

**CONTENIDO**  
Norma de Auditoría No. 2 del PCAOB: Auditoría del Control Interno sobre la Información Financiera  
El Informe de Auditoría y las Normas  
¿Hacia una Gestión de Riesgos Certificable?  
Contáctenos

El Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina tiene como Misión promover el conocimiento y uso de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna por parte de los socios del Instituto y de las auditorías internas, proporcionar consejos oportunos a los socios sobre conceptos, metodologías y técnicas incluidas en el marco para la práctica profesional, y hacer comentarios o elaborar opiniones sobre otros asuntos que directa o indirectamente influyan sobre la profesión de auditoría interna. Los miembros de la Comisión son: Enrique Gonzalvo, CIA, CISA; Gustavo Rios; Guillermo Bilick, CIA; Adriana Fernández Menta, CIA; Augusto Echeguren; María de los Angeles Novello. Puede contactarse con nosotros o hacernos llegar sus comentarios a la dirección de correo electrónico: [normas@iaia.org.ar](mailto:normas@iaia.org.ar)

## Normas

### Norma de Auditoría No. 2 del PCAOB: Auditoría del Control Interno sobre la Información Financiera

Por Daniel Gustavo Chalupowicz

#### Introducción

Existen muchos cambios en la profesión contable en los Estados Unidos, que se originaron a partir de los grandes escándalos contables como Enron o WorldCom, que derivaron en la Ley Sarbanes-Oxley del año 2002. Dicha Ley concebida para combatir la corrupción y fomentar la transparencia de la información que se presenta al mercado de valores afectó la reglas de juego de la profesión contable y por sobre todas las cosas, revolucionó la práctica contable del attestation, o sea, la acción de dictaminar en forma independiente sobre los estados contables de las empresas que cotizan públicamente en los mercados de valores de los Estados Unidos.

La Ley cambió y agregó requerimientos a las empresas, especialmente a través de sus Secciones 302 y 404, y creó la Junta de Supervisión sobre las Firmas Contables que dictaminan sobre los estados contables y el control interno de las compañías que cotizan públicamente. Esta junta definida en la Sección 101 de la Ley con el nombre PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) tiene la potestad, entre otras atribuciones, de emitir Normativa para regular la práctica de auditoría externa frente a la SEC (Securities and Exchange Comisión), organismo de los Estados Unidos equivalente a la Comisión Nacional de Valores en la República Argentina.

Entre otras Normas, dicho organismo emitió la Norma de auditoría Nº 2 del PCAOB "An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements" emitida a comienzos del 2003, cuyo principal contenido y esencia describiremos en el presente artículo.

En síntesis, la Ley Sarbanes-Oxley del 2002 requiere a las firmas contables que auditan compañías públicas que cotizan en las bolsas de valores de los Estados Unidos que se inscriban con el organismo de contralor denominado PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) además de la adhesión a los Normas de auditoría emitidas por dicha junta para aquellos compromisos que involucren empresas que cotizan sus títulos o deuda en los mercados de valores de los Estados Unidos. La Norma de auditoría Nº 2 exige a los auditores externos la emisión de una opinión acerca de la efectividad del control interno de las compañías públicas.

El 5 de junio de 2003 la Comisión Nacional de Valores de los Estados Unidos de America, SEC - Securities and Exchange Commission - emitió la Comunicación 33-8238 con el fin de regular la implementación de la Sección 404(a) de la Ley Sarbanes-Oxley (SOA), que exige a la gerencia la inclusión de un informe que presente su evaluación sobre la efectividad del control interno, en oportunidad de presentar el informe financiero anual a los accionistas. Los auditores externos de la compañía deben dictaminar e informar acerca de la evaluación de la gerencia sobre los controles internos para los ejercicios fiscales que comienzan a la fecha o con posterioridad al 15 de enero de 2005, para aquellas compañías denominadas bajo la definición de la SEC como "accelerated filers" y 15 de julio de 2006 para aquellas que presentan su información financiera bajo la categoría denominada "nonaccelerated filers". La Norma impone nuevas responsabilidades sobre los auditores externos de las empresas públicas y en las mismas compañías. En sus más de 200 páginas define las expectativas para una auditoría del control interno.

### **¿Qué implica una auditoría del control interno?**

A pesar que la Norma define una auditoría como un compromiso integrado sobre ambos, los estados contables y el control interno, un análisis por separado del control interno en dicha auditoría facilita su comprensión. Allí se identifican los siguientes pasos para una auditoría del control interno, a saber:

- Planificación de la auditoría.
- Revisión de los procesos de evaluación de la gerencia.
- Comprensión del control interno.
- Prueba y evaluación de la efectividad del diseño.
- Prueba y evaluación de la efectividad de la operación.
- Evaluación de la suficiencia de las pruebas.
- Formulación de una opinión sobre la efectividad del control interno sobre la información financiera de publicación.
- Emisión de un informe sobre el control interno.
- Comunicación de los hallazgos al comité de auditoría y a la gerencia.

