Monitoreo o seguimiento (COSO inicial).

COSO (2004) es ampliamente utilizado debido a que la *Securities and Exchange Commission* (en adelante SEC) hace referencia como un marco que se puede utilizar para reportar sobre el control interno de las operaciones financieras. El modelo ISO 31000 es el primer estándar global para la gestión de riesgos, compatible con COSO (2004), y está destinado a ser aplicado a una amplia gama de actividades, decisiones, y operaciones.

La auditoría interna puede avanzar en trabajar con distintos grupos de riesgo de la organización para desarrollar y promover un lenguaje común de gestión de riesgos.

Una vez abordadas las cuestiones de política de gestión de riesgos, la junta directiva y la alta gerencia deben identificar rigurosamente eventos potenciales (oportunidades a canalizar o riesgos a mitigar) que puedan afectar la capacidad de la organización para ejecutar la estrategia.

Deben considerar fuentes externas, como factores económicos, ambientales, políticos, demográficos y tecnológicos, así como fuentes internas tales como los relacionados con los procesos de negocio, infraestructura, capital humano, tecnología de la información y riesgos legales.

A continuación, el directorio y la gerencia necesitan establecer un apetito de riesgo, es decir el nivel de riesgo que la organización está dispuesta a aceptar en el cumplimiento de sus objetivos. El apetito de riesgo se puede establecer en relación con la organización como un todo, una unidad de negocios, una línea de negocio, un proceso de negocio, un área geográfica, o una combinación de éstos.

La gerencia debe desarrollar un proceso para evaluar y medir los riesgos previamente identificados en términos de impacto (medido como alto, medio y bajo) y probabilidad de

ocurrencia (estimada como poco probable, posible o probable). Hay dos enfoques utilizados para este proceso: los métodos cualitativos, que incluyen la evaluación comparativa frente a otros en la industria y los cuantitativos con aplicación de modelos probabilísticos. Algunos consideran que la evaluación del riesgo es más un arte que una ciencia.

La auditoría interna también puede añadir un valor significativo al proporcionar una evaluación objetiva de los programas de ERM en relación con objetivos estratégicos de la organización y de la gestión de los procesos utilizados por el riesgo de identificación, evaluación y formulación de recomendaciones para la mejora.

Una vez que la identificación de riesgos y los procesos de evaluación están completos, la administración debe decidir sobre las respuestas al riesgo que se alinean con la organización y el apetito por el riesgo, y elaborar planes para hacer frente a las deficiencias en las respuestas a situaciones de riesgo. **Típicos opciones de respuesta de riesgo incluyen los siguientes:**

- **Aceptar** el riesgo y monitorizarlo regularmente.
- **Reducir** el riesgo realizando cambios en los procesos o controles.
- **Transferir** el riesgo utilizando seguros, coberturas, o *outsourcing*.
- **Evitar** el riesgo mediante la venta, eliminación del proceso o detención de la acción que lo causa

Los controles seleccionados en respuesta a los riesgos dependerán del apetito de riesgo de la organización, del resultado del análisis del nivel de riesgo mitigado y del costo asociado al proceso de mitigación.

La auditoría interna con los programas de ERM tiene la posibilidad de ampliar su función tradicional mediante la evaluación de la eficacia de los sistemas y procesos críticos de gestión de riesgos, y recomendando mejoras en el ambiente de control.

En un programa de ERM es importante que funcione correctamente el monitoreo (continuo o en evaluación separada) del proceso de gestión de riesgos para poder mantener la confianza de su capacidad de proporcionar información sobre los riesgos relevantes.

El alcance y la frecuencia de la evaluación independiente de los componentes, dependerá de la evaluación de la eficacia de las actividades de gestión de riesgos. Las actividades de seguimiento y revisión deben ser realizadas por los propietarios de riesgo, la gerencia y la junta directiva.

Dado que la auditoría interna es típicamente parte de la supervisión general de los sistemas de control, se puede ampliar esta función a proporcionar periódicamente una revisión independiente y objetiva de los procesos de gestión de riesgos.

Por último la Dirección y la Alta Gerencia requieren información relevante y oportuna sobre los riesgos clave, lo que implica contar con información eficaz y una comunicación transparente de los resultados de la gestión de riesgos.

Un sistema eficaz de notificación debe proporcionar información que resuma cada riesgo que se identificó, los controles asociados para mitigarlo, una medida de desempeño o expresión que indica cómo el objetivo se está cumpliendo, las acciones correctivas que se tomaron e identificar temas para acciones de gestión. La auditoría interna puede personalizar sus informes para satisfacer las necesidades de una organización.

II.2.5. Gobierno Corporativo y la Función de Auditoría Interna

¿Qué se entiende por buen gobierno corporativo (en adelante BGC)?

Son una serie de prácticas que aplicadas sobre la gestión de una empresa fortalecen el desarrollo de relaciones transparentes y equilibradas (derechos y responsabilidades) entre los *stakeholders* (accionistas, gerencias, empleados, sociedad civil, clientes y proveedores, entre otros). Requiere de ética y buenas prácticas en los negocios, información transparente y adecuadamente expuesta, y una apropiada gestión integral de riesgos (Daniel Oblitas Tejada, 2012).

El concepto de Gobierno Corporativo se relaciona con el sistema y los medios con que se dirigen, operan y controlan las corporaciones de negocios, es decir que se trata de la manera en que se conducen los negocios, enfocados particularmente al vínculo entre la empresa y sus *stakeholders*.

Proporciona la estructura que permite definir los objetivos de la empresa, los medios para alcanzarlos y las herramientas para monitorear su cumplimiento. Reconoce un conjunto de interacciones entre los niveles jerárquicos del ente (gerentes, directores, accionistas, etc.) y otros grupos de interés (organismos de contralor, clientes, inversores, el gobierno, etc.).

Gobierno corporativo es un proceso por el cual se intenta maximizar el valor de la compañía, en la que sus estrategias de negocio cumplan con los marcos legales, institucionales y normativos, estableciendo principios de rendición de cuentas en beneficio de toda parte que mantenga interés. La gerencia gestiona el negocio, y la estructura de Gobierno Corporativo vigila que esta se maneje adecuadamente, dando mayor certidumbre a terceros sobre el desempeño operativo y financiero y sobre la dirección de la compañía, promoviendo la atracción de los inversores.

Es un compromiso ético con los accionistas y demás grupos de interés. Su propósito es garantizar los derechos de los accionistas, la transparencia y decisiones de conveniencia empresarial. Sus propósitos son válidos independientemente de la estructura de propiedad de la empresa. Se debe instalar en la cultura de la empresa, debe darse en forma natural en el cumplimiento de los distintos roles.

En este contexto **entendemos a la empresa como** "... grupos humanos que existen para satisfacer necesidades y expectativas de otros grupos humanos que en su conjunto forman la sociedad. Así, las empresas tienen el imperativo ético de obtener buenos resultados en términos de bienestar para todos, es decir, para quienes la conforman, participan, son afectados o son beneficiados de sus actividades..." (Luis F. Rico Pinzón, 2010)

El Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) proclama por un **"Desarrollo Humano Sostenible"**, en el cual las personas son el centro de las actividades del desarrollo y conducen al crecimiento económico, a la elevación de la calidad de vida y al bienestar social sin agotar la base de recursos naturales.

En un enfoque de responsabilidad empresarial las organizaciones interactúan contribuyendo a la protección ambiental, fomentando el desarrollo social y el crecimiento económico en armonía con el medio. Empresas líderes en materia de BGC muestran ventajas competitivas sobre el promedio.

El Gobierno Corporativo **está sujeto a un entorno legal, normativo e institucional y su importancia se produce con los escándalos financieros al comienzo de la década del 2000** tales como Enron, Worldcom, Arthur Andersen, y otros acontecimientos de naturaleza similar que pusieron en evidencia tanto falta de compromiso, objetividad y transparencia en los distintos estamentos de las entidades, como fallas de sus sistemas de control. Por ejemplo, “...Enron Corp., comercializadora de energía, séptima compañía de Estados Unidos con un patrimonio declarado de 63.400 millones de dólares, presentó suspensión de pagos en diciembre de 2001. Se comprobó que había falseado sus estados contables durante cuatro años para ocultar pérdidas millonarias y evadir impuestos. Worldcom, la segunda telefónica de Estados Unidos con un activo de 103.800 millones de dólares, fue demandada por la SEC en junio de 2002 por fraude contable, tras descubrirse que registró como inversiones 3.800 millones de dólares que debían figurar como gastos...” (Luis Sauleda, 2007)

La contabilidad “creativa”, los préstamos a ejecutivos por cifras millonarias y la complicidad de auditores hablan de la ineficiencia de los sistemas de control para prevenir y detectar crisis que afectaron la credibilidad de las empresas, de los servicios de auditoría y obligaron al establecimiento de prácticas para un BGC.

Con relación a los propósitos de un BGC, es posible mencionar la necesidad de garantizar los derechos de todos los accionistas, la transparencia de la gestión y la toma de decisiones con criterios de conveniencia empresarial. Un BGC debe fomentar la eficacia de la economía y expansión del empleo, impactar sobre los resultados a largo plazo y la reputación del ente, acceder a un flujo incremental de capitales e inversores, reducir costos de capital y acceso a

fuentes de financiamiento más estables, y alentar a constituir corporaciones financieramente sanas.

El cumplimiento de los principios de BGC es determinante en las decisiones de inversión.

El BGC se puede aplicar a cualquier tipo de empresas, grandes o pymes, con o sin fines de lucro. Sus principios se centran en las “sociedades cotizadas”, lo que no impide que puedan ser buenas prácticas para mejorar el gobierno corporativo en compañías que no cotizan en bolsa, como empresas de gran porte privadas o empresas públicas. Se orientan a resolver cuestiones de gobierno en que la propiedad y el control del ente estén separados. Incluyen cuestiones del medio ambiente y éticas. Si sólo las empresas que actúan en el mercado de capitales aplicaran los principios de BGC, la acción del resto de los actores podría neutralizar el efecto positivo de aquellas.

El marco de acción de un BGC debe promover la transparencia y eficiencia de los mercados, ser consistente con las leyes, articular claramente la división de responsabilidades entre las diferentes autoridades reguladoras, supervisoras y de ejecución, evitar superposiciones e incluso conflictos entre el conjunto de controles (por ej. leyes de sociedades, contractuales, laborales, impositivas, estándares de contabilidad y auditoría, etc.).

Además debe asegurar una comunicación efectiva y la transparencia de la información sobre todos los asuntos materiales referentes al ente, como sus resultados financieros y de explotación, su situación financiera y patrimonial, así como cuestiones referidas a objetivos de la empresa, su gobierno y participación mayoritaria y derechos a voto, constitución del Consejo y directivos claves y sus remuneraciones, factores de riesgo material previsibles, cuestiones materiales referidas a los empleados y otros grupos de interés social, y estructura y políticas de gobierno corporativo.

La organización debe preparar, auditar y presentar la información bajo los estándares contables de calidad más exigentes, de descripción de riesgo financiero y no financiero y de auditoría, realizar por medio de una Firma de Auditoría externa independiente la auditoría anual,

garantizando la objetividad de los Estados Financieros para terceros y establecer canales de comunicación para la divulgación de la información a los distintos usuarios que permitan un acceso justo, regular y a un costo razonable.

Entre los **distintos actores que participan en un BGC** es posible mencionar:

- **Accionistas:** quienes invierten en el ente esperando obtener beneficios futuros. Hay distintos tipos de accionistas (en función de los derechos otorgados por sus acciones, individuales, institucionales, etc.)
- **Inversores:** como potenciales accionistas.
- **Directorio, Junta Directiva o Consejo de Administración:** puede estar organizado de diferentes maneras, incluyendo directores ejecutivos y no ejecutivos. Representan a los accionistas. Supervisan y realizan un monitoreo efectivo a la alta gerencia y responden por la información divulgada de la entidad a terceros. Deben asegurar las directrices estratégicas de la compañía y son responsables para con los accionistas y la empresa. Deben dirigir la estrategia corporativa, establecer una administración de riesgos y contingencias del negocio, supervisar el desempeño de la gerencia manteniendo independencia, establecer formas de compensación y planes de carrera, atraer y retener personal con talento, garantizar un beneficio aceptable para los accionistas, prevenir conflictos de intereses, equilibrar los requisitos de los distintos grupos de interés, medir y monitorear el desempeño de la empresa mediante un control interno que involucre todos los procesos y asegurar la preparación de información interna y externa, oportuna y confiable y los medios de comunicación apropiados.
- **Comités del Directorio:** son creados por el Directorio con fines específicos como el caso del Comité de Auditoría o el Comité de Remuneraciones. Por sus acciones responde el directorio.
- **Alta gerencia:** tienen a su cargo la gestión de la organización y dependen jerárquicamente del Directorio.

- **Audidores externos:** como ya se ha mencionado en otros apartados, su principal función es emitir una opinión independiente y objetiva sobre la razonabilidad de los Estados Financieros del ente auditado. Además, proporciona información útil a los órganos de gobierno para el ejercicio de sus responsabilidades. Su participación incrementa la confianza de los stakeholders sobre la información suministrada por el ente.
- **Auditoría Interna:** asiste al Directorio a través del Comité de Auditoría evaluando el cumplimiento del sistema de control interno empresarial gestionado por la gerencia.
- **Otros Stakeholders:** por ej. clientes, proveedores, la comunidad, organismos reguladores y grupos de interés social, entre otros. La importancia de cada uno de ellos y el rol que pueden ejercer en el Gobierno Corporativo del ente varía en función de las características y el marco institucional de la empresa.

Existen una serie de **conceptos asociados a BGC** que merecen ser considerados. La ética como un valor corporativo fundamental es el marco de actuación, en el que se define como **Sistema de Ética Empresarial**, a un conjunto de declaraciones de comportamientos éticos adoptados por la organización bajo la forma de un Código de Conducta. Conceptos relacionados: Código y Programa de Ética Empresarial, Comité de Ética, Protocolo para la Atención de Conductas no Éticas, Comité de Auditoría para el monitoreo del cumplimiento de las Prácticas, etc. Es calificado como **conflicto de interés** por ejemplo, que miembros de la Junta pertenezcan a la competencia, al gobierno nacional, etc.

Sostiene el **tratamiento equitativo a los accionistas** a través de Acuerdo de Accionistas sobre política de distribución de utilidades, representación en la Junta de los Accionistas Minoritarios, regulaciones para negociación de acciones, operaciones con vinculadas, entre otras alternativas. Establece principios acerca de la **Asamblea General de Accionistas**, por ej. Acuerdo de Accionistas, Reglamento de la Asamblea, quórum calificado para algunas decisiones, resultado de escrutinios, etc.; sobre el **Gerente General y Directivos**, por ej. criterios de selección y criterios

de evaluación y sobre la **Junta Directiva y Comités**, por ej. Reglamento de los Órganos, Quórum, tipos de comités.

Promueve **mecanismos de control** sobre la base de un Sistema de Control Interno Empresarial -COSO-, ERM y Continuidad del Negocio, etc., y la **divulgación de la información** como por ej. rendición de cuentas, mecanismos de divulgación y suministros de la información, etc. Los mecanismos incluyen la autoevaluación, auditorías, resultados de gestión, consulta de grupos de interés, prácticas monitoreadas por el Comité de Auditoría, etc.

La **rendición de cuentas** para un BGC está a cargo de la empresa, quien informa, justifica y se responsabiliza públicamente de sus actuaciones con las siguientes consideraciones: i) **Transparencia de la información:** debe ser confiable, relevante, clara, accesible, oportuna y completa; ii) **Comunicación - Divulgación y Suministro de la información:** a través de los reportes financieros e información no financiera trimestral, semestral, anual, eventual, oficinas de atención a accionistas, clientes, páginas Web e Intranet, etc.

[Aporte a las Empresas de un BGC](#)

Crea un clima de confianza basado en reglas de juego claras y transparencia de la información, que permite una gestión más eficiente y competitiva de la empresa, con la consiguiente creación de valor, haciéndola más atractiva de cara a los inversionistas y a la sociedad en general.

Esta atracción es importante, pues los inversionistas y clientes están más dispuestos a apoyar a las empresas con altos estándares de gobierno corporativo. También ayuda a atraer y retener el talento humano (Daniel Oblitas Tejada, 2012).

[Aporte de la Auditoría Interna al BGC](#)

El rol de auditoría interna es lograr el aseguramiento del negocio o actividad que desarrolle la empresa. El mayor aporte es garantizar una correcta gestión y control de los riesgos, y un correcto control interno de los procesos, además de evaluar permanentemente la información

financiera y contable de la sociedad y presentar sobre la base de recomendaciones, la mejora de los diferentes procesos para que la empresa funcione con eficiencia, transparencia y cumpliendo la regulación que le es aplicable (Daniel Oblitas Tejada, 2012).

También cumple funciones de asesoría y acompañamiento, participando en proyectos y reportando a los Comités corporativos. El valor de su trabajo radica en que se trata de una evaluación objetiva e independiente del sistema de control empresarial.

Factores claves para que la Auditoría Interna aporte valor a la empresa: la independencia, objetividad y competencia profesional. Para ello, los factores de éxito fundamentales son el respaldo de sus directores, el apoyo de la alta dirección para recibir y aplicar las recomendaciones que auditoría plantea y un modelo de gestión al interior de auditoría que busque fortalecer el desarrollo de competencias profesionales entre sus miembros, un cumplimiento estricto de los valores de la función (objetividad e integridad), y la potenciación de metodologías que faciliten la correcta identificación y priorización de los riesgos que afectan a una empresa (Daniel Oblitas Tejada, 2012).

Desarrollo de Competencias y Habilidades dentro de la Auditoría Interna: la clave es elaborar un modelo de gestión propio, que facilite la integración del equipo en cuanto a “valores comunes”. A partir de esto, es importante desarrollar lo atractivo de la función potenciando un “estilo” de trabajo participativo y entusiasta, donde se promueva el intercambio de ideas, se de *empowerment* (potenciamiento) y se facilite el aprendizaje de nuevos conocimientos a nivel formal (cursos, seminarios) e informal (clubes de lectura, grupos de mejora, *coaching*, etc.) (Daniel Oblitas Tejada, 2012).

[Argentina: Transparencia y Gobierno Corporativo](#)

En la publicación de la revista La Ley “Transparencia y Gobierno Corporativo: Lecciones del caso argentino” (2009), el abogado y economista Marcelo Villegas “...analiza la situación de los deberes de información en las sociedades abiertas en la República Argentina, los que fueran

objeto de una profunda reforma en el año 2001, así como la última iniciativa vinculada al Código de Gobierno Societario que implementó la Comisión Nacional de Valores (CNV) como parte de su política de mejoramiento de la transparencia en el ámbito del mercado de capitales y en el contexto de las actuales tendencias internacionales relativas al movimiento de las mejores prácticas del *Corporate Governance*. Si bien Argentina es un país pequeño y poco influyente en términos de regulación en el mercado internacional de capitales -pero que al igual que otros mercados emergentes está expuesto a las nuevas tendencias regulatorias internacionales-...”. Expresa que, los deberes de información para las “sociedades cotizadas” se manifiesta en dos vertientes, societaria y del mercado de valores.

- **La información societaria** se refiere a la información que debe ponerse a disposición de los socios como consecuencia de la obligación de los administradores de rendir cuentas e informar.

- **La información del mercado de valores** es aquella información que el ente regulador exige se exponga al conocimiento público del mercado en general, sin importar que el inversor sea un accionista actual o potencial.

En el Derecho societario moderno, se podría concluir que, el régimen informativo varía y son distintos:

- **respecto a los derechos de información de los socios**, según sea la responsabilidad del socio y del tipo de sociedad y sus especiales características (por ej. en las sociedades “personales”, donde los socios tienen responsabilidad “ilimitada” sus derechos de información son más extensos y amplios, en contraposición con las sociedades por acciones, donde los derechos de información del socio capitalista están más limitados por lo general a acceder a información “documentada” y “estandarizada” en forma periódica.

La Ley de Sociedades Comerciales otorga un conjunto de derechos balanceados a los diferentes participantes de las sociedades, para que el socio pueda ejercer distintos derechos de control, y mitigar conflictos de interés.

Por ejemplo en el caso de los accionistas de las sociedades anónimas, prevé entre otros aspectos, la responsabilidad de los directores por acciones eventualmente contrarias a los intereses de la empresa o en violación a sus deberes fiduciarios; el acceso de los accionistas a información de la empresa, especialmente para el monitoreo y la participación en asambleas; el derecho de los accionistas a rechazar o aceptar la información contable anual provista; otorga privilegios y medidas protectoras para los accionistas en caso de aumento de capital o salida de la bolsa por la empresa.

También define reglas generales para evitar conflicto de intereses en caso de accionistas que ocupan posiciones en la alta gerencia o en el directorio, que pueden tentarse a expropiar los “beneficios privados” a los socios o proveedores externos de capital, ya sea mediante el uso de información privilegiada, operaciones entre partes relacionadas u otras operaciones societarias que no distribuyan valor en forma equitativa. Esta última función, control de conflicto de intereses, tiene por objeto la regulación que implementa los regímenes de información ocasional, tenencias accionarias y/o estructura de propiedad.

Todos estos derechos suponen la existencia de información adecuada por parte del socio para el ejercicio informado de sus derechos sociales. Estos deberes de información alcanzan su máximo nivel en caso de las sociedades cotizadas o abiertas.

- **respecto de los derechos de información de los acreedores:** estos son muy limitados legalmente y de naturaleza eminentemente “contractual”, y varían según el plazo de duración de la deuda, es decir casi inexistentes en la deuda de corto plazo y mayores, y de naturaleza contractual, en el caso de deuda a largo plazo en el mercado privado, pero aumentan si la empresa intenta colocar deuda en el mercado de capitales.

Por otro lado el desarrollo de los mercados de valores ha promovido una profunda transformación de las Sociedades Anónimas Abiertas que cotizan sus valores en el mercado de capitales, tanto en cuestiones estructurales como funcionales. Una de las características salientes del estatuto jurídico de estas sociedades es su sometimiento a estrictos deberes de información y transparencia informativa con el objeto de proteger al inversor, tal como sucede con los derechos de protección al consumidor en otros ámbitos del comercio, intentado asegurarle que cuente con toda la información relevante al tomar su decisión de inversión.

Desde una visión económica el régimen informativo de Gobierno Corporativo beneficia tanto a los emisores, en la medida que las compañías obtienen un menor costo de capital y rendimientos financieros; a los inversores, porque disminuyen el riesgo de gestión en su portafolio de inversiones; a los reguladores que ayudan a mercados más transparentes y profundos y a la economía en general, porque ayuda a desarrollar los mercados financieros.

La justificación de un régimen imperativo (por oposición a un régimen voluntario) de regulación del mercado de capitales ha recibido nuevos enfoques, en la que se reconocen otras funciones distintas a la de formación de precios (donde la información es una pieza fundamental), tales como las relacionadas a mitigar los conflictos de interés, reducir los costos de agencia entre los distintos *stakeholders* de la firma o mejorar el gobierno societario, transparentando el “riesgo de gestión” del negocio.

La justificación tradicional a la aplicación de un régimen mandatario tiene que ver con las “fallas de mercado”, producto de los altos costos de la información al mercado y los problemas de acciones colectivas que se generan por la producción voluntaria de información al mercado (selección adversa, incentivo a un suministro insuficiente, etc.).

Las tendencias regulatorias han promovido una creciente apertura de la información sobre las cuestiones relacionadas al gobierno de las sociedades cotizadas en nuevas funciones de transparencia en los mercados, al incluir conflicto de intereses y gobierno corporativo.

Esta tendencia, no refleja otra cosa que la demanda por parte de los inversores de información que no estaba contemplada en los regímenes legales clásicos, basados prioritariamente en informes financieros; sino que comprende un conjunto de información que le permite al inversor contar con base cierta para medir el riesgo de gestión y operativo de los emisores, información en muchos casos cualitativa, que complementa la información financiera acerca de rendimientos, derechos de control, períodos de repago de la inversión. En definitiva le permite evaluar el riesgo de un mal *governance* no reflejada en Estados Financiero publicados en el mercado.

Esta nueva función regulatoria vinculada al gobierno de las sociedades que se asigna al sistema legal informativo se funda en una apreciación financiera fundamental de que **“...las empresas más transparentes son generalmente aquellas que han alcanzado un mejor nivel de Gobierno Corporativo, y por lo tanto, son empresas que tienen un menor riesgo en la gestión...”**.

En este contexto los inversores ven en estas compañías que los responsables de la gestión asumen mayores deberes fiduciarios para con los accionistas (*fiduciary duties*); tienen un mayor grado de compromiso y voluntad de rendir cuentas hacia ellos (*accountability*); se han comprometido a mantener un flujo de información constante, veraz y correcta de toda información que sea relevante para el inversor en tiempo útil y en forma simétrica y equitativa respecto de los *insiders* (*transparency*); y *actuando de manera responsable respecto de todos los stakeholders*, incluyendo la comunidad en general (*responsibility*).

Todos estos principios hacen a lo que se define en términos del mercado como BGC; lo que implica un menor riesgo de inversión y consecuentemente un mayor valor de las acciones en comparación con otras compañías que, a iguales riesgos operativos y resultados financieros, no hayan adherido a las buenas prácticas de Gobierno Corporativo.

Entre las reformas más importantes al **Régimen de Transparencia en la Oferta Pública en Argentina** y vinculadas a los deberes de informar que tienen los emisores, se incluye el **Decreto Nº 677/01 de la CNV**. Se trata de un esfuerzo local por adoptar estándares internacionales en materia de regulación del mercado de capitales.

Por dicha reforma del año 2001 se estableció fundamentalmente: Normativa de Transparencia en la Oferta Pública; Prácticas contrarias a la Transparencia en la Oferta Pública; reguló sobre el Comité de Auditoría; reguló sobre la independencia de los auditores externos, estableció el derecho de designación por parte de los accionistas minoritarios; amplió los deberes de información sobre información financiera periódica y reguló sobre la memoria social complementando lo prescripto en el art 66 de la Ley de Sociedades Comerciales (en adelante LSC); modificó el Régimen de Responsabilidad por Prospectos Defectuosos y aumentó los deberes de informar sobre la estructura de capital, entre otros aportes.

Respecto a los deberes de información periódica vinculados estrictamente al Gobierno Corporativo, los aportes relevantes son las regulaciones relativas a la memoria ampliada y las incluidas en la **Resolución Nº 516/07 de la CNV relativa al Código de Gobierno Societario, y su modificación a través de la Resolución Nº 606/12**. Las características del sistema de Código de Gobierno Societario son las de un documento discrecional y voluntario, complementado luego con la metodología de “cumplir o explicar” mediante un informe a ser preparado por el órgano de la administración y a ser incluido como integrante de la “memoria social” bajo la denominación “**Informe de Gobierno Corporativo**”.

II.2.6. Evaluación de la Calidad de la Función de Auditoría Interna

La función de auditoría interna resulta cada vez más crítica para todo tipo de compañías, tanto públicas como privadas.

Los estándares internacionales para la práctica de la profesión de auditoría interna del Instituto de Auditores Internos establece que las empresas deberían realizar una evaluación independiente de la calidad de su función de auditoría al menos una vez cada 5 años.

Por su parte las Firmas de Auditoría Externa ofrecen actualmente a las compañías, servicios profesionales de evaluación de la calidad de la mencionada función con profundo detalle, no sólo para cumplir con los estándares internacionales, sino también para estimar si la Auditoría Interna está agregando real valor a la organización, alcanzando los objetivos y expectativas de la gerencia y del Comité de Auditoría. Esta revisión puede ayudar a la organización a maximizar su capacidad de gestión de riesgo y aseguramiento del ente, administrando los costos relacionados.

La evaluación de calidad abarca todas las actividades de Auditoría Interna, tales como: mandato, estructura, modelo de competencias, proceso de gestión de riesgos, actividades de planeación y ejecución, reportes, métricas de desempeño, comunicaciones, relacionamiento y alineación con estándares profesionales, entre otras.

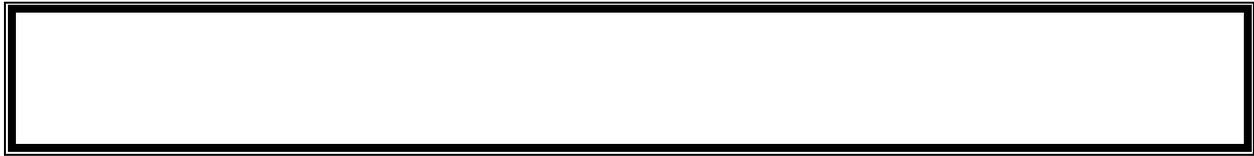
Las Juntas Directivas y los Comités de Auditoría necesitan confiar en su departamento de Auditoría Interna para conocer el estado detallado de la organización. Estas evaluaciones pueden auxiliar a los órganos mencionados a cubrir su creciente responsabilidad sobre las acciones llevadas a cabo por las gerencias para administrar y mitigar el riesgo empresarial.

Las empresas con alta calidad en sus servicios de auditoría interna logran alcanzar un mayor valor empresarial y un mejor gobierno corporativo (Deloitte, 2013).

Habiendo desarrollado el marco teórico del desenvolvimiento de la Auditoría Externa y de la Auditoría Interna de manera independiente en los apartados previos, en la próxima sección se establece el marco teórico que las vincula, identificando las normas vigentes que las relacionan, y estableciendo como punto de partida una relación recíproca de confianza como cimiento de una planificación conjunta que busca eficacia en el alcance de los objetivos y eficiencia en el cumplimiento de las funciones que a cada una les caben.

II. MARCO TEÓRICO

II.3. RELACIÓN ENTRE AUDITORÍA EXTERNA - AUTORIA INTERNA



En las secciones anteriores se definieron las características de cada tipo de auditoría. Siguiendo el orden propuesto en el plan de tesis en esta etapa se evalúan los puntos en que ambas convergen o se alejan.

En un contexto como el actual, globalizado, de alta tecnología, con variados negocios integrados y en constante cambio, la información económica y financiera del ente es de vital importancia tanto a nivel interno como de terceros interesados, al reducir el nivel de incertidumbre y convertirse en una fuente de decisión.

La falta, o errores, de dicha información contable pueden provocar perjuicios de orden patrimonial de manera directa o indirecta, a quienes de ella dependen para actuar, como por ejemplo accionistas e inversores, entidades financieras prestadoras de fondos, proveedores, clientes, empleados, autoridades fiscales, organismos públicos de contralor, asesores y analistas financieros, corredores de bolsa, sindicatos y la comunidad en general.

Esto se extiende a cualquier tipo de entes, empresas privadas y públicas, con y sin fines de lucro, de injerencia en el ámbito nacional o internacional.

La principal fuente de información de orden económica-financiera de un ente son sus Estados Contables Financieros emitidos. La responsabilidad de su emisión es exclusiva de la dirección y para ser útil necesita ser confiable. Los riesgos de que dicha información no sea confiable son significativos por múltiples razones, entre ellas: la complejidad y volumen de las transacciones, su heterogeneidad, la diversidad de Normas Contables aplicables, incluso por razones particulares de quienes preparan los Estados Contables, dicha información puede estar sesgada en su propio beneficio o interés.

Para lograr entonces, que los Estados Financieros sean confiables, evitando o previniendo errores, omisiones y fraudes, es necesario al menos que se cumplan dos cuestiones: i) **se elaboren de acuerdo a las Normas Contables Profesionales**, asegurando la calidad y objetividad de la información, y ii) **exista un control independiente de dicha información**. En este caso para que el control sea eficiente y responda a todos los terceros interesados, la solución práctica es delegar esta función en la figura del auditor externo, profesionales independientes, técnicamente capaces, expertos en contabilidad y que una vez revisada la información puedan comunicar a la comunidad los resultados de manera honesta.

La debacle de algunas importantes y conocidas corporaciones que operaban en *Wall Street* y en la Unión Europea, y las sospechas sobre los servicios de AE, obligaron a revisar la normativa sobre las prácticas de buen Gobierno Corporativo.

Es así que, a nivel mundial se dictaron normas y reglamentaciones tendientes a acentuar obligaciones de lealtad y diligencia del directorio, prevaleciendo el interés del ente por encima del de los accionistas, evitando conflicto de intereses entre las partes y dando mayor transparencia a la gestión.

En Argentina, se dicta el Decreto Nº 677/01, en el ámbito de las empresas de oferta pública, abordando temas de transparencia y mejores prácticas de Gobierno Corporativo, incluyendo cuestiones que la legislación mundial había adoptado para los llamados mercados emergentes y mercados financieros globalizados con efecto directo sobre la tasa de riesgo. En las nuevas normas median regulaciones referidas a los auditores externos y al Comité de Auditoría, para garantizar la transparencia e independencia en el ejercicio de sus funciones. Estos últimos deben además de su independencia, ser versados en temas empresariales, financieros o contables.

El desarrollo de este apartado se limita a la relación entre la AE y la AI y no se incluye dentro del marco teórico su vínculo con el Comité de Auditoría, tercer órgano colegiado de contralor, cuyo funcionamiento y responsabilidades se rige por el Decreto Nº 677/01 reglamentado

por las Resoluciones Nº 400/02 y Nº 401 de la CNV y siguientes de actualización, dado que el grupo económico de investigación para el que se aplica la tesis cuenta con un Comité de Auditoría de alcance internacional que opera desde la compañía matriz residente en el extranjero, y no dentro de la estructura orgánica Argentina, ámbito y extensión de aplicación del presente trabajo. Es importante mencionar que actualmente el grupo económico no realiza localmente oferta pública sino a través de mercados como Londres y Hong Kong.

II.3.1. Evolución de la Relación entre Auditoría Externa y Auditoría Interna

En la publicación “*The Relationship between Internal and External Audit*” de la Universidad Babes-Bolyai de Chuj-Napoca se presenta un análisis de la evolución del proceso de auditoría interna desde sus inicios como desprendimiento de algunas actividades de auditoría externa (Atanasiu Pop y otros, 2008).

A través de la revisión de los principales estudios sobre la relación entre la AE y la AI se hace hincapié en algunos aspectos importantes que influyen sobre la relación. A pesar del hecho de que estas dos funciones son netamente diferenciadas, pueden identificarse algunas relaciones complementarias cuya buena práctica en la aplicación asegura para el conjunto de la organización una garantía de eficacia.

En el estudio se menciona la importancia de la coordinación de ambas auditorías. Desde el punto de vista de la Auditoría Externa, porque puede aumentar la eficiencia de la auditoría de los Estados Financieros, mientras que por el hecho de esta coordinación, los auditores internos pueden asegurarse un plus de información esencial para la evaluación de los riesgos de control.

Existen múltiples publicaciones sobre la interacción entre ambas auditorías. El primer estudio relevante fue realizado por **Mautz R. (1984)**, y los resultados del mismo mostraron que, desde el punto de vista de la auditoría interna, la relación con la auditoría externa es sólo aparentemente muy buena (“*ostensibly*”). Mautz no había previsto la existencia de reacciones negativas de los auditores

internos en relación con su trabajo con los auditores externos, no incluyendo las preguntas de la causalidad en su encuesta.

En 1989 Peacock E. y S. Pelfrey realizaron una encuesta para evaluar las actitudes de los auditores internos en relación con el trabajo de los auditores externos, tratando de identificar las razones de las actitudes negativas que se expresaba. Se llevó a cabo en dos grupos: el primer grupo estuvo representado por los directores de AI, y el segundo por el *staff* de auditores internos que trabajan en contacto directo con los auditores externos. A ambos grupo se les pidió que evaluaran el desempeño general del auditor externo en su organización y la relación percibida con ellos. Los principales resultados obtenidos a través de la encuesta fueron:

- 92% de los directores de auditoría interna han apreciado que los auditores externos hagan pleno uso de la experiencia del personal de auditoría interna.
- 50% de los directores de auditoría interna consideran que la relación entre la auditoría interna y externa es "excelente", mientras que el 31% la aprecia como "buena".
- El *staff* de auditores internos difieren sustancialmente de los directores de auditoría en sus percepciones sobre cómo los auditores externos reconocen al auditor interno capacitado. Sólo el 39% de los auditores internos consideran que los auditores externos utilizan sus conocimientos completamente.
- A partir de la declaración de Morris N. (N. Morris, 1981) que *“the external audit firm has the ear of the board of directors and, where one is established, the audit committee. Internal auditors do not have the same relationship”*, Peacock E. y S. Pelfrey pretendieron identificar la relación entre la AI y el Comité de Auditoría. Desde este punto de vista, concluyeron que más del 80% de los directivos encuestados indicaron que sus empresas tienen un Comité de Auditoría, y que el departamento de auditoría interna mantiene una relación de subordinación a él.

- La mayoría de los directores encuestados indicaron que contaban con acceso a la carta de la auditoría externa, ya sea antes o después de la presentación a la Junta de Directores.
- En general, los distintos auditores externos no reconocen la contribución del *staff* de auditoría interna, teniendo en cuenta que realizan más de una tercera parte de los trabajos de auditoría externa;
- Como conclusión general de este estudio: los directores de auditoría interna han percibido una buena relación entre los auditores internos y externos, y la percepción de que esto podría ser el resultado de políticas de la compañía que le dan la auditoría interna; i) una relación de subordinación directa al Comité de Auditoría del Consejo de Administración, y ii) la oportunidad de responder a las críticas de los auditores externos incluidas en la carta a la gerencia.
- La auditoría interna enfatiza la auditoría operativa y puede incluir datos no financieros, mientras que la auditoría financiera se ocupa principalmente de los datos históricos, con el fin de ser capaz de identificar las posibles maneras de mejorar las operaciones futuras del negocio. Personal de auditoría interna considera las tareas de auditoría externa como menos importante que el trabajo que desempeñan ellos como auditores operativos.

Otro estudio con una contribución relevante en la investigación de la relación entre la AE y la AI fue realizado por **Reinstein A., GH Lander y Gavin TA (1994)**. El punto de partida de este estudio fue la Declaración sobre Normas de Auditoría (SAS) N° 65 emitida en abril de 1991 por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.

El principal objetivo de SAS N° 65 "*The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*", era aclarar diversos aspectos de la relación de trabajo que debe existir entre los auditores externos e internos. Esta norma emitida por el AICPA propone la creación de nuevas directrices para los auditores externos, para ayudarles a utilizar el resultado de la actividad de auditoría interna de manera más eficaz y eficiente, de cómo los

auditores externos podrían adaptar sus procedimientos de trabajo basados en el trabajo del auditor interno, y también de cómo realizar su evaluación a partir de evaluar y probar la competencia, la objetividad y el trabajo del auditor interno. Los auditores externos para ello deben: i) entender el rol del auditor interno al evaluar la estructura de control de su cliente y ii) no aceptar como propio el trabajo de la AI.

Los encuestados de este estudio realizado por A. Reinstein, Lander GHY Gavin TA fueron divididos en cuatro grupos: el auditor interno jefe (IA), el director financiero (CFO), el presidente del Comité de Auditoría (AC) y el auditor externo (EA) a cargo de la auditoría.

La encuesta incluía tres puntos principales: la prueba de comprensión general de auditoría de los estados financieros realizada por los auditores internos, las pruebas de la evaluación realizada por auditoría externa sobre las competencias de la auditoría interna, el análisis de la evaluación de objetividad de la auditoría interna.

La conclusión general fue que, en la mayoría de las organizaciones, los auditores internos y externos han desarrollado un *"teamwork"* durante algún tiempo, y las disposiciones del SAS Nº 65 parecen haber tenido un efecto mínimo en este tipo de relaciones.

En situaciones en las que el personal de auditoría interna no mantiene el nivel necesario de profesionalismo o la organización ha cambiado de firma de auditoría, los auditores externos tienen ahora con SAS Nº 65 una nueva guía para ayudarles a utilizar el trabajo de AI más eficaz y eficientemente. Dado el reciente aumento de la estructura profesional de AI y la necesidad de un mayor control de los gastos de auditoría externa, SAS Nº 65 debe servir a ambos tipos de auditores para coordinar sus esfuerzos.

Para Ward, DD & Robinson, JC la mayor parte de los auditores externos tienen confianza en los resultados de la actividad de auditoría interna, y esta confianza va a crecer muy rápido en el futuro próximo (**Ward, DD & Robinson, JC, 1980**).

Schneider (1984) realizó en su estudio un modelo descriptivo a través del cual se examinaron tres factores principales de AI, que tienen una gran influencia sobre la confianza que la AE deposita en la AI: objetividad, competencia y el trabajo realizado. Los resultados obtenidos por Schneider mostraron que, desde el punto de vista de AE, el factor más importante es la calidad del trabajo realizado por la AI, seguidos en orden de importancia por la competencia y objetividad. El concepto de competencia considerado es el que define Arens y Loebbecke (1991) como la calidad de una persona que acepta un compromiso profesional y que también tiene el conocimiento técnico necesario para cumplir con ese compromiso.

Maletta (1993) examinó el efecto sobre el riesgo inherente en la medida en que la objetividad, la competencia y el trabajo realizado por los auditores internos, afecten las decisiones de los auditores externos que dependen de ellos. La conclusión fue que los tres factores afectarán el juicio de los auditores externos. Había interacciones significativas entre la "objetividad" y la "competencia", entre "objetividad" y el "trabajo realizado" y tres interacciones significativas entre estos factores, sugiriendo que el riesgo inherente afecta la dependencia de las decisiones de los auditores externos.

Los resultados también mostraron que cuando el riesgo inherente es alto, los auditores externos podrán considerar la naturaleza de los trabajos anteriores realizados por los auditores internos, sólo cuando la objetividad de los auditores internos es alta. Cuando el riesgo inherente es bajo, el trabajo realizado no tiene un efecto significativo en el juicio de los auditores externos.

También, los auditores externos parecían usar configuraciones más complejas en procesos de decisiones, sólo cuando el riesgo inherente es alto. A través de las condiciones de riesgo inherentes, el más importante de los tres factores de los auditores internos es la "competencia", seguida de la "objetividad" y el "trabajo realizado".

Otro estudio relevante fue realizado por **L. Berry (1984)**, quien examinó la coordinación de la relación entre la AI y AE, desde el punto de vista de AI. Lo notable del trabajo fue que se

lograron identificar los criterios principales para la evaluación de la competencia, la objetividad y el desempeño del auditor interno. Este estudio también estableció una coordinación de los programas para la relación entre estas dos funciones.

Un elemento común de los estudios antes mencionados es que se identifican los tres grandes criterios que influyen en la confianza dada a la auditoría interna por la auditoría externa: competencia, objetividad y la naturaleza de los trabajos realizados por la AI. Pero no hubo acuerdo, en cuanto a cuál de ellos es determinante respecto de los otros dos.

En el mismo sentido, se identificó otro estudio relevante realizado por **H. Haron, Chambers A., R. e I. Ramsi Ismail (2004)**. El punto de partida de este estudio viene dado por el hecho de que los auditores externos a menudo dependen de otros profesionales de la auditoría de los Estados Financieros de sus clientes. En general, los auditores externos confían en la actividad de los auditores internos de los clientes. La confianza en sus resultados ahorra costos a dichos clientes. El objetivo de este estudio fue determinar cuál de los criterios utilizados por los auditores externos en la evaluación de la actividad de AI (objetividad, competencia y calidad del trabajo realizado por la auditoría interna) tiene mayor influencia sobre la decisión de considerar los resultados de la actividad de AI.

Las conclusiones del estudio indicaron que la competencia técnica y el trabajo realizado son los dos criterios más importantes que los auditores externos consideran en su dependencia de los auditores internos. La objetividad de la auditoría interna no se considera como significativa, desde el punto de vista del auditor externo. Una posible explicación es el hecho de que el *staff* de AI está formado por empleados de la organización, por lo que la objetividad no es un elemento importante que podría afectar a las decisiones de AE con respecto a su dependencia de los auditores internos.

Las encuestas mostraron que, por criterio de "competencia", los auditores externos evaluaban sólo el programa de formación continua que incluye una cobertura completa de las

operaciones de la compañía, políticas y procedimientos como elemento importante para contar con la AI. La certificación profesional de los auditores internos no se consideraba importante.

Respecto al criterio "trabajo realizado" los auditores externos dan importancia al seguimiento de los procedimientos sobre las deficiencias en los sistemas de la compañía, métodos y/o procedimientos observados en anteriores auditorías y si éstas deficiencias fueron satisfactorias, debido al hecho de que los procedimientos de seguimiento podrían ser una indicación de la calidad del trabajo efectuado por los auditores internos.

Estos criterios, "competencia" y "trabajo realizado" identificados por Haron H., Chambers A., R. e I. Ramsi Ismail (2004) son consistentes con estudios anteriores (Maletta M., 1993; Tiessen P. Y Colson RH, 1990; Schneider A., 1984).

En la publicación, aquellos también hacen referencia, a la importancia de la relación entre AE y AI en referencia a la NIA N° 610 por la que se prevé que el papel de la AI está determinado por la administración de la organización y sus objetivos varían de acuerdo a sus requerimientos; por su parte la AE es nombrada para dictaminar independientemente sobre los Estados Financieros evaluando si estos, están exentos de errores significativos.

Por otro lado, el auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de la AI. Esto le permitirá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría relevantes en función de los riesgos evaluados. Necesita ser informado de, y tener acceso a información pertinente de AI y de cualquier asunto importante que pueda afectar el resultado de su trabajo. De manera similar, el auditor externo ordinariamente debería informar al auditor interno de todo asunto que pueda afectar la labor de este último.

II.3.2. Diferencias y Similitudes entre Auditoría Externa y Auditoría Interna

Habiendo presentado los principales conceptos que identifican a la AI y a la AE, en el presente apartado se inicia un análisis entre ambas auditorías, exponiendo diferencias y similitudes.

En particular se tendrán en cuenta aspectos tales como: sujetos, competencia de los auditores, independencia, responsabilidad, objetivos, confidencialidad, lineamientos normativos, objetividad, conocimiento del ente, metodología de trabajo, modelo de riesgo, duración de la auditoría, desarrollo de su trabajo y reporte de sus resultados, informe de auditoría, Carta a la Dirección y usuarios.

A continuación se exponen cada una de estas cuestiones teniendo en cuenta las condiciones peculiares que las acercan o alejan en el desarrollo y cumplimiento de sus funciones.

Sujetos

Para desempeñarse como auditor externo es requisito ser contador público matriculado en el Consejo Profesional de la jurisdicción del ente emisor de los Estados Contables, mientras que para ser auditor interno, no se exige condición de ser profesional, aunque es recomendable que sea un perito en la materia, cualquiera fuere el tipo de auditoría a desarrollar.

Competencias de los auditores

Tanto unos como otros deben ser competentes. El auditor interno debe contar con condiciones personales para el cumplimiento de su función, tener capacidad técnica, adquirida a través de su preparación académica y de la experiencia en la recopilación e interpretación de evidencia de auditoría, capacidad que puede diferenciarlos de los contadores en general. El determinar los procedimientos adecuados de auditoría, el tipo y tamaño de la muestra a considerar, los elementos a examinar, la oportunidad y tipo de pruebas a utilizar y la evaluación de los resultados obtenidos, resultan cuestiones propias del auditor. Debe actuar con independencia de criterio, lo que implica proceder con objetividad, sin ser parte interesada ni subordinado a juicio alguno. El auditor externo por su parte debe, además de contar con el título de contador público, debe reunir las mismas condiciones personales referidas anteriormente.

Independencia

Es un menester de cualquier auditor, tanto interno como externo. La RT Nº 7/85 establece como requisito básico para ejercer la función de auditor externo su condición de profesional independiente respecto al ente sujeto a examen, aunque carece de una definición de independencia. Incluso enumera casos irrefutables de falta de independencia por los cuales el profesional se vería imposibilitado de llevar adelante la auditoría. El requisito de independencia involucra a todo el equipo de trabajo de auditoría externa y socios, por el período al que se refieren los Estados Contables auditados.

Mientras que el auditor interno depende generalmente del directorio y no debe guardar relación de dependencia de las áreas operativas bajo control para mantener su independencia, el auditor externo pertenece a otra entidad o se trata de un profesional autónomo.

Sin embargo, siempre está vigente considerar el siguiente planteo respecto a la independencia del auditor externo: ...es tal la independencia, cuando la contratación y pago de los honorarios por auditoría externa son realizados por la administración auditada? Probablemente no haya una única respuesta, o una satisfactoria, sin embargo la profesión y la sociedad han establecido mecanismos para poder conservar una actitud neutral al realizar el trabajo.

Entre los mecanismos aplicados se pueden mencionar la responsabilidad legal, las resoluciones y normas de auditoría que restringen las relaciones financieras y de negocios con los clientes, las normas que establecen la actitud para realizar el trabajo, la existencia del Comité de Auditoría, la división-estructura de despachos de auditores externos, las auditorías de revisión entre colegas, la restricción en los servicios administrativos, la aprobación por los accionistas de la elección de un nuevo auditor externo o la continuidad del existente, entre otros. Todos estos mecanismos intentan salvaguardar la independencia del auditor.

El tratamiento de la independencia del auditor externo que confiere la RT Nº 7/85, el Código de Ética Unificado de la FACPCE y el Código de Ética de la IFAC incorporado a la normas nacionales a través de la RT Nº 34/12, se han mencionado en apartados anteriores.

La normativa internacional de la IFAC, en lugar de establecer presunciones irrefutables, tal como lo hace nuestra norma y el Código de Conducta Profesional del AICPA, presenta una serie de situaciones que pueden crear amenazas a la independencia del profesional, y establece que éste deberá realizar una evaluación a fin de determinar qué salvaguardas podrá interponer para reducirlas a un nivel aceptable, eliminarlas o, en un caso extremo y en resguardo del interés público, no aceptar el servicio de auditoría de Estados Contables con el cliente.

Con la tendencia de armonizar las normas argentinas a las normas internacionales, para lograr homogeneizar la regulación del ejercicio de la profesión en un mundo cada vez más globalizado, se puede apreciar una evolución local con la aprobación del Código de Ética Unificado de la FACPCE, al considerar cuestiones no tenidas en cuenta en la RT Nº 7, que limita el tratamiento de la independencia a la enunciación de una serie de incompatibilidades que hacen a la cuestión de la apariencia.

Una de las diferencias más visible se relaciona con la “amenaza de autorrevisión”, específicamente para el caso de la Teneduría de Libros o Servicios Contables por parte del auditor externo al ente que audita.

La prestación de este servicio constituye una práctica muy arraigada en la Argentina y ha dividido las opiniones respecto de si se vulnera o no la independencia del auditor, más aun cuando la mayoría de las entidades donde desarrollan estas actividades pueden ser categorizadas como PYMES. Los servicios contables junto con los servicios impositivos, constituyen la principal fuente de trabajo de los profesionales en ciencias económicas del país.

Por su parte la “amenaza de intimidación” no está normada en nuestras disposiciones sobre independencia, que en esta materia reconoce como amenaza a dicha independencia, las relaciones cercanas con el cliente sobre la propiedad, asociación o responsabilidad de conducción en el ente objeto de auditoría.

En el caso de Argentina, donde las empresas se caracterizan, en gran medida por ser PYMES o empresas de familia, las amenazas de “intimidación” y de “mediación” impuestas por la IFAC, son las que más resienten el ejercicio de la profesión.

En relación a la “amenaza de familiaridad” también difieren las normas nacionales de las internacionales, dado que localmente la norma se basa en las disposiciones sobre parentesco del Código Civil (consanguinidad y afinidad), a diferencia de la IFAC que reconoce amenazas por vínculos inmediatos, de cercanía, afectivos o de amistad.

A pesar de las diferencias existentes en el abordaje de la independencia entre las normas, respecto a la “amenaza de interés propio”, ambas normas coinciden en que dicha amenaza, causa deterioro de la objetividad y del escepticismo profesional.

Por su parte, la objetividad de los auditores internos puede verse amenazada por circunstancias que limitan su independencia: la seguridad laboral del *staff* de auditores internos y el bienestar financiero.

Administrativa y funcionalmente la Auditoría Interna puede responder al Comité de Auditoría, al *Chief Executive Office (CEO)*, al *Chief Financial Office (CFO)*, o a otras funciones ejecutivas, dependiendo de la naturaleza, estructura y tamaño de la entidad y del marco regulatorio que le sea aplicable.

En algunas organizaciones existen líneas “aparentes” por las cuales el presupuesto, el plan de trabajo, las remuneraciones del personal y la continuidad y estabilidad laboral de auditoría interna pueden neutralizar, desde un punto de vista práctico, la objetividad de la función ante la falta de independencia de quienes ejercen autoridad para definir dichas cuestiones.

Esta situación se puede graficar claramente con la famosa frase de Upton Sinclair (novelista y escritor estadounidense 1878-1968) cuando declaró “*It is difficult to get a man to understand something when his job depends on his not understanding it...*”, es difícil hacer que una persona entienda algo, si su trabajo depende de que no lo entienda...

Responsabilidad

Una de las principales diferencias es respecto a sus responsabilidades. Mientras que la AE es responsable ante los usuarios de los Estados Financieros (incluye la Dirección-Administración del ente), dándoles credibilidad a los mismos; la AI es responsable fundamentalmente ante la Dirección-Administración de la organización en general, incluyendo la eficiencia del armado de los Estados Contables.

El auditor interno tiene responsabilidad laboral y profesional, en caso de serlo. Debe actuar de acuerdo a las actividades y obligaciones inherentes al cargo, sin que esto exima a los auditados de la línea de las responsabilidades que le fueron asignadas.

Por la naturaleza de las funciones el auditor externo, está sujeto a responsabilidades por actos violatorios de normas legales (de orden civil y penal) aplicables a su actividad, además de estar sometido a las regulaciones disciplinarias resultantes de la profesión ejercida. La Ley de Sociedades Comerciales y modificatorias, y las aplicables del Código Civil, requieren de ellos "...obrar con lealtad y con las diligencias de un buen hombre de negocios..." (art 59 LSC), "...su cargo personal e indelegable..." (art 266 LSC).

En lo civil, dado que el contrato de auditoría externa con el ente adopta la forma de locación de obra, su incumplimiento trae aparejado las sanciones previstas por el Código Civil en materia contractual por incumplimiento, ejecución negligente y/o delito, con efecto patrimonial para el auditor.

En lo penal, dependerá el tipo de delito cometido, en función de las leyes de orden violadas, por ej. **Tributario**: evasión simple o agravada, aprovechamiento indebido de subsidios o tributos, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago, alteración dolosa de registros, etc.; **Económicos**: actos contrarios a la ley o estatutos, balance falso, usura, violación del secreto profesional, etc.; **delitos de la Seguridad**

Social: evasión simple o agravada, aprovechamiento indebido de recursos de la seguridad social, etc.

En el **Código de Ética** las sanciones por incumplimiento profesional van desde una advertencia hasta la cancelación de la matrícula. La comisión de actos ilícitos en el ejercicio de la profesión puede traerle entonces consecuencias de **tipo personales** (prisión), **patrimoniales** (multas y resarcimiento de daños) y **profesionales** (inhabilitación temporal o definitiva del título).

Objetivos

Mientras que el objetivo de la AE es el establecido por el Estatuto del ente o como lo determinen los representantes de los accionistas o miembros del directorio en acuerdo con aquellos, y usualmente es dar una opinión sobre la razonabilidad de la información contenida en los Estados Financieros y si se emitieron de acuerdo a las normas contables profesionales; la AI mide eficiencia y eficacia de la estructura de control interno, debe informar sobre las normas y procedimientos aplicados respecto a lo establecido por el ente, dar recomendaciones y sugerencias correctivas, brindar asesoramiento y evaluar la confiabilidad de la información contable y extracontable sobre la que opera una organización. Actualmente se han incorporado funciones de asesoramiento y consulta asociadas a las ya existentes actividades de aseguramiento.

No obstante, alguno de los medios para obtener sus objetivos respectivos son a menudo similares, y así ciertos aspectos de la AI pueden ser útiles para determinar los procedimientos de AE y viceversa.

Confidencialidad

Procede para cualquier servicio de auditoría. Burlar este principio puede incluso, poner en peligro la marcha de la empresa. Los profesionales acceden a información calificada (costos de producción, planes de ventas, políticas de precios, sueldos de la nómina, planes de publicidad, endeudamiento, etc.) cuya divulgación a terceros o a quienes no están autorizados al acceso dentro de la misma, pueden dañar al ente considerablemente.

Los lineamientos normativos

Los lineamientos normativos para realizar la AI no son tan específicos ni desarrollados como los de AE. Una de las razones, es la falta o limitación de aplicación por terceros de los resultados de la AI. En el caso de la AE las normas aplicables son de carácter obligatorio, la RT Nº 7, RT Nº 32 y RT Nº 37 de la FACPCE y sus actualizaciones, el Código de Ética y demás normativas emanadas de los organismos de contralor; en cambio para llevar adelante una AI se aplican normas profesionales y de gestión, no son normas obligatorias, incluso es recomendable la aplicación de las previstas para la AE y las emitidas por el Instituto de Auditores Internos de la Argentina. Excepcionalmente para los miembros del IAIA certificados son de carácter obligatorio.

Objetividad

Ambos deben ser competentes y tener una perspectiva objetiva en el desarrollo de la auditoría y el reporte de sus resultados.

Conocimiento del ente

El auditor interno es parte de la organización, lo que lo pone, respecto al auditor externo, en una posición más favorable para el conocimiento profundo del ente y el acceso a la documentación y sistemas de procesamiento de datos. Este saber profundo e integral, facilita su trabajo al momento de definir los niveles de riesgo, la estructura y alcance del control interno, la cultura del personal y las gerencias a adherirse a las normas y procedimientos previstos por la dirección. Por iguales razones, para el auditor externo es también un requisito conocer la organización, sin embargo regularmente no alcanza los niveles de profundidad de aquel.

Metodología de trabajo

Ambos auditores siguen una metodología similar para llevar adelante el plan de trabajo, el desarrollo de las pruebas de control y sustantivas, la obtención de hallazgos y evidencias sobre las que fundan su opinión. El auditor externo deberá realizar una comprensión y evaluación preliminar de la AI, obtener una comprensión suficiente de las actividades para identificar y evaluar los riesgos

de declaraciones erróneas significativas en los Estados Financieros, y para diseñar y desarrollar procedimientos de auditoría adicionales.

Modelo de riesgo

Como los usuarios externos tienen distintas necesidades que la administración, las decisiones acerca de los riesgos a considerar y su importancia varían. Ambas basan el alcance de sus pruebas y la evaluación de los resultados sobre la base de riesgos inherentes. Los auditores externos se apoyan en los auditores internos mediante el uso del modelo de riesgo de auditoría. Reducen el riesgo de control y las pruebas sustantivas cuando el ente cuenta con una estructura de control interno y auditores efectivos y de buena reputación.

Duración de la auditoría

En el caso de la AI, tratándose de una función estable de la organización, se desarrolla de manera continua. Por el contrario, la AE es discontinua, se lleva a cabo al realizar la revisión de los Estados Contables. Nada impide que por las características del trabajo se realicen auditorías preliminares para cumplir, por ejemplo, con los tiempos de reportes.

Desarrollo de su trabajo y reporte de sus resultados

La perspectiva de integridad y objetividad es común para ambos. Deben estar libres de conflicto de intereses, no falsificarán intencionalmente los hechos ni tampoco subordinarán su criterio al de otros, salvo en cumplimiento de las normas.

Informe de auditoría. Reportes

Es la etapa final del proceso. Representa la comunicación de los hallazgos a los usuarios. Difieren en su naturaleza (por ej. financieros, técnicos, de certificación) y forma (por ej. escritos, verbales), pero en todos los casos dan a conocer a los destinatarios el grado de correspondencia entre la información cuantificable y los criterios establecidos. Para la AI se trata de informes

analíticos, que incluyen el detalle de las recomendaciones y sugerencias surgidas del control, no tienen formatos preestablecidos salvo lo dispuesto por la organización. Para la AE los tipos de informes están tipificados en la RT Nº 7 de la FACPCE como: Informe Breve o Resumido, Informe Extenso, Informe de Revisión Limitada de los Estados Contables de períodos intermedios, Informe los sobre las actividades de control de los sistemas examinados, Certificaciones y otros Informes Especiales.

Carta a la Dirección

Finalizada la auditoría de los Estados Financieros el auditor externo puede, de manera opcional, emitir una Carta a la Administración. En ella, el auditor informa al ente de las recomendaciones y sugerencias para mejorar el desempeño del negocio y de cómo realizar operaciones más eficientes. Esta carta puede combinarse con la Carta de Condiciones Reportables. El conocimiento del auditor de la compañía, así como su experiencia en otros negocios, lo coloca en una posición de referente. A través de estas cartas, los auditores externos ofrecen otros servicios de ayuda a la administración y mantienen una adecuada relación auditor-auditado.

Usuarios

En el caso de la AI, son los informes son dirigidos a la Dirección y generalmente a usuarios internos, excepcionalmente a terceros ajenos a la organización. El informe de AE está dirigido fundamentalmente a terceros interesados y a la Dirección.

Complemento entre Auditoría Externa y Auditoría Interna

Siguiendo estos conceptos, en el tercer apartado de la publicación “*The Relationship between Internal and External Audit*” de la Universidad Babes-Bolyai de Chuj-Napoca se presenta un paralelismo entre ambas auditorías, identificando similitudes y diferencias en un enfoque de complementariedad (Atanasiu Pop y otros, 2008).

La auditoría interna como un complemento de la auditoría externa: ya que en aquellas organizaciones donde se cuenta con la función de AI, la AE está más determinada a

apreciar de una manera diferente la regularidad, sinceridad e imagen fiel de los resultados y de los Estados Financieros.

Auditoría externa como complemento de la auditoría interna: a partir de la idea de que, cuando una especialista externo hizo su trabajo, lo cierto es que hay un mejor control. Asimismo, la AI podría tener beneficios significativos como resultado de la actividad de AE, al expresar su opinión o argumentar sus recomendaciones. En la investigación se plantean similitudes y diferencias según el siguiente detalle:

Similitudes:

1. **Marco regulatorio.** Tanto la profesión de AI como de AE se rigen por un conjunto de normas internacionales emitidas por los organismos profesionales específicos para cada profesión. Este conjunto de normas internacionales incluyen los estándares profesionales y el código de ética.
2. **Riesgo.** Es un elemento muy importante del proceso de planificación para los auditores internos y externos.
3. **Independencia.** Para ambas profesiones, la independencia del auditor es muy importante.
4. **Control Interno.** Para ambas profesiones, el sistema de control interno de la organización es de su interés.
5. **Cooperación.** Ambas funciones están interesadas en la cooperación entre los auditores internos y externos.
6. **Informe del auditor.** Para ambas funciones, los resultados de su actividad se presentan a través de los informes de auditoría.

Diferencias:

1. **Posición respecto a la organización.** Los auditores internos son parte de la organización. Sus objetivos son determinados por las normas profesionales y la organización. Sus principales clientes son las gerencias y el directorio. Los auditores externos no son parte de la

- organización, pero operan con ella. Sus objetivos se fijan principalmente por los estatutos y su principal cliente - el consejo de directores.
2. **Objetivos.** El alcance del trabajo del auditor interno es integral. Sirve a la organización ayudándola a alcanzar sus objetivos, a mejorar sus operaciones, los procesos de gestión de riesgos, los controles internos y los procesos de gobernabilidad. Preocupado por todos los aspectos de la organización, tanto financieros como no financieros. Los auditores internos se centran en eventos futuros como resultado de sus exámenes y evaluación de controles y procesos. La misión principal de la auditoría externa es proporcionar una opinión independiente sobre los Estados Financieros de la organización, generalmente de periodicidad anual.
 3. **Independencia.** La auditoría interna debe ser independiente de las actividades auditadas. La auditoría externa debe ser independiente de su cliente, de la organización, su independencia es propia de las profesiones liberales.
 4. **Enfoque sobre el control interno.** La auditoría interna se refiere al control interno de todos los aspectos de la organización. La auditoría externa se refiere al control interno como único sistema sobre la perspectiva de la materialidad, que les permite eliminar los errores que no son significativos, debido a que no tienen influencias en los resultados financieros.
 5. **La aplicación de la auditoría.** La auditoría interna cubre todas las transacciones de la organización. Las auditorías externas abarcan sólo aquellas operaciones que tienen una contribución a los resultados financieros y a la “performances” de la organización.
 6. **Frecuencia de la auditoría.** La auditoría interna se realiza durante todo el año, tiene objetivos específicos establecidos en acuerdo con el nivel de riesgos identificados para cada entidad auditable. La auditoría externa es una actividad generalmente anual, al finalizar el año.

7. **Enfoque de riesgo.** La importancia del riesgo para la planificación de la actividad de auditoría interna es muy alta, la evaluación del riesgo combina distintos tipos de información tales como financiera y operativa. Auditoría externa utiliza la información de riesgos para la determinación de la naturaleza, período de tiempo y procedimientos necesarios que se deben realizar en el área auditable, pero sólo toma en cuenta los aspectos financieros.
8. **Consideración de factores de riesgo.** La auditoría interna tiene en cuenta al menos los siguientes factores de riesgo: (Colbert, JL, 1995): clima ético y la presión sobre la gestión para alcanzar los objetivos; competencia, idoneidad y la integridad del personal; el tamaño de los activos, liquidez o volumen de las transacciones; las condiciones financieras y económicas; condiciones de competencia; impacto de los clientes, proveedores y regulaciones gubernamentales; fecha y resultado de auditorías anteriores; grado de informatización; dispersión geográfica de las operaciones; idoneidad y eficacia del sistema de control interno; cambios en la organización operacionales, tecnológicos o económicos; manejo de juicios y estimaciones contables; aceptación de las conclusiones de la auditoría y acciones correctivas tomadas, entre otros.

La auditoría externa tiene en cuenta los siguientes factores de riesgo cuando (Colbert, JL, 1995): las decisiones de gestión operativa y financiera están dominadas por una sola persona; la actitud excesivamente agresiva de la administración hacia la presentación de informes financieros; rotación alta de las gerencias particularmente personal superior de la contabilidad; la gerencia pone énfasis indebido en el cumplimiento de las proyecciones de ganancias; la reputación de la administración en la comunidad empresarial es deficiente; la rentabilidad de la entidad en relación a su industria es inadecuada o inconsistente; la sensibilidad de los resultados operativos a los factores económicos es alta; la tasa de cambio en la industria de la entidad es rápida; la industria está en declive por muchos fracasos empresariales; la organización está descentralizada sin seguimiento adecuado; una

situación interna o externa plantea una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha; cuestiones contables difíciles o contenciosas prevalecen; hay significativas e inusuales transacciones con partes relacionadas que no están en el curso ordinario del negocio; la naturaleza, la causa (si se conoce), o la cantidad de errores detectados y su probabilidad de ocurrencia en la auditoría de Estados Financieros de períodos anteriores es significativa; el cliente es nuevo, es decir sin auditorías previas o no se cuenta con la suficiente disposición de información del auditor predecesor.

9. **Enfoque de fraude.** La auditoría interna está preocupada por los fraudes de todas las actividades de la organización. Auditoría externa se ocupa sólo de los fraude de orden financieros.

Por último en la conclusión de la publicación, Atanasiu Pop y los otros autores que lo asisten, hacen referencia a las recomendaciones del IIA, quien considera que la situación ideal es aquella en que AE y AI se reúnen periódicamente para discutir intereses comunes; beneficiándose de sus capacidades complementarias, áreas de experiencias y perspectivas, definiendo el alcance del trabajo y los métodos a emplear; discutiendo la cobertura y planificación de la auditoría para minimizar las redundancias; proporcionando acceso a los informes, programas y documentos de trabajo y evaluando conjuntamente las áreas de riesgos.

El directorio debe abogar por la coordinación del trabajo de ambos grupos de auditores para aumentar el ahorro y la eficiencia y eficacias del proceso global de auditoría.

Estos procesos han cambiado en los últimos 8 a 10 años (Lemon, M.W.& Tatum K.W., 2003). Los principales factores que impulsaron estos cambios tienen que ver con la globalización de los negocios, los avances en las tecnologías y las demandas de valor agregado a las auditorías.

II.3.3. Interacción entre Auditoría Externa y Auditoría Interna: Normativa

La interacción entre ambas auditorías puede ser analizada a partir de la consideración de las normas específicas emitidas por los organismos que regulan el ejercicio de la profesión y la legislación vigente en diferentes ámbitos de aplicación. En este sentido podemos mencionar como punto de partida, las Resoluciones Técnicas para la Argentina emitidas por FACPCE, las SAS en USA y la Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC, todas ellas con diferentes alcances y grados de desarrollo respecto a la vinculación entre la AI y la AE.

En Argentina

La interacción del trabajo entre el auditor interno y externo no está expresamente contemplada por las normas vigentes. Sin embargo se pueden mencionar en relación al tema la RT Nº 7 “Normas de Auditoría” de la FACPCE, el Informe Nº 18 “La Tarea de AE y su Relación con la AI del Ente”, emitido por la comisión de Estudios de Auditoría del CPCECABA, el Consejo para la Práctica Nº 2050-1 “Coordinación del Trabajo de AI y AE”, emitido por el IIA y las recientes RT Nº 32 “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC” y RT Nº 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados” de la FACPCE.

La RT Nº 7 establece sobre el trabajo del auditor externo las siguientes consideraciones:

“...el auditor, a través del desarrollo de su tarea, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos de la auditoría...”

“...el auditor debe conservar, por un plazo adecuado a la naturaleza de cada circunstancia, los papeles de trabajo que constituyen la prueba del desarrollo de su tarea...”

“... el auditor debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil debe culminar en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el auditor a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada de la tarea...”

“...la planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados...”

“...reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría: ...evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. “

“...en la aplicación de los procedimientos de auditoría el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos...”

En ningún momento la RT Nº 7 hace referencia expresa a la posibilidad de que el auditor externo se valga del trabajo del auditor interno en búsqueda de elementos de juicio, lo que no implica que pueda aplicarlos bajo ciertas circunstancias.

En general, es considerable la reducción de honorarios de AE cuando hay una función de AI eficiente y que goza de buena reputación. Esta reputación se logra si los auditores internos resultan independientes de las unidades operativas bajo evaluación, si son competentes y cualificados, es decir que cumplen con los requisitos inherentes a la función y han desarrollado pruebas relevantes sobre la estructura de control interno y los Estados Financieros de la organización. El mayor riesgo para el auditor externo es su confianza en la independencia, objetividad y competencia en el desempeño del auditor interno.

El Informe Nº 18 en su párrafo 3 referido a economía de control, expresa que: “...un factor de suma importancia del que puede valerse el auditor externo, es el conocimiento integral y

profundo del ente que posee el auditor interno, lo que servirá para delimitar más fácilmente áreas de riesgo de auditoría, fallas en el ambiente de control, adhesión del personal y de la gerencia a las directivas del ente, riesgos inherentes significativos, etc....”, mientras que en el párrafo 4, relación entre la AI y AE, a los efectos de coordinar ambas tareas, se detallan dos alternativas en cuanto a que: i) el auditor externo aproveche la tarea de AI, luego de evaluada esta función y realizada la planificación conjunta o, ii) el ente solicite a los auditores internos y externos la complementación de esfuerzos a efectos de reducir los costos anuales de las auditorías. De producirse la delegación de tareas del auditor externo al interno, aquel debe asegurarse que este cumplirá pautas establecidas respecto a: papeles de trabajo, programa detallado, supervisión de AE a AI de manera cuidadosa y seguimiento posterior a su cumplimiento por AE.

El Consejo para la Práctica Nº 2050, dicta fundamentalmente las siguientes cuestiones relevantes para vincular el trabajo de los auditores externos con los internos.

Debe lograrse una adecuada coordinación para asegurar una adecuada cobertura de auditoría y minimizar la duplicidad de esfuerzos.

Dado que el alcance de la AI abarca un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgo, control y gobierno (Alcance del Trabajo: Sección Nº 2100 de las Normas del IIA), la AI en su examen habitual debe estar orientada a obtener evidencia suficiente que soporte una confiabilidad general de los Estados Contables. Por su parte el alcance del trabajo de AE está determinado por las normas profesionales, y deben juzgar los procedimientos aplicados y la evidencia obtenida con el objeto de emitir una opinión sobre los Estados Contables anuales.

La supervisión del trabajo de AI y de AE es responsabilidad de la Dirección del ente, mientras que por la coordinación entre ambas la norma hace responsable a la máxima autoridad del Dpto. de AI con apoyo del directorio.

En este sentido el director ejecutivo de AI debe acordar con los auditores externos la realización del trabajo en relación con la auditoría anual que estos llevan adelante; reportar al directorio sobre el desempeño de la AE, o ante requerimiento del directorio cuando esté cumpliendo funciones de supervisión. Deberá realizar evaluaciones periódicas de la coordinación y medir la eficiencia y eficacia de las funciones de AI y AE, informando el resultado de la evaluación al directorio, incluyendo cualquier comentario relevante sobre la función de AE.

Por último el director ejecutivo de AI deberá mantener informado al directorio y en contacto con la AE sobre temas de relevancia tales como: independencia de los auditores externos, debilidades de control significativas, errores e irregularidades, actos ilegales, criterios de la dirección y estimaciones contables, ajustes de auditoría significativos, desacuerdos con la dirección, dificultades encontradas al realizar la auditoría y proporcionar a la AE información suficiente que les permita entender las técnicas, métodos y terminología que facilite la confianza de los auditores externos en el trabajo realizado por la AI utilizando dichas técnicas, métodos y terminología.

La coordinación de esfuerzos entre la AI y la AE requiere la realización de reuniones periódicas para atender asuntos de interés mutuo tales como: cobertura de la auditoría, acceso mutuo a los programas de auditoría y papeles de trabajo, intercambio de informes de auditoría y de Cartas de la Dirección, entendimiento común de técnicas, métodos y terminología de auditoría.