A pesar de que los auditores a menudo aplican los siguientes pasos en una auditoría de estados contables, una auditoría del control interno requiere la aplicación de procedimientos más extensos, combinados con requerimientos nuevos para las prácticas que hasta el momento eran habituales. Algunos temas claves en la implementación de dichos requerimientos incluyen lo siguiente:

- Diferenciación entre las responsabilidades de la gerencia y aquellas del auditor;
- Identificación de las entidades a incluir en el grupo consolidado;
- Selección de las entidades a probar;
- Efectividad en el diseño versus efectividad en la operación;
- Consideración de asuntos referentes a la fecha de cierre;
- Extensión de las pruebas de control;
- Utilización del trabajo de terceros;
- Distinción entre una debilidad material y una deficiencia significativa; e
- Informar los resultados a la gerencia y a otros usuarios de los estados contables.

### **Diferenciación entre las responsabilidades de la gerencia y aquellas del auditor**

#### ***Responsabilidad de la gerencia***

La Norma de auditoría No. 2 requiere lo siguiente:

- Aceptar la responsabilidad por la efectividad de los controles internos sobre la información financiera.
- Evaluar la efectividad del control interno sobre la información financiera, utilizando un enfoque como ser COSO u otro marco de referencia de reconocida reputación y probada efectividad.
- Respaldo la efectividad del control interno con evidencia documental suficiente.
- Presentar un diagnóstico escrito sobre la efectividad del control interno de la compañía a la fecha de cierre de los estados contables más recientes.

La gerencia debe aplicar procedimientos suficientes para respaldar la evaluación del control interno; Al mismo tiempo la Norma prohíbe a la gerencia la utilización de las pruebas y resultados aplicados por los auditores externos, como respaldo o sustento de la propia evaluación de la efectividad del control interno.

La falta de cumplimiento de los requisitos arriba descritos obliga a los auditores externos a la no emisión de una opinión debido a una limitación en el alcance.

#### ***Responsabilidad del auditor***

La Norma de auditoría No. 2 requiere al auditor lo siguiente:

- Comprender y evaluar el proceso de la gerencia para el diagnóstico de la efectividad de los controles internos sobre la información financiera.
- Planificar y dirigir la auditoría de los controles internos.
- Sobre la base de la auditoría, emitir una opinión sobre el diagnóstico escrito de la gerencia sobre la efectividad del control interno de la compañía.
- Esta opinión incorpora la opinión del auditor sobre la efectividad de los controles internos de la compañía sobre la información financiera.
- Los requerimientos aumentan las responsabilidades requeridas para una auditoría de los estados contables.

#### **Identificación de las entidades a incluir en el grupo consolidado**

En general, el alcance de una auditoría del control interno incluye las entidades sobre las cuales la gerencia tiene la influencia suficiente para afectar el control interno:

#### **Selección de las entidades a probar**

En un ambiente o contexto de negocios global, el auditor debe decidir donde hacer hincapié con las pruebas de auditoría, lo cual implica la evaluación en su conjunto de las entidades dispersas geográficamente, y la selección de subgrupos que ofrezcan una combinación óptima de efectividad y eficiencia. La Norma recomienda el siguiente enfoque:

- Identificar las unidades de negocios o ubicaciones geográficas que resultan individualmente importantes.
- Identificar las ubicaciones geográficas con riesgos específicos.
- Cuando, en el agregado, las restantes entidades dispersas geográficamente resultan poco significativas, no es necesaria ninguna acción adicional.
- Si las restantes entidades son significativas en el agregado, el auditor debe evaluar los controles que operan a nivel de compañía sobre dichas entidades a través de la verificación de documentación y aplicación de los controles necesarios.
- Los controles a nivel de compañía incluyen aquellos denominados como "generales" como ser: El ambiente de control y el tono desde la dirección, la función de auditoría, los controles de supervisión para monitorear las operaciones, el proceso de evaluación de riesgos; y los controles relacionados con el cierre de los estados contables.

#### **Efectividad en el diseño versus efectividad en la operación**

La efectividad en el diseño corresponde a la ingeniería del control, o sea su diseño propiamente dicho, cuando la efectividad de la operación del control involucra a la aplicación de dicho control para prevenir o detectar errores o irregularidades en forma oportuna. Por ejemplo, una conciliación diaria de las cobranzas en efectivo no se encuentra efectivamente diseñada cuando es la cajera quien efectúa dicha conciliación. Pero si una persona independiente de la función es designada para realizar dicha conciliación y existen procedimientos que se encuentran adecuadamente documentados, se considera al diseño efectivo el diseño del control. El control no opera en forma efectiva cuando la persona independiente designada para realizar la conciliación no lo hace diariamente o lo realiza en forma errónea o con errores

importantes.