En Estados Unidos

Las Normas de Auditoría SAS № 65 - AU322 emitidas por el AICPA permiten que el auditor externo trabaje de manera directa con el auditor interno. Si existe dicha función dentro de la estructura interna de control, el auditor externo deberá evaluar su relevancia y determinar el grado de confianza que le merece acorde a la independencia con la que se desarrolla. En este caso el auditor externo deberá considerar entre otros elementos, el propósito y alcance de la función de auditoría interna, su ubicación dentro del organigrama, a quién reporta y el grado de independencia al cumplir su cometido. Podrá solicitar los informes elaborados por auditoría interna y los análisis

de riesgo realizados por el ente. Se prevé la posibilidad que los auditores internos asistan al auditor externo en la aplicación de pruebas. La norma rescata la importancia de una función de auditoría eficiente, la cual influye directamente sobre la planificación y enfoque de la AE de los Estados Financieros y agrega valor a la misma.

Es importante mencionar los efectos que tuvieron para la auditoría y otros servicios relacionados con el ejercicio de la profesión, los escándalos contables ocurridos en Estados Unidos ya mencionados durante los años 2001 y 2002, y en países europeos (caso Parmalat compañía italiana líder mundial de lácteos y alimentación, en la que se desviaron fondos para ayudar a otras sociedades del grupo que estaban en crisis financiera, fraude financiero que alcanzó notoria publicidad en diciembre de 2003 o el caso Royal Ahold empresa holandesa minorista y distribuidora de productos de alimentación, que anunció en febrero de 2003 que había inflado ingresos en al menos 500 millones de dólares en 2001 y 2002, por citar algunos).

Casos emblemáticos en Norteamérica como Enron, Global Crossing, Qwest, World-com, Sunbeam, Waste Management y Adelphia por referir ejemplos, derivaron en la *Ley Sarbanes-Oxley* en el año 2002 que afectó a la Argentina por la radicación de numerosas compañías de capital extranjero de origen americano.

La crisis se desató por el uso impropio de las normas contables y de artimañas conducentes a la distorsión de la información contable destinada a terceros, fundamentalmente en aquellas compañías de Oferta Pública de sus títulos y acciones, generando una ilusión sobre el valor de las ganancias que no se condecía con la realidad.

Uno de los factores que impulsaron esta distorsión deliberada sobre los Balances, fue el interés de los ejecutivos de los entes que poseían la opción de compra de acciones de las empresas, recibidas en retribución al éxito de su gestión, quienes no vacilaron en aplicar de manera sesgada las normas contables, ya sea disimulando pérdida o inflando ganancias.

A esta causa habría que sumarle otras cuestiones tales como: normas contables y de auditoría ambiguas, imprecisas o insuficientes; directivos inescrupulosos, *brokers* comprometidos con pronósticos optimistas pero no reales para mantener clientes, auditores en posición sumisa o con independencia cuestionable por los contratos de servicios profesionales de consultoría.

Las consecuencias fueron diversas, desde ejecutivos encarcelados, hasta inversores en bancarrota, empleados sin trabajo, firmas de auditoría desaparecidas, y fundamentalmente acentuó la desconfianza sobre la información contable para la toma de decisiones y el trabajo de los auditores externos como garantes de la calidad de dicha información.

La ley SOX, en estas condiciones fue promulgada para combatir la corrupción y fomentar la transparencia de la información que se presenta al mercado de valores. Afectó las reglas del ejercicio de la profesión, fundamentalmente la acción de dictaminar en forma independiente sobre los Estados Fcieros. de las empresas que cotizan públicamente en los mercados de valores de USA.

La ley SOX cambió y agregó requerimientos a las empresas fundamentalmente en sus Secciones 302 y 404 y creó en la Sección 101 la Junta de Supervisión sobre las Firmas Contables, en inglés *Public Company Accounting Oversight Board* (en adelante PCAOB), que dictaminan sobre los Estados Contables y el control interno.

El PCAOB tiene la potestad de dictar desde 2002 normas para regular la práctica de la AE frente a la *Securities and Exchange Commission*, equivalente a la Comisión de Valores en Argentina, dejando de ser el Instituto Americano de Contadores Públicos el único ente que emite normas de auditoría, denominadas US GAAS (por su sigla en inglés, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas).

La Norma de Auditoría N° 2/03 emitida por PCAOB explica los pasos a seguir por los auditores externos para poder emitir una opinión sobre la efectividad del control interno de las compañías públicas como también sobre la opinión informada por la gerencia de la compañía, sobre dicho control interno. Fue actualizada por la *Auditing Standard N° 5/2007* estableciendo los

requisitos y dirección para llevar adelante una auditoría de evaluación de la efectividad del control interno integrada con la auditoría de Estados financieros.

Las Normas de Auditoría Internacionales

La IFAC por medio del IAASB, quien emite las NIA, recomendó algunas acciones para recuperar la confianza de los inversores en los mercados bursátiles después de la crisis de 2001-2002.

A modo de síntesis se propuso: implementar códigos de ética corporativos, adopción de códigos de ética a todas las partes que actúan en el mercado bursátil, hacer más efectivo el control interno de los entes, exigir una más adecuada supervisión del Directorio y del Comité de Auditoría a la gerencia, reforzar la independencia de los auditores, fundamentalmente con las empresas de oferta pública, promover la efectividad de la auditoría proponiendo un alto control de calidad del ejercicio de la profesión, fortalecer y adecuar las normas de auditoría y prácticas contables a los nuevos tiempos para proteger a los usuarios de la información contable y elevar los estándares de regulación para los entes que emiten los Estados Financieros.

Por otra parte los **supraorganismos internacionales** (Bco. Mundial, la Organización Internacional de Comisiones de Valores, el Comité de Supervisión de Bancos de Basilea, la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros, el Foro de Estabilidad Financiera, etc.), crearon la **Junta Internacional de Supervisión del Interés Público** (en su sigla en inglés PIOB) con el objeto de supervisar las normas emitidas por el IFAC e impulsar la adopción en cada país (Argentina: Comisión Nacional de Valores, Superintendencia de Seguros de la Nación, Banco Central de la República Argentina, etc.) de las normas contables y de auditoría internacionales en resguardo del interés del público inversor y de otros interesados.

Las NIA de la IFAC, hacen referencia a la relación entre el auditor interno y externo al mencionar la utilización del trabajo de terceros en la auditoría financiera. En particular, la **Norma**

de Auditoría Nº 610 trata sobre la “Consideración del Trabajo de Auditoría Interna por parte de la Auditoría Externa”.

Dicha norma establece lineamientos generales para los auditores externos, quienes deberán considerar las actividades desarrolladas por auditoría interna y como esta afecta sus procedimientos. Sin embargo la propia norma aclara que el auditor externo tiene plena responsabilidad por la opinión que emita sobre los Estados Financieros, no pudiendo eximirse, ni reducir esta, por haberse basado en los informes de la AI.

El auditor externo, quien es nombrado para dictaminar independientemente sobre los Estados Financieros, realizará la planificación de su trabajo, estableciendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar en función de la confianza que le merezca el trabajo de la AI.

Los objetivos y alcances de ambas auditorías son diferentes, aunque ambos son en referencia al ente. Mientras que la AI define su plan de trabajo con la Dirección y sus objetivos pueden variar según el tamaño y estructura de la entidad, no sólo haciendo referencia a los Estados Financieros, el auditor externo deberá dictaminar sobre la confección y razonabilidad de la información contenida en ellos.

Sin embargo algunos de los procedimientos utilizados internamente pueden ser aplicados por terceros.

Según **la NIA Nº 610**, en primera instancia **el auditor externo debe realizar una evaluación de la AI para determinar la utilidad que puede aportarle**, considerando en el análisis: el status organizacional, el alcance de la función, la competencia técnica, el debido cuidado profesional, el tiempo de enlace y coordinación y la evaluación del trabajo específico de la AI.

Con respecto al status organizacional, la norma hace referencia a la ubicación de la AI dentro de la estructura organizativa y su relación con las distintas áreas. Para poder interrelacionar a ambas auditorías la norma exige en este punto, la independencia de la AI del resto de los sectores,

reportar de manera directa al nivel superior del ente, y que no posea responsabilidad operativa, garantizándose la independencia y objetividad del trabajo de la AI. De no cumplirse estas condiciones, su alcance resulta reducido y requiere de un análisis cuidadoso para su consideración por parte de AE.

El alcance de la función implica evaluar el plan de trabajo de la AI, las actividades y tareas realizadas para cumplir con el mismo y cómo son recibidas sus recomendaciones por la Dirección, es decir apreciar la función de la AI considerando las actuaciones y evidencias por parte de la administración en respuesta a las recomendaciones de la AI.

La capacidad del personal que forma parte del equipo de la AI, incluyendo su contratación y entrenamiento, las calificaciones profesionales, antecedentes y eficiencia adecuada se relacionan con la competencia técnica que debe considerar el auditor externo. El debido cuidado profesional, supone evaluar si la AI cuenta con una planificación, si está sujeta a revisión, supervisión y ha sido documentada de manera apropiada. Para ello se analizarán papeles de trabajo, manuales de auditoría y programas de trabajo.

Si el trabajo de la AI va a ser un factor para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de la AE, es deseable acordar de manera previa el tiempo y el grado de cobertura de la auditoría, los niveles de significatividad y pruebas, los métodos de selección de muestras, la documentación del trabajo y los procesos de revisión e informes. Deben mantenerse mutuamente informados sobre las novedades del trabajo comprometido durante su desarrollo.

De tener la intención de utilizar el trabajo específico de la AI, el auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de la actividad de la AI, realizar una evaluación preliminar de los procedimientos de auditoría él mismo, a los efectos de confirmar la adecuación a sus propósitos.

La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas del trabajo específico de la auditoría dependerán del juicio del auditor externo respecto a:

- el riesgo e importancia relativa del área en cuestión a auditar,

- la evaluación preliminar de la auditoría interna por el auditor externo, y
- la evaluación del trabajo específico realizado por auditoría interna.

En conclusión, la interrelación dependerá de la evaluación sobre la utilidad del trabajo de la AI, ajustando el alcance, procedimientos y pruebas de AE, es decir, se podrá acotar la extensión, nunca eliminar por completo ni limitar la responsabilidad del auditor externo.

Hay casos en que resultan útiles algunos trabajos específicos de la AI, en estas circunstancias el auditor externo debe previamente evaluar el desempeño técnico de los auditores internos, de ser realizados por asistentes, si fueron debidamente supervisados y si las conclusiones arribadas cuentan con la evidencia suficiente para sustentarlas.

En el caso de aplicarse un trabajo conjunto entre ambas auditorías debe realizarse una planificación combinada que permita coordinar los procedimientos a aplicar de manera de desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

En marzo de 2012, el *staff* de la International Auditing and Assurance Standards Board publicó una revisión de la norma NIA Nº 610 con vigencia para las auditorías de estados financieros para períodos que terminen en o después del 15 de diciembre de 2013 fundada, en las conclusiones básicas arribadas del Proyecto de Norma de julio de 2010 presentado a los organismos de consulta, incluidos entes reguladores, organismos de supervisión, emisores de normas nacionales, organismos miembros de la IFAC y las empresas. La Norma internacional revisada, incluye requisitos y orientaciones sobre la responsabilidad del auditor externo si hace uso del trabajo de la auditoría interna de la entidad en la obtención de evidencia.

En marzo de 2013, el IAASB publicó una nueva revisión de la NIA 610. Ahora también incluye requisitos y guías orientados a la responsabilidad que asume el auditor externo cuando hace uso del auditor interno para que este le proporcione asistencia directa para los propósitos de la auditoría bajo su dirección, supervisión y revisión, y en la medida que dicha ayuda no esté prohibida por la ley o regulación. El contenido relativo a la asistencia directa entraría en vigencia

para auditorías de estados financieros para períodos que terminen en o después del 15 de diciembre de 2014.

La demora para incluir en la norma la asistencia directa se fundaba en la preocupación de algunos encuestados de que dicha asistencia estuviera en conflicto con el Código de Ética internacional (International Ethics Standards Board for Accountants, en adelante IESBA). En particular expresaron su preocupación por si los auditores internos que formaban parte del “equipo de trabajo” bajo la dirección de auditor externo, pudieran mantener la independencia del cliente auditado así como también, que pudiera verse comprometida la percepción de independencia del propio auditor externo por el uso extensivo de la asistencia directa.

El IAASB señaló que el interés público no se veía comprometido como para prohibir la asistencia directa, y que su aplicación no había dado lugar a deficiencias en la calidad de la auditoría, ni de su percepción. Además planteó que existen beneficios potenciales, como un fortalecimiento de la relación y un diálogo más eficaz con la función de auditoría interna, una nueva comprensión de la compañía basada en el conocimiento de los auditores internos y el uso de las personas que puedan tener conocimientos especializados, incluso la asistencia directa puede permitir al equipo de auditoría externa a centrarse en las cuestiones de auditoría más importantes.

La inclusión de la asistencia directa implicó el establecimiento de limitaciones y salvaguardas, restringiendo a un rango limitado de circunstancias a las que podría aplicarse (por ej. evaluación de la existencia y la importancia de las amenazas a la objetividad del auditor interno y su competencia, la cuantía de los juicios involucrados en la ejecución de los procedimientos de auditoría, o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida, etc.), con las responsabilidades del auditor claramente establecidas, proporcionando un marco sólido y un conjunto de garantías suficientes orientadas a evitar el uso indebido de dicha asistencia en relación con el mayor riesgo evaluado de representación errónea.

II.3.4. Evaluación de la Auditoría Interna por el Auditor Externo

Las normas que dan marco y reglamentan las actividades de la AI y la AE, en algunos aspectos son obligatorias y de simple cumplimiento; en otros casos, la integración entre ambas auditorías permite un margen de franca y honesta discusión en cuanto a la optimización de la gestión de auditoría.

Para desarrollar la AE, el auditor deberá cumplir con las RT N° 7, RT N° 32, RT N° 37 y relacionadas de la FACPCE, según corresponda. Realizar la planificación definiendo el alcance, oportunidad de los métodos, técnicas y procedimientos a aplicar. En esta etapa podrá evaluar el ambiente de control interno y la incidencia del auditor interno en su trabajo sobre la base de requisitos de confiabilidad e independencia.

Por el principio de economicidad, el incentivo mayor para la empresa es la reducción de costos y tiempos de auditoría, mientras que para el auditor externo facilita el desarrollo de la auditoría, evita duplicidad de tareas y le permite mantener al cliente.

Al llevar a cabo la auditoría puede ocurrir que: el auditor externo considere útil la colaboración del auditor interno, de acuerdo a una evaluación previa de la AI. En este caso cabe una planificación conjunta, o que el ente solicite a su cuerpo de auditores que participen conjuntamente en la realización de la auditoría, para el desarrollo más eficiente de las tareas (tiempo, costos, etc.).

Cualquiera sea la dirección de la petición, lo más conveniente para potenciar esfuerzos, es coordinar las funciones desde el inicio en la **Etapas de Planificación**, porque es donde se define la naturaleza, alcance, oportunidad y procedimientos que se implementarán.

El auditor externo definirá entonces: i) qué procedimientos se llevarán a cabo de manera conjunta, ii) cuáles por el auditor externo de manera exclusiva y iii) cuáles delegará en el auditor interno.

El procedimiento de auditoría, incluye las instrucciones detalladas para la recopilación de las evidencias que se van a obtener durante la auditoría. La oportunidad está relacionada con la fecha prevista para llevarlo a cabo.

Las evidencias obtenidas por conocimiento directo del auditor a través del examen físico, la observación, el cálculo y la inspección resultan más competentes que la información obtenida de manera indirecta al confiar en los reportes utilizados y armados por el propio auditado. Por ello, el auditor externo deberá considerar y documentar una serie de elementos al intentar apoyar sus conclusiones sobre pruebas realizadas desde la AI.

II.3.4.1. Evaluación Preliminar de la Función de Auditoría Interna

Incluye las acciones que se detallan a continuación:

Conocer la función del Dpto. de AI, considerando aspectos tales como: eficacia de la estructura de control interno del cliente. Efecto de la AI sobre los controles internos, posición de la AI en el organigrama, la organización del área, cantidad de miembros, responsabilidades y capacidad técnica, las políticas de contratación, entrenamiento, asignación de funciones, carrera laboral, supervisión y evaluación del personal que forma el equipo de auditores internos.

También deberá incluir en la evaluación preliminar las bases para el establecimiento del plan de auditoría: naturaleza, alcance, oportunidad, emisión de informes y auditorías de seguimiento, el impacto de la función de la AI sobre la evaluación de los riesgos, los métodos, procedimientos y técnicas utilizadas por el sector, los resultados obtenidos del cumplimiento de las tareas, la aceptación y acogimiento por la dirección de las recomendaciones y sugerencias y conocer la industria, sus actividades y características que favorecen a la realización del trabajo.

Evaluar la competencia profesional del personal del Dpto. de AI, que según lo expuesto en el marco teórico, las dos cualidades más relevantes que debe cumplir un auditor son: independencia y competencia.

Respecto a la independencia, tanto para el auditor externo y más aún en el caso del interno, es importante definir a quién reportarán, porque de ello depende la seguridad de la investigación y la confiabilidad de la opinión. Para los auditores externos rara vez resulta un

problema la independencia, porque no son empleados de la compañía, incluso pertenecen a otra firma; mientras que se dificulta para los auditores internos que son empleados, aunque se supera en alguna medida la falta de independencia, al reportar a la alta dirección y no al sector auditado.

Respecto a la competencia es importante considerar la preparación académica de las personas que proporcionan la información, el personal dedicado a la auditoría (capacitación técnica adecuada y competencia como auditor), la continuidad de los auditores que ayuda a conservar la familiaridad con los requerimientos técnicos y una relación interpersonal más cercana con la compañía, la experiencia práctica en temas contables y de auditoría, las fuentes de reclutamiento, condiciones de admisión, sentido crítico y capacidad de análisis y los programas de entrenamiento, certificaciones de sus miembros, desarrollo de competencias, miembros interdisciplinarios.

Evaluar la objetividad de la función del Dpto. de AI. Implica conocer el grado de objetividad en que se desarrolla la función de AI, la existencia de un plan integral de AI aprobado por la dirección, la calidad y cantidad de los informes emanados del sector y la existencia de un plan de seguimiento con la evaluación del grado de amparo y adhesión a las propuestas por parte de la alta dirección.

Evaluar la ejecución de la función del Dpto. de AI, incluye evaluar el diseño de los procedimientos analíticos y sustantivos aplicados, examinar la suficiencia de la documentación: total/parcial para apoyar su opinión, revisar los papeles de trabajo para probar que cumplan con lo previsto en las normas profesionales de ejecución, cuidado y diligencia profesional.

Evaluar el costo de la evidencia, el cual resultará elevado si se requiere que los auditores se desplacen a distintas localizaciones, por ej. la visita a las instalaciones, plantas de almacenaje, fábricas, etc. que permiten observar al auditor de manera directa las operaciones, instalaciones y personal. Esto le facilitará la interpretación y análisis de los datos contables, dándole un marco de referencia y una perspectiva más amplia de la compañía.

II.3.4.2. Planificación y Coordinación de Tareas

Cumplida la etapa anterior, el auditor externo tendrá un juicio sobre el desempeño de la AI y la eficiencia de la estructura de control interno del ente a auditar. Según el grado de confianza diseñará el plan de auditoría, apoyándose en los recursos internos de la organización. Definirá el riesgo de auditoría y en función de la efectividad del ambiente de control, definirá el tipo de pruebas y la evidencia necesaria para fundamentar su dictamen.

En esta instancia, esencial en el proceso de coordinación entre ambas auditorías, se deberá: determinar los riesgos de control, inherente y de auditoría aceptable y elaborar programas de trabajo detallados, estableciendo procedimientos y tipos de pruebas.

A su vez será necesario establecer los plazos a cumplir las tareas, la entrega de papeles de trabajo, los informes de AI y realizar un cronograma de tareas para cada una de las partes. Dado que la AI regularmente orienta sus actividades a evaluar el sistema de control interno, esta es una de las tareas posibles a asumir, así como la validación de saldos y el desarrollo de pruebas de cumplimiento de las actividades de control.

Por su parte la AE reserva para sí puntos críticos, como la revisión de partidas donde es necesario el juicio profesional, supervisión de las actividades cumplidas por la AI y el reproceso de una muestra de las pruebas delegadas. En el caso de las confirmaciones de saldos con clientes-proveedores pueden realizarse de manera conjunta, así como pruebas sustantivas de revisión de documentación de respaldo de saldos cercanos al cierre y procedimientos analíticos para realizar análisis comparativos de cuentas de resultado, determinación de variaciones, porcentajes, comparación con presupuestos, evaluación de las causas de los desvíos, etc.

Al cierre del ejercicio podrán coordinar con los auditores internos la realización de pruebas de manera conjunta o individual, tales como: participación del control de los inventarios y verificación de los sistemas de conteo, visita a depósitos de terceros con mercadería de propiedad

del ente, arqueos y conciliaciones contables, cálculos globales como depreciaciones, contingencias, devengamientos, etc.

A los efectos de distribuir las funciones de unos y otros, el auditor externo podrá tener en cuenta ciertos procedimientos para cumplir con el plan de auditoría de manera más eficiente:

- **Evaluar el alcance del plan anual de AI**, verificando extensión, periodicidad, rubros tratados, contenido, hallazgos, etc.
- **Coordinar con AI la fecha de realización de ciertas pruebas** cercanas al cierre y otras durante el cierre, para que puedan ser incluidas en el programa de AE.
- **Establecer normas** de manejo, confección y cumplimiento comunes sobre los papeles de trabajo.
- **Realizar reuniones periódicas** para evaluar el desarrollo de la auditoría. Intercambiar opiniones, novedades, irregularidades, áreas de riesgos o cualquier situación que pueda alterar el normal cumplimiento de la auditoría.
- **Aplicar metodología uniforme** para simplificar la tarea de control posterior del auditor externo.

II.3.4.3. Evaluación y Prueba del Trabajo de la Auditoría Interna

Concluido el plan de auditoría, queda la última etapa de ejecución, donde el auditor externo debe corroborar la suficiencia y validez de los hallazgos de auditoría sobre las pruebas a cargo de la AI. El objetivo de esta revisión es poder confiar en las evidencias alcanzadas, y evaluar la aplicación de procedimientos alternativos cuando lo entienda necesario.

El auditor interno realiza recomendaciones y sugerencias, pero es la Dirección quien puede rechazarlas o aplicarlas. Si el auditor tuviera autoridad para imponerlas, en una segunda oportunidad estaría auditando su propio trabajo, perdiendo independencia. El IAIA en su **Declaración de Responsabilidades de Auditoría Interna** hace referencia a este punto. La competencia de los auditores está relacionada entonces, con su capacidad para determinar las causas

de los problemas o diferencias y la posibilidad de presentar recomendaciones y sugerencias apropiadas.

En las auditorías financieras se utiliza con criterio amplio los PCGA y los objetivos de la auditoría, como criterios específicos para evaluar la razonabilidad de los Estados Financieros.

En las auditorías operativas generalmente desarrolladas por los auditores internos, los criterios no son tan definidos al evaluar la eficiencia y efectividad, intentando con ellas proponer mejoras a partir de metodologías alternativas como:

- **el análisis del desempeño histórico**, en el que se puede derivar fácilmente si se ha mejorado o empeorado, pero no de que tan bien o mal se está operando,
- **el análisis del desempeño comparable** con la industria a la que pertenece el ente o con informes estadísticos de organismos estatales o para-estatales como Cámaras y Bolsas.
- **apoyándose en normas desarrolladas por medio de la ingeniería**, que a veces requieren tiempo y costos relevantes o a través de la discusión y acuerdos fijados entre las partes del ente relacionadas sobre criterios menos objetivos pero menos gravosos o simples de determinar.

Si el punto de partida de la relación es la confianza que puede sostener el auditor externo sobre la auditoría del sistema de control interno desarrollado por la compañía, es posible cuestionarse: **¿Qué implica una auditoría del control interno?**

A pesar que las normas hacen referencia a la opinión del auditor externo de manera integrada tanto sobre los Estados Financieros como así también sobre la estructura de control interno, una auditoría que realice un tratamiento y análisis por separado del control interno y su efectividad facilita su comprensión. Los pasos a seguir para llevarla a cabo serían:

- Planificar la auditoría con aplicación de procedimientos más extensos.
- Revisar los procesos de evaluación de la gerencia.
- Comprender el ambiente de control interno y emitir un informe sobre el mismo.
- Probar y evaluar la efectividad del diseño (ingeniería de control).

- Probar y evaluar la efectividad de la operación (aplicación del control para prevenir o detectar errores o irregularidades de manera oportuna).
- Evaluar la suficiencia de las pruebas.
- Formular una opinión sobre la efectividad del control interno y la información financiera de publicación.
- Comunicar los hallazgos a la compañía.

Una diferencia con la auditoría de los Estados Contables y de Control Interno es la oportunidad que existe para corregir deficiencias.

En el caso de las primeras se pueden resolver errores materiales detectados durante la auditoría, aceptando los ajustes propuestos por los auditores externos mientras que, si estos detectan una falla o debilidad material de control interno, puede que no se cuente con el tiempo suficiente para resolverla previo al dictamen de los Estados Financieros.

Dado que en dicho dictamen se hace referencia a una situación a una fecha determinada, es posible que la opinión del auditor externo sea diferente en referencia a la efectividad del diseño y operación del control interno sobre la información financiera, de haber un error material, que la emitida sobre los Estados Contables de la compañía. La extensión de las pruebas de control sobre la efectividad del control interno referidas a las afirmaciones de la gerencia inmersas en las cuentas significativas, son por cada período, e independientes del año anterior.

En la evaluación y análisis el auditor externo aplica su juicio profesional y experiencia para identificar aquellas cuentas consideradas en el umbral de significativas, o más que materiales, inclusive deberá atender características cualitativas, por ej. las cuentas más líquidas o que implican estimaciones por la gerencia son más riesgosas. Debe operar durante un tiempo prudencial, que puede ser menor al período de los Estados Contables, pero debe ser sustancial para proveer confianza suficiente en las pruebas de control tanto relacionadas con los flujos de transacciones (incluyen por ej. aprobación de desembolsos en efectivo, de ventas a crédito,

cruce entre órdenes de compra y factura de proveedores, etc.); como de los saldos de las cuentas contables (incluyen por ej. estado de las conciliaciones bancarias, procedimientos para la toma de inventario, etc.). En muchas situaciones lograr evidencia suficiente es complejo cuando intervienen factores como la cultura de la organización, el estilo y filosofía de la gerencia, el ambiente de control, en los que el auditor externo debe fundar su opinión sobre pistas y apoyarse en validaciones subjetivas.

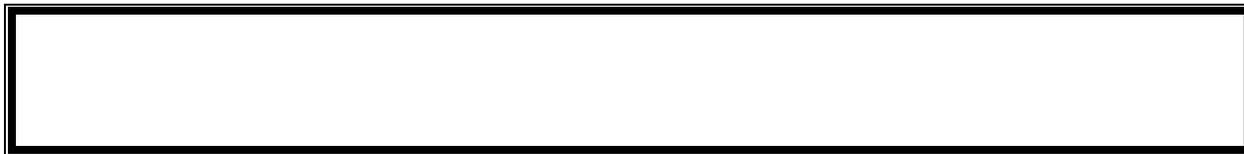
El auditor puede emitir un único informe conjunto o informes separados sobre los Estados Financieros y el control interno, ambos con igual fecha (generalmente la fecha de la finalización del trabajo de campo). **La opinión** sobre los Estados Contables puede abarcar varios períodos, pero en el caso del control interno sólo es referente al último o más reciente.

Las prácticas de control interno relacionadas con la información financiera de publicación, se deben diseñar dentro de un marco de referencia que relacione y contenga los diferentes procesos y negocios del ente. Si bien las normas no exigen un marco conceptual en particular, ya que existen diversos modelos o enfoques, se sugiere la aplicación del modelo COSO de alcance popular, aceptado en USA y en varios países de Europa y América, emitidas originariamente en la década de los '90 sobre la base de las mejores prácticas de AI de los principales referentes empresariales y profesionales de finanzas y contabilidad de varias compañías.

En el presente capítulo se han establecido los lineamientos normativos que vinculan ambas auditorías, los requisitos de independencia y objetividad que ponen límite a la interacción, priorizando la transparencia y evitando el conflicto de intereses. Se presentaron cuestiones que delimitan y convergen el cumplimiento de un posible trabajo conjunto. La necesidad de fundar una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera del ente sustentada en evidencia válida y suficiente, y dentro de un marco de control interno eficiente requiere del auditor externo la evaluación del desempeño del ente y en particular de su Dpto. de Auditoría Interna, acotando los riesgos de confiar parcialmente su trabajo en el de terceros. En el siguiente capítulo se presenta un

modelo de cooperación organizativo entre AI y AE, una vez evaluados sus componentes, las ventajas y límites de su vínculo.

III. DISEÑO DE UN MODELO DE COOPERACIÓN ORGANIZATIVO



En los capítulos anteriores se estableció el marco conceptual respecto a la auditoría externa, su naturaleza, alcance y objetivos. Luego, se hizo lo propio para la auditoría interna. A continuación, se determinaron las razones por las cuales existen fundamentos de orden económico, operativo, de eficiencia de los recursos y tiempos, incluso de reconocimiento por las Normas de Auditoría generalmente aceptadas, que justifican el desarrollo de una auditoría conjunta.

Partiendo de la idea de convergencia entre ambas auditorías, en este capítulo se exponen los sujetos que forman el modelo desarrollado, las ventajas y desventajas de la cooperación conjunta, un nuevo enfoque de auditoría colaborativa, y por último, se traza en un cuadro el diseño de un modelo cooperativo para organizaciones que cuentan con departamento de auditoría interna y están sujetas a auditoría externa.

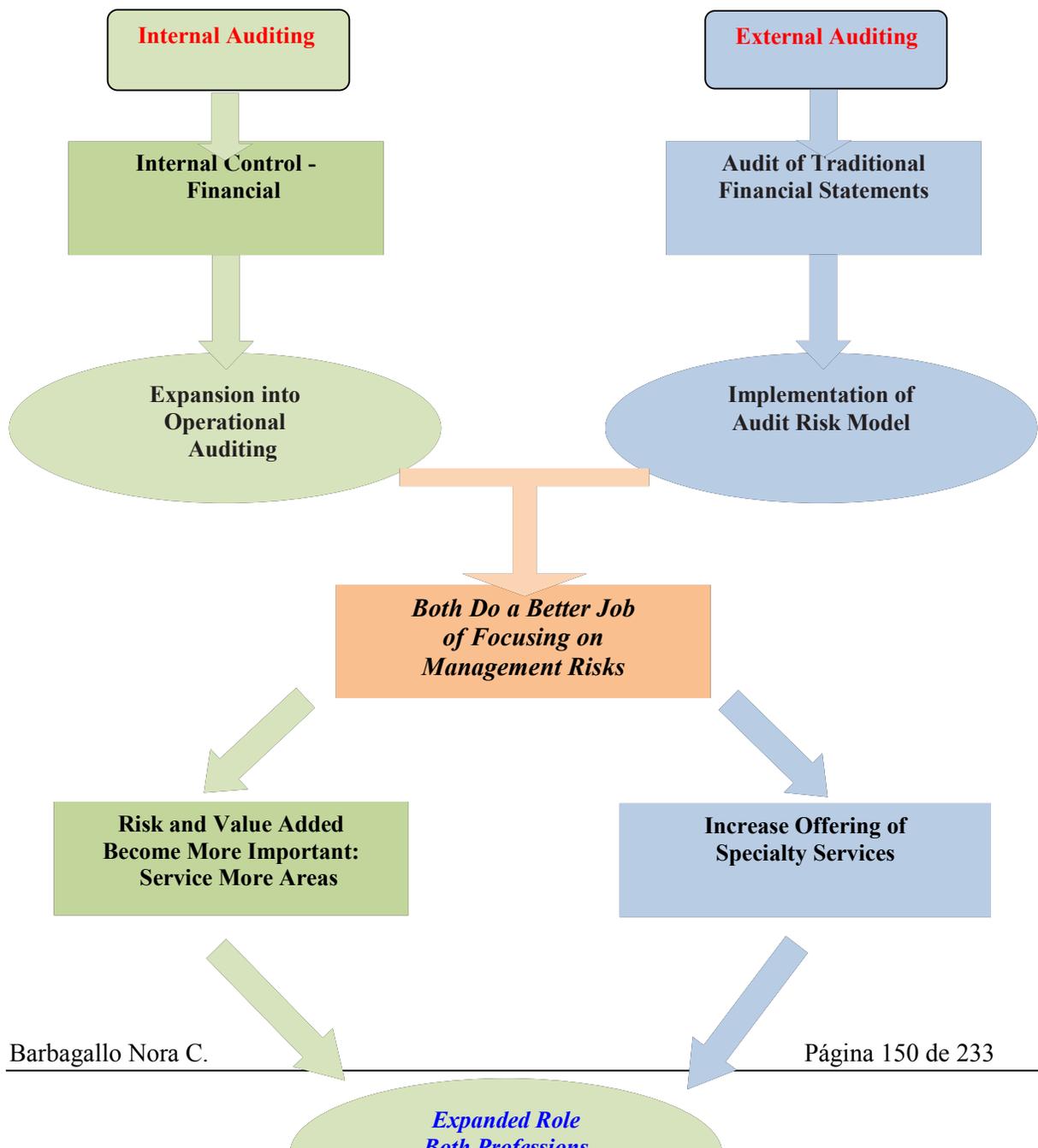
La problemática ha sido planteada desde los distintos partícipes involucrados: la organización y los auditores externos, analizando los límites de aplicabilidad de los conceptos considerados.

Habiendo examinado entonces, los aspectos normativos y prácticos de la AI y AE, en términos individuales y convergentes, así como la relevancia de que ambas auditorías establezcan un trabajo compartido y coordinado desde la etapa de planificación, en este capítulo se sientan las bases hipotéticas que sustentan el diseño de un Modelo Cooperativo Organizativo para el ente objeto de auditorías. La importancia de la cooperación radica, en potenciar una serie de situaciones comunes, superar otras tantas dificultades, allanando amenazas y estableciendo salvaguardas, fortaleciendo la relación entre auditores en beneficio del vínculo entre el Ente y la Firma de AE.

La organización deberá cumplir con su parte, sosteniendo un área de auditoría profesionalizada, acorde a la complejidad de las actividades y con la independencia necesaria para que el auditor externo pueda confiar en las declaraciones del ente y limitar sus controles a aspectos críticos y materiales. Por otro lado el auditor externo podrá hacer uso del trabajo de “terceros”. Las normas internacionales así lo permiten, considerando a la auditoría interna como tal.

En el siguiente cuadro se resume las ideas ya planteadas en la década del '90 en USA sobre la convergencia entre ambas auditorías en beneficio de los involucrados.

Cuadro Nº 6: “Convergencia de Auditoría Interna y Auditoría Externa”



Fuente: Atanasiu Pop y otros, (2008) refieren a Rittenberg, L.E. & Covaleski, M. (1997)

Todos estos conceptos desarrollados en el capítulo anterior sobre el marco teórico, se aplican e integran en la presente sección, y dan como resultado el diseño de un modelo, el cual se expone bajo la forma de un cuadro, al concluir este apartado.

Este modelo de cooperación para organizaciones sujetas a auditoría externa, y que cuenten con un área de auditoría interna, es la posibilidad teórica de que la convergencia es posible entre ambas auditorías con los límites fijados por las normas legales, profesionales e instituciones.

Teniendo este modelo de construcción hipotética, resulta necesario verificar su viabilidad empírica. Por estas circunstancias y para evaluar su posibilidad concreta de aplicarse a las organizaciones, en el capítulo siguiente se plantea la utilización en el caso concreto de la prueba de inventario, con la utilización de una herramienta informática elaborada por auditoría interna y cuya efectividad es evaluada por la auditoría externa en el Grupo Moreno.

Iniciamos este proceso con el planteo de los sujetos involucrados en el modelo: la organización y el auditor externo.

III.1. La Organización

En el año 1992 se publicó un estudio titulado *Internal Control Integrate Framework*. Frecuentemente este estudio se lo conoce con el nombre de COSO y sirve de marco de referencia para diseñar un sistema de control interno en la organización. En este sentido, la organización define un conjunto de procedimientos y políticas internamente, para generar un entorno de garantía razonable del cumplimiento de sus objetivos, al que se lo denomina comúnmente estructura de control interno y representa un sistema de control de gestión que opera en todo ente.