### **Consideración de asuntos referentes a la fecha de cierre de los estados contables**

Una diferencia importante entre una auditoría de estados contables y una de control interno es la oportunidad que existe para corregir deficiencias. Una compañía puede corregir errores materiales detectados durante una auditoría de estados contables, simplemente aceptando los ajustes propuestos por los auditores externos. Por otro lado, si el auditor detecta un error material relacionado con una debilidad del control interno, podría no haber tiempo para solucionar dicha debilidad. Debido a que la opinión del dictamen de auditoría que se emite sobre los estados contables hace referencia a un estado de situación a una fecha determinada, es posible emitir una opinión adversa sobre el control interno cuando existe una debilidad material, y al mismo tiempo una opinión sin salvedades sobre los estados contables a la misma fecha.

Las debilidades materiales pueden ser corregidas cuando son detectadas a tiempo. Es importante destacar la responsabilidad y oportunidad con que cuenta la gerencia para corregir una debilidad en el control interno de modo tal que los auditores puedan probar las modificaciones implementadas o cambios producidos, con suficiente antelación a la fecha de cierre de los estados contables. Por lo tanto, los auditores deberían comenzar la auditoría del control interno con tiempo suficiente para corregir las debilidades detectadas. La Norma de auditoría indica que la opinión del auditor sobre el control interno hace referencia tanto a la fecha de cierre de los estados contables, que es la misma fecha de la auditoría del control interno, como al período cubierto por la auditoría en su conjunto.

Para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno sobre la información financiera a una fecha determinada, el auditor debe obtener evidencia de que el control interno sobre la información financiera ha operado en forma efectiva durante una porción suficiente del período, que podría ser menor al período entero cubierto por los estados contables de la compañía. Para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno sobre la información financiera, tomada en su conjunto, el auditor debe obtener evidencia de la efectividad del control interno sobre todas las afirmaciones de la gerencia que resultan relevantes, asociadas a las cuentas y revelaciones significativas de los estados contables. Esto implica que el auditor deba probar la efectividad en el diseño y operación del control interno sobre la información financiera, lo cual normalmente no probaría si estaría emitiendo una opinión solamente sobre los estados contables de la compañía.

### **El control interno tomado en su conjunto**

El auditor aplica su juicio profesional y experiencia para identificar aquellas cuentas consideradas en el umbral de significativas, o más que materiales. Las características cualitativas para la identificación de las cuentas que se aplican en este ejercicio mental también deben ser tenidas en cuenta. Por ejemplo, saldos de inversiones que a simple vista no resultan importantes, pueden ocultar su verdadera naturaleza en los estados contables, ya que pueden surgir de inversiones en compañías parcialmente consolidadas, o involucrar garantías por deudas. Las cuentas altamente líquidas o que involucran estimaciones importantes por parte de la gerencia implican riesgos mayores que otras cuentas. Por ejemplo: Caja o Inversiones para la venta.

### **El control interno tomado a un punto en el tiempo**

Los procedimientos de control interno pueden relacionarse con los flujos

de transacciones o los saldos de las cuentas contables. Ejemplos de controles relacionados con los flujos de transacciones incluyen la aprobación de desembolsos en efectivo, la generación de un listado preliminar de cobranzas, la aprobación de ventas a crédito, el cotejo de las órdenes de compra con la documentación de respaldo como ser las facturas de los proveedores y los reportes de recepción de bienes y servicios, al momento de contabilizar las cuentas por pagar a dichos proveedores. Los controles sobre los saldos contables incluyen la conciliación de las cuentas de bancos, la conciliación de los registros contables de las subsidiarias con las cuentas de control, los procedimientos para la toma de inventarios, y los controles para la preparación de los estados contables. Los controles sobre la compañía en su conjunto, que hacen al funcionamiento de toda la organización, incluyen los factores que se incluyen en el ambiente de control. Dichos controles y aquellos que se aplican sobre los flujos de transacciones operan en forma continua a lo largo del período. Los controles que se aplican sobre los saldos de las cuentas contables, operan con menor frecuencia. Las conciliaciones bancarias se realizan una vez por mes cuando los controles sobre los flujos de efectivo son continuos.

### **Consideraciones del Tiempo**

Los controles deben operar durante un tiempo sustancial, que puede ser menor al período cubierto por los estados contables anuales, para proveer confianza suficiente en las pruebas de control. Por lo tanto, el auditor puede efectuar varias observaciones sobre los controles que operan solamente a un punto en el tiempo. Los controles que operan con menor frecuencia deben ser probados más cerca de la fecha de cierre de los estados contables. Estos controles incluyen la preparación periódica de los estados contables, los controles sobre los saldos individuales de las cuentas de los estados contables, y las transacciones no rutinarias. Consideremos el caso de una compañía que aplica los procedimientos de conciliación de los diarios auxiliares de cuentas por cobrar solamente al cierre del año contable, o sea al finalizar diciembre para el caso de cerrar el ejercicio fiscal al 31 de diciembre. El auditor debería concluir que tan solo una observación no sería suficiente para evaluar la efectividad en la operación del control interno. No obstante, la Norma requiere una opinión a un punto en el tiempo, es a la fecha de cierre del ejercicio de la compañía.