Al definir un ambiente de control interno, las preocupaciones más importantes que tiene la dirección son: i) **Emitir Estados Financieros confiables**, es la dirección la responsable legal y profesional ante los accionistas, el Estado y otros usuarios, de la imparcialidad de la información contenida en los mismos, así como de que representen razonablemente la situación financiera de la empresa sobre la base de los PCGA (garantía razonable); ii) **el cumplimiento de las leyes y reglamentos procedentes**, tanto de leyes relacionadas directamente (tributarias, laborales, etc.) como de manera indirecta (control de calidad, medio ambiente, etc.); y por último de desarrollar **un ambiente de control** sobre la base de la eficiencia y eficacia de las operaciones.

Las administraciones establecen un marco de control en una relación costo-beneficio, es decir, que se establecen controles en la medida que el costo del control no supere los beneficios de su implementación. Uno de esos beneficios está relacionado con la evaluación que realiza el auditor externo de la estructura de control interno, que de considerarla eficiente, determinará un riesgo de control bajo, reduciendo los costos de auditoría.

Al diseñar un sistema de control, es probable que tanto la compañía como los auditores externos tengan preocupaciones comunes, así como intereses adicionales o diferentes. Estos conceptos resultan de aplicación en empresas de envergadura, que cuenten con un área de AI y requieran por propia disposición de los accionistas o porque las leyes o regulaciones lo impongan, el dictamen del auditor externo.

Las organizaciones que operan motivadas en el desarrollo de procesos de mejora pueden cambiar su cultura y mejorar, para lo cual es necesario que alineen sus expectativas, pues los resultados que podrán alcanzar dependerán de la tasa de cambio que están dispuestas a realizar. Sus líderes deben evaluar sus objetivos y metas y cuánto están dispuestos a ajustarse a las nuevas necesidades del ente.

El punto de partida que orienta la definición de un sistema de control son los objetivos de la organización, establecidos por su dirección y fijados dentro de una cultura organizacional que la

define y caracteriza. Por su parte es su personal, con sus propias expectativas, los que implementarán este sistema de control en busca del cumplimiento de las metas impuestas, eficiencia operativa y confiabilidad de la información que plasma la actividad del ente.

La cultura, el estilo de la organización y las expectativas de su gente y en particular la AI como órgano interno de evaluación, asesoramiento y consulta, sustentan una actitud hacia la mejora continua y el establecimiento de herramientas y procedimientos de control. Su cumplimiento exitoso no sólo permitirá a la organización cumplir sus propias metas, sino que cubrirá las expectativas de sus colaboradores. Este ciclo es continuo y debe permanecer actualizado a los cambios internos impuestos así como a los requerimientos del medio.

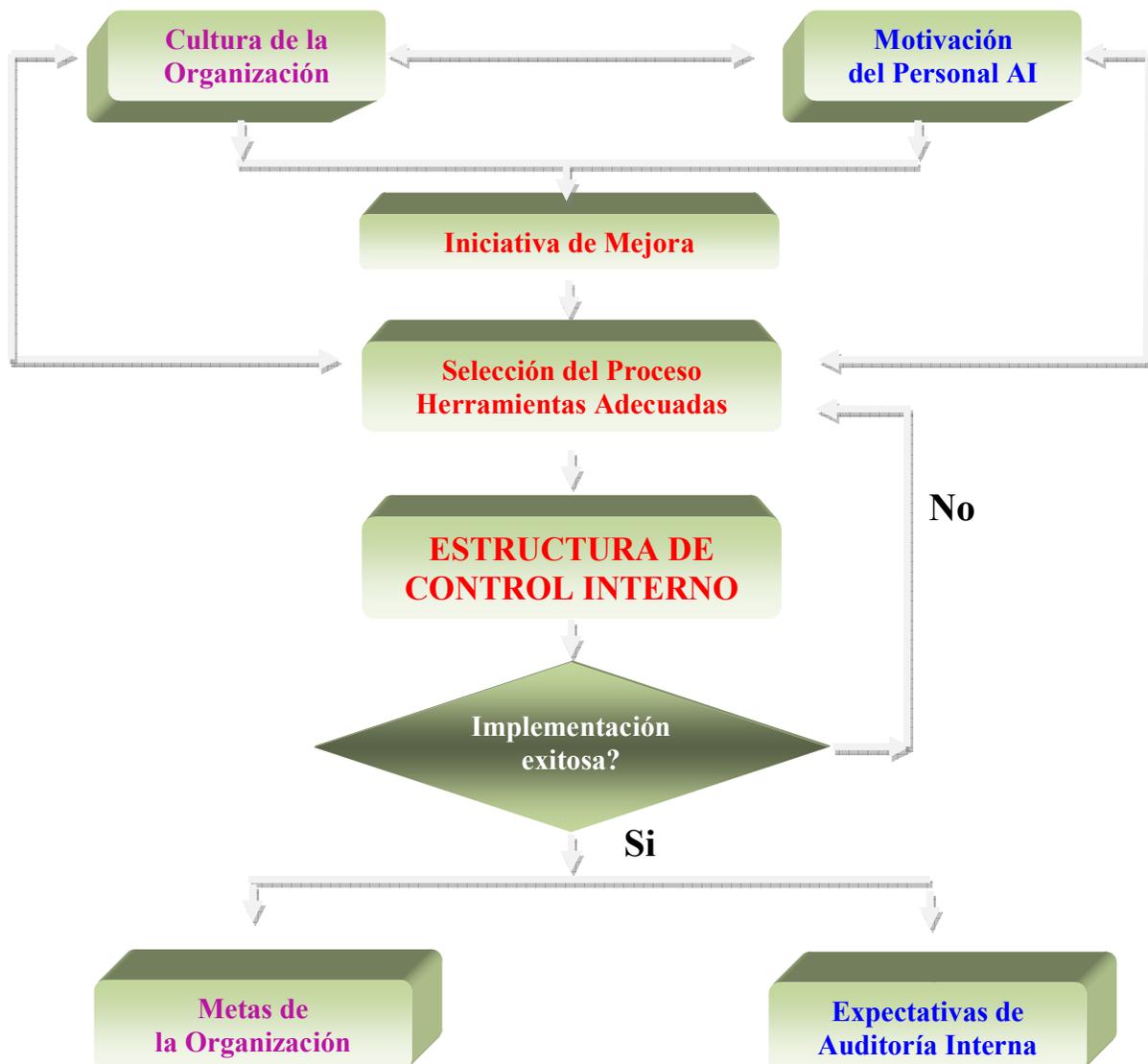
Las organizaciones, como uno de los sujetos del modelo, definen su propio marco de control interno, cuyo desarrollo dependerá de que se alcancen premisas tales como:

- Estimular la adhesión a las políticas de la dirección.
- Identificar las funciones acordadas por la dirección para la AI y la AE.
- Determinar las características comunes y no comunes de la AI y la AE.
- Lograr confiabilidad e integridad de la información.
- Lograr la protección de los activos o razonable protección del Patrimonio.
- Promover la eficiencia operativa.
- Contribuir al uso económico y eficiente de los recursos.
- Evaluar la reducción del riesgo.
- Examinar el cumplimiento de las políticas, planes y procedimientos de la AI y la AE.
- Orientar las operaciones y el sistema de información según las leyes y reglamentos que le son aplicables.
- Identificar el cumplimiento de los objetivos y metas establecidas para las operaciones bajo el programa de control.

- Examinar el cumplimiento de controles cruzados y márgenes de error.
- Establecer fortalezas y debilidades de los sistemas bajo control.
- Lograr un marco de cooperación, interdependencia y complementariedad entre las partes.
- Evaluar el impacto de los procedimientos y objetivos fijados por las normas internacionales emitidas para la AI y la AE y los aplicables a nivel local en Argentina.

A continuación con la ayuda del siguiente cuadro, se expone de manera sintética el proceso dentro de la organización por el cual se establece un sistema de control interno.

Cuadro Nº 7: “La organización: Origen de la Estructura de Control Interno”



Fuente: elaboración propia.

En este ambiente interno y bajo estos supuestos impuestos por la organización, se desarrolla el modelo organizativo de cooperación entre la auditoría interna, como parte comprometida del ente, y la auditoría externa.

III.2. El Auditor Externo

El auditor externo debe evaluar la estructura de control interno para definir el Plan de Auditoría y establecer la naturaleza, programación y alcance de las pruebas en el proceso de recopilación de las evidencias.

El auditor es un particular interesado en la confiabilidad de los Estados Financieros, pues sobre ellos expresará su opinión. Debe detectar casos de fraude o actos ilegales cometidos por la administración o sus empleados, por lo tanto está también interesado en que los controles se realicen para el cumplimiento de las leyes y normas que les son aplicables en salvaguarda de los activos.

Los auditores ponen énfasis en los controles de las operaciones, porque de resultar eficientes, seguramente los saldos contables que reflejan dichas operaciones también lo serán. Por ej. si se controla el proceso de ventas, precios, unidades despachadas y facturadas, condiciones del cliente, devoluciones, débitos/créditos al cliente, etc., los saldo de ventas y cuentas por cobrar reflejarán el resumen de las operaciones.

Por último, aún con una estructura interna calificada como eficiente, el auditor debe obtener evidencias y probar los controles para las cuentas más representativas de los Estados Financieros.

El auditor externo podrá utilizar el “**trabajo de terceros**” sobre la información financiera de uno o más componentes (división, sucursal, subsidiaria, negocio conjunto, compañía asociada, etc.) incluidos en los Estados financieros. Dentro de este contexto y con referencia a las normas internacionales que tratan el tema, se entiende como “**Tercero**” a **otro auditor, a la auditoría interna o a un experto**”. Para entender el alcance del concepto “tercero” y su efecto sobre la auditoría externa, se explica brevemente cada caso (Casal, 2007).

Otro auditor

Ocurre cuando, por ejemplo los Estados Financieros examinados incluyen: Activos y Pasivos manejados en sucursales del ente emisor, Activos y Pasivos de Sociedades Consolidadas, participaciones del ente en Activos y Pasivos de Negocios Conjuntos que fueron incorporados a la contabilidad mediante su consolidación proporcional o participaciones en otros entes cuya medición contable se practica por el método de Valor Patrimonial Proporcional. Si estos componentes no hubieran sido auditados por otros auditores contadores públicos, le corresponderá al auditor hacerlo.

De considerar el trabajo del tercero, y de acuerdo a la NIA № 600 “*Using the Work of Another Auditor*”, el auditor externo deberá:

- **Considerar la independencia de su colega** (confirmación por escrito).
- **Evaluar su reputación profesional.**
- **Examinar la calidad de su trabajo.** Sus hallazgos. El informe emitido por el “otro auditor” evaluando su opinión y su efecto sobre los Estados Contables del auditor principal.
- **Analizar cómo la auditoría del principal afectará el trabajo del colega.** Al momento del Planeamiento el “auditor principal” deberá evaluar el tamaño relativo de los Estados Financieros auditados por el tercero en proporción con los Estados en conjunto, el conocimiento detallado del negocio de todos los componentes y la evaluación del riesgo de errores o irregularidades significativas en los componentes auditados por aquel.

- El “auditor principal” puede por sí o pedir al “otro auditor” realizar procedimientos adicionales de auditoría si así lo considere necesario, con la debida autorización.
- **Definir la división de responsabilidades.** Se aspira a una relación de cooperación recíproca entre el “auditor principal” y el “otro auditor” dado que éste conoce el contexto donde aquel utilizará su trabajo.
- **Informar como “auditor principal”** si los Estados Financieros incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.
- **Informar al “otro auditor”** si la información financiera de uno o más componentes auditados están incluidos en los Estados Financieros auditados por el principal.

En la RT Nº 7 de la FACPCE con vigencia en la Argentina, no está prevista la División de responsabilidades como en la NIA Nº 600. La RT Nº 7 sólo hace referencia en el apartado “**Alcance del Trabajo de Auditoría**” a la necesaria manifestación expresa, si el examen se desarrolló o no de acuerdo a las normas vigentes y si existieron limitaciones al alcance que imposibilitaron una opinión o que implicaron salvedades a ésta. En el caso de las entidades alcanzadas por la RT Nº 26/2009 (Adopción de las NIIF) le son aplicables la NIA Nº 600, de acuerdo a lo previsto en la RT Nº 32/2012 y RT Nº 37/2013 así como a aquellos entes que optaron por aplicarlas.

Auditoría Interna

Ambos auditores, internos y externos, trabajan en el mismo entorno, la empresa; unos con profundos conocimientos del ente, otros además capacitados técnicamente. Comparten objetivos y áreas de aplicación en común.

La empresa desea esta cooperación para reducir los costos de la auditoría externa para lo cual deben trabajar de manera coordinada tanto desde lo técnico como desde lo humano. El punto de partida es una planificación conjunta, siempre y cuando la AI mantenga un grado de independencia que le permita operar libre de presiones ni prejuicios, cumpliendo funciones de

aseguramiento, consulta y asesoramiento. Deben lograr entre ambos una cobertura adecuada, minimizando la posible duplicación de esfuerzos en la prestación de sus servicios.

El auditor externo deberá considerar las actividades de la AI y su efecto sobre los procedimientos de AE. Si bien este es el único responsable por su dictamen y por la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos aplicados, ciertas partes del trabajo de la AI pueden serles útiles a la AE.

Esta relación entre ambas auditorías, por la cual el auditor externo puede reconocer el trabajo del auditor interno es contemplada por la NIA Nº 610 “*Considering the Work of Internal Auditor*”, mientras que en Argentina a nivel local, la RT Nº 7 de la FACPCE no ha tratado este tema, incorporándose recientemente su consideración a través de las RT Nº 32 y RT Nº 37 de la FACPCE.

Un experto

Se define “Experto” la persona o firma que posee una habilidad especial y experiencia calificada en un campo de conocimiento particular distinto a la contabilidad o auditoría.

Durante el desarrollo de una auditoría, puede ocurrir la necesidad de utilizar los servicios de un experto cuando se requiera de conocimientos especializados como por ej. un ingeniero, abogado, etc. Por citar algunas situaciones corrientes en las que se contrata a un experto son: i) valorar ciertos tipos de activos como obras de arte, inmuebles, plantas e instalaciones, piedras preciosas, etc.; ii) determinar la cuantía o condiciones físicas de activos tales como la cuantificación de una reserva minera, vida útil remanente de instalaciones, la toma de un inventario particular, etc.; iii) establecer montos utilizando técnicas y métodos especializados como en los casos de valuación notarial, tecnología de la información, PED, impacto ambiental, impuestos, etc.; iv) obtener opiniones legales respecto a interpretaciones de contratos, acuerdos, estatutos y regulaciones; y v) evaluar estado y avance de contratos en curso, etc.

El experto podrá ser contratado por el ente, por el auditor externo o bien ser empleado del ente o auditor interno-externo. De pertenecer a la firma de auditoría externa, no requiere de su evaluación en cada compromiso de auditoría, sino que se confía en los sistemas de reclutamiento de la firma.

De considerar el trabajo del tercero, y de acuerdo a la NIA Nº 620 “*Using the Work of an Expert*”, el auditor externo deberá:

- **Considerar la independencia del experto respecto al cliente** (Objetividad).
- **Evaluar la pericia del experto**, su competencia profesional.
- **Definir el alcance del trabajo del experto**, a través de instrucciones escritas o no, donde se establecen los términos en relación a la materia auditable, papeles de trabajo, métodos y procedimientos a utilizar, confidencialidad, participación en las reuniones de planificación, cobertura del informe, etc.
- **Evaluar lo apropiado del trabajo del experto** como evidencias de auditoría para considerar sus aseveraciones, la congruencia y razonabilidad de los supuestos y métodos utilizados y su aplicación por parte del tercero. El auditor necesita entender, a pesar de no ser un perito pero conoce el negocio, las conclusiones arribadas por el experto y cotejar los resultados con otras pruebas de auditoría.
- **Evaluar el riesgo de declaraciones erróneas significativas** basado en la naturaleza, complejidad y significatividad de la materia tratada.
- **Obtener la evidencia suficiente y apropiada** de que el trabajo del experto es adecuado a los fines de la auditoría. Se obtienen de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de los especialistas.

Si el dictamen del auditor externo es sin salvedades, no deberá hacerse referencia al perito en el informe de auditoría para evitar malos entendidos o discusiones de responsabilidad, si en

cambio el informe es con salvedades, el auditor podrá con la autorización debida, hacer referencia al tercero y/o a su trabajo.

En la RT Nº 7 de la FACPCE con vigencia en la Argentina, no está previsto expresamente la utilización de un experto como en la NIA Nº 620. Sin embargo a partir de la vigencia de las RT Nº 32 y RT Nº 37 de la FACPCE se extiende la aplicabilidad de la NIA Nº 620 con el alcance establecido en las Resoluciones Técnicas.

Se concluye que, en general cualquiera sea el caso en que el auditor externo apoye su confianza en el trabajo de terceros, deberá tomar en cuenta que cuanto más importante y mayor grado de juicio se requiere del auditor por una cuenta contable, menor debería ser la confianza o respaldo sobre los procedimientos de la administración. En cuentas rutinarias, no materiales o donde no se requiera la experiencia o juicio profesional, la posibilidad de emplear el trabajo de la empresa será mayor. En procedimientos donde exista un riesgo potencial de fraude por parte del cliente, resulta complejo depositar confianza en su trabajo.

Además el auditor externo podrá utilizar el trabajo de terceros en la medida que éste no constituya la principal fuente de evidencia de su propio trabajo. El auditor deberá evaluar las deficiencias identificadas para determinar cuáles son deficiencias significativas y si representan una debilidad material, es decir que resultan de una probabilidad remota que un error material en los Estados Financieros no sea detectado o prevenido. En este sentido se requiere del juicio profesional para evaluar el potencial de que ocurra un error y el impacto en monto y volumen de las operaciones que generan la deficiencia.

III.3. La Cooperación Conjunta: Ventajas y Dificultades

En este epígrafe se identificaron las partes cuya interacción conjugan el modelo cooperativo organizativo el cual es el objeto de estudio de la tesis. Participan dos sujetos, por un lado la organización, con su equipo de auditores internos y por el otro la firma de auditoría externa.

Definido sus alcances y responsabilidades, a continuación se reconocen las ventajas y dificultades del desarrollo de un trabajo común que estimulan o desaniman, según el caso, la aplicación del modelo a presentar. En este orden se pretende:

1. **Evitar duplicación de esfuerzos**, es decir aplicar el principio de economía de control en las etapas del trabajo de auditoría, fundamentalmente en las fases de planificación y evaluación de las actividades de control del ente.
2. **Reducir los costos para el ente** ya que el beneficio económico surge del punto anterior, al evitar duplicar esfuerzos.
3. **Limitar el auditor externo, el alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría al grado de confianza que le merezca el trabajo interno.** Se reservará los aspectos críticos y relevantes. Podrá delegar el cumplimiento de actividades pero no la responsabilidad de la suficiencia y validez de las evidencias que sustentan la opinión.
4. **Intercambiar conocimientos entre ambas auditorías.** El trabajo cooperativo agrega valor a ambas partes; se produce un intercambio de conocimientos, un beneficio técnico. Si el auditor interno cumplió su cometido con calidad e independencia, podrá el auditor externo confiar en el trabajo. Conocer la organización con mayor detalle, los riesgos a los que está expuesta, las fallas en el ambiente de control, la adhesión del personal a las políticas del ente. Por su parte, el auditor externo introduce una mayor cuota de independencia, y beneficio técnico producto de la actualización permanente de la normativa vigente y la experiencia en el desarrollo de su labor profesional.
5. **Reforzar al auditor interno su independencia trabajando dentro de un modelo cooperativo con auditoría externa.** La independencia es un requisito básico que las normas imponen al auditor externo, tanto para el desarrollo de su función, como para evaluar la eficacia del auditor interno en el cumplimiento de la función que le compete. Por su vínculo laboral dentro de la

organización, al auditor interno le resulta más complejo mantener la independencia de criterio y juicio que a su par externo.

6. **Mantener independencia.** El auditor interno nunca será totalmente independiente, toda vez que depende de quienes lo contratan, se trata de un empleado del ente y aun reportando a la dirección y no cumpliendo tareas de línea, el vínculo entre el auditor y el auditado es más fuerte que el del auditor externo. Los procesos de comunicación e influencias pueden afectar la opinión o juicio del auditor.
7. **Incrementar las evaluaciones y testeos de controles internos.** Muchos ejemplos de fraudes de alto perfil han sido, al menos en parte, resultado de debilidades en los sistemas de control interno. En algunos casos los controles no existían, en otros, los controles estaban anulados, frecuentemente por la alta gerencia. Los auditores internos generalmente están en mejor posición para reconocer los riesgos relacionados con los fraudes, y sugerir medidas correctivas (por ej. *Securities and Exchange Commission*, que en USA ha aprobado reglas de gobernabilidad que obligan a que ciertas compañías tengan una función de AI). El control interno debe ser integral para lograr un gobierno corporativo efectivo, y representa un área en la cual el Dpto. de AI puede agregar valor y ayudar a la organización a cumplir sus metas y objetivos (*Ley Sarbanes-Oxley* sección 404 Requerimientos para reporte de control interno, 2002).

Los auditores internos deben trabajar en conjunto con los auditores externos para asegurar que los controles sean testeados y que todos los requerimientos legales sean cumplidos. Aunque las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (en adelante NAGA), indican que el AE decide en qué medida puede descansar en el trabajo del auditor interno, es claro que el mayor grado de confianza se logrará cuanto más competente y objetivo sea el auditor interno. Trabajando juntos, los auditores internos y externos pueden lograr auditorías de mayor calidad y pueden incrementar la probabilidad de detectar y prevenir fraudes. Esta información fue extraída de la Revista Nº 14 del IAIA.

8. **Evaluar las normas vigentes. Falta regulación o normas de carácter obligatorio entre la AI y la AE.** La bibliografía y normas actuales tanto locales como internacionales son de carácter profesional, de buenas prácticas y recomendadas.

Las normas, no diferencian a las organizaciones por tamaño o industria a la que pertenecen. Esta situación lleva a que regularmente el auditor externo, salvo bajo ciertas condiciones, no se apoye en el trabajo de la AI: el vínculo no es lo profundo que podría ser, operan de manera individual, sin planificación conjunta, en muchos casos por reserva de las áreas críticas, sensibilidad de la información administrada, falta de independencia del auditor interno, incluso pueden considerar la revisión del trabajo del auditor interno como un adicional de sus tareas más que una sinergia de esfuerzos.

El punto es lograr un equilibrio de esfuerzos y costos en aquellos entes donde contamos con la decisión de la compañía de mantener un eficiente sistema de control interno. Por un lado, se cuenta con un área dentro de la organización a cargo de la evaluación permanente de su sistema de control, recomendando mejoras sobre las observaciones y hallazgos, a cargo del Dpto. de auditoría interna y por otro lado, la auditoría externa verificando el cumplimiento de la norma o requerimientos de terceros que imponen una opinión independiente sobre la razonabilidad de los Estados Contables del ente.

III.4. Auditoría Colaborativa: Un Nuevo Enfoque

En la práctica de las organizaciones, es frecuente observar que el trabajo realizado por la auditoría interna y la auditoría externa no es planeado de manera cuidadosa y conjunta. Como resultado de ello, muchos de los trabajos realizados por cada una de las auditorías se superponen y resultan redundantes. La respuesta a estos métodos ineficientes y antieconómicos debería ser una **“Auditoría Colaborativa”**, basada en el mutuo respeto e integridad por ambas partes. La confianza debe ser el punto de partida del ambiente colaborativo.

Para ello es necesario que se cumplan ciertas condiciones que menciona el Dr. Guillermo H. Bilick en su artículo de 2007, a saber: i) **que los auditores internos y externos sean considerados como pares**, profesionales de igual competencia; ii) **que cada grupo debe ser capaz de respetar la independencia del otro**; iii) **que ambos planteles deberían ser vistos como un pool de auditores disponibles** para ser asignados a una auditoría específica con la supervisión del auditor interno o externo; y iv) que bajo la óptica de “**Auditoría Colaborativa**”, como “**Auditoría Unificada**”, los Estados Contables, los entes y las funciones deben ser auditadas una sola vez en el período considerado, independientemente que lo realice la auditoría interna o la auditoría externa.

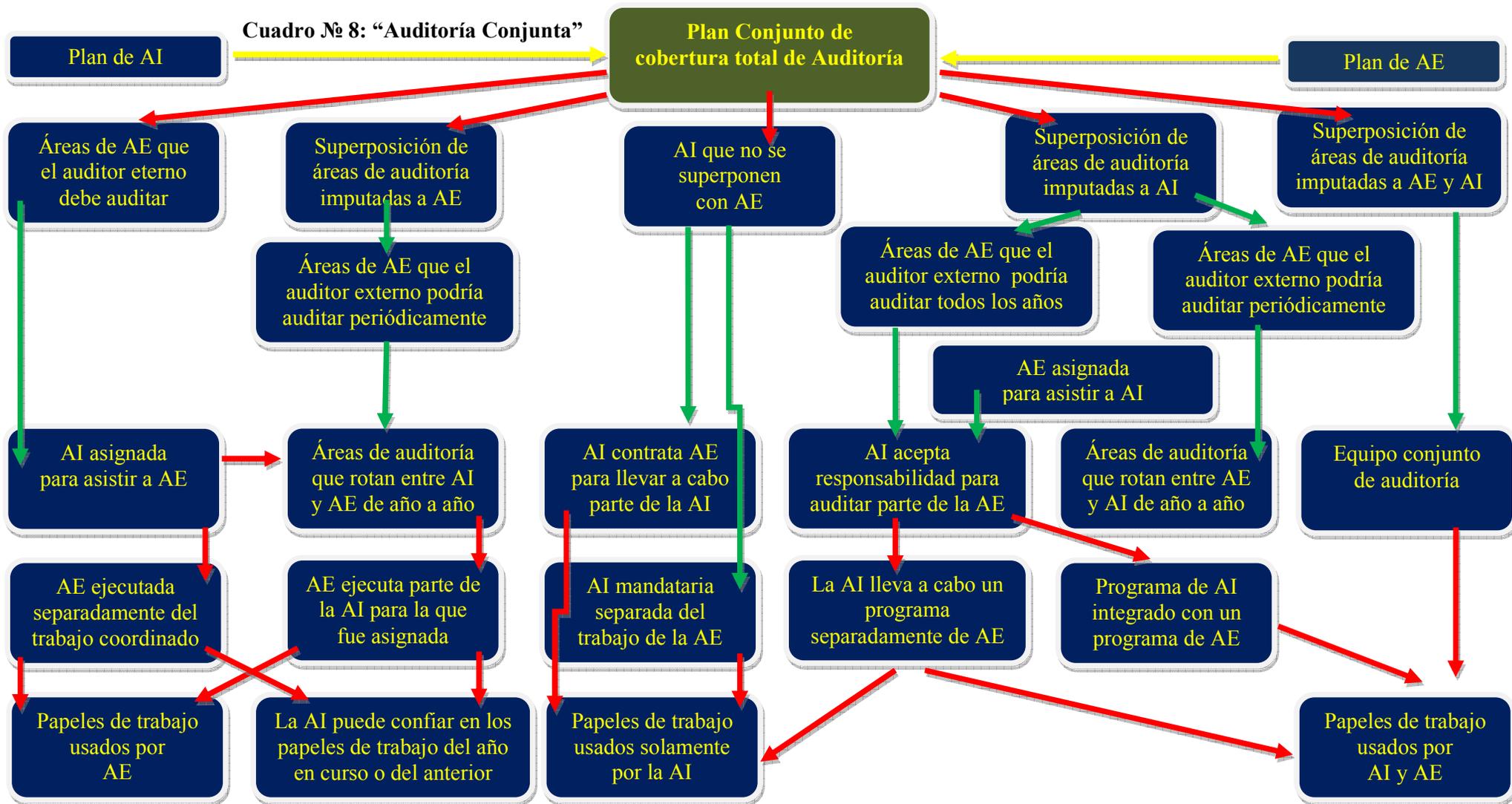
El punto neurálgico para este modelo es un Planeamiento apropiado de realización conjunta, considerando en el proceso algunas acciones y decisiones claves tales como:

- Coordinar de manera conjunta. La planificación para ambos requiere que se acuerde de forma conjunta desde el principio.
- Evaluar el ambiente de control. El sistema de control interno del ente es la base sobre la que se definen la naturaleza, oportunidad y alcance de las auditorías planificadas.
- Discutir cuestiones referentes a personal, procedimientos, controles internos y registros contables, entre otras.
- Determinar la extensión de la AE, en áreas de la AI planeada.
- Definir las áreas a ser auditadas por la AE.
- Comparar las áreas a ser auditadas por la AI ya planificadas y la AE.
- Acordar las áreas pertenecientes a la AE que pueden ser asumidas por la AI.
- Decidir las áreas en que la AI recibirá asistencia de la AE definiendo el número de auditores y días de trabajo y viceversa, cuando la colaboración es de la AI a la AE.
- Establecer un Programa de Auditoría, indicando fechas y tiempos de realización para las partes involucradas.
- Acordar un enfoque para la preparación del Programa de Auditoría y capacitación conjunta.

- Establecer pautas sobre los papeles de trabajo de utilización unificada. La forma de cooperación debería conducir al “usuario común” de manera compartida.
- Evaluar auditores. Los auditores externos deben permanentemente conocer las condiciones del equipo de AI que pudieran afectar sus calificaciones, independencia y competencia.
- Conocer la compañía. Los auditores externos deben permanentemente asegurarse que poseen información confiable e imparcial de la entidad.

A continuación en el Cuadro Nº 8 se expone el panorama de un enfoque de Auditoría Colaborativa sobre el establecimiento de Prácticas de Coordinación y Planeamiento conjuntas.

Cuadro Nº 8: "Auditoría Conjunta"



Fuente: "Prácticas de Coordinación y Planeamiento" (Sawyer's Internal Auditing, 1996)

Sintéticamente en el cuadro anterior se verifica la posibilidad de armar un Plan de Auditoría Conjunto a partir de los Planes de Auditoría propios, desarrollados por los auditores internos y externos de manera individual. En este plan se definen áreas específicas para AE, áreas específicas para AI, áreas en que se asiste una a la otra y funciones a cumplir de manera conjunta. El planeamiento y la coordinación de dichas funciones constituyen el eje neurálgico de dicho modelo.

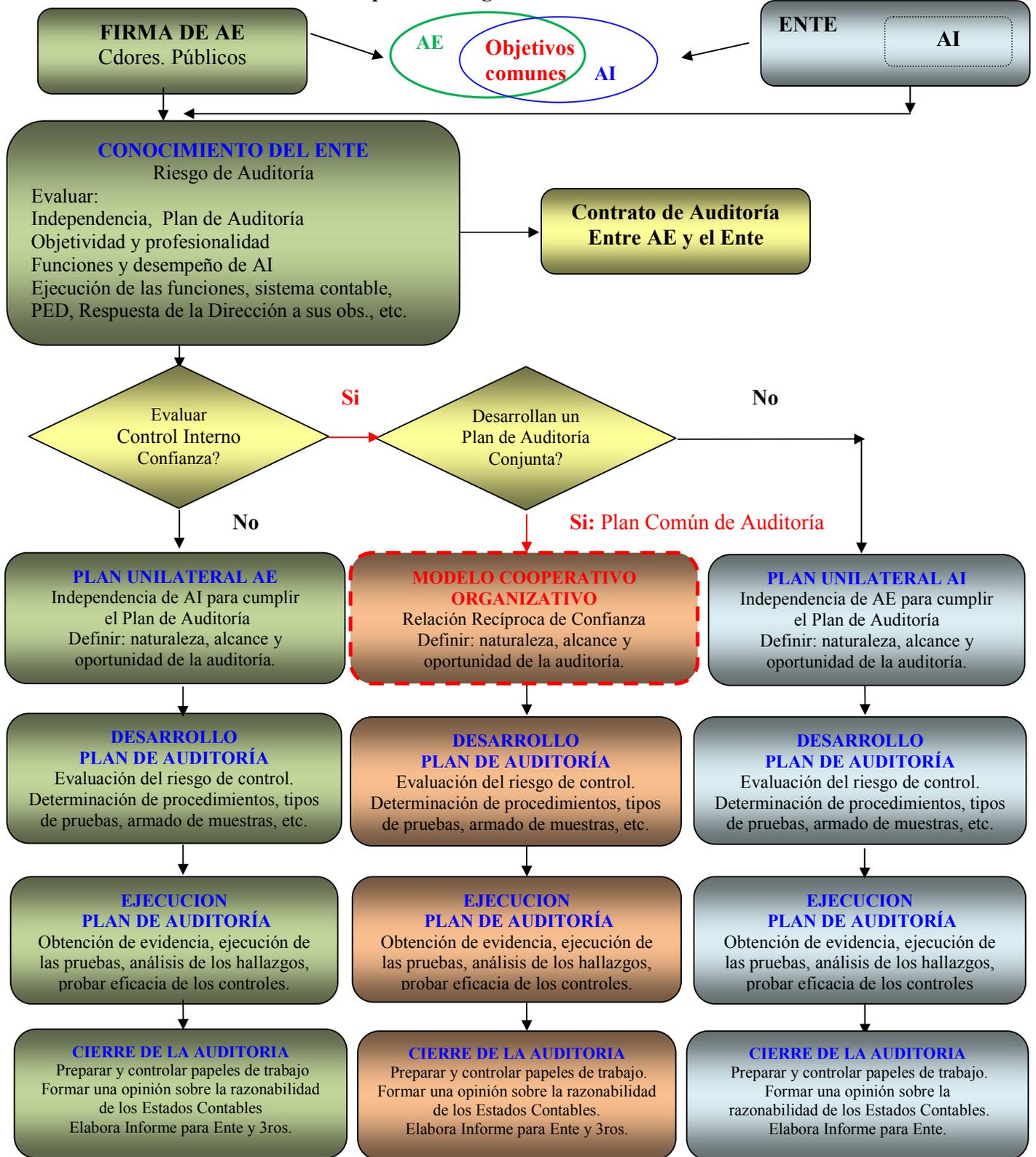
Previo al proceso del planeamiento conjunto entre AI y AE, la organización necesita celebrar un contrato con la Firma de Auditoría Externa, ya que requiere inexorablemente de sus servicios, con el objeto de que éstos dictaminen de manera independiente sobre sus Estados Contables. Para realizar esta tarea, los auditores externos deben ponderar el riesgo de auditoría surgido de la evaluación y conocimiento adquirido del ente.

Una vez firmado el convenio entre el ente y la auditoría externa, se evaluará por parte de éste último el grado de eficiencia del sistema de control interno y decidirá a partir del resultado de éste, la posibilidad concreta de desarrollar parte de su trabajo de manera cooperativa con el ente, y en particular, con auditoría interna. Si el auditor externo decide confiar en los métodos y controles empleados por la organización estarán las condiciones para desarrollar una auditoría conjunta, de lo contrario, cada una operará de manera totalmente independiente, sin lograr los beneficios potenciados de la relación recíproca basada en la confianza profesional, ni la reducción de los costos al evitar controles superpuestos.

III.5. Diseño de un Modelo de Cooperación Organizativo

Incluyendo las ideas que en distintos ámbitos, por distintos autores, doctrinas, marcos regulatorios intencionalmente se han planteado en la tesis, se intentan reunir a favor de los partícipes, el desarrollo de un Modelo Cooperativo Organizativo, expuesto en el siguiente cuadro.

Cuadro Nº 9: “Modelo Cooperativo Organizativo”



Fuente: elaboración propia.

Habiendo planteado en este capítulo un “Modelo Cooperativo Organizativo”, del cual puede valerse cualquier ente que requiera de los servicios de auditoría externa y que cuente con un Dpto. de auditoría interna; en el próximo capítulo se aplicará el modelo expuesto a un estudio de caso específico para el cual fue orientado su desarrollo: la toma de inventarios físicos en Moreno.

El ente elegido, que a nivel nacional e internacional demanda la asistencia de una de las firmas líderes de auditoría externa, no resulta al azar, sino que se trata del Grupo Moreno en Argentina, espacio donde la autora de la tesis lidera el equipo de auditoría interna.

Tampoco fue al azar la materia sobre la que se aplicará el caso. Se consideró la realización conjunta de una prueba sustantiva al cierre de los Estados Contables, denominada examen físico del inventario, dado que, por las características del negocio, se trata de un rubro material de gran significatividad en la que participan regularmente ambas auditorías.

IV. IMPLEMENTACIÓN DEL MODELO
Estudio de Caso:
Aplicación a Bienes de Cambio - Examen físico del inventario

Sobre la base del marco teórico desarrollado, el análisis de la información, los aportes de las normas de auditoría, las normas del ejercicio de la profesión, la bibliografía relacionada y por último la experiencia de campo, se presentó en el capítulo próximo anterior, un Modelo de Cooperación Organizativo entre la AI y la AE.

El modelo puede ser aplicado a materias bajo control de un ente que cuente con Dpto. de AI y requiera de los servicios de AE, como mecanismo de eficiencia en el trabajo de auditorías conjunta y particularmente como herramienta de gestión del ente. La premisa que motivó su desarrollo es **la reducción de costos sin reducir efectividad.**

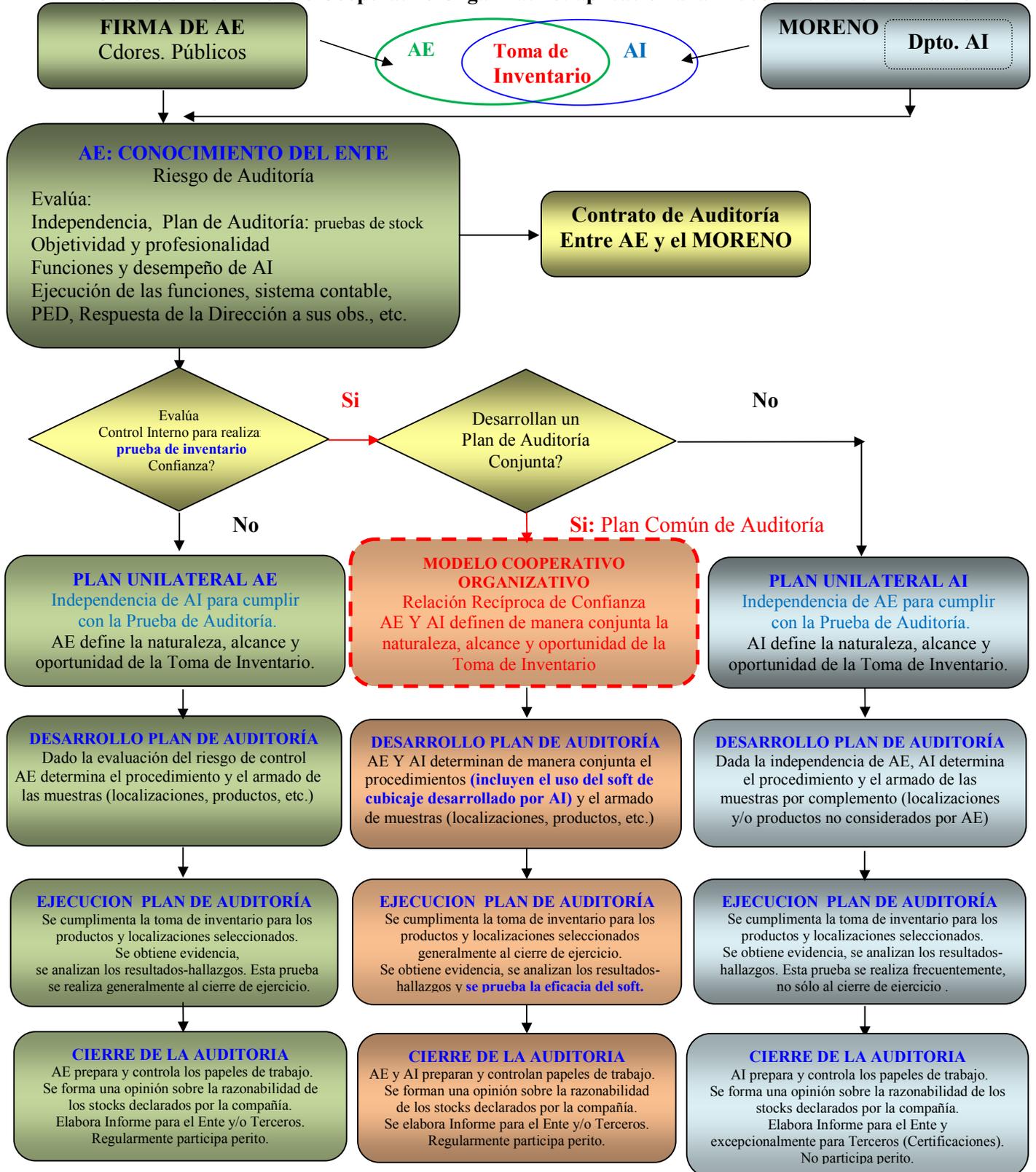
En el Cuadro Nº 10 se expone de manera simplificada la adaptabilidad del Modelo Organizativo Cooperativo de orden general, planteado en el capítulo anterior, a un Modelo Organizativo Cooperativo de orden particular, orientado a resolver la Prueba de Inventario Físico de la compañía agroindustrial Moreno.

Se parte del objetivo común: recuento físico de las existencias del Rubro Bienes de Cambio al cierre del ejercicio económico. Este objetivo es parte de las funciones a cumplir para ambas auditorías. La AE por su parte, dará una opinión acerca de la razonabilidad de la información declarada por la compañía sobre la base de la muestra seleccionada, mientras que para AI será parte del inventario global que lleva a cabo al 31 de diciembre de cada año.

El modelo continúa con el planteo del proceso de planificación a desarrollar de manera conjunta estableciendo fecha de cumplimiento, localizaciones y plantas a visitar, productos seleccionados, etc. Una vez formulada dicha etapa que incluye establecer los grupos de trabajo y la logística para llevarla adelante, se plantea en el modelo la ejecución de la prueba. En esta etapa del modelo se prevé la utilización de un *soft* de cubicaje. Por último se define el cierre de la prueba con el armado del Informe en el que se vuelcan los resultados del examen.

A lo largo del presente capítulo se exponen los detalles de su aplicabilidad.

Cuadro Nº 10: “Modelo Cooperativo Organizativo: aplicación a la Prueba Física de Inventario”



Fuente: elaboración propia.

Para llevar a la práctica el modelo elaborado, en este capítulo se lo utiliza puntualmente para el cumplimiento de la prueba de toma de inventarios físicos del Grupo Moreno en Argentina.

El estudio del caso se desarrolla en tres partes:

- 1. En la primera parte se realiza una breve presentación de la compañía que constituye el campo de aplicación del modelo.** Se describe brevemente el Marco de Gestión y Buenas Prácticas Corporativas que definen el ambiente de control interno previsto en la organización objeto de estudio y expuesto en lo que se denomina “*Glencore Corporate Practice o GCP*”.
- 2. En la segunda parte se presenta una aplicación del “Modelo Cooperativo Organizativo” al rubro Bienes de Cambio,** particularmente a la prueba conocida como examen físico de inventario.
- 3. Por último, en la tercera parte se realiza el tratamiento del caso en una situación empírica.** “Gestión de inventarios al cierre del ejercicio económico (31 de diciembre) de la firma Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.” (en adelante OMHSA o MORENO).

IV.1. Breve Presentación de la Compañía



Glencore International AG es uno de los principales participantes en el flujo mundial de recursos naturales. Centrado en la adición de valor a través de la logística, la comercialización y la financiación de la empresa, crea relaciones sólidas a largo plazo con los agricultores y los consumidores finales en los diferentes mercados de materias primas tradicionales.

Glencore opera en las siguientes tres áreas de negocio:

- **Minerales y Metales:** como aluminio, zinc, cobre, níquel, cobalto y otras aleaciones ferrosas.
- **Energía:** es un participante importante tanto en el carbón como en el mercado del petróleo y sus derivados.
- **Agro-negocios:** sus actividades principales están relacionadas con los granos, los aceites vegetales fundamentalmente de soja y girasol, la caña de azúcar, los cereales y el comercio de bio-combustibles (comúnmente denominados *commodities*).

Para las actividades comerciales y de marketing cuenta con más de 2.000 empleados directos trabajando en todo el mundo, en más de 50 oficinas en 40 países diferentes. Para las operaciones industriales tiene aproximadamente 50.000 empleados en todo el mundo. Para el año fiscal 2009, la facturación fue de aproximadamente u\$s 106 millones de dólares, con un valor total de activos de u\$s 66 mil millones y un patrimonio neto de u\$s 18 mil millones.

En la Argentina numerosas subsidiarias forman el Grupo Glencore. Varias de ellas 100% de capital propio, mientras que otras, son compañías socias con distintos porcentajes de participación. Algunas de estas empresas desarrollan actividades relacionadas con la unidad de negocios Granos, que incluyen negocios en toda la cadena de producción-comercialización que va desde la siembra de cereales y oleaginosas, el acopio y comercialización de cereales, la prestación de servicios de logística, venta de agroquímicos e insumos de campo, industria de aceites y oleaginosas, molinos arroceros, plantas de biodiesel, servicios de fason, etc. Actualmente tiene más de 1.500 empleados en el desarrollo de estas actividades.

La organización de la compañía se materializa a través de Unidades de Negocio que pueden clasificarse en:

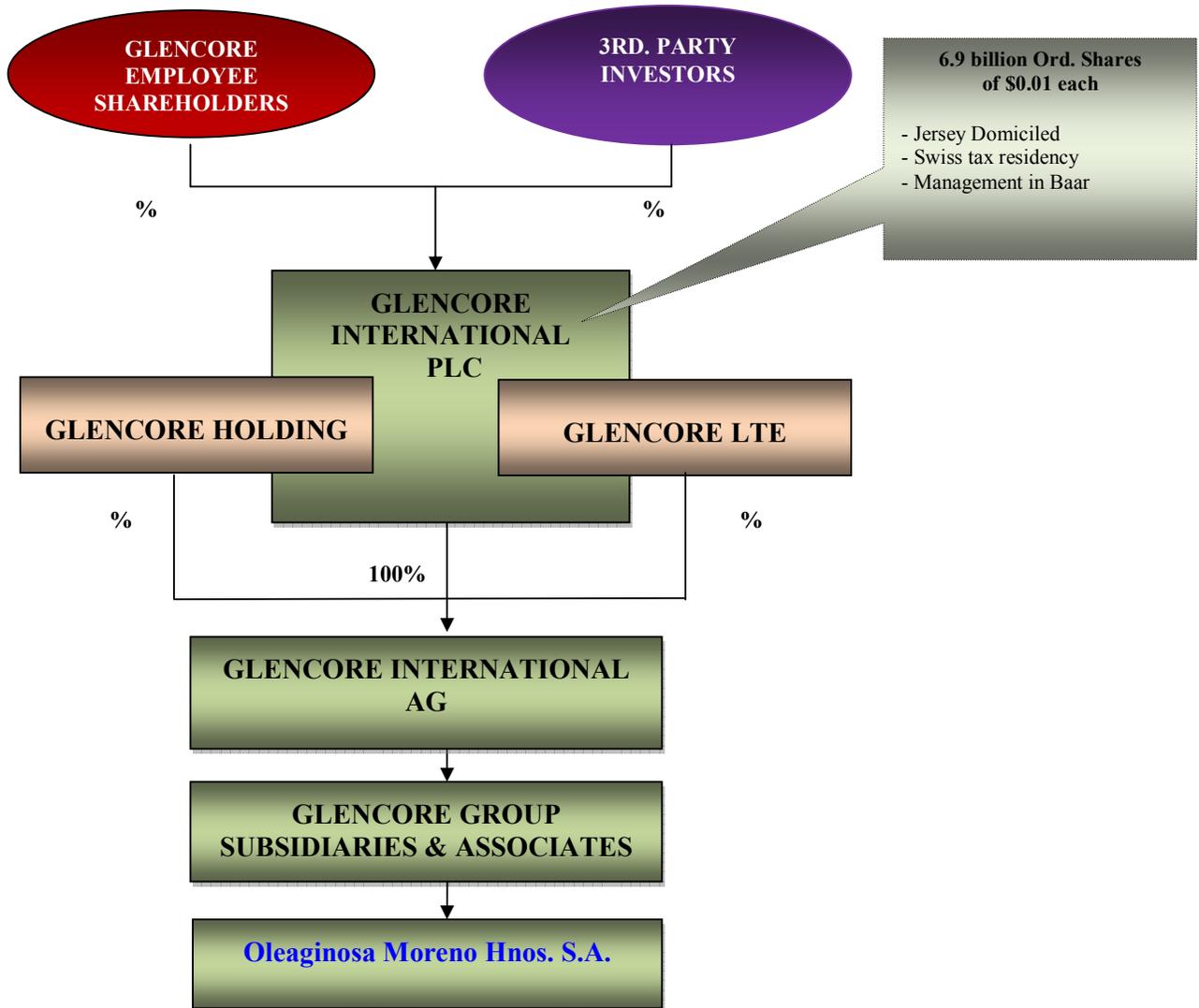
- **Unidad industrial de aceites:** Con una capacidad de molienda de 1,8 millones de toneladas por año, donde más del 80% de la producción se exporta.

- **Unidad de almacenamiento de granos:** Con 2 millones de toneladas de originación de granos y 500 mil toneladas de capacidad de almacenamiento, comercializan de manera complementaria insumos y se prestan servicios agropecuarios.
- **Unidad de Biodiesel:** Con una producción de biodiesel de 300.000 tns. a través de su participación en Renova S.A. utilizando los activos de propiedad y acuerdos de participación con otras empresas líderes en el mercado.
- **Unidad Arroz:** Con 2 plantas industriales, varias plantas de almacenaje y una producción de 170k de toneladas, de las cuales el 95% es destinada al mercado de exportación.

En particular, **Oleaginosa Moreno Hnos. S.A. es una subsidiaria del Grupo Glencore en Argentina.** Es una empresa referente en el mercado local e internacional por su actividad agroindustrial y es de allí que suele hablarse corrientemente de Grupo Moreno, dado que el Grupo Glencore inició su actividad agroindustrial en Argentina cuando adquirió a MORENO, más de una década atrás. Cuenta con varias plantas industriales, numerosos almacenajes y dos terminales portuarias desde donde exporta la mayor parte de su producción.

En el próximo cuadro, se presenta la estructura de accionistas de Glencore Internacional y cómo participa en dicha estructura OMHSA, compañía para la cual se aplica el desarrollo del Modelo Cooperativo Organizativo.

Cuadro Nº 11: “Glencore New Holding Structure” (noviembre del año 2011)

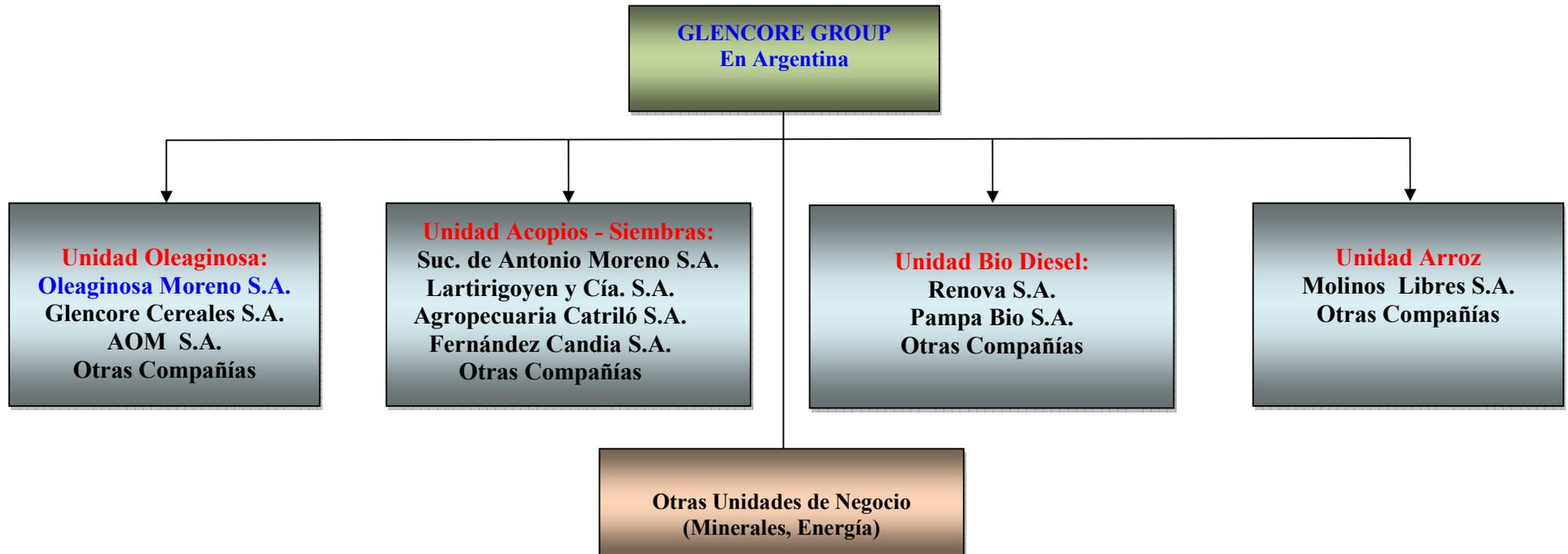


Fuente: elaboración propia.

La composición de las acciones de Glencore Intenational PLC está distribuida entre sus empleados y un porcentaje menor cotiza en el mercado de acciones para terceros inversores. Tiene domicilio de sus directivos en Baar, Suiza. Por medio de Glencore Holding y Glencore Lte. forman Glencore Internacional AG, titular de las acciones de OMHSA.

En el próximo cuadro, se presenta la estructura societaria de Glencore en Argentina y cómo participa en dicha estructura, para cada unidad de negocio, Oleaginosa Moreno Hnos. S.A., y el resto de compañías.

Cuadro Nº 12: “Estructura de Glencore en Argentina” (noviembre del año 2011)

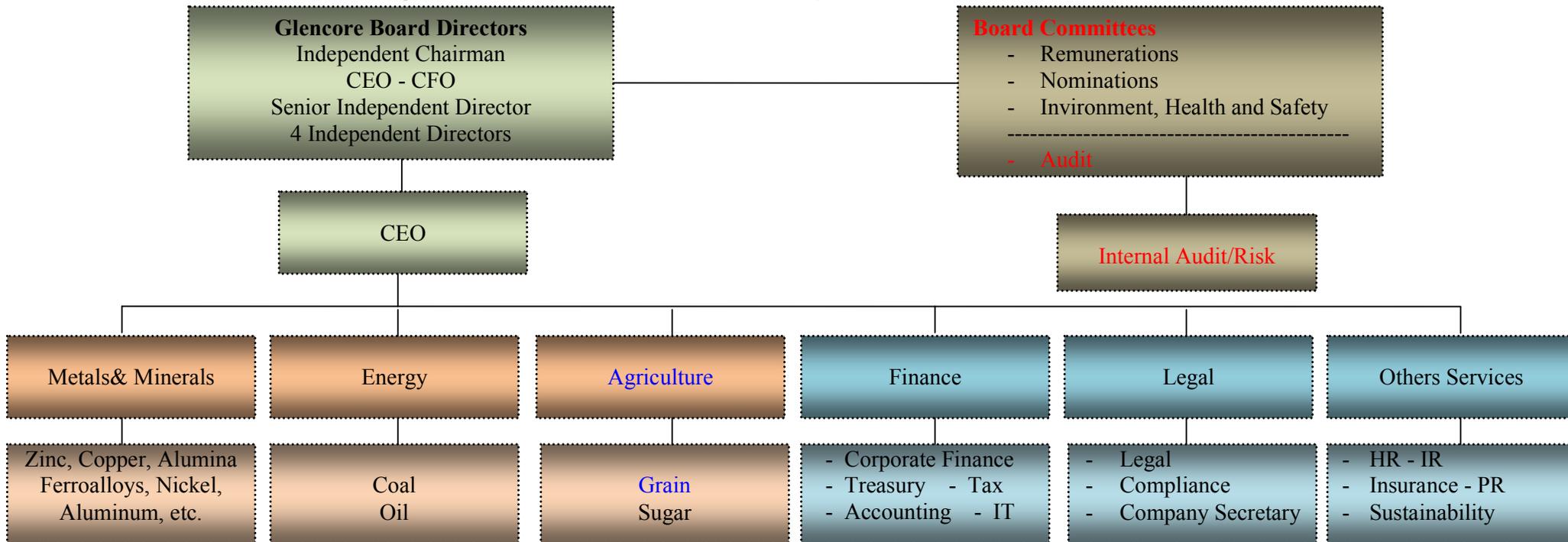


Fuente: elaboración propia.

La composición de Glencore en Argentina está distribuida entre varias unidades de negocios. Una de ellas es Granos, que incluye: la unidad “Oleaginosas”, de la que forma parte OMHSA; “Acopios-Siembras”; “Bio-diesel” y “Arroz”. Cada una de ellas conformada por varias sociedades anónimas con domicilio en la República Argentina y participación total o parcial de Glencore International AG.

En el próximo cuadro, se presenta el organigrama de Glencore International AG en Baar, Suiza. En él se distingue su Directorio; los comités, entre ellos el de Auditoría, a quién responde el Dpto. de Auditoría Interna Corporativo; los departamentos funcionales de servicios y las unidades de negocios.

Cuadro Nº 13: “Glencore Organisation Chart” (noviembre del año 2011)

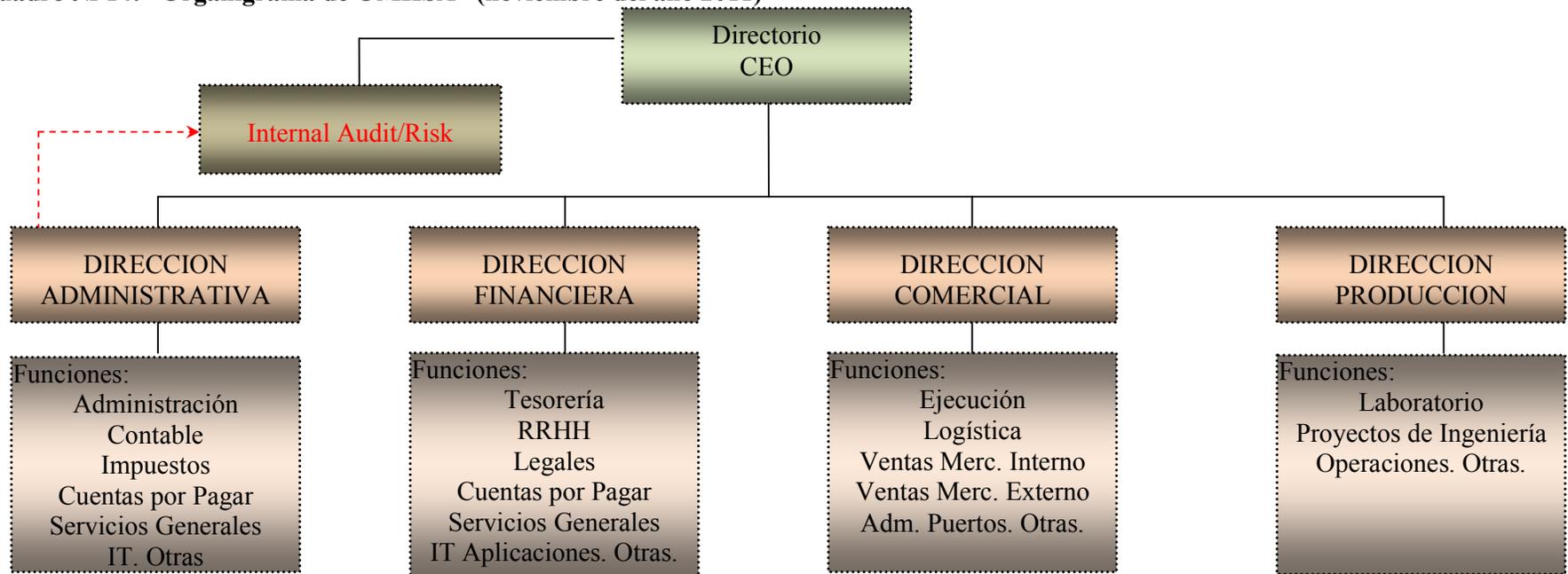


Fuente: elaboración propia.

Glencore Argentina depende formalmente de esta estructura, y de la unidad “*Grain*” en relación a Agronegocios, que incluye a OMHSA.

En el próximo cuadro, se presenta el organigrama de Oleaginosa Moreno Hnos. S.A. en Argentina, en el cual se distingue su Directorio; el Dpto. de Auditoría Interna Local, que responde al directorio y los departamentos funcionales operativos y de servicios.

Cuadro Nº 14: “Organigrama de OMHSA” (noviembre del año 2011)



Fuente: elaboración propia.

El organigrama de OMHSA constituye una simplificación, funciones como “Operaciones” en la Dirección Producción hace referencia a tres fábricas de molienda de soja y girasol y a una decena aproximadamente de plantas de almacenaje de cereal y dos terminales portuarias.

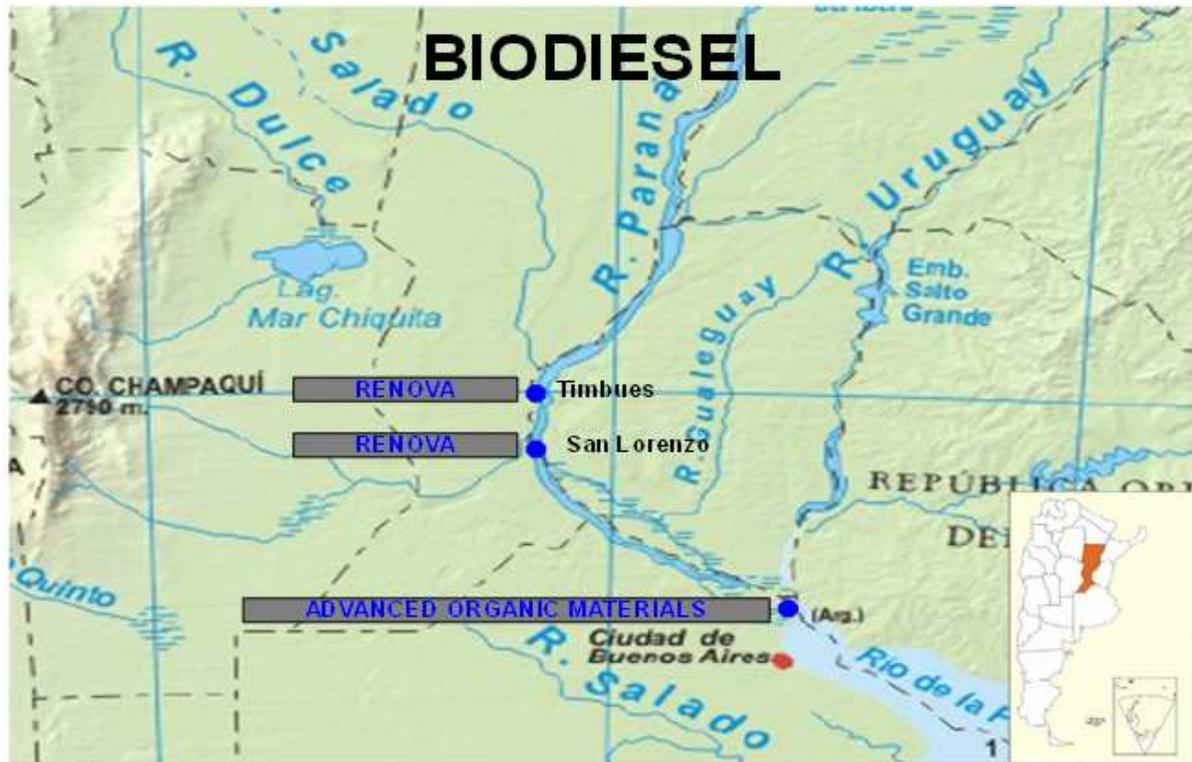
El área Central de cobertura de los negocios y localización de las Instalaciones de Glencore en Argentina se presentan en el siguiente mapa.

Mapa Nº 1: “Glencore en Argentina: zona de Negocios” (noviembre del año 2011)



A los efectos ilustrativos y de ubicación geográfica del área de influencia de las compañías en Argentina, bajo control del Dpto. de AI de OMHSA se presentan los mapas Nº 2, 3, 4 y 5.

Mapa Nº 4: “Fábricas de biodiesel-aceites refinados” (noviembre del año 2011)



Mapa Nº 5: “Molinos arroceros” (noviembre del año 2011)



Los mapas 1, 2, 3, 4 y 5 representan geográficamente destinos donde la compañía administra inventarios de materias primas, productos elaborados, insumos para la producción, repuestos y materiales imprescindibles para el proceso, y productos adquiridos en el mismo estado en que se comercializan, por ejemplo el gas oil, agroquímicos en general, productos veterinarios, etc.

El Dpto. de Auditoría interna, como parte del Plan Anual de Auditoría, realiza visitas a dichas fábricas, puertos, almacenajes, agronomías, veterinarias, y a las administraciones donde se gestionan las operaciones y la documentación de compra-venta y stock de los bienes de cambio, de cada una de las compañías en Argentina. En el caso de OMHSA su administración está radicada en la ciudad de Bahía Blanca, Pcia. de Buenos Aires. En cambio otras compañías cuentan con su

administración en Capital Federal, en la Pcia. de La Pampa, o en la Pcia. de Corrientes, por citar ejemplos.

Desde Glencore Internacional AG se establecen y actualizan periódicamente normas, principios y procedimientos de cumplimiento obligatorio así como un código de ética a respetar por los empleados de la organización y de esperada observancia por terceros que interactúan con las compañías, tales como clientes, proveedores, contratistas, etc.

Es importante mencionar que estas Normas Internas llamadas por su siglas GCP junto a una serie de Manuales de Cumplimiento y el Código de Ética de aplicación internacional, son la base de referencia para el Dpto. de AI sobre el cual se debe desarrollar el Plan de Trabajo Anual, y evaluar los controles internos llevados a cabo por el Grupo Glencore en Argentina.

Dado que el punto de partida de la auditoría externa es evaluar el grado de eficiencia y eficacia del sistema de control interno del ente, se enuncian de manera simplificada las premisas más importantes a tener en cuenta por las compañías y en particular, por OMHSA. Se citan párrafos textuales del GCP para evitar errores de interpretación.

Prácticas Corporativas de Glencore (GCP, noviembre del año 2011)

“... Las Prácticas Corporativas de Glencore son el marco y el programa de gestión de los aspectos no financieros clave de nuestra actividad empresarial. Estas áreas de desempeño son muy importantes para nuestro éxito y están indirectamente relacionadas con el desempeño financiero global del Grupo. Consecuentemente, el GCP cubre aspectos en relación a: salud y seguridad industrial, medio ambiente, relaciones con la comunidad, recursos humanos, impacto en la sociedad y en la economía y cumplimiento...”

“...Mediante el GCP pretendemos asegurar profesionalismo y obtener comprensión interna y externa en cuanto a la forma como Glencore gestiona la sostenibilidad en todas las divisiones de negocio y en los departamentos de mercadeo relacionados. En consecuencia, el GCP

cubre todas las actividades de Glencore, incluyendo mercadeo, logística y operaciones industriales...”.

“...Como los requisitos del GCP son exigentes, es importante que todas las empresas Glencore hayan implementado procesos sólidos para poder identificar y reaccionar a tiempo a cualquier omisión en sus programas de gestión, asegurándose de estar alineados con el GCP...”,
“...Este documento será revisado regularmente para mantenerlo...”.

“...El GCP fue concebido para asegurar el cumplimiento legal tanto a nivel internacional como local, alcanzar los mejores estándares operativos mundialmente aceptados para gobierno corporativo y el manejo de actividades no financieras, lograr el mejoramiento continuo en el desempeño en estas áreas...”.

“...Corresponde a nuestros ejecutivos la responsabilidad de garantizar el cumplimiento con el programa GCP. Su responsabilidad incluye: proveer recursos adecuados y suficientes (personal y material), implementar medidas de seguimiento y control apropiadas, implementar medidas para mitigar riesgos y revisar periódicamente el desempeño en comparación con los principios GCP...”.

“... El GCP es un programa corporativo sujeto a continuas mejoras e implementado tanto a nivel corporativo como local, con evaluación de resultados y reporte en ambos niveles, ...esta guía de orientación es parte integral del GCP. Aplica a todas las personas que trabajan en las operaciones de mercadeo y logística de Glencore y, además, en todas las empresas industriales donde Glencore posee más del 50% de las acciones...”.

“...Aunque el programa no sea directamente aplicable a nuestros clientes, proveedores, agentes, prestadores de servicios o contratistas, motivamos a todos los empleados que aseguren que también nuestros socios comerciales cumplan el GCP. Donde sea necesario (para ciertos contratistas, personal de seguridad, compañías de transporte etc.) o cuando la incompatibilidad es evidente, esto deberá ser asegurado a través de arreglos contractuales, comunicación apropiada o

entrenamiento. Como los asuntos abordados por el GCP son universales, deberíamos intentar usar nuestra influencia para aumentar la conciencia y la consideración de sus principios básicos en las empresas en sociedad y en las que no tengamos una posición de control...”

“...Los principios del GCP representan la declaración de misión en cuanto a las prácticas corporativas que fueron aprobadas por nuestra Junta Directiva. Los principios GCP contienen compromisos con: clientes, inversionista, cumplimiento, medio ambiente, nuestro personal, recursos humanos, salud y seguridad industrial, nuestras comunidades y comunicación y reporte...”

“...Glencore tiene empresas industriales de considerable tamaño que no operan bajo el nombre Glencore. Estas empresas deben definir sus propias políticas en conformidad con los principios GCP e implementarlas usando sus propios programas, adaptados a sus necesidades, ambientes operacionales y productos específicos. Si fuera necesario, los principios deben ser respaldados por políticas y programas separados para asuntos específicos como, por ejemplo, programas de cumplimiento legal o de política de Recursos Humanos...”

“...Los objetivos del GCP son un conjunto de objetivos a nivel del grupo que soporta la implementación de los compromisos GCP. Todas las empresas dentro de nuestro grupo deberán usar estos objetivos como base para crear su propia lista individual de objetivos, adecuada a sus operaciones específicas. Los objetivos de cada empresa deben ser aprobados por el equipo de gerencia respectivo. Los objetivos deben ser distintos y medibles, y concebidos para contribuir a lograr los objetivos globales del grupo. Los objetivos de Glencore a nivel del grupo serán informados en el informe anual no financiero del grupo...”

IV.2. Modelo de Cooperación Organizativo: Aplicación a Stock de Moreno

En el apartado anterior se ha presentado brevemente la compañía y su manual de GCP como marco de control interno. Sobre esta compañía se aplicará el modelo desarrollado.

Aualmente la compañía a nivel mundial y local establece las condiciones contractuales con la Firma de Auditores Externos.

Se asume que la AE, conoce la compañía, dado que realiza auditorías de Estados Contables al cierre de cada ejercicio económico desde hace más de una década.

Se estudiaron las características del negocio, en particular las referidas al caso de aplicación: los bienes de cambio. El inventario adopta formas diferentes, dependiendo de la naturaleza de la actividad del ente. En una empresa agroindustrial, de acopios y servicios del agro como el Grupo Moreno, se debe hablar de: materias primas, producción en proceso, productos terminados, insumos para la producción, mercaderías compradas.

También es necesario distinguir varios grandes grupos para su tratamiento: materias primas oleaginosas destinadas a la producción, cereales, agroquímicos y productos veterinarios, fertilizantes a granel sólidos y líquidos, materiales e insumos para el campo, combustibles, entre otros. En los últimos casos se adquieren y comercializan en el mismo estado.

Con frecuencia este rubro es complejo e insume gran parte del tiempo de revisión a la AE. Es fundamental el conocimiento del negocio que tenga el auditor independiente para llevar de manera efectiva el desarrollo del inventario. Las razones son varias:

- El inventario es una de las partidas más significativas del capital de trabajo en este negocio.
- Físicamente se encuentra distribuido en diferentes localizaciones, lo que dificulta su control y conteo. Están organizados de manera que facilitan la operatoria, es decir, están accesibles para su uso como materias primas en la fabricación de aceites y subproductos o para la venta de los mismos en el mercado interno o de exportación.
- Por la naturaleza del negocio, suelen estar almacenados en plantas propias o de terceros por razones operativas de logística, disponibilidad, producción, etc.
- Por las características de las mercaderías y por la forma de su recibo, se almacenan en: silos, celdas, tanques, bolsas silo, celdas australianas, bolsas, bidones, etc.

- Los bienes de cambio son de distinta naturaleza, administrados a granel, embolsados o por unidad. Las unidades varían en litros, kilos, sobres, etc. La diversidad de partidas del inventario dificulta su observación como su evaluación.
- Los cereales y oleaginosas son bienes de cambio estacionales, su acopio depende de las cosechas. Su almacenaje y manejo tiene sus particularidades, inclusive documentación de traslado específica. A su vez se requieren consideraciones de análisis de calidad, humedad, merma volátil, etc. las cuales deben ser tenidas en cuenta por el auditor.
- Los bienes a granel están sujetos a condiciones de almacenaje: fumigación, aireación, etc. de lo contrario pierden su condición y calidad.
- Dado que en muchos casos las materias primas o productos terminados pierden identidad (por ej. cereales a granel) o sus costos son significativos (por ej. fertilizante), su administración, control y acceso limitado a los mismos resulta relevante para la compañía y para los auditores, así como las medidas de seguridad y condiciones de almacenaje (medidas de seguridad en las instalaciones, control roedores, seguro sobre existencias, etc.).
- En el caso de los agroquímicos, fertilizantes y productos veterinarios, su obsolescencia, vencimientos, condiciones de comercialización son elementos importantes a considerar por el auditor.
- Es frecuente la gestión de stocks propios y de productos en consignación.
- Son frecuentes los contratos de préstamos de devolución de mercadería para atender necesidades de exportación entre las empresas que forman la industria.
- Son frecuentes los contratos a depósito donde el titular de la mercadería, generalmente el productor, entrega la mercadería al acopio o exportador para fijar su precio y venderlo a futuro. La compañía en estos casos recibe en compensación el cobro de servicios de paritarias y almacenaje, asegurándose la originación de la cosecha.