### **Extensión de las pruebas de control**

La Norma requiere al auditor acumular evidencia sobre la efectividad del control interno sobre las afirmaciones de la gerencia inmersas en las cuentas significativas de los estados contables, cada período. Cada año debe volver a ser evaluado independientemente del año anterior. Lo mencionado, implica que el auditor debe variar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos que aplica de un año al siguiente, con el fin de considerar factores impredecibles y responder al entorno cambiante. Ejemplos de estas variaciones incluyen modificar el número de pruebas aplicadas y la combinación de los procedimientos de auditoría.

### ***¿Cuánto se debe probar?***

El auditor debe generalmente aplicar suficientes procedimientos de auditoría para obtener un nivel de confianza alto, en el rango de 95% a 99%, que los controles están en condiciones de prevenir, detectar o corregir errores importantes en cualquier afirmación particular sobre los elementos de los estados contables. No obstante, muchos procedimientos de auditoría son difíciles de cuantificar. Procedimientos que implican aprobación y conciliación de saldos normalmente generan una pista de auditoría con evidencia. Por otro lado, muchos controles

involucran la segregación de funciones y factores asociados al ambiente de control, como la filosofía y estilo de la gerencia, los cuales dejan muy poca evidencia documental sobre la ejecución u operación de dicho control, por lo tanto, el auditor debe en estas circunstancias evaluar subjetivamente la probabilidad de efectividad de dichos controles.

Los resultados de las pruebas sustantivas proveen otra oportunidad para evaluar la efectividad de los controles. Por ejemplo, si el auditor descubre una debilidad previa, que no fue identificada oportunamente, entonces podría decidir que los controles relacionados con la debilidad no funcionan en forma efectiva y que existe una debilidad material que implica la emisión de una opinión adversa sobre los controles internos. Incluso, las debilidades o deficiencias no significativas pueden señalar la existencia de controles no efectivos.

#### ***Rotación de las pruebas.***

A pesar que la Norma prohíbe la rotación de pruebas de auditoría sobre varios ejercicios, una reducción en la cantidad de pruebas se considera razonable cuando las condiciones no han cambiado sustancialmente y los controles no han sufrido cambios de un período al siguiente. Por ejemplo, asumamos que se aplicaron pruebas extensas sobre inventarios en el período 2004. Si en el 2005 no hubieron cambios importantes sobre los controles ya relevados y probados, la compañía podría razonablemente decidir una reducción en las pruebas de los controles sobre inventarios en el 2005.

#### **Utilización del trabajo de terceros**

El auditor puede utilizar el trabajo de personal competente del cliente, siempre y cuando el trabajo propio del auditor constituya la principal fuente de evidencia que sustente la opinión. Evidencia principal no debe ser interpretada de manera cuantitativa únicamente, ya que el auditor podría basarse extensamente en algunas pruebas aplicadas por personal del cliente y al mismo tiempo depositar poca confianza en otras.

Las siguientes consideraciones deben tenerse en cuenta al tomar el trabajo de terceros como parte del trabajo propio:

A mayor importancia y grado de juicio necesario inherente en una cuenta contable, menor debería ser la confianza o respaldo que el auditor deba tomar en los procedimientos aplicados por el cliente. Inversamente, el auditor puede basarse en el trabajo de terceros efectuado sobre cuentas que resultan rutinarias y requieren de poco juicio profesional para su prueba o análisis.

Donde exista un riesgo potencial significativo de fraude gerencial, es poca la confianza que puede depositarse en el trabajo realizado por el personal del cliente.

#### **Evaluación de deficiencias**

Para formular una opinión sobre el control interno, el auditor necesita evaluar toda la evidencia obtenida, incluyendo aquella obtenida durante la auditoría de los estados contables. Una opinión sin salvedades resulta apropiada únicamente en ausencia de debilidades materiales sobre el control interno.

De acuerdo con La Norma existe una deficiencia del control interno cuando el diseño u operación del control impide la prevención o detección oportuna de un error en los estados contables. Una deficiencia significativa afecta la capacidad de la compañía para procesar confiablemente y emitir información financiera de modo tal que exista más de una posibilidad remota de que los estados contables sufran un impacto de una manera que resulta sustancial aunque no material (mayor grado de impacto). Por ejemplo, supongamos que una

compañía no concilia las transacciones entre compañías. Si el auditor considera que el impacto de cualquier error resultante sea significativo aunque no material, entonces consideraría a la debilidad del control como una deficiencia significativa.

La Norma define una debilidad material como una deficiencia significativa o combinación de deficiencias significativas que resultan en más de una probabilidad remota que un error material en los estados contables no sea prevenido o detectado. El auditor debe evaluar las deficiencias identificadas para determinar cuales deberían ser clasificadas como deficiencias significativas, y considerar si alguna de estas deficiencias significativas debería ser calificada como una debilidad material.

Se requiere de un juicio profesional sustancial para evaluar la importancia de una deficiencia, incluyendo la consideración del auditor de los siguiente:

- El potencial de que ocurra un error, en lugar de si un error ha efectivamente ocurrido;
- El impacto de la deficiencia, incluyendo los montos de las transacciones expuestas y el volumen de las transacciones involucradas en las cuentas afectadas;

¿Cómo es la interacción entre los controles, su interdependencia, y cómo afectan las redundancias en el funcionamiento del control?