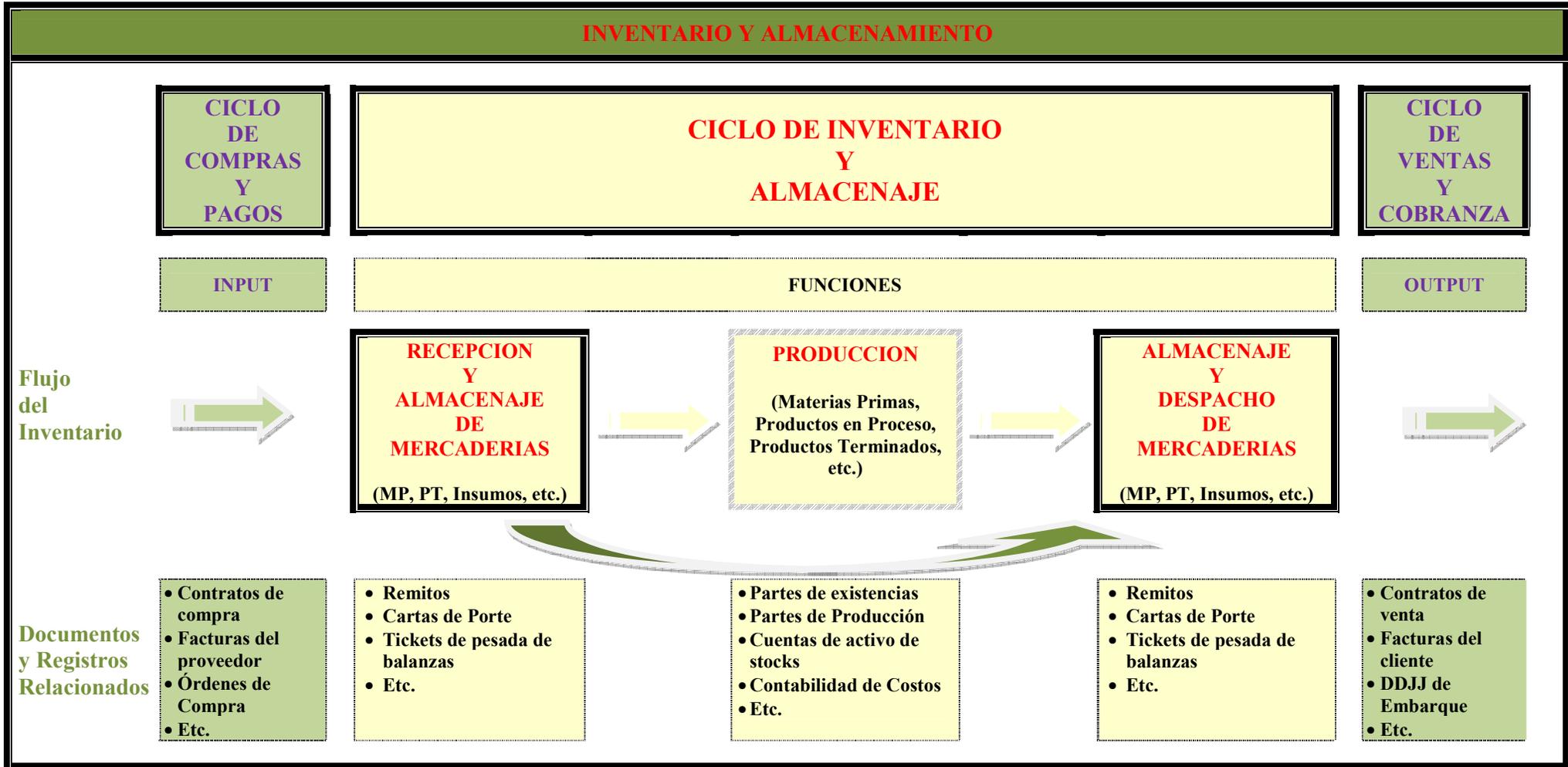
- Uso de un tercero: “el experto”. En este tipo de inventario el auditor externo evalúa la necesidad de contar con un especialista externo, un perito competente, independiente del cliente, disponible al momento del recuento físico. En el caso de la gestión del inventario existen requerimientos únicos y riesgos inherentes propios para el manejo de los cereales y oleaginosos.
- La metodología empleada es sobre la base de la observación directa del inventario durante el examen físico con la participación tripartita: auditor externo, perito contratado, (generalmente un ingeniero agrónomo) y el auditor interno y la autoridad local en nombre de la compañía (jefe de planta por ejemplo).

Del saldo de cuentas bajo control tienen relevancias las cuentas de inventario en el Activo, y de costo de venta/producción y costos indirectos de fabricación, mano de obra, gastos de adquisición de materias primas en el Estado de Resultados, que se imputarán en relación al resultado del inventario físico, sobre el que se aplicará el modelo de cooperación.

Existen varios métodos para evaluar el inventario que resultan aceptables. Es importante aplicar criterios de homogeneidad a través del tiempo. La expresión monetaria de los stocks no es parte de la aplicación del modelo de esta tesis.

Es claro que, el registro de los costos y movimientos de inventarios, se corresponde directamente con movimientos y procesos físicos como se aprecia en el Cuadro № 15.

Cuadro Nº 15: “Ciclo del Inventario para empresas de OMHSA” (noviembre del año 2011)



Fuente: elaboración propia.

El auditor externo verifica por un lado la documentación de entradas, procesamiento y salida con efecto directo sobre los saldos contables de las cuentas relacionadas y por el otro la observación física de los inventarios como punto de partida. El examen físico es un tipo de evidencia específica utilizada en esta situación para evaluar el saldo de las cuentas.

Para dar aplicabilidad al modelo propuesto, en esta etapa y en este ciclo del proceso de AE, se aplica el modelo organizativo de cooperación conjunta planteado en la tesis: el cual consiste en la toma física del inventario de manera cooperativa en el Grupo Moreno y su evaluación.

En esta etapa el auditor realiza una serie de Pruebas de Recolección con el objeto de verificar si las cuentas físicas se reunieron de manera adecuada, es decir si se agruparon las cantidades a las cuentas correctas que representan cada producto. Las compañías tienen sus propios sistemas de contabilidad de costos, dependiendo de la variedad de partidas del inventario y la complejidad para su administración, pero cualquiera sea ella, es necesario separar dos tipos de controles: los relacionados con los controles físicos de los stocks, cualquiera sea su estado, de los relacionados con los costos.

De allí que, no implica que los conceptos generales sobre la valuación de la Estructura de Control Interno realizada por la AE, basada en los controles internos existentes sobre las funciones y las pruebas de controles y pruebas sustantivas, no puedan extenderse a otros rubros o en su caso, a los aspectos relacionados con bienes de cambio, pero referidos a valuaciones, pruebas de precio, contabilidad de costos, etc., sobre lo cual no se enfoca el presente caso.

La metodología que va a seguir el auditor externo para cumplir su plan de auditoría dependerá entonces del nivel observado de control interno de la compañía. Las pruebas que realizará estarán en función de éste.

El hecho que se lleven inventarios permanentes precisos de los stocks, facilita al auditor la tarea de decidir sobre el momento y alcance del examen físico. Es posible que resulte oportuno realizar inventarios preliminares, es decir que si el conteo se obtiene antes del cierre, la compañía y

el auditor cuenten con los datos anticipados para el armado de los Estados Contables; y si el riesgo de control evaluado es bajo, el auditor puede decidir, con la documentación examinada, realizar un menor número de pruebas de integridad, registro y precisión, entre otras, del inventario. Podrá complementar esta información con los registros de la contabilidad de costos en la administración central.

Un hecho histórico para recordar es que antes de los años '30, y de acuerdo a los Principios Contables Generalmente Aceptados de entonces, los auditores obtenían el inventario físico de la compañía a través de una Certificación de la Administración. En 1938, se descubrió un fraude en los Estados Financieros de McKesson & Robbins cerrados y auditados al 31-12-1937 por aprox. 19 millones de dólares en activos ficticios en inventarios y cuentas a cobrar. Estos podrían haberse detectado de aplicarse las normas actuales que imponen la observación del inventario (SAS-1 AU331 de aplicación en USA).

En las normas se distingue entre la observación del conteo del examen físico, donde en general es necesario que esté presente el auditor, y la responsabilidad de efectuar el conteo.

Es el ente el que tiene la obligación de establecer una metodología para llevar adelante el inventario y su registro. Por su parte el auditor es responsable de evaluar y observar si los procedimientos utilizados son efectivos y si las mediciones realizadas dan confiabilidad a las aseveraciones de la compañía.

Tratándose de mercadería en depósitos de terceros, es aceptable la certificación directa y por escrito de los custodios. En estos casos el auditor independiente debe realizar las diligencias necesarias para evaluar la buena fe de la situación, y si se trata de partidas significativas del Activo, debería realizar investigaciones complementarias tales como consultas al cliente, revisión de los procedimientos de control por parte de la empresa al tercero, conteo físico de ser práctico y razonable y revisión de documentación de mercadería entregada en garantía, por mencionar algunas.

En el caso de OMHSA el examen físico se realiza de manera complementaria, donde participan cuatro tipos de interesados con objetivos comunes y otros diferentes, a saber:

1. El auditor externo independiente-AE, que establece a través de un “Memo al cliente”, el plan de auditoría para desarrollar la prueba (se coordina la planificación con AI).
2. El perito ingeniero, tercero independiente contratado por el despacho de auditoría, que realiza el cubicaje de los graneles, como prueba de precisión y corrección del procedimiento.

La empresa involucra:

3. Al supervisor de movimiento o responsable de planta, de la/s localizaciones seleccionadas.
4. A un miembro de AI, con experiencia en la toma de inventarios, quien establece las instrucciones correctas para llevarlo a cabo, atendiendo a las particularidades mencionadas anteriormente sobre la naturaleza de los stocks.

En las decisiones de auditoría, uno de los puntos más complejos al aplicar el modelo de control, es la determinación de la combinación de pruebas a realizar para asegurar que los inventarios y costos de venta se expresen de manera justa. Para ello es necesario considerar aspectos tales como:

- La implementación de procedimientos de auditoría a los que se ha venido referenciando, incluyendo la determinación de precios unitarios, costos estándares, recolección de datos sobre registros en libros mayor y diario, etc.
- El establecimiento de la oportunidad del examen físico que depende de si se llevan inventarios permanentes o no. En el caso de la compañía se realizan sólo una vez al año, al cierre del ejercicio fiscal y dado el nivel de riesgo bajo surgido de la valuación del sistema de control interno de stocks, sólo de una muestra y no de la población.
- El tamaño de la muestra a efectuar, para lo que resultan relevantes los procedimientos de control interno con que cuenta la empresa para la toma de inventario, la precisión en los sistemas de registro y la distribución física de las existencias y su valuación. El auditor independiente

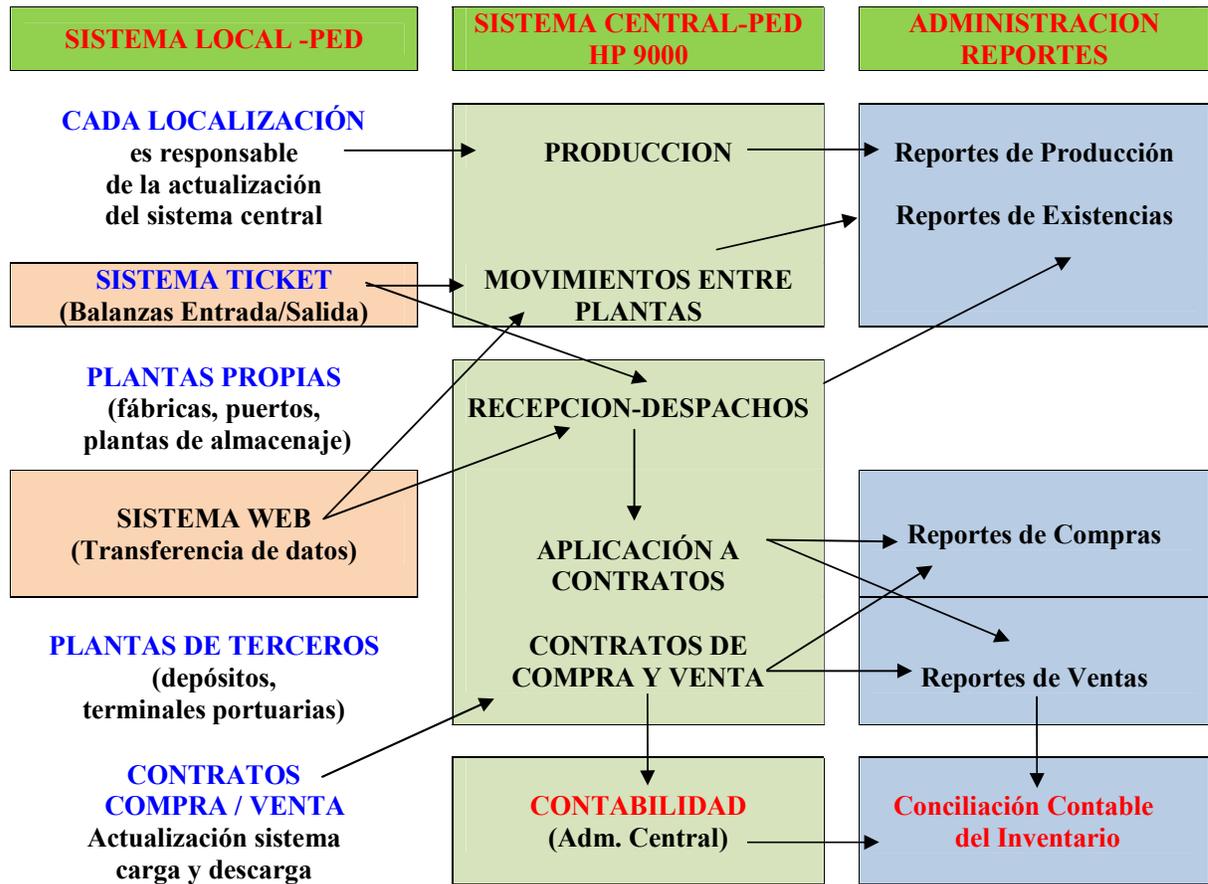
prepara una muestra seleccionando las localizaciones a visitar, en función de existencias físicas declaradas por la compañía, presentadas con anterioridad por la AI y la expectativa del recibo, dado que se lleva a cabo en plena cosecha fina (trigo, cebada, etc.). Se cubre regularmente un porcentaje de las mismas atendiendo a cuestiones de costo-tiempo y personal para llevar adelante el conteo.

- **La selección de las partidas** que incluyen las más representativas por sobre y subvaluación y muestras de partidas típicas del inventario para evaluar obsolescencia, vencimientos, condiciones de comercialización, etc.

Dentro de este panorama, la gestión, control y registro del inventario para la compañía bajo estudio se efectúa con una frecuencia diaria, semanal y/o mensual de acuerdo a los diferentes niveles involucrados de la estructura de la administración y la etapa dentro del ciclo de movimiento de entradas/salidas de los bienes del ente.

A continuación en el Cuadro Nº 16, se presenta de manera esquemática el control del flujo del inventario tanto físico como documental, que determinan saldos contables asociados a contratos de compra, contratos de venta, stocks de productos y materias primas, producción, entre otras partidas para OMHSA.

Cuadro Nº 16: “Diagrama de Control del Inventario para OMHSA”

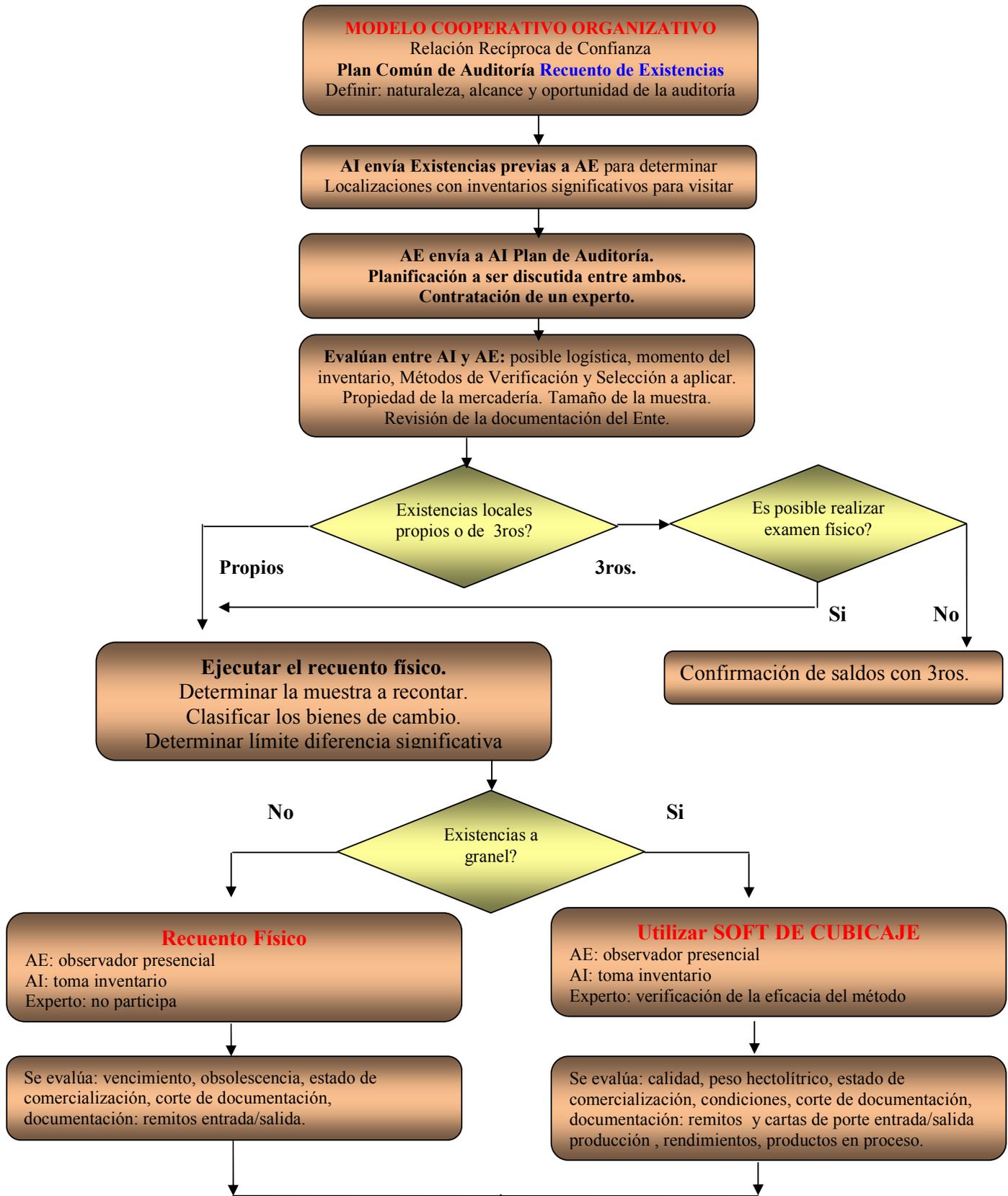


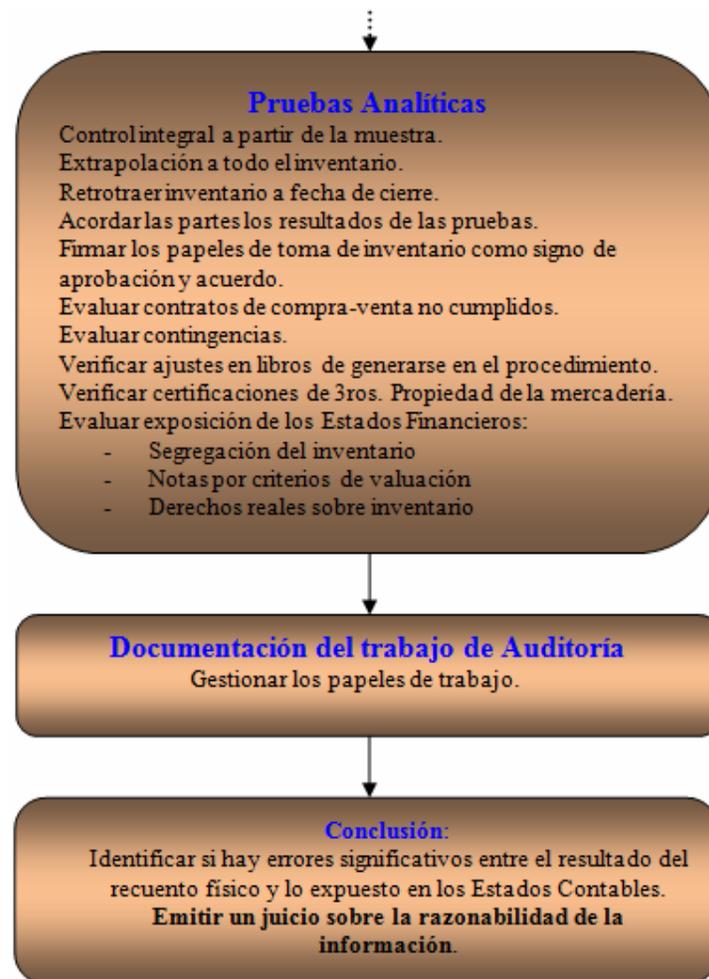
Fuente: Manual de control de Stock de OMHSA

En el capítulo anterior se desarrolló un Modelo Cooperativo Organizativo, donde se integraba la planificación del trabajo de ambas auditorías, interna y externa. En este apartado se ha diseñado el modelo, adecuándolo a la función del examen físico de inventario, tarea a cumplir por parte del auditor externo al cierre del ejercicio, con el objeto de verificar la razonabilidad de lo expuesto por el ente en el rubro Bienes de Cambio del Balance.

La complejidad de la prueba se centra en el recuento de cereales y oleaginosas a granel, comúnmente denominado cubicaje y se focaliza la labor en la aplicación de un *soft* desarrollado por el Dpto. de AI específicamente para cumplir esta prueba. A continuación en el Cuadro Nº 17 se expone de manera esquemática el modelo de aplicación a la prueba de detalle de saldos de stocks.

Cuadro Nº 17: “Modelo Cooperativo Organizativo de Control del Inventario para OMHSA”





Fuente: Elaboración propia.

A modo ilustrativo se presenta una fotografía de muestra de una Terminal Portuaria

con almacenaje de celdas y tanques de



OMHSA

IV.3. Gestión de Inventarios al Cierre del Ejercicio Económico de Moreno

Cada año, antes del cierre del ejercicio económico, el Dpto. de AI coordina con los sectores de la administración de cada compañía (OMHSA, SAMSA, etc.), preparar un archivo con las existencias físicas previas de todos los bienes de cambio (productos terminados, materias primas, insumos, agroquímicos, etc.).

Casi todas las empresas del Grupo Glencore en Argentina cierran sus balances el 31 de diciembre de cada año; sin embargo varias, por las características de la actividad lo hacen sobre septiembre, octubre o noviembre. Este proceso que se expone en el caso de aplicación para OMHSA al 31 de diciembre, se repite por todas las compañías, cada una con su específico cierre.

Para el inicio de la segunda quincena de diciembre, es decir 15 días antes del cierre, se envían estos archivos previamente controlados al auditor externo para que, sobre esta base, se seleccionen las localizaciones a visitar.

Por su parte, la AE prepara un Memo (se expone en el “Anexo I”, un ejemplo simplificado del contenido del Memo), consensuado con AI sobre la planificación de la auditoría, el personal a utilizar y los plazos en que se cumplirá la toma de inventario. Se seleccionarán las fábricas, almacenajes y terminales portuarias en función de la significatividad de la distribución de

los stocks. Regularmente por la naturaleza del negocio, al cierre de ejercicio las existencias se encuentran en localizaciones cercanas a los puertos, dispuestos para su exportación como cereales o productos terminados (aceites, pellets, etc.). Si el recuento se realiza a mediados de año, 30 de junio por ejemplo, los stocks son fundamentalmente de materias primas (soja y girasol) y están almacenados en localizaciones próximas a las plantas de producción. Es importante conocer la actividad del ente y la importancia y valuación de los bienes para realizar la selección.

Se contrata un Estudio de Ingeniería, como perito externo, para dar objetividad y certeza al inventario.

El Plan de Auditoría se comunica a los sectores involucrados dentro del ente (gerentes industriales, responsables portuarios o de almacenajes).

AI coordinar la logística y recursos necesarios para llevar adelante la toma de inventarios. Esta tarea requiere prever hoteles, movilidad, comunicaciones, etc., de personas de tres compañías independientes: AE, peritos y AI que no necesariamente se conocen. Generalmente se forman dos equipos de trabajo con tres personas cada uno, una por cada parte. Cada grupo visita durante aproximadamente 3 días varias plantas en diferentes ciudades de la zona de influencia de la compañía auditada.

Ya en la planta, se solicita al responsable de la localización la documentación necesaria para realizar el inventario. Entre ellos se incluye: el Parte de Existencias y el Plan de Producción cuando se trata de una fábrica, los remitos de productos terminados de entrada y salida, las cartas de porte de materias primas y cereales, los cierres diarios de ticket (datos de las balanzas), documentación de exportación si hubieren embarques, y toda documentación que permita retrotraer las existencias y sustentar los movimientos de los bienes de cambio como los contratos de aplicación de ventas y compras.

A partir de la documentación, el auditor externo selecciona la muestra en la localización visitada. Recordemos que con las existencias previas el AE decidió primero qué localizaciones para

cada compañía visitaría y cuáles no. Una vez en la localización decide nuevamente, ahora si se tomará toda la población, o se realizará un recuento sobre una muestra local. Desde que se utiliza el *soft* de cubicaje la amplitud de la muestra, que en muchos casos se acerca a la población y el número de localizaciones visitadas se amplió, dando un mayor grado de confianza a los resultados de la prueba.

Cumplidos estos puntos, las partes acompañadas por los supervisores de planta realizan la observación directa de las existencias y, según se trate, realizan el recuento.

Para todo inventario de bienes no a granel, se realizan recuentos por muestras por sub y sobre valuación. Se analizan las condiciones de los ítems, su vencimiento, y demás características que puedan respaldar el criterio del auditor al evaluar de manera completa el rubro en los Estados Contables.

Para los bienes a granel, el trámite es muy distinto y más complejo. Requiere pericia y experiencia. Como la AE no cuenta con experto, contrata la firma de ingenieros agrónomos para que emitan una opinión profesional del recuento. Por su parte el Dpto. de AI incluye en su Plan de Auditoría Anual el cumplimiento de esta tarea de manera recurrente a lo largo del año cubriendo el 100% de las plantas, incluso según las valuaciones del riesgo específico, suelen visitarse más de una vez una misma localización.

Ante la frecuencia y complejidad de la tarea, la compañía a través del equipo de AI desarrolló un sistema de cubicaje de propiedad de Glencore. Esta herramienta creada por ingenieros miembros de AI, le permite al equipo cumplir sus objetivos, que de otra manera resultaría imposible o insumiría mayores costos y tiempo. Además, las propias plantas utilizan el programa para mantener sus partes de stock actualizados de manera diaria y utilizarlos en la planificación conjunta con la AE al cierre de ejercicio. Esta herramienta se ha constituido en una ventaja competitiva, una fortaleza de un rubro sumamente sensible y ha permitido uniformidad y frecuencia en la declaración

de las existencias, cumplir con los reportes, evaluar faltantes/sobrantes sobre la marcha, entre otras ventajas.

La inversión en stocks para esta industria es un punto crítico, representan valores altamente significativos. Se trata de bienes con mercado transparente que no requieren esfuerzos para su comercialización, de allí su valuación no es lo más complejo de determinar, sino sus unidades físicas.

El *Soft* de Cubicaje es un programa que opera sobre *Microsoft-Excel* y es de simple utilización, requiere una capacitación mínima siempre que quienes la utilicen, conozcan el manejo de graneles para cereales, oleaginosas y sus productos derivados (variedad de aceites, pellets, girasol, soja, maíz, trigo, sorgo, cebada, incluso fertilizantes como monoamónico, urea, etc.). Además, en las primeras tres hojas se incluye un instructivo para la utilización de esta herramienta que incluye: 1- Croquis y distribución de la planta, 2- Instrucción para silos y 3- Instrucción para tanques. En el "Anexo II" se expone un ejemplo simplificado del croquis de la planta de Necochea-Quequén de OMHSA y el contenido de ambos instructivos.

Para realizar las mediciones se utiliza un laser, un termómetro, el instrumento de medición de aceite-borra y las cintas métricas. Con estos elementos se obtienen datos tales como alturas, diámetros, ángulos de talud, distancias y estos se vuelcan al programa, para calcular volúmenes en metros cúbicos. El mismo sistema según tablas seteadas por compañías internacionales de control y cálculos matemáticos, convierte volúmenes medidos en metros cúbicos, en peso (toneladas/kilos) que son las unidades de medida en que se registran dichos bienes en la contabilidad, y sobre los que se publican los precios en los mercados agrarios.

Cuando se desarrolló el programa se recolectaron todos los planos de celdas, tanques y silos de cada una de las plantas de OMHSA. A partir de estos datos se armó un archivo de Excel para cada planta, incluyendo una hoja por cada silo, tanque o celda de la localización con las capacidades a depósito completo calculado con los datos obtenidos de los planos.

Almacenaje en silos (de cereales, oleaginosos y fertilizantes a granel)

Se incluyen los siguientes datos: diámetro, altura del cilindro, altura del cono superior, altura del cono inferior, cantidad de chapas y altura de las chapas. El programa funciona por diferencia entre capacidad completa menos capacidad libre, utilizando las medidas tomadas con el laser/cintas. Permite elegir el cereal almacenado en el silo, el tipo de superficie del cereal, normal a la carga o invertido a la descarga, horizontal, lateral, superior o inferior, el sistema de medición lateral o central y el método de cálculo si es por “chapeo” o por “medición laser”. También es aplicable a silos de material, alguno de ellos incluso cuentan con ascensor porque alcanzan alturas de hasta 25 metros de altura, y son llamados comúnmente “ex silo Junta”, en referencia a la forma que se almacenaba el cereal cuando estaba en actividad la ex Junta Nacional de Granos.

Para convertir luego de volúmenes a peso, se utiliza el PH o peso hectolítrico del cereal que será sugerido por el programa con la posibilidad de cambiarlo según indicadores de calidad de la mercadería almacenada.

De todas estas combinaciones de elecciones el sistema realiza los cálculos y determina las existencias físicas por silo, a partir de un único dato ingresado: la altura tomada del cereal libre en cada silo.

A modo de ejemplo se presenta en el Cuadro Nº 18 el caso de un silo que contiene soja, cuya superficie dentro del silo es normal, lo que implica que se está ingresando soja en la unidad de almacenaje. Además según los datos del ejemplo, se ha medido como espacio libre 3 cms., entre la soja y el tope del silo, utilizando medición central (desde la parte superior central del cono superior) mediante la utilización de un laser. Con el valor del PH estándar de la soja de 0,74, las dimensiones del silo ya establecidas en el sistema según planos y utilizando la medición tomada del espacio vacío de 3 cms. el programa automáticamente calcula el volumen de soja de 1.186,254 m³. El *soft* convierte los m³ en toneladas al multiplicarlos por el PH seleccionado. En el caso del ejemplo sería: 1.186,254m³ * 0,74 de PH = 877,828 toneladas de soja almacenada.

Incluso muestra la capacidad libre del silo y la gráfica que adopta la soja en la unidad de almacenaje. En el caso del ejemplo se trata de un silo con base en cono inferior, en otros casos la base del silo es horizontal (paralela al piso). Todas estas posibilidades están incluidas en las alternativas del programa. Observar la gráfica del silo es muy útil a la hora de verificar la razonabilidad de los cálculos para quienes no son peritos en la materia. Este proceso es necesario aplicarlo a cada silo, para cada cereal y en cada planta seleccionada por la AE para evaluar las existencias de la compañía al momento de la toma de inventario. Consideremos que algunas localizaciones cuentan, por ejemplo con 80 silos, y son subterráneos.

Cuadro Nº 18: “*Soft* de cubicaje: medición de existencias de soja en un silo de Pta. Quequén”

EMPRESA: **OMHSA**
 LOCALIDAD: **QUEQUEN**

DTO. AUDITORIA
 INTERNA

INVENTARIO SILO 5

Datos del Silo:

Pi: hc: altura cilindro
 D: diámetro C: circunferencia Altura de chapas
 r: radio h1: altura cono sup. Cantidad de Chapas
 r² h1: altura cono inf.

DATOS A COMPLETAR

Cereal

Soja

Angulo de Talud (°)

Formato de la Superficie del Cereal

CONO NORMAL

Normal Invert. Horiz. Lateral Supe. Infer.

SILO
COMPLETO

Sistema de Medición Utilizado

Medición Central

Altura de Techo a Cereal

(mts) (cm) (mm)

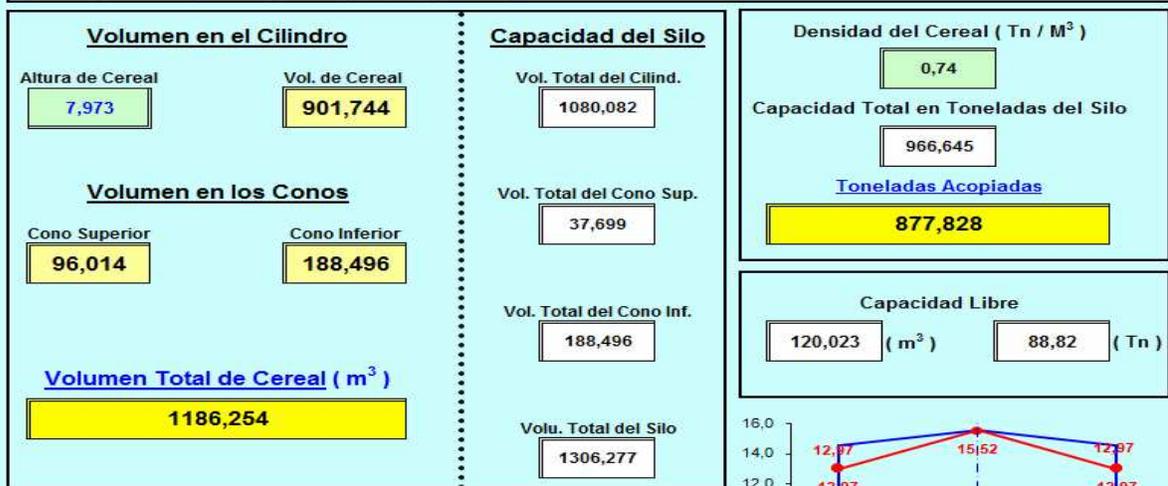
Altura Complementaria

(mts) (cm) (mm)

Iguala Altura Principal

Chapas Cubiertas con Cereal

(mts)



Fuente: elaboración propia en base a datos provistos por el sistema de cubicaje de OMHSA.

[Almacenaje en tanques](#) (de aceites, gas oil)

Se incluyen los siguientes datos: diámetro, altura del cilindro y altura de referencia (HR). El programa funciona por diferencia entre capacidad completa menos capacidad libre, utilizando las medidas tomadas con la cinta. Permite elegir el tipo de aceite almacenado en el tanque, la temperatura del aceite que fue medida durante el recorrido en la visita, incluso la altura de la borra y borrín de contener el tanque alguna combinación de aceites y borra/borrín.

Para convertir luego de volúmenes a peso, se utilizan unas tablas elaboradas por las Compañías de Control, dado que estos tanques han sido calibrados para la exportación y cumplen las normas de calidad internacional y certificaciones requeridas.

En el caso del aceite es muy importante diferenciar entre aceite puro, borra y borrín puesto que los valores de mercado son sustancialmente diferentes.

De todas estas combinaciones seleccionas para cada tanque el sistema realiza los cálculos y determina las existencias físicas a partir de los datos ingresados de la medición de la altura tomada del aceite, borra y borrín y la temperatura del aceite. Cuando el aceite sale del proceso de fabricación está a temperaturas elevadas, más de 50 grados y a medida que permanece en los tanques va perdiendo temperatura y con ello volumen, de allí la importancia de contar con tanques calibrados, donde para cada tipo de producto con cada valor de temperatura se determina un volumen por centímetro de altura del cilindro. Todas estas situaciones han sido contempladas en el sistema, dada la experiencia de los ingenieros de la compañía y la práctica adquirida por los profesionales de auditoría interna.