Para ilustrar la interdependencia y redundancia, consideremos un ejemplo donde el encargado de un depósito de materiales mantiene los registros del inventario y al mismo tiempo efectúa los conteos físicos de inventarios. A pesar de que esta debilidad podría considerarse material, los controles redundantes que se aplican adicionalmente a los controles existentes, reducen el riesgo potencial que a priori se visualiza en este esquema. Si el encargado de depósito forma parte de varios grupos de trabajo que utilizan procedimientos predefinidos y aprobados por la compañía, como ser conteos debidamente supervisados, la debilidad de control se mitiga sustancialmente y ya no sería considerada como una debilidad material típica.

### **Distinción entre una debilidad material y una deficiencia significativa**

La distinción entre una deficiencia significativa y una debilidad material resulta a menudo subjetiva. La característica que distingue una debilidad material es la existencia de más de una probabilidad remota de que un error material no será prevenido o detectado. La determinación de lo que constituye una debilidad material resulta difícil y requiere de la experiencia y el juicio profesional, en el contexto del análisis de la situación en su conjunto, como señaláramos para el ejemplo del encargado de almacén realizando conteos de inventarios y manteniendo los registros de dichos conteos.

La Norma no define el término "remoto" por lo tanto, una alternativa práctica para la evaluación de las debilidades de control interno consiste en la aplicación de los siguientes pasos:

- Estimar el efecto monetario de cada hallazgo identificado;
- Asignar un factor de probabilidad de ocurrencia material a cada debilidad. Por ejemplo, remoto, razonablemente posible y probable, con un esquema similar al definido por el pronunciamiento contable SFAS 5, Contabilización de contingencias, del AICPA;
- Enumerar por orden de importancia las debilidades de acuerdo con el factor de probabilidad de ocurrencia material predefinido;
- Clasificar las debilidades con más de una probabilidad remota de ocurrencia como debilidades materiales;
- Determinar la importancia de las deficiencias restantes, mediante la consideración o revisión de la estimación del

- impacto monetario de cada una;
- Examinar aquellas deficiencias determinadas como significativas para decidir si una combinación de varias constituye una debilidad material.

## **Informar los resultados a la gerencia**

### **Informes de auditoría**

La Norma especifica el contenido que debe incluir el informe de auditoría sobre el control interno. Los auditores deben conocer y considerar varios factores, como ser:

El auditor puede emitir informes de auditoría combinados o separados sobre los estados contables y el control interno. A pesar de que una opinión sobre los estados contables puede abarcar varios períodos, la opinión sobre el control interno cubre solamente el período más reciente. Los informes deben contener la misma fecha, que normalmente es la fecha del último día de trabajo de campo.

El informe del auditor sobre la conclusión a la que arriba la gerencia durante su evaluación del control interno, incluye una opinión sobre el control interno de la compañía.

Existe la posibilidad de que el auditor emita diferentes opiniones en su informe de auditoría sobre la efectividad del control interno. Puede emitirse una opinión sin salvedades sobre la evaluación que realizó la gerencia sobre el control interno, si la conclusión refleja adecuadamente la realidad del control interno, y al mismo tiempo una opinión adversa sobre la evaluación independiente sobre el control interno.

Cuando el auditor emite una opinión sin salvedades sobre los estados contables aunque una opinión adversa sobre el control interno, debido a una o más debilidades materiales, el informe debe indicar que la auditoría de los estados contables tomó dichas debilidades en consideración. Esta información adicional aclara a los lectores del informe de auditoría porqué se emitió una opinión sin salvedades sobre los estados contables. El auditor debe incluir un lenguaje similar cuando una opinión adversa sobre el control interno afecta la opinión sobre los estados contables.

La evaluación inadecuada de la gerencia genera una limitación en el alcance que requiere de una abstención de opinión, opinión con salvedades sobre el control interno, o el abandono del compromiso de auditoría.

Las prácticas de control interno relacionadas con la información financiera de publicación, se deben diseñar dentro de un marco de referencia que entrelace y contenga a su vez los diferentes componentes y procesos inmersos en la compañía. Si bien la Ley Sarbanes-Oxley no exige un marco conceptual en particular, ya que existen diversos criterios o enfoques en el mundo, sugiere la aplicación del enfoque COSO, abreviatura de Committee of Sponsoring Organizations del Treadway Commission. Este enfoque es de popular aplicación y aceptación dentro de los Estados Unidos y otros países y ha sido publicado a comienzos de la década de los 90, luego de varios años de encuestas y deliberaciones para establecer las mejores prácticas de auditoría interna entre los principales referentes empresarios y profesionales de finanzas y contabilidad de varias compañías.

El autor es Supervisor en BDO-Becher y Especialista en la Práctica de Gobierno Corporativo y ha publicado recientemente un libro sobre la Ley Sarbanes Oxley y el enfoque COSO, bajo el nombre "Responsabilidad Corporativa".

[\[volver\]](#)

---

## *Normas*

### **El Informe de Auditoría y las Normas**

Por Enrique Gonzalvo, CIA, CISA

El informe de auditoría es un componente clave del trabajo del auditor interno. El informe constituye la culminación de toda una labor de recolección y análisis de información realizado por el auditor, y es la parte más visible de su trabajo. Un informe de auditoría, además del objeto para el cual fue escrito, dice mucho acerca del propio auditor y de su profesionalidad.

Las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna no se refieren explícitamente al informe de auditoría, sino que hablan en un sentido más amplio de "comunicación de resultados". Esto se comprende considerando que las Normas se aplican a toda posible actividad profesional del auditor interno, y no se limitan a las tareas de auditoría propiamente dicha, denominadas trabajos de "aseguramiento", ya que también abarcan los trabajos de consultoría.

En cuanto al contenido que debe tener el informe, las Normas mencionan los siguientes puntos:

- Objetivos
- Alcance del trabajo
- Conclusiones
- Recomendaciones
- Planes de acción
- Opinión general o conclusiones (si corresponde)

Estos son los temas mínimos que deberían estar presentes en informe de auditoría, lo cual no implica que no se puedan incluir otros puntos que podrían enriquecer el informe, como por ejemplo la enumeración de hallazgos de auditoría, la opinión del auditado, etc.

Con respecto a la calidad de las comunicaciones de auditoría, las Normas dicen que deben ser:

- Precisas
- Objetivas
- Claras
- Concisas
- Constructivas
- Completas
- Oportunas

Nos limitaremos a comentar un par de estas características. Un buen informe ha de ser conciso, ya que habitualmente irá dirigido a directivos que pudieran no conocer o estar involucrados con la temática y objetivos de la auditoría, y con poco tiempo disponible para su lectura y análisis. Un informe extenso seguramente no será leído con detenimiento. Una habilidad importante del auditor será su capacidad de síntesis, que le permita incluir en un texto breve opiniones de interés -constructivas y oportunas- que capten la atención del destinatario.

Por su parte, el hecho de que un informe sea conciso no impide que a su vez sea completo. Cuando las características del trabajo impiden elaborar un informe conciso, una buena práctica es anteponer al informe detallado un resumen del mismo, en el que se incluyan los elementos básicos mencionados en las Normas, omitiendo las cuestiones de importancia menor.

Cabe mencionar que un informe de auditoría no necesita ser autosuficiente como evidencia, ya que la documentación de respaldo de las conclusiones no será normalmente parte integrante del informe, y se guardará por separado en los papeles de trabajo.

## **NORMAS RELACIONADAS CON LA COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

### **2400 - Comunicación de Resultados**

Los auditores internos deben comunicar los resultados del trabajo.

#### **2410 - Criterios para la Comunicación**

Las comunicaciones deben incluir los objetivos y alcance del trabajo así como las conclusiones correspondientes, las recomendaciones, y los planes de acción.

**2410.A1** - La comunicación final de los resultados del trabajo debe incluir, si corresponde, la opinión general y/o conclusiones del auditor interno.

**2410.A2** - Se alienta a los auditores internos a reconocer en las comunicaciones del trabajo cuando se observa un desempeño satisfactorio.

**2410.A3** - Cuando se envíen resultados de un trabajo a partes ajenas a la organización, la comunicación debe incluir las limitaciones a la distribución y uso de los resultados.

**2410.C1** - Las comunicaciones sobre el progreso y los resultados de los trabajos de consultoría variarán en forma y contenido dependiendo de la naturaleza del trabajo y las necesidades del cliente.

#### **2420 - Calidad de la Comunicación**

Las comunicaciones deben ser precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas.

#### **2421 - Errores y Omisiones**

Si una comunicación final contiene un error u omisión significativos, el director ejecutivo de auditoría debe comunicar la información corregida a todas las partes que recibieron la comunicación original.

#### **2430 - Declaración de Incumplimiento con las Normas**

Cuando el incumplimiento con las *Normas* afecta a una tarea específica, la comunicación de los resultados debe exponer:

- Las *Normas* con las cuales no se cumplió totalmente, Las razones del incumplimiento, y
- El impacto del incumplimiento en la tarea.

#### **2440 - Difusión de Resultados**

El director ejecutivo de auditoría debe difundir los resultados a las partes apropiadas.

**2440.A1** - El director ejecutivo de auditoría es responsable de comunicar los resultados finales a las partes que puedan asegurar que se dé a los resultados la debida consideración.

**2440.A2** - A menos de que exista obligación legal, estatutaria o de regulaciones en contrario, antes de enviar los resultados a partes ajenas a la organización, el director ejecutivo de auditoría debe:

- Evaluar el riesgo potencial para la organización.
- Consultar con la alta dirección y/o el consejero legal, según corresponda.
- Controlar la difusión, restringiendo la utilización de los resultados.

**2440.C1** - El director ejecutivo de auditoría es responsable de comunicar los resultados finales de los trabajos de consultoría a los clientes.