A continuación se presenta, a modo de ejemplo, una hoja de inventario de un tanque que contiene aceite de girasol a 23 grados con borra y sin borrín. Los datos ingresados por el operador son la altura medida a la base de la borra (HM), la temperatura y el producto. El resto son cálculos automáticos del *soft*, determinando los litros y su conversión a toneladas en función de la temperatura y el volumen.

Cuadro Nº 19: “Soft de cubicaje: medición de aceite de girasol en un tanque de Pta. Quequén”

EMPRESA: OMHSA
LOCALIDAD: QUEQUEN

DTO. AUDITORIA
 INTERNA

INVENTARIO TANQUE 1

Datos Utilizados

Pi	3,1416	h : altura cilindro	9,500	Volumen Bajo Placa	0,0
D : diámetro prom.	12,000	C : circunsferencia	37,699	Altura de referencia HR	972
r : radio prom.	6,000	r ²	36,000		

DATOS A COMPLETAR	Tipo de Aceite		Temperatura (°C)
<input checked="" type="checkbox"/> CON BORRA	Aceite de Girasol		23
Altura Medida a Punto de Referencia (HM)	(mts) 8	(cm) 73	(mm) 0
Nivel de Aceite Medido (NA)	(mts) 0	(cm) 0	(mm) 0
Altura de Aceite Turbio Medido (HAT)	(mts) 0	(cm) 0	(mm) 0

Resultados

Altura de Aceite HA (cm)	0,0	Densidad del Aceite	0,91866
Altura de Aceite Turbio HAT (cm)	0,0	Densidad del Aceite Turbio	0,91866
Altura de Borra HB (cm)	99,0	Densidad de la Borra	0,91866

Aceite (Lts)	Borrín (Lts.)	Borra (Lts.)	Borra + Borrín (Lts.)
0,0	0,0	111278,2	111278,2
Aceite (Tn.)	Borrín (Tn.)	Borra (Tn.)	Borra + Borrín (Tn.)
0,0	0,0	102,2	102,2

Capacidad del Tanque	Existencia Acumulada	Capacidad Libre
1067826,3 (Lts)	111278,2 (Lts.)	956548,1 (Lts)
981,0 (Tn. de Aceite)	102,2 (Tn.)	878,7 (Tn. de Aceite)

Fuente: elaboración propia en base a datos provistos por el sistema de cubicaje de OMHSA.
[Almacenaje en celdas](#) (de subproductos sólidos bajo la forma de pellets, cereales y oleaginosas)

El procedimiento para recontarlos también es contemplado en el *soft* de cubicaje pero con un método específico.

Se trata de galpones de dimensiones importantes, podemos hablar de celdas de 150 metros de largo por 50 metros de ancho por 12 metros de alto por ejemplo, donde se deposita el cereal recibido (soja, maíz, girasol, etc.) o el resultado sólido de la producción (pellets de girasol, pellets de soja, pellets suneco, etc.).

Se identificaron en las celdas puntos de referencias (coordenadas), aprovechando en la mayoría de los casos las cabriadas y las diferentes alturas del techo, de manera de convertir la celda en una grilla similar a un damero, donde las dimensiones de cada espacio individual no superan los 5 por 5 metros. Cuanto menor son estas dimensiones, mayor será el número de espacios individuales entre coordenadas, mayor será el número de puntos a tomar a la hora del inventario, pero también mayor será la precisión del recuento.

Luego se determinaron las alturas entre el piso y cada una de los puntos de referencia estableciendo, según el producto y su densidad (PH) la capacidad de la celda completa, lo que se llama vulgarmente “celda llena”.

Al igual que en los silos, el programa funciona por diferencia entre capacidad completa menos capacidad libre, utilizando las medidas del espacio libre de cada punto tomadas mediante un laser durante el examen físico.

Al momento de la toma de inventario, se camina la celda y con el laser se determina la distancia que media entre la superficie del producto y los puntos de referencia. Estos han sido identificados de diferentes maneras en las distintas plantas, atendiendo a las particularidades de los depósitos (marcas de pinturas, cruce de hilos tensados de acero, etc.). Las distancias tomadas se vuelcan al programa y al seleccionar el producto, automáticamente se determina el volumen en metros cúbicos y las toneladas/kilos de existencia física al multiplicar volumen por peso hectolítrico.

De no utilizar este programa la única forma que cuentan los peritos para determinar las existencias almacenadas en una celda es por suma de figuras geométricas que representen las formas que adoptó el producto dentro de la celda.

Los márgenes de error y los riesgos de dispersión de utilizar esta metodología, respecto al *soft* de cubicaje son altos; incluso son muy distintos los plazos de tiempos involucrados y el alcance en cuanto al tamaño de la muestra para el cumplimiento de la prueba del inventario al utilizar una u otra metodología. Además el programa está preparado para mostrar un gráfico de la forma que adopta la mercadería dentro de la celda, con una vista desde arriba y otra lateral.

Para poder utilizar esta herramienta el perito sólo debe tomar con el laser la altura del cereal al punto de referencia, ingresarlos al sistema, y el resto una vez elegido el producto y su PH, es obtener los resultados en volúmenes y toneladas.

Regularmente estas celdas tienen una superficie irregular con adopción de formas caprichosas, incluso en el caso de algunos productos, como pellets por ejemplo, se forman verdaderos “castillos” que hacen que el trabajo resulte riesgoso para el auditor-perito. Los riesgos por desmoronamiento y movimiento del cereal son altos. Se trabaja en altura y normalmente en plantas en movimiento, es decir, con carga y descarga de materias primas desde/hacia camiones-vagones, materias primas enviadas a producción, pellets y aceites transferidos del área de fábrica al de almacenaje, oleoductos trasladando aceites a los tanques portuarios o embarcando, etc.

Se ingresa a las plantas, con un seguro de cobertura por accidentes de trabajo, con elementos de seguridad y un procedimiento de manejo en plantas a respetar, establecido por la compañía. Se instruye al respecto a los terceros, puesto que el personal de auditoría recibe capacitación obligatoria por la compañía para cumplir con estas tareas.

A modo de ejemplo en la siguiente página se muestra el Cuadro Nº 20 que contiene la hoja de inventario de una celda de pellets de girasol.

Cuadro Nº 20: “Soft de cubicaje: medición de pellet de girasol en un Celda de Pta. Quequén”

1 Carga de datos de distancia entre la superficie del Pts de Girasol y el punto de referencia (coordenada) de c/ Cabriada

Esta medida es la que se toma desde la pila del producto al techo

	17	16	15	14	13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
Pared oeste		8,230	8,230	7,390	5,500	3,900	2,700	2,000	2,000	1,900	1,800	1,400	0,900	0,400	0,600	0,800	0,600
1er. Cabriada	8,230	11,080	11,080	8,990	7,380	6,730	6,710	6,670	5,974	4,582	3,370	2,610	2,142	2,130	2,590	3,480	4,320
2da. Cabriada	11,080	13,990	12,281	12,081	12,090	13,280	11,570	9,980	8,200	6,200	4,700	3,800	3,100	3,100	3,800	5,400	6,500
3er. Cabriada				16,750	17,175	16,952	14,986	13,142	11,200	9,165	7,271	5,483	4,710	4,671	6,090	8,165	8,945
4ta. Cabriada	11,080	13,990	12,300	11,830	11,850	11,831	11,663	9,885	8,257	6,400	4,835	3,912	3,218	3,274	3,935	5,525	7,195
5ta. Cabriada	8,230	11,080	11,080	9,012	7,553	7,074	6,954	7,382	5,963	4,579	3,400	2,805	2,170	2,192	2,482	3,665	5,722
Pared este		8,230	8,230	7,503	5,725	4,011	2,790	2,214	1,847	2,000	1,793	1,573	1,156	1,331	1,495	2,274	4,763

Norte



Celda E

Alturas Físicas desde el piso a la cabriada [m]

Esta es la medida de la celda vacía

	17	16	15	14	13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
Pared oeste		8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23
1er. Cabriada	8,23	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08
2da. Cabriada	11,08	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99
3er. Cabriada				17,19	17,19	17,19	17,19	17,19	17,19	17,19	17,19	17,19	17,19	17,19	17,19	17,19	17,19
4ta. Cabriada	11,08	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99	13,99
5ta. Cabriada	8,23	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08
Pared este		8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23	8,23

Pellets de Girasol 0,55 Tn/m³

Volumen 12398 m³

Existencia: 6819 Tn

Altura de Producto desde el piso [m]

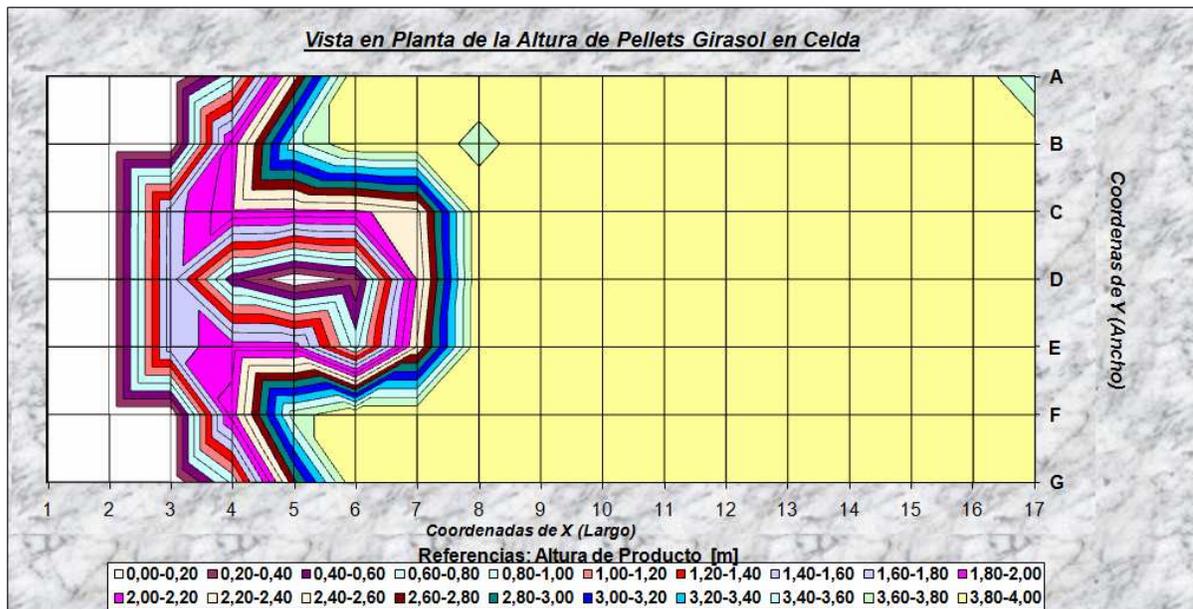
Valores calculados para llevar a cabo la estimación de las existencias

	17	16	15	14	13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
Pared oeste		0,00	0,00	0,84	2,73	4,33	5,53	6,23	6,23	6,33	6,43	6,83	7,33	7,83	7,63	7,43	7,63
1er. Cabriada	0,00	0,00	0,00	2,09	3,70	4,35	4,37	4,41	5,11	6,50	7,71	8,47	8,94	8,95	8,49	7,60	6,76
2da. Cabriada	0,00	0,00	1,71	1,91	1,90	0,71	2,42	4,01	5,79	7,79	9,29	10,19	10,89	10,89	10,19	8,59	7,49
3er. Cabriada				0,44	0,02	0,24	2,20	4,05	5,99	8,03	9,92	11,71	12,48	12,52	11,10	9,03	8,25
4ta. Cabriada	0,00	0,00	1,69	2,16	2,14	2,16	2,33	4,11	5,73	7,59	9,16	10,08	10,77	10,72	10,06	8,47	6,80
5ta. Cabriada	0,00	0,00	0,00	2,07	3,53	4,01	4,13	3,70	5,12	6,50	7,68	8,28	8,91	8,89	8,60	7,42	5,36
Pared este		0,00	0,00	0,73	2,51	4,22	5,44	6,02	6,38	6,23	6,44	6,66	7,07	6,90	6,74	5,96	3,47

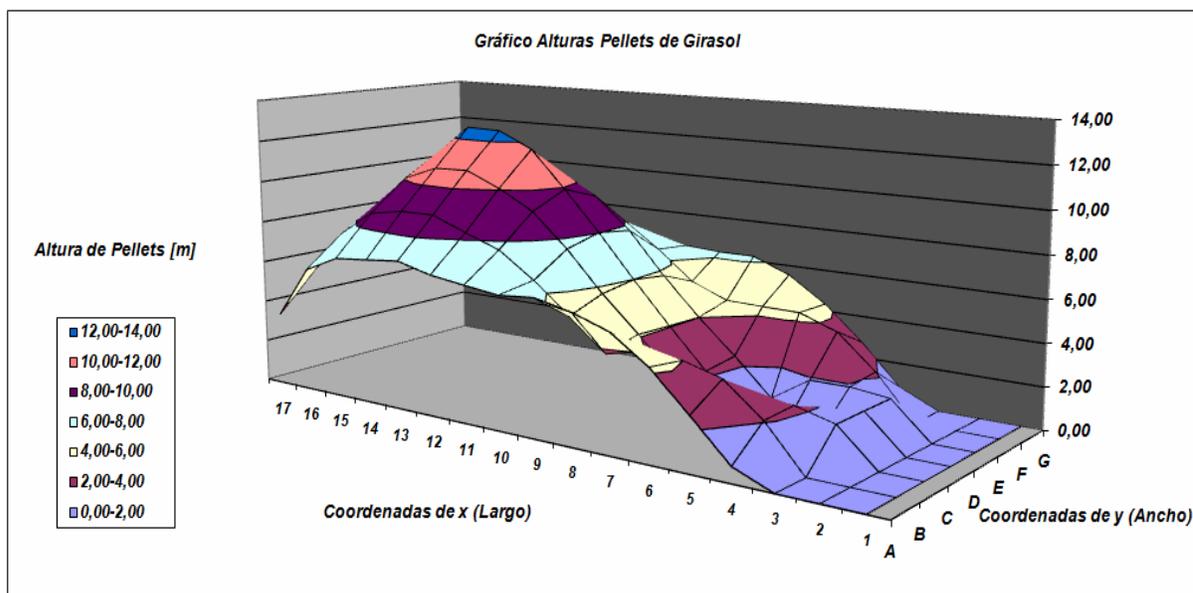
Fuente: elaboración propia en base a datos provistos por el sistema de cubicaje de OMHSA.

El programa de cubicaje, también permite obtener la representación gráfica resultante de la celda.

En el gráfico Nº 1 se presenta la vista superior de la celda E de Puerto Quequén.



En el gráfico Nº 2 se presenta la vista lateral de la celda E de Puerto Quequén.



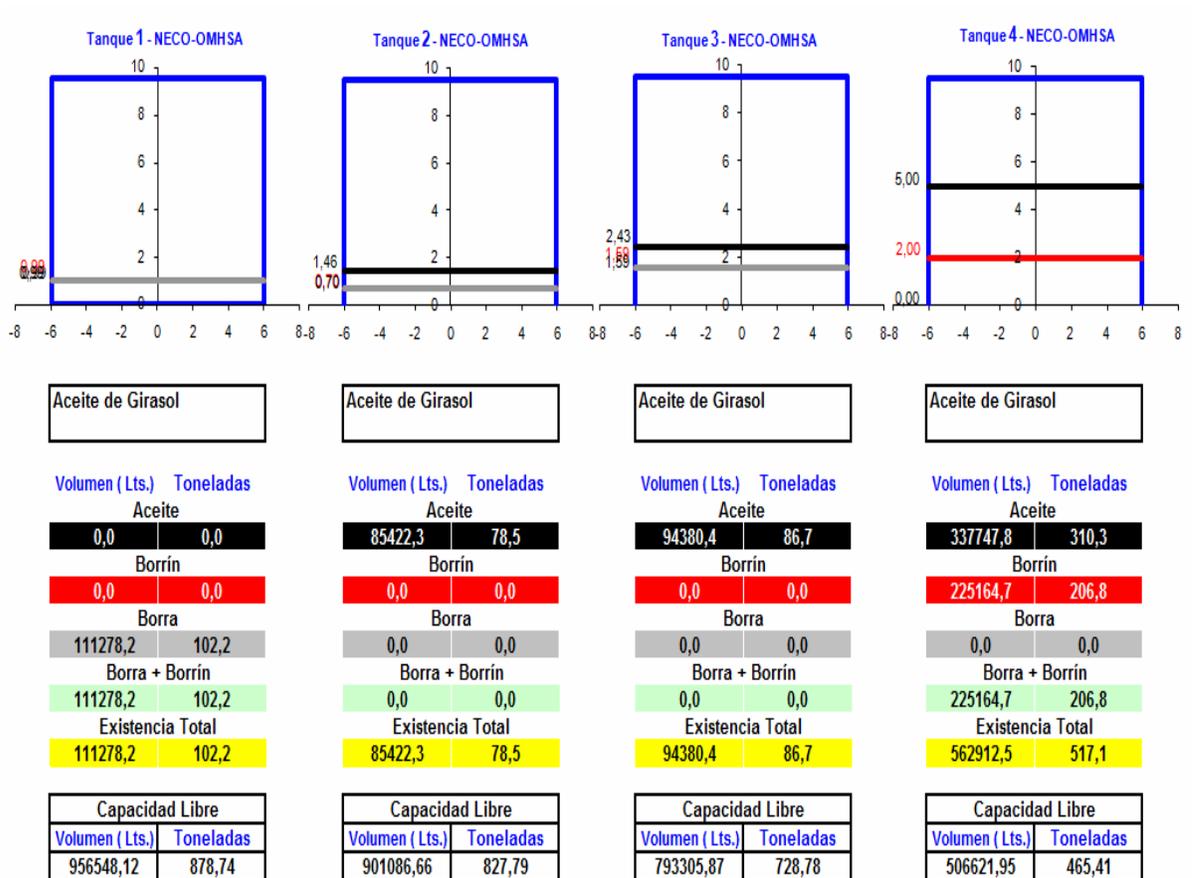
Fuente para ambos gráficos: elaboración propia en base a datos provistos por el sistema de cubijaje de OMHSA.

Una vez cargados los datos en Excel, el programa muestra resúmenes para evaluar la razonabilidad de los cálculos y poder compararlos con los reportes de existencias y documentación declarada por la compañía al momento del inventario. Tanto el perito como el auditor externo

pueden verificar esta información con las observaciones surgidas de la recorrida de la planta, sea esta una fábrica, un depósito de almacenaje o una terminal portuaria, donde podemos encontrarnos con silos, tanques y celdas.

En el gráfico Nº 3 se presenta a modo ejemplificativo un resumen de los tanques de aceite medidos en la fábrica de Necochea-Quequén al cierre de un ejercicio contable, y que pueden ser utilizados por los auditores como papel de trabajo y evidencia del trabajo de toma de inventario.

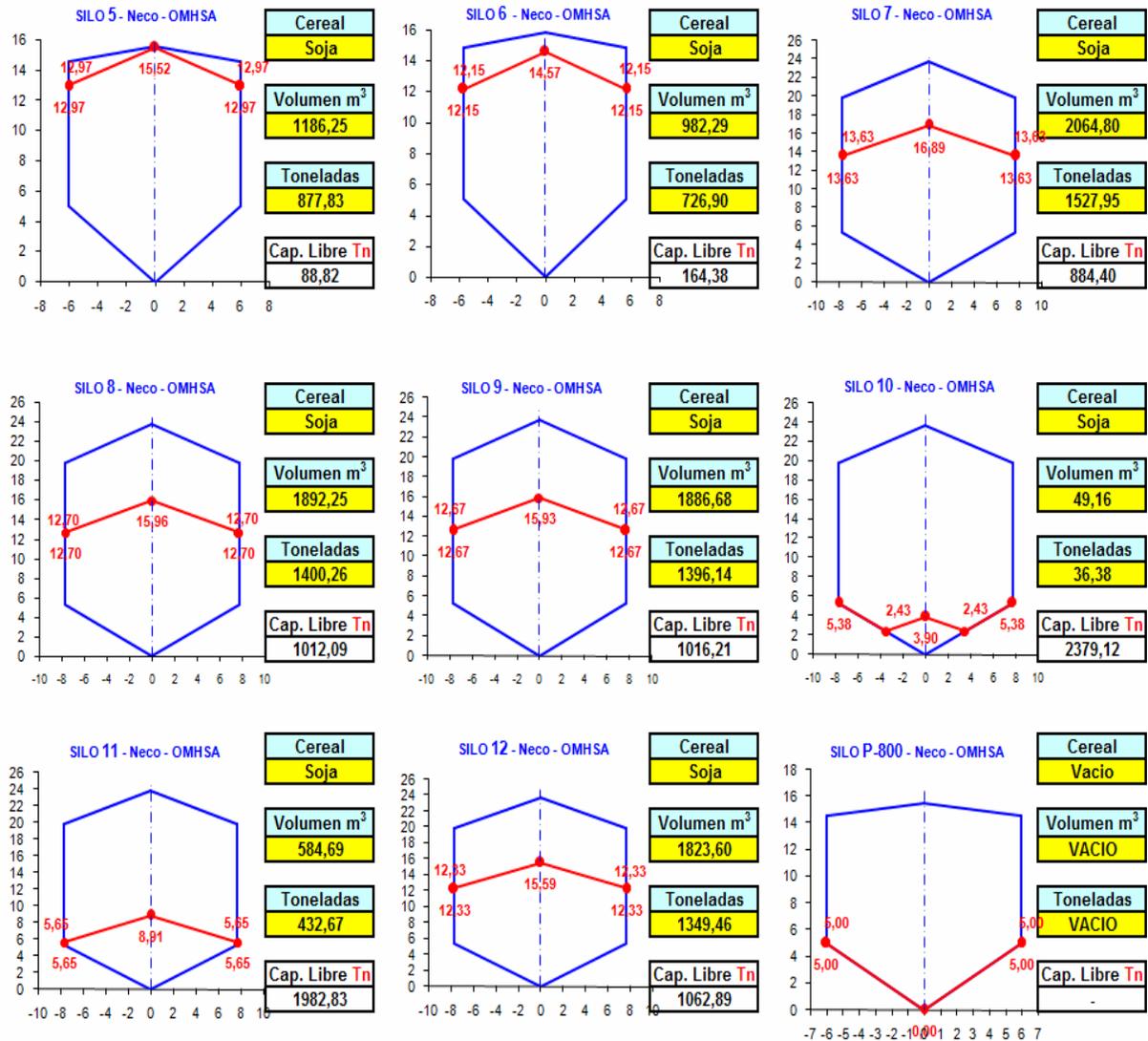
Gráfico Nº 3: “Resumen gráfico de los tanques de Pta. Necochea-Quequén”



Fuente: elaboración propia en base a datos provistos por el sistema de cubicaje de OMHSA.

En el gráfico Nº 4 se presenta a modo ejemplificativo un resumen de los silos de semilla de girasol medidos en la fábrica de Necochea-Quequén al cierre de un ejercicio contable, y que pueden ser utilizados por los auditores como papel de trabajo y evidencia del trabajo de toma de inventario.

Gráfico Nº 4: “Resumen gráfico de los silos de Pta. Necochea-Quequén”



Fuente: elaboración propia en base a datos provistos por el sistema de cubicaje de OMHSA.

Con toda esta información se realiza un control integral de los productos recontados y se determinan las diferencias entre lo recontado y lo declarado por la compañía.

Dada la naturaleza de los bienes a granel se establecen márgenes de desvíos aceptables como errores propios del método de cubicaje, que son preestablecidos en el Memo de AE (Anexo I: “...Para el caso de cubicaciones, las diferencias de alrededor del 4% o 5% se considerarán de medición y por ello razonables...”).

Para comparar y determinar el porcentaje de las diferencias entre las existencias declaradas por la compañía y las recontadas durante la auditoría, debe tomarse siempre como denominador la cantidad declarada (partes de producción, partes de existencias, etc.). Este procedimiento fue fijado por la AI ante la falta de uniformidad de criterios utilizados en auditorías anteriores a su participación. Posteriormente fue ratificado dicho procedimiento por la AE y los expertos contratados, frente a las razones expuestas por la AI fundamentadas en el siguiente informe: Informe 79 de AI – OMHSA “Toma de inventario en OMHSA”.

En este reporte se indica que un punto a tener en cuenta es el cálculo de la diferencia relativa entre las existencias recontadas y las existencias declaradas por la compañía. Es lo que comúnmente se denomina “diferencia porcentual”.

En algunas ocasiones los auditores determinaban la diferencia porcentual sobre el valor recontado y en otros casos, sobre el valor declarado. Al momento de evaluar los ajustes de stocks posibles ante diferencias detectadas entre lo declarado por la compañía y lo recontado durante la toma de inventarios se generaban conflictos. Ante esta situación la AI realizó un análisis y estableció el método correcto sobre el cual se debían determinar las diferencias.

A modo de ejemplo se presenta en los Cuadros Nº 21 y Nº 22 una explicación que justifica la metodología a emplear sobre la base del valor declarado y no recontado.

Cuadro Nº 21: “Diferencia Relativa calculada sobre la cantidad Recontada”

Método	Producto	Declarado	Recontado	Diferencia Absoluta (Faltante)	Diferencia Relativa
Relativo al valor recontado	Pellets de soja	3.271,64	2.630,40	-641,24	-24,38%
Relativo al valor declarado	Pellets de soja	3.271,64	2.630,40	-641,24	-19,60%

Fuente: Informe 79 de AI – OMHSA.

El ejemplo muestra cómo varían los porcentajes en función de la base de cálculo. En este caso específico, hay una diferencia de aproximadamente 5% entre un porcentaje y otro (-24,38 y -19,60).

Para asegurarnos cual es la metodología adecuada para determinar la diferencia porcentual relativa, supusimos tener la misma diferencia absoluta pero en vez de considerar un faltante de -621,24, se considera un sobrante de +641,24. El valor supuesto del recuento sería 3.912,88 Tns. (3.271,64 declarado + 641,24 supuesto sobrante), y los cálculos los siguientes:

Cuadro Nº 22: “Diferencia Relativa calculada sobre la Cantidad Declarada”

Método	Producto	Declarado	Recontado	Diferencia Absoluta (Sobrante)	Diferencia Relativa
Relativo al valor recontado	Pellets de soja	3.271,64	3.912,88	641,24	16,39%
Relativo al valor declarado	Pellets de soja	3.271,64	3.912,88	641,24	19,60%

Fuente: Informe 79 de AI – OMHSA.

Como vemos, para la misma diferencia absoluta (641,24 Tns.), tenemos dos porcentajes diferentes cuando obtenemos la diferencia relativa respecto al valor recontado y un único porcentaje si es calculado sobre el valor declarado por la compañía.

Por lo tanto solicitamos a todos los encargados de planta, auditores externos, peritos, etc., que en las próximas auditorías se realicen los cálculos de las diferencias relativas sobre los valores declarados exclusivamente. Metodología aceptada e implementada desde entonces.

Por último en consenso, se definen las existencias finales a la fecha del recuento entre la compañía, los peritos y la AE. Si el inventario no fue llevado a cabo el día de cierre se deben trasladar a dicha fecha los valores tanto declarados como recontados. Para ello se utiliza la documentación de respaldo (cartas de porte, remitos, etc.) que evidencian los movimientos de entrada/salida y movimientos de stock por producción, afectando de manera directa materias primas (soja, girasol) y productos terminados (aceites, pellets).

En el Cuadro Nº 23 se expone un ejemplo de la planilla que luego es firmada por las partes como conclusión del examen físico.

Cuadro N° 23: “Planilla resumen del inventario de producción a granel”

Depósito	Producto	Fecha Recuento	Recontado	Declarado	Diferencia	%diferencia	Observaciones	
planta	aceite de girasol	3 de enero	165,01	161,31	3,70	2,30%	Sin producción a partir del 1 de enero. Planta parada. Existencias al 31 de diciembre iguales a la fecha del recuento.	
puerto			1.072,33	1.071,80	0,53	0,05%		
planta	borra+borrin	3 de enero	338,08	337,94	0,14	0,04%		
puerto			3.538,86	3.542,25	-3,40	-0,10%		
planta	pellets de girasol común	3 de enero	703,07	674,00	29,07	4,31%		
planta	pellets de girasol suneco	3 de enero	5.711,48	5.653,00	58,48	1,03%		
planta	trigo	3 de enero	116,69	106,00	10,69	10,08%		Remanente de trigo cosecha anterior. Barrido fondo silo que no incluye mermas por barrido y secado
planta	semilla de girasol	4 de enero	325,93	308,00	17,93	5,82%		En Celda Taya 1. Superficie irregular y escasa cantidad.
planta	semilla de soja	4 de enero	7.747,60	7.925,00	-177,40	-2,24%		Se recontaron todas las celdas completas que tenían poroto y se visaron las celdas de existencia menos significativa. Se recontó el 98% aprox .de la soja declarada almacenada en 80 silos.
silos subterráneos			23.917,29	22.972,63	944,66	4,11%		

Fuente: elaboración propia en base a datos provistos por el sistema de cubicaje de OMHSA.

CONCLUSIONES

La Hipótesis planteada en el capítulo II:

“Es posible implementar una acción conjunta entre Auditoría Externa y Auditoría Interna para el cumplimiento de una prueba de control de inventarios” se acepta.

Se reconoce esta afirmación en base a las siguientes conclusiones arribadas a lo largo del desarrollo de la tesis:

1. La AI y la AE se relacionan en un ámbito común compartido. El contexto de la organización. Funcionan con un marco normativo en principio específico e individual cada vez más exigente, sin embargo la tendencia de las Normas y Reglamentaciones internacionales es vincularlas con mayor fuerza en el cumplimiento de sus tareas y obligaciones.
2. La AI y la AE rinden cuenta del ejercicio de sus funciones y su falta de cumplimiento les acarrea consecuencias legales, laborales y profesionales.
3. Tratándose de un tipo de inventario en la que el auditor externo requiere de un perito para su concreción (por ej. ingeniero agrónomo), la utilización de un *soft* desarrollado por AI para el cumplimiento de la prueba de inventario, facilita el trabajo profesional de ambos por la homogeneidad de los resultados obtenidos de la aplicación de la herramienta al evitar subjetividades por quienes toman las mediciones (peritos) e instaura seguridad de las conclusiones a las partes.
4. La AI le proporciona a la AE la mejor y más objetiva información global de la organización. La AE conoce la evolución y desarrollo de la AI y su nivel de eficiencia, lo que le permite estar en mejores condiciones para el cumplimiento de su función.
5. La interrelación y mutua colaboración entre la AI y la AE facilita que el ente cuente con un adecuado Sistema de Control Interno. El Comité de Auditoría de la compañía (que opera desde el extranjero en la casa matriz y no participa directamente en el desarrollo de los procesos de control de las Compañías Subsidiarias) podría evaluar la confiabilidad de los sistemas de control interno al

apoyarse en esta relación y formase una opinión sobre la adecuación del sistema de control interno local y la gestión de riesgos de la organización a las prácticas corporativas.

6. La experiencia muestra que el enfoque integrador entre la AI y la AE ha cambiado considerablemente en los últimos años, fruto de las nuevas normas en vigencia, y las condiciones de los mercados emergentes y globalizados. El desarrollo de la actividad de manera coordinada asegura una adecuada cobertura de auditoría, minimiza la duplicidad de esfuerzos y reduce los costos asociados. La búsqueda de economías y el profesionalismo cooperan en este sentido.

7. La confianza probada en la evidencia del trabajo del otro es la base de la relación de reciprocidad entre las auditorías. Ambos planteles pueden ser considerados como un equipo de auditores disponibles, que crean una “sociedad colaborativa”, para el desarrollo de sus funciones.

8. En el caso de OMHSA, tratándose de una compañía categorizada como gran contribuyente, con controles internos complejos, con un Dpto. de AI y un riesgo inherente medio, la combinación de evidencias respecto al número de pruebas a realizar por el auditor externo se resume en: más cantidad de Pruebas de Control (para conocer la eficacia de la estructura de control interno); más cantidad de Pruebas Analíticas, menos cantidad de pruebas Sustantivas y de Detalles de Saldos, y ampliación de pruebas ante riesgos inherentes específicos (por ej. nuevos negocios, nuevos contratos). Esta auditoría puede hacerse a costos medios.

Por otra parte de la aplicación de la metodología desarrollada por AI, el *soft* de cubicaje creado por ésta y utilizado para el cumplimiento de la prueba por AE permite concluir que este modelo ha mantenido en el largo plazo su vigencia al ir adaptándose a las nuevas necesidades de las compañías, manifestadas de la siguiente manera:

- Se amplió el tipo de productos elaborados por las compañías. Por ej. nuevas variedades de aceites, de diferentes especificaciones técnicas en la planta Quequén.
- Se adquirieron nuevas plantas, se ampliaron otras, se modificaron las capacidades y métodos de almacenajes en las compañías existentes, con implementación del *soft* en todas ellas.

- Se adquirieron nuevas compañías con administraciones a cargo de Moreno o de terceros socios y está implementado el sistema.
- Se realizaron contratos de fason entre compañías de la industria, caso Cargill, Molinos Río de la Plata, en plantas propias o de terceros. etc.
- En empresas del grupo económico, residentes en otros países fue recomendado y está utilizándose en Uruguay, y en proceso de capacitación para su aplicación en Brasil.

Ante toda esta diversidad y complejidad de los inventarios físicos de la compañía, el método actualmente desarrollado por la AI es una realidad que ha incrementado el valor al Grupo Glencore, además de ser un sello que la identifica. Su utilización, con resultados satisfactorios, da una serie de beneficios a saber:

- Seguridad de la existencia material de los stocks.
- Homogeneidad en los procesos de evaluación y continuidad de la metodología aplicada.
- Aceptación generalizada por las partes involucradas (ingenieros, técnicos, laboratorio, etc.) al reconocer las bondades de la metodología.
- Reducción en los tiempos para la toma de inventario.
- Reducción en los costos de mano de obra al realizarse con un procedimiento más simple y estandarizado.
- Reducción de las fallas y errores de interpretación propias del conteo.
- Permite a la compañía utilizar esta metodología en caso de ser necesario evaluar stocks en adquisiciones, contratos con terceros, etc.
- Requiere un mínimo de capacitación para su aplicabilidad. Es utilizado por personal con variadas capacidades, de distintas lenguas, con diferentes preparaciones orientadas a heterogéneos negocios.

- Permite a la auditoría interna realizar verificaciones de stock como parte de su Plan de Trabajo Anual con el objeto de evitar pérdidas de distintos riesgos: fraude, robo, mal uso, inadecuada gestión, etc.
- Incrementa la posibilidad de realizar conteos con mayor frecuencia y contar con stocks actualizados de manera permanente. Esto se refleja en múltiples posibilidades tales como: partes actualizados, localmente de manera diaria, en la administración central y laboratorio, semanalmente y al cierre de mes para el control integral por la administración; control de warrants y compañías de control en caso de garantías sobre stocks; e información periódica para las compañías aseguradoras.
- Apoya el cumplimiento de regulaciones, por ej. ante la ONCCA-AFIP.
- Adoptado como metodología por la AE para el desarrollo de la Prueba de saldos, obteniendo evidencias a través del conteo físico. En este caso permitió ampliar el tamaño de la muestra del inventario, recorrer otras localizaciones y en ellas realizar el inventario de la población, tener en cuenta las características específicas y diversas de los productos terminados y materias primas que dificultan su evaluación.
- La AE va rotando su personal para el cumplimiento de la prueba, así como los peritos y el personal asignado por AI. Todos ellos han podido utilizar el sistema como herramienta para tomar inventarios físicos sin dificultad y con una mínima instrucción. Sus resultados pueden imprimirse y utilizarse como papeles de trabajo y evidencia de la auditoría.
- El auditor externo ha podido verificar la segregación de funciones: quienes controlan y administran los inventarios físicos no son quienes actualizan los informes y registros de stocks.
- El auditor interno por experiencia y desempeño ha evitado ajustes a los saldos de las cuentas en unidades físicas en los Estados Financieros desde su participación.

Reflexión global por parte de la tesista a modo de cierre

“10 Años: Fracasamos con todo éxito.....”

Tomando y compartiendo las reflexiones de la editorial por Adolfo Silverio al cumplir 10 años de la revista *Merchandising News* sobre lo que puede lograr una visión clara, una misión definida y la absoluta contracción a una idea y a un objetivo, concluyo que el trazarse una línea decidida hacia el futuro, recorrerla con la seguridad y la serenidad que el objetivo espera al final del camino, sería hacer de la vida un proyecto. Sin embargo compartiendo el pensamiento del editor, prefiero hacer de los proyectos una vida...