**2440.C2** - Durante los trabajos de consultoría pueden ser identificadas cuestiones referidas a gestión de riesgo, control y gobierno. En el caso de que estas cuestiones sean significativas, deberán ser comunicadas a la dirección superior y al Consejo.

## CONSEJOS PARA LA PRÁCTICA

**Consejo para la Práctica 2400-1 Consideraciones Legales en la Comunicación de Resultados**

**Consejo para la Práctica 2410-1 Criterios para la Comunicación**

**Consejo para la Práctica 2420-1 Calidad de las Comunicaciones**

**Consejo para la Práctica 2440-1 Destinatarios de los Resultados del Trabajo**

**Consejo para la Práctica 2440-2 Comunicaciones Fuera de la Organización**

**Consejo para la Práctica 2440-3 Comunicación de Información Delicada Dentro y Fuera de la Cadena de Mando**

Original Text in English - Copyright © 2004 by The Institute of Internal Auditors

[\[volver\]](#)

*Mejores prácticas de gobierno corporativo: La "Gestión Integral de Riesgos"*

### ¿Hacia una Gestión de Riesgos Certificable?

Por Carlos Fernando Rozen

- **La Gestión Integral de Riesgos - Nueva Norma Argentina**
- **La Gestión de Riesgos y Cumplimiento con SOX**
- **La Gestión de Riesgos y los Procedimientos**

Uno de los aspectos críticos del éxito en la implementación de la sección 404 de Sarbanes Oxley Act es la Gestión de Riesgos. Si bien COSO resulta el marco más adecuado y de utilización casi mandatoria para la implementación de controles internos vinculados a la producción de información financiera libre de errores y fraudes significativos, revisión del sistema de control y mejora continua del mismo, no llega a proveer de un verdadero "sistema de gestión de riesgos" en una organización, que sirva como herramienta de base para definir el contexto, identificar, analizar, evaluar y tomar adecuadas decisiones frente al riesgo.

La metodología utilizada actualmente por diversos profesionales a nivel mundial, se limita en muchos casos a la utilización de algunas matrices de riesgos y controles, adaptadas a cada organización, pero carente de criterios profundos para efectuar un adecuado relevamiento de los principales riesgos, tanto de los procesos en detalle como de los controles a nivel entidad o corporativos.

Hacia los inicios del 2004 hemos constituido en Argentina un Subcomité dentro del IRAM, integrado por un equipo multidisciplinario de profesionales versados en gestión de riesgos, procesos, calidad, medioambiente, auditoría y consultoría, provenientes tanto del ámbito público - gobierno - como así también privado, y que participan también en diferentes entidades académicas y asociaciones profesionales. El IRAM es el representante de la Argentina en la International Organization for Standardization (ISO), en la Comisión Panamericana de Normas Técnicas (COPANT) y en la Asociación MERCOSUR de Normalización (AMN). De esta forma, se conformó un equipo de contadores públicos, licenciados en administración, en sistemas de información e ingenieros, con diferentes criterios y enfoques, todos orientados hacia un mismo fin: obtener una base común sobre la cual gestionar riesgos, minimizando sus efectos negativos, y a la vez aprovechando las oportunidades derivadas de los mismos.

El Subcomité consideró especialmente y llevó a cabo, el análisis exhaustivo de las siguientes normas -entre otras-: Risk Management AS/NZS 4360:1999; Risk Management AS/NZS 4360:2004; Integrated Risk Management Framework - Canada 2001; A Risk Management Standard - Published by AIRMIC, ALARM, IRM:2002; ISO/IEC Guide 73:2002; COSO; COSO-ERM Framework.

Luego de un detallado análisis de los diferentes documentos y estándares referidos a la administración de riesgos a nivel mundial, hemos desarrollado sobre la base de los mismos, y en especial considerando el estándar de Riesgos Australiano/Neozelandés 4360, el **primer estándar Argentino**, y dicho sea de paso, latinoamericano, como **Norma IRAM 17550**.

En forma contemporánea Japón, a través su organismo normativo, ha arribado a análogas conclusiones, estando en la actualidad a discusión pública en un comité internacional organizado por ISO en la ciudad de Tokio, junta a la cual fuimos especialmente invitados.

Se trata de un enfoque metodológico global y abarcativo, y por sobre todas las cosas orientado a la Gestión, que permite resolver lo que en la práctica está produciendo las principales demoras y cuellos de botella en la "Fase de Diseño" de los Controles para el cumplimiento de la citada sección 404 de SOX. A su vez, esta metodología sirve de elemento esencial en la compleja tarea que tiene sobre sus espaldas el Comité de Auditoría: evaluar la calidad de la gestión de riesgos que realiza la Gerencia.

Como conclusión queremos puntualizar que a nuestro criterio, la Norma IRAM 17550, permitirá - mediante su correcta aplicación - que cualquier tipo de organización, sin importar el tamaño o volumen de sus operaciones, sea pública o privada, logre identificar y gestionar sus riesgos, de manera tal que pueda asegurar en forma razonable alcanzar los objetivos propuestos.