Hace 10 años, junto a quienes decidieron crear el Departamento de Auditoría Interna en Oleaginosa Moreno Hnos. S.A., se planteó un proyecto, un proyecto que fracasó con éxito. Por suerte fracasó, porque originalmente no tenía ni por asombro el alcance que fue adquiriendo en los hechos, lo que obligó a reformularlo varias veces, a cambiarlo sucesivamente, y a terminar abandonando otros proyectos, justamente los que creíamos dar razón a nuestra existencia, porque con éstos cambios acertábamos con el cambio, con las necesidades de la organización, a pesar de nosotros.

Si tener éxito es,

... alcanzar con precisión los objetivos que se formularon en el proyecto;

... corroborar 10 años después, que la visión original quedó convalidada por logros idénticos a los que se vislumbraban;

... llegar al lugar exacto al que uno sabía que iba a llegar,

entonces debo decir que este Dpto. de Auditoría Interna es un rotundo fracaso si medimos el éxito entre los objetivos proyectados y los efectivamente alcanzados. Cuanto mayor es la realización mayor es el éxito.

Tomando la opinión de Silverio, esta filosofía es válida a corto plazo:...para nosotros el éxito se mide en términos de satisfacción, y no hay mayor satisfacción que haber aprendido lo que no se sabía, haber dejado que la realidad nos atravesara en lugares del camino a veces inesperados, haber mudado a las necesidades de la organización, a cambiar los roles, los espacios, haber dejado que la gente que formó el equipo de trabajo influenciara, y haber hecho de nuestro proyecto y vida profesional un organismo vivo, que crece, siempre el mismo y siempre diferente, cada vez más lejos de aquel torpe proyecto original de 2003.

Cumplimos 10 años, es importante para la compañía que sigue apostando a este proyecto, a una estructura de control primero a sus propias necesidades y ahora a la medida de una compañía que fija estándares de calidad y compromisos con terceros. Esperamos que los proyectos y nuevos desafíos que la organización nos propone, fracasen con todo éxito... sirviendo a la compañía como a terceros, a quienes nuestros informes les son aplicables.

ANEXO I:
MEMO DE AUDITORÍA EXTERNA

PLANIFICACIÓN: RECUENTO FÍSICO
TOMA DE INVENTARIO EN PLANTAS



Como parte del proceso de planificación de la toma de inventario, el auditor externo envía al Dpto. de AI un memo, en el que indican los pasos a seguir para el desarrollo de la prueba de examen físico. En el presente anexo se expone un ejemplo de un memorándum recibido por OMHSA al cierre de ejercicio.

GRUPO MORENO

INVENTARIOS DE EXISTENCIAS Y ARQUEOS DE VALORES AL 31 de diciembre

MEMORANDUM

INDICE

Sociedad:	Ubicación:	Pág.
Sucesión de Antonio Moreno	Planta Necochea Planta Oriente
Oleaginosa Moreno	Puerto Galván Celdas Grunbein Fábrica y Puerto Necochea-Quequén Silos subterráneos Necochea-Quequén
Todas las sociedades antes mencionadas, más Glencore Cereales y Molinos Libres	Arqueo de fondos y valores en la administración central	...
Oleaginosa Moreno y SAMSA	Existencias declaradas por las compañías al 17 de diciembre y al 21 de diciembre de 20.. respectivamente.	...

GRUPO MORENO.

INVENTARIOS FÍSICOS Y ARQUEO DE VALORES AL 31 DE DICIEMBRE DE 20..

Fecha de realización de los procedimientos: Días 2, 3 y 4 de enero de 20...

Se detallan a continuación las ubicaciones a recontar, el personal participante y una breve descripción de las tareas a efectuar.

UBICACIÓN:

- ✓ PUERTO GALVÁN: OLEAGINOSA MORENO
- ✓ ORIENTE: SUCESIÓN DE ANTONIO MORENO
- ✓ NECOCHEA: SUCESIÓN DE ANTONIO MORENO
- “.....”

✓ **PUERTO QUEQUEN, PLANTA NECOCHEA-QUEQUÉN Y SILOS SUBTERRÁNEOS
NECOCHEA-QUEQUÉN: OLEAGINOSA MORENO.**

FECHA DE RECUENTO: 2, 3 o 4 DE ENERO DE 20.. (la fecha y hora exactas serán determinadas en función de la marcha del trabajo del equipo que recontará en Necochea-Quequén para Moreno y SAMSA).

PARTICIPANTES: por el Estudio de Ingenieros Agrónomos: Juan Pérez, por Auditoría Externa, Diego González, por personal del Dpto. de Auditoría Interna del Grupo Moreno y por la localización Necochea-Quequén.

BREVE DESCRIPCIÓN DEL PROCEDIMIENTO:

El equipo de trabajo estará integrado por un representante del estudio de ingenieros (nos asistirán en tareas de medición y cubicación de celdas), por un representante de AE y otro de AI, además del personal de las localizaciones.

▪ **PUERTO Y FABRICA:**

Al inicio de las tareas del inventario se obtendrá un listado de las existencias de la ubicación, abiertas por tanques, celdas o silos con la indicación del cereal, aceite o pellet que contienen. Para el caso de los pellets y semillas, adicionalmente deberemos obtener los papeles de trabajo efectuados por personal de la ubicación de las cubicaciones y/o estimaciones de las celdas o silos a efectos de su validación por parte del ingeniero independiente. Para las celdas no seleccionadas para recontar se efectuará una revisión ocular determinando conjuntamente con el ingeniero la razonabilidad de las existencias informadas en la planilla suministrada.

En función a este listado, seleccionaremos para recontar los tanques, celdas y/o silos que contengan las existencias más significativas de la ubicación de manera de lograr un alcance de aproximadamente el 70% de las existencias informadas en la planilla. Para el caso en que las cantidades recontadas no coincidan con las informadas se ampliará la muestra seleccionada preliminarmente. Para el caso de cubicaciones, las diferencias de alrededor del 4% o 5% se considerarán de medición y por ello razonables.

El recuento debe ser con una selección por sobrevaluación y por subvaluación.

Previo a iniciar el recuento de los tanques, celdas o silos se debe tomar nota del corte del último parte de ingreso y remito de egreso de mercaderías en los tanques, celdas o silos en los que se recuenta. Esta tarea será necesaria a fines de retrotraer las existencias de la fecha de recuento a la fecha de cierre del ejercicio.

Para el caso de repuestos de pañol, se deberá obtener el listado de stock total del mismo o el listado de stock de los grupos de bienes más importantes del mismo (ejemplo: rodamientos, insumos de computación u otros de significación). A partir de este listado se deben seleccionar diez ítems por sobrevaluación y diez por subvaluación para recontar. En caso de diferencias se ampliará la muestra. Verificar adicionalmente el lugar físico adonde se estiban estos bienes y concluir acerca de las condiciones de almacenaje y obsolescencia, de resultar necesario.

Al finalizar los recuentos, se deberá proceder a retrotraer las existencias partiendo desde la fecha de recuento y hasta la fecha de cierre, validando la documentación de respaldo de las entradas y salidas posteriores al cierre (carta de porte para entradas y remitos y documentación de aduana para embarques/ salidas). Para la retrotracción de las existencias resulta de utilidad obtener un listado de las entradas y salidas y tildar las mismas con la documentación anteriormente mencionada.

Efectuar un papel de trabajo que incluya:

- 1) Existencias al cierre del ejercicio (obtener listado de las mismas)
- 2) Más entradas

3) Menos salidas

Suma de 1), 2) y 3) = Existencias recontadas.

▪ **SILOS SUBTERRÁNEOS:**

A partir de los listados de stocks suministrados por el responsable de la ubicación, seleccionar las 10 celdas con mayor stock y 2 al azar por subvaluación y efectuar el recuento con el ingeniero independiente. En caso de existir diferencias significativas con el stock informado por la sociedad, ampliar la muestra.

Efectuar el mismo papel de trabajo para retrotraer las existencias anteriormente mencionado y validar las entradas y salidas del cierre a la fecha de recuento con documentación de respaldo.

Comentarios generales:

- A efectos de facilitar el recuento, solicitar al responsable de la ubicación de planos de las celdas, silos o tanques o utilizar las medidas obtenidas en auditorías anteriores.
- Es recomendado la utilización del *soft* cubicaje desarrollado por OMHSA en caso de aceites, granos y oleaginosas.
- En el caso del stock de aceites tomar nota de cuantas de las toneladas al cierre correspondían a borra o aceite de inferior calidad ya que la valuación de las mismas es sensiblemente menor a las de aceite en óptimas condiciones.
- En el caso de los aceites, considerar, de existir, las existencias albergadas en los oleoductos a efectos de considerar todo el stock existente de un producto.
- Recordar que la capacidad ocupada obtenida de las cubicaciones no puede superar la capacidad máxima de almacenaje de la celda o silo.
- Tomar muestras de los cereales y aceites a efectos de luego evaluar su calidad por análisis de laboratorios.
- Los papeles de trabajo del recuento y/o retrotracción de las existencias serán firmados por el responsable de la ubicación, por el ingeniero independiente, por el departamento de AI y por el representante de AE. Los listados de stock serán firmados por el responsable de la ubicación y por AI. Asimismo, serán firmados por el representante de AE y por el ingeniero independiente al sólo efecto de su identificación con la muestra recontada.
- Debemos estar absolutamente seguros que la compañía comparte nuestras conclusiones sobre las existencias recontadas.

✓ **OMHSA: DETALLE DE EXISTENCIAS DECLARADAS AL 17 DE DICIEMBRE**
 (Existencias previas al cierre utilizadas para determinar las localizaciones a visitar).

	17 de diciembre	Loc 1	Loc 2	Loc 3	Loc 4	Planta QQ	Puerto QQ	S.Sub, QQ	Tránsitos	1
Semilla de Girasol		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Poroto de Soja		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Aceite de Girasol		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Aceite de Girasol de Inf. Calidad		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Pellets de Girasol		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Aceite de Soja		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Aceite de Soja de Inf Calidad		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Pellets de Soja		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Maiz Flint		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Trigo		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Maiz		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Sobo		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	
Semilla girasol oleico		Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	

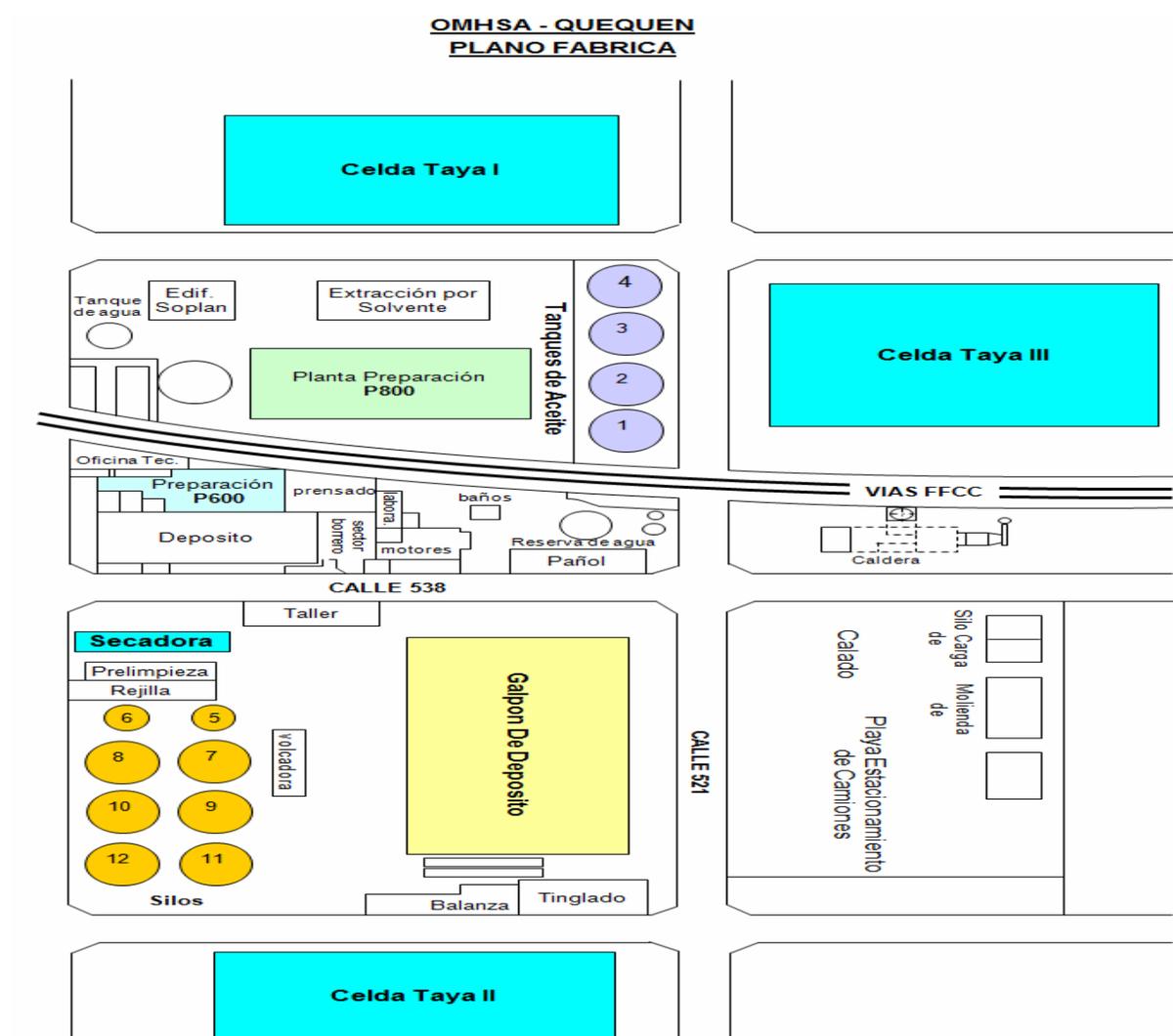
Aceite de Girasol Oleico	Kg.							
Aceite de Girasol Oleico inferior Cal.	Kg.							
TOTAL	Kg.							

**ANEXO II:
SISTEMA DE CUBICAJE**

**CROQUIS DE PLANTA
INSTRUCTIVO DEL USO DE SILOS Y TANQUES**

El *soft* de cubicaje está desarrollado en Excel y cuenta con varias hojas. La primera de ellas es un plano o esquema de la planta para poder ubicar al usuario de todos los puntos a cubicar bajo la formas de celdas, tanques o silos. Luego se presentan dos instructivos para utilizar el programa referente, uno con relación a los silos y el otro, a los tanques. Se establecen los pasos que debe seguir el operador para utilizar adecuadamente la herramienta, indicando por ejemplo, qué medidas debe tomar el operador, qué campos debe completar, qué significa cada alternativa que debe utilizar, entre otros elementos. A continuación se presenta un ejemplo del *soft* de cubicaje de una de las plantas, y los instructivos específicos.

✓ CROQUIS DE LA PLANTA



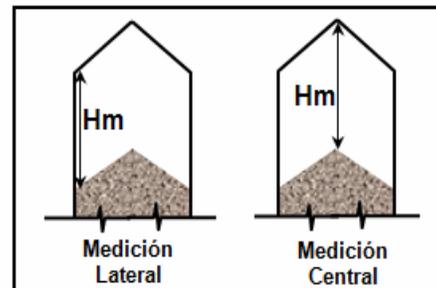
✓ INSTRUCTIVO PARA SILOS

3) Marcar la forma de medición utilizada (Por Chapas o Por Medición).

Marcar el sistema de medición utilizado. En este caso se adoptó por realizar la medición tomando la altura desde el techo del silo hasta la superficie del cereal, la otra opción es realizar la medición de la altura por chapeo.

4) En caso de ser cubicaje por chapeo, elegir el N° de chapas contado.

5) En caso de realizar el cubicaje tomando la altura desde el techo del silo hasta la superficie del cereal, se deberá antes de ingresar la altura tomada, elegir la posición de la cual se realizó la medición de dicha altura, las cuales pueden ser **Med. Lateral** o **Med. Central**.



Para los casos en que la Superficie del cereal se encuentra en posición como normal, como invertido, como lateral u horizontal, solamente hay que ingresar una sola medición. En cambio cuando se encuentra como superior invertido o inferior invertido se debe ingresar una medición adicional.

5.1) CONO NORMAL - CONO INVERTIDO - CONO LATERAL - SUPERFICIE HORIZONTAL

Una vez adoptada la posición sobre la cual se realizó la medición, debemos ingresar la altura tomada ingresando los metros, centímetros y milímetros por separado hasta obtener la altura correspondiente.

Altura de Techo a Cereal 5,641

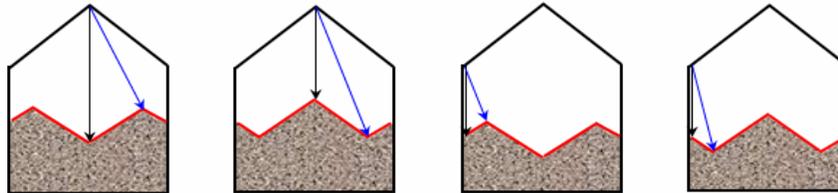
(mts) (cm) (mm)

5 +
 64 +
 1

Un detalle a tener en cuenta es que si la superficie del cereal se encuentra como cono lateral y se está tomando lateralmente la medición, el la altura que hay que ingresar es la del punto más bajo del cereal.

5.2) CONO SUPERIOR INVERTIDO - CONO INFERIOR INVERTIDO

Para estos dos casos además de ingresar la altura anteriormente nombrada, ingresamos la altura adicional la cual debe tomarse lateralmente hasta el punto de quiebre de la superficie, como vemos en los gráficos siguientes.



Esta altura se ingresa de la misma forma que la principal, donde figura **Altura Complementaria**. Igualmente hay que tener ciertas consideraciones que diremos a continuación.

CONO INFERIOR INVERTIDO

Altura de Techo a Cereal 5,641

(mts) (cm) (mm)

5 64 1

Altura Complementaria 5,641 Iguala Altura Principal

(mts) (cm) (mm)

5 64 1

CONO SUPERIOR INVERTIDO

Altura de Techo a Cereal 5,641

(mts) (cm) (mm)

5 64 1

Altura Complementaria 5,641 Iguala Altura Principal

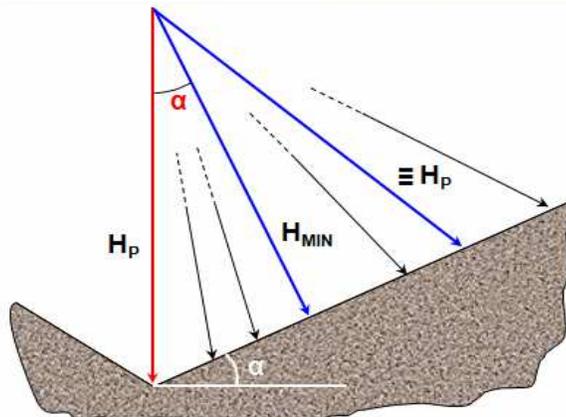
(mts) (cm) (mm)

5 64 1 **Angulo entre puntos medidos > Angulo de Talud**

Estas celdas estarán inhabilitadas para modificar mientras no se esté trabajando con este tipo de superficies.

En el caso de que la superficie sea Cono Inferior Invertido, la altura complementaria siempre será mayor que la altura principal, pero cuando la superficie sea Cono Superior Invertido, a medida que el ángulo entre los dos puntos de medición crece, la altura disminuye hasta que llega a un punto que se hace mínima y empieza a crecer nuevamente, hasta podría ser mayor que la altura principal. El punto donde la medición se hace mínima es cuando el ángulo entre los puntos donde se realiza las mediciones es igual al ángulo de talud del cereal. Por lo tanto en este segundo caso aparecerá en un recuadro sobre el costado de la medición complementaria la opción para verificar si este ángulo es mayor que el ángulo de talud, en caso de que así sea se deberá tildar dicha opción.

Mostramos a continuación un gráfico con lo nombrado en este párrafo.



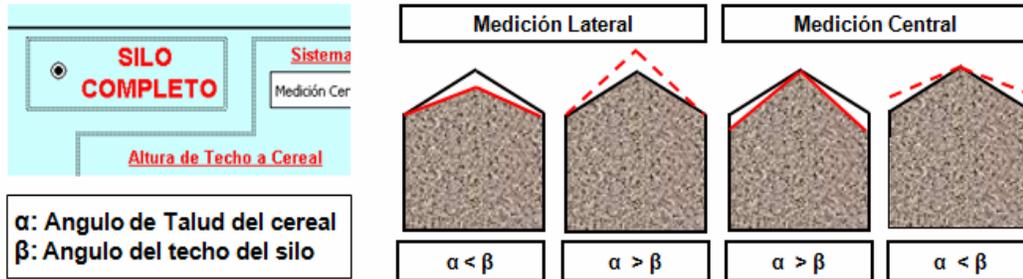
H_p : Altura Principal

H_{MIN} : Altura Mínima

$\equiv H_p$: Coincidente con Altura Principal

Como vemos, para iguales alturas complementarias tenemos diferentes cubicajes, y estas situaciones las diferenciamos como dijimos anteriormente, indicando si el ángulo entre puntos es mayor al ángulo de talud.

- 6) Existe la posibilidad de que un silo se encuentre **lleno**, directamente se deberá elegir la opción **Silo Completo**. Una vez adoptada esta opción se deberá verificar el ángulo de talud (α), y la posición sobre la cual se quiere considerar la vista del observador, si es central o lateral, ya que según estos valores varía el cubijaje final.



- 7) Cumplidos los pasos mencionados anteriormente para cada situación específica, obtendremos los resultados del cubijaje, tanto en volumen (m³) como en masa (Toneladas) del cereal acopiado, y un gráfico esquemático del corte del silo.

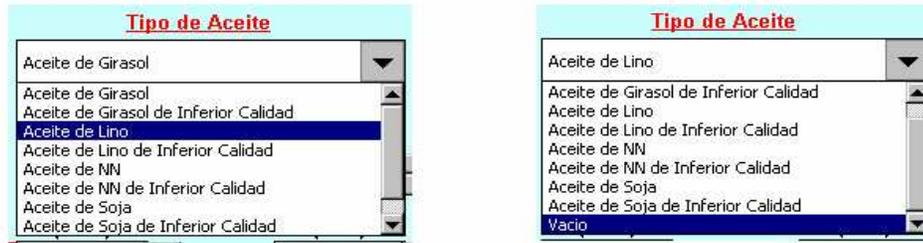
<p style="text-align: center;">Volumen en el Cilindro</p> <p>Altura de Cereal: 18,802</p> <p>Vol. de Cereal: 4945,397</p> <p style="text-align: center;">Volumen Cono de Cereal</p> <p>Vol. de Cereal: 1225,203</p> <p style="text-align: center;">Volumen Total de Cereal (m³)</p> <p style="text-align: center; background-color: yellow;">6170,599</p>	<p style="text-align: center;">Capacidad del Silo</p> <p>Vol. Total del Cilind. 6425,616</p> <p>Vol. Total del Cono Sup. 462,920</p> <p>Volu. Total del Silo 6888,536</p>	<p style="text-align: center;">Densidad del Cereal (Tn / M³)</p> <p style="text-align: center; background-color: lightgreen;">0,80</p> <p>Capacidad Total en Toneladas del Silo 5510,829</p> <p style="text-align: center; color: blue;">Toneladas Acopiadas</p> <p style="text-align: center; background-color: yellow;">4936,480</p> <hr/> <p style="text-align: center;">Capacidad Libre</p> <p>717,936 (m³) 574,35 (Tn)</p>
---	---	--

En esta imagen vemos los resultados que obtendríamos en un silo de fondo plano, en el caso de que el silo fuera de fondo cónico, veríamos también el volumen de dicho cono.

✓ INSTRUCTIVO PARA TANQUES

Pasos a seguir para obtener el cubicaje de un tanque

- 1) El primer paso que hay que realizar es elegir el **tipo de aceite** almacenado.
Para definir el tipo de cereal que esta almacenado, solamente es necesario extender la planilla desplegable que encontramos en la zona de DATOS A COMPLETAR, y realizar una elección. Una vez realizado esto quedan automáticamente definidos el ángulo de talud y el peso hectolitrico que figuran en el manual de cubicaje de la empresa para el cereal propiamente elegido, los cuales pueden ser los que usted quiere utilizar o no.
En caso de que uno de los tanques esté **Vacio**, en la misma planilla desplegable se encuentra dicha opción sobre el final de la misma.



- 2) Una vez elegido el tipo de aceite se deberá ingresar la temperatura a la que se encontraba el aceite al momento de la toma de medidas, actuando sobre controles, elevando o disminuyendo la misma.



Al realizar estos dos pasos quedará definido la densidad del aceite, esta será tomada de las tablas de densidades de aceites en función de la temperatura provistas por SGS y de acuerdo a las Normas IRAM 5541.

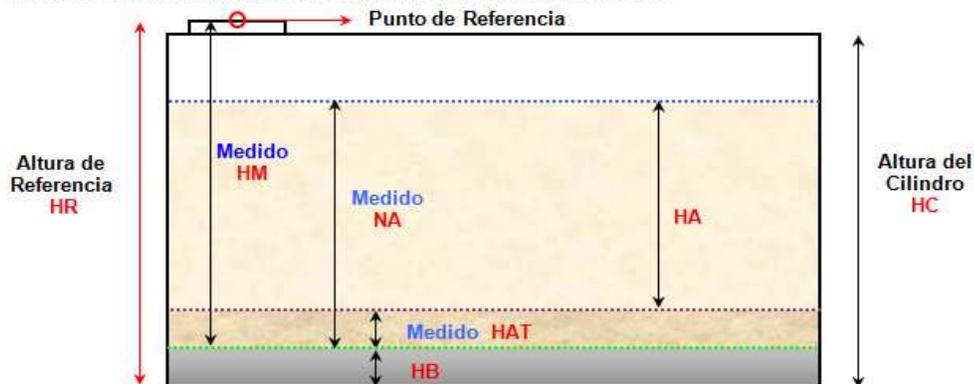
- 3) Como tercer paso deberá ingresarse las alturas relevadas, las cuales deberán ser tres: :

HM: Altura Medida a Punto de Referencia

NA: Nivel de Aceite Medido

HAT: Altura de Aceite Turbio Medido

La altura medida a punto de referencia (**HM**) se utiliza para obtener por diferencia con la altura de referencia (**HR**), la altura de borra (**HB**) en tanque y por consiguiente el volumen de la misma.
Luego la altura de aceite turbio (**HAT**) sirve para obtener el volumen de aceite turbio, y al nivel de aceite medido (**NA**) se le resta la altura de aceite turbio para obtener la altura de aceite (**HA**) y por consiguiente el volumen del mismo. A continuación mostramos un gráfico con las alturas nombradas:



BIBLIOGRAFIA



BIBLIOGRAFIA

1. Textos

- Ader, José y Colaboradores: Organizaciones, Paidós, Buenos Aires, 1991.
- Álvarez, Héctor F.: Dirección Estratégica, Eudecor, Córdoba, 2003.
- Álvarez, Héctor F.: Principios de Administración, Ediciones Eudecor, Córdoba, 1996.
- Amat Joan M.: Control de Gestión, una Perspectiva de Dirección, Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona, 2000.
- Arens Alvin A. y Loebbecke James K.: Auditoría. Un Enfoque Integral., Prentice Hall Hispanoamericana, S.A., 6ª. Ed., México, 1996.
- Archer, Simon. Mattessich's Critique of Accounting: a review article. University of Surrey. Department of Management Studies Working Paper. U.K., 1997.
<http://les1.man.ac.uk/ipa97.papers/arche117.html>
- Bayley, Larry P., Holzman, Oscar J. Universidad de Miami, traductor: Guía de Auditoría 1998, Miller, España, Harcourt Brace, 1998.
- Benzrihen, Jorge I.: La Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional, Buenos Aires, Macchi, 1997.
- Chapman, William Leslie y colaboradores: Ensayos sobre Auditoría, Macchi, Buenos Aires, 1980.
- Coopers & Lybrand: Los Nuevos Conceptos del Control Interno (Informe C.O.S.O.) Ediciones Díaz de Sabéis SA, Madrid 1997.
- De Teiese Philip, Johnson, Kenneth P. y Macleod, Roderick K.: Auditoría, Montgomery, Limusa, México, 1983.
- Fowler Newton, Enrique: Auditoría Aplicada, Macchi, Buenos Aires, 1997.
- Fowler Newton, Enrique: Cuestiones Fundamentales de Auditoría, Tesis, Buenos Aires, 1993.
- Fowler Newton, Enrique: Tratado de Auditoría, La Ley, Buenos Aires, 2009.
- Hampton, David: Administración, McGraw-Hil, Bogotá, 1994.
- Hax, Arnold: Estrategia Empresarial, El Ateneo, Buenos Aires, 1992.
- Hermida, Serra y Kastika: Administración y Estrategia, Macchi, Buenos Aires, 1992.
- Koontz, Weihrich: Administración, McGraw-Hil, Bogotá, 1990.

- Lattuca, Antonio J.: Compendio de Auditoría, Temas Grupo Editorial SRL, marzo de 2003.
- Lazzatti, Santiago, De La Torre, Hugo, Braessas, Homero y Colaboradores: Conceptos Generales de Auditoría, Macchi, Buenos Aires, 1981.
- Mattessich, Richardus Victoruis Alvarus: Conditional-normative accounting methodology: incorporating value-judgements and means-end relations of an applied science. Accounting, Organizations and Society. Vol. 20, Nr.4. U.K, 1995.
- Mintzberg, Quinn: El Proceso Estratégico, Prentice-Hall, México, 1993.
- Miro, Eliseo C.: Estrategia Empresarial, Macchi, Buenos Aires, 1976.
- Porte, Michael: Estrategia Competitiva, CECSA, México, 1982.
- Porte, Michael: Ventajas Competitivas, CECSA, México, 1991.
- Rusenar, Rubén O.: Auditoría Interna y Operativa, Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, 1989.
- Rusenar Rubén O.: Manual de Control Interno, Macchi, Buenos Aires, 1999.
- Rusenar Rubén O.: Manual de Control Interno, Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, 1978.
- Slosse, Carlos A. y Colaboradores: Auditoría. Un Nuevo Enfoque Empresarial, Macchi, Buenos Aires, 1995.
- Slosse, Carlos A. y Colaboradores: Auditoría. Editorial La ley.
- Solana, Ricardo: Administración de Organizaciones, Interoceánicas, Buenos Aires, 1993.
- Suárez, Andrés S.: La Moderna Auditoría. Un Análisis Conceptual y Metodológico, McGraw-Hil, España, 1990.
- Willongham, John J.: Auditoría. Conceptos y Métodos, McGraw-Hil, Bogotá, 1979.

2. Revistas - Publicaciones - Cursos y Seminarios

- AICPA - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - Normas de Auditoría Statements on Auditing Standards SAS Nº 65: *“The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements”*, Estados Unidos, 1991.
- CONPA – Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría – “Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad – Parte I”, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., 2010.
- CONPA – Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría – “Manual de Pronunciamientos Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros Trabajos para Atestiguar y

- Servicios Relacionados – Parte II”, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., 2010.
- C.P.C.E.C.F – Informe Nº 7: “Auditoría Interna”, Buenos Aires, 1986.
 - C.P.C.E.C.A.B.A. – Informe Nº 18: “La Tarea de Auditoría Externa y su relación con la Auditoría Interna del Ente”, Buenos Aires, 1992.
 - F.A.C.P.C.E. - C.E.N.C.y.T - Informe Nº 24: “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC”, Buenos Aires, 2011.
 - F.A.C.P.C.E. – Resolución Técnica Nº 32: “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) del IAASB de la IFAC”, Buenos Aires, 2012.
 - F.A.C.P.C.E. – Resolución Técnica Nº 33: “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) del IAASB de la IFAC”, Buenos Aires, 2012.
 - F.A.C.P.C.E. – Resolución Técnica Nº 34: “Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) y Normas sobre Independencia”, Buenos Aires, 2012.
 - F.A.C.P.C.E. – Resolución Técnica Nº 35: “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y Servicios Relacionados (NISR) del IAASB de la IFAC”, Buenos Aires, 2012.
 - F.A.C.P.C.E. – Resolución Técnica Nº 37: “Adopción de las Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”, Buenos Aires, 2013.
 - IFAC - Federación Internacional de Contadores: Código de Ética Internacional.
 - IFAC - Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), Federación Internacional de Contadores - NIA Nº 610 Norma Internacional de Auditoría: “Consideración del Trabajo de Auditoría Interna”, revisión marzo 2013.
 - PCAOB - Norma de Auditoría Nº 2: “Auditoría del Control Interno sobre la Información Financiera”, Boletín del Comité de Normas del I.A.I.A. Nº 21, 2005.
 - PCAOB – *Auditing Standard Nº 5: “An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*, 2007.
 - Bilick Guillermo H.: “Convergencia de Normas Argentinas de Auditoría con Normas de Auditoría Internacional”, Boletín de la Comisión de Normas y Asuntos profesionales del Instituto de Auditores Internos de Argentina Nº 10, 2003.
 - Bilick, Guillermo H.: “Auditoría Interna-Auditoría Externa-Comité de Auditoría-Intensificación de las Interrelaciones en el Marco de las Nuevas Normas y la Evolución de la Profesión”, II Congreso Metropolitano de Ciencias Económicas, 2007.
 - Casal, Armando M.: “El Auditor de los Estados Financieros y el uso del Trabajo de otro Auditor, la Auditoría Interna, y un experto”, Revista Enfoques, La Ley, 2007.

- Chalupowicz, Daniel G.: "Contenido y finalidad de la Guía C.O.S.O. para pequeñas compañías", Revista electrónica-IAIA, Nº 14, Febrero de 2007.
- Deloitte Chile: "Estudio de la función de Auditoría Interna. Chile", 2010.
- Deloitte Chile: "Evaluación de la calidad de la función de Auditoría Interna", 2013.
- Deloitte Méjico: "Gobierno Corporativo: Implementación de Gobierno Corporativo", 2011.
- Deloitte UK: "*The Internal Audit fraud challenge. Prevention, protection, detection*", 2012.
- Deloitte USA: "*The broken triangle? Improving the relationship between internal audit, management, and the audit committee*", 2010.
- Enfoques, Contabilidad y Administración: Editorial La Ley, Enero 2009.
- Español, Guillermo: "P24 a 28 RT FACACPCE", XXXIII Jornadas Universitarias de Contabilidad, 2012
- Linares, Samanta: "Tras caso Enron, las empresas apuestan a la auditoría interna", XI Congreso Latinoamericano de Auditoría Interna - CLAI Argentina, iProfesional.com, Octubre 2006.
- Merchandising News: "10 años: Fracasamos con todo éxito", Editorial, Septiembre de 2004.
- Oblitas Tejada, Daniel: "El buen gobierno corporativo y la auditoría", Universidad de Piura, Perú 2012.
- O'Reilly_Allen, Margaret y Mawn, Lawrence: "Internal Audit: Be a Key Player in the Risk Management Process", 2011.
- Pacini Carl y Brody Richard: "El Auditor Interno. Un enfoque proactivo para combatir el fraude", Revista electrónica-IAIA, Nº 14, Febrero de 2007.
- Pop, Atanasiu, Boța-Avram, Cristina, y Boța-Avram, Florin: "*The Relationship between Internal and External Audit*", Babeș Bolyai University of Cluj-Napoca, Romanía 2008.
- Rico Pinzón, Luis Fernando: "Transparencia, Auditoría y Control para garantizar un Buen Gobierno", ISAGEN, Colombia 2010.
- Ríos, Gustavo: "La Aceptación de Riesgos por la Dirección", Boletín de la Comisión de Normas y Asuntos profesionales del Instituto de Auditores Internos de Argentina Nº 10, 2003.
- Rivera, Claudia y otros: "Análisis comparativo de los criterios para establecer la independencia del auditor", Universidad Nacional del Sur, 2009.
- Sauleda, Luis: "Control interno, Gestión de Riesgos y Prácticas de Gobierno Corporativo: excelencia en la gestión, transparencia y creación de valor agregado", Universidad de la República, Uruguay 2007.

- Sawyer's Internal Auditing: "The Practice of Modern Internal Auditing", IIA, Fourth Edition 1996.
- Strand Carolyn A. y Strawser Jeffrey W.: "Una ayuda para los Auditores Internos: El SAS № 82 identifica factores de riesgo relativos a la malversación de Activos", Revista Enfoques, La Ley, T 2000.
- Vázquez, Ana María: "Calidad. Cultura organizacional y Calidad", Q Grupo Asesor S.A., Id Suplemento 930.
- Villegas, Marcelo: "Transparencia y Gobierno Corporativo: Lecciones del caso Argentino", Argentina 2009.

3. Sitios de Interés

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias económicas. Disponible en: www.facpce.org.ar
- Public company Accounting Oversight Board. Disponible en: www.pcaobbus.org
- International Federation of Accountants. Disponible en: www.ifac.org
- Instituto de Auditores Internos de Argentina. Disponible en: www.iaia.org.ar
- *Institute of Internal Auditors*. Disponible en: www.theiia.org
- Grupo Glencore. Disponible en: www.glencore.com