El consultor de diseño de riesgos y controles para el cumplimiento de la secc. 404 SOX -pertenezca o no ésta a la organización- deberá asumir un papel de experto analista del diseño de procesos.

Por otra parte, nuestra experiencia recogida durante los últimos años en trabajos SOX en nuestro país y en el exterior, nos indica que una de las tareas más críticas a la hora de gestionar riesgos es IDENTIFICARLOS. Los riesgos que no sean claramente identificados permanecerán desconocidos dentro de la estrategia y los procesos hasta su eventual materialización. Y si bien para la identificación de riesgos existen numerosas técnicas, hay una que no puede dejarse de lado: **evaluar estrategias, objetivos, procesos; interfaces; como así también aspectos relativos a la estructura organizativa, autoridad y responsabilidad de los recursos humanos, y sus funciones**.

Gestión de riesgos implica administrar para lograr un balance apropiado entre darse cuenta de las oportunidades de obtener beneficios a la vez

que se minimizan los impactos adversos. Es una parte integral de una buena práctica gerencial y un elemento esencial de buen gobierno corporativo. Es un proceso iterativo que consiste en pasos que, cuando se siguen en secuencia, permiten una mejora continua en la toma de decisiones y facilita una mejora continua en el desempeño.

Gestión de riesgos involucra establecer una infraestructura y cultura apropiada y aplicar un método lógico y sistemático para establecer el contexto, identificar, analizar, evaluar, tratar, monitorear y comunicar los riesgos asociados con cualquier actividad, función o proceso de forma tal que permita a las organizaciones minimizar pérdidas y maximizar beneficios.

Para ser más eficaz, la gestión de riesgos debería formar parte de la cultura de una organización. Es decir, debería estar incorporada en la filosofía, prácticas y procesos de negocio de la organización, más que ser vista o practicada como una actividad separada. Cuando se logra esto, todos en la organización pasan a estar involucrados en la gestión de riesgos.

El adecuado análisis del diseño de procesos, objetivos de control, riesgos inherentes y de control, y actividades de control que la metodología requerida por el AS PCAOB N°2 propone, se vería facilitado en buena medida mediante la aplicación de una metodología eficaz.

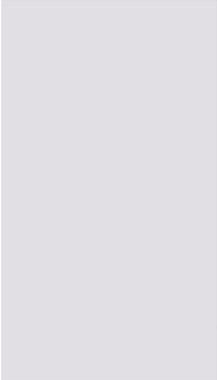
Y si bien la Gestión Integral de riesgos requiere realizar el relevamiento y análisis de los procesos con total profundidad, la comprensión de las actividades en forma detallada, resulta tarea clave tanto para la gestión empresarial como así también para la auditoría interna.

Sin embargo, en nuestra experiencia como auditores internos y consultores en organizaciones de diversa índole, hemos visto que no suele ser muy frecuente hallar adecuada y actualizada documentación de los procesos en las organizaciones, pues:

- a) los departamentos de Organización y Métodos han sido desmantelados debido a los "ajustes" económicos producto de las crisis crónicas sufridas en la región.
- b) muchos de los que aún existen - en su mayoría - no parecen estar trabajando con adecuadas metodologías, técnicas y mecánicas
- c) proyectos de cumplimiento con SOX, Gestión de Calidad, Implementación de Sistemas, etc. demandan mucha documentación de procesos en tiempo escaso y -en general- se limitan al cumplimiento mínimo e indispensable.
- d) la calidad de los trabajos que se hacen no muestran un nivel adecuado; evidenciando falta de capacitación en metodología a estos fines.
- e) el tipo de análisis de procesos que muchas veces es conformado por miembros de la organización, a tiempo parcial, no siempre suele tener la idoneidad requerida;
- f) muchos de los consultores que trabajan en cumplimiento de SOX, no siempre suelen desarrollar su tarea en base a riesgos, ni contar con eficaces herramientas para identificarlos.

Hemos visto aquí que los aspectos relativos a las modernas prácticas de Gestión Integral de Riesgos resultan de alta criticidad a la hora de cumplir con SOX, y también que el riesgo más elevado que presenta la propia Gestión de Riesgos es la inadecuada identificación de los mismos. Como solución a esta problemática proponemos la utilización de nuevas metodologías que también presentaremos en nuestro curso de Cumplimiento con SOX.

Ahora bien, consideramos que el desafío que sigue es el de convertir la Gestión Integral de Riesgos en un Sistema Certificable. Para este fin propondremos combinar las mejores prácticas en Control Interno, Gestión de Riesgos y metodologías utilizadas para el cumplimiento de SOX (AS Nro.2 PCAOB), entre otros. Consideramos que en este camino



el Auditor Interno juega un papel fundamental, aportando su experiencia, dedicación y mejores prácticas aplicadas. Quién sino el Auditor Interno para enseñar a la Dirección, Gerencia y Accionistas de las Compañías estas prácticas que viene aplicando y perfeccionando desde ya hace tiempo?

Carlos Fernando Rozen  
BDO-Becher & Asoc.  
AIP-Auditoría Interna y Procesos  
Director

[\[volver\]](#)

---