

Normaria

Boletín del Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina N° 26 – Junio de 2008

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

CONTENIDO

Securities And Exchange Commission: Algunas consideraciones detrás de la aprobación de la SEC de la nueva Norma de Auditoría N° 5 del PCAOB

La Actitud del Auditor Interno

Nuevo Marco para la Práctica Profesional

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

Gobierno Corporativo

Securities And Exchange Commission: Algunas consideraciones detrás de la aprobación de la SEC de la nueva Norma de Auditoría N° 5 del PCAOB

Por Daniel Gustavo Chalupowicz

Podríamos hablar de los expedientes X, o de cualquier otra trama de misterio, pero prefiero en este artículo contarles una síntesis de los principales comentarios técnicos y consideraciones recibidos y evaluados por la SEC en el proceso de aprobación del expediente o proyecto de Norma de Auditoría N° 5 del PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board), que finalmente se aprobó el día 25 de Julio de 2007, bajo el documento de la SEC denominado **Release No. 34-56152; File No. PCAOB-2007-02**.

Las firmas contables registradas ante el PCAOB deben aplicar la nueva norma para las auditorías del control interno de las empresas que cotizan en los mercados de valores de los Estados Unidos cuando los ejercicios fiscales de dichas empresas cierran al 15 de Noviembre de 2007 o en fecha posterior.

Las Normas de Auditoría emitidas por el organismo PCAOB de los Estados Unidos, creado a partir de la Ley Sarbanes Oxley, tienen como fin guiar técnicamente las tareas de auditoría de las firmas contables registradas ante el mismo organismo, con el fin de emitir un dictamen independiente sobre los estados financieros de empresas que cotizan en cualquiera de los mercados de valores de los Estados Unidos regulados por la SEC, y el control interno sobre la información financiera que presentan dichas compañías.

Atendiendo esta consideración, resulta también de suma importancia la consideración de temas expuestos en los comentarios recibidos por la SEC, durante el período de recepción y evaluación de comentarios como parte del proceso de aprobación de una Norma por el Organismo. Lo interesante aquí es resaltar que dichos comentarios provienen de la aplicación de una Norma anterior a la Norma de Auditoría en cuestión, denominada como AS2 en la literatura de la SEC y el PCAOB o Norma de Auditoría N° 2, que quedó derogada a partir de la aprobación de la nueva Norma. Las sugerencias y críticas formuladas por quienes presentaron comentarios surgen efectivamente de la experiencia real, de las dificultades encontradas al intentar conciliar las definiciones técnicas teóricas con las cuestiones encontradas en el campo de trabajo, y las cuestiones empresarias o de costos, que por cierto han ido adquiriendo peso y dificultades encontradas en el esfuerzo de implementación de lo que podríamos llamar aquí "los requerimientos SOX". Gran parte de los comentarios recibidos no son ajenos a las consideraciones de costo-beneficio planteadas a la SEC por las compañías que debían cumplir los requerimientos regulatorios de dicho organismo, ni pueden evaluarse o considerarse en forma separada de otra realidad, que son las horas de los estudios contables para emitir los dictámenes asociados a la Sección 404b de la propia Ley Sarbanes Oxley.

Volviendo ahora a cuestiones más técnicas, las consideraciones generales sugieren que la nueva Norma de Auditoría N° 5 del PCAOB simplifica y aclara cuestiones pendientes de la anterior Norma de Auditoría N° 2. Por ejemplo, desde el comienzo ya se puede notar que el título de la nueva Norma ha sido sensiblemente modificado ya que dice en el idioma *original* **An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements**.

Cabe resaltar que se aprecia aquí un cambio de filosofía muy importante

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; Mercedes Ruiz. Puede contactarse con nosotros o hacernos llegar sus comentarios a la dirección de correo electrónico: normas@iaja.org.ar

desde el mismo título de la anterior norma hacia la nueva norma de auditoría. El título de la anterior norma decía "...performed in conjunction with ..." en lugar de "...integrated with..." lo cual aclara desde el inicio que se trata de una sola auditoría integrada sobre los estados financieros y el control interno y no de dos auditorías o tipos de auditorías realizadas en conjunto o realizadas a un mismo momento sobre una misma entidad.

El día 25 de Mayo de 2007, curiosa fecha para los lectores locales en la República Argentina, por su coincidencia con la fecha de la Revolución de Mayo, el **Public Company Accounting Oversight Board** (PCAOB) puso a consideración de la **Securities and Exchange Commission** (SEC) la propuesta o proyecto de Norma de Auditoría N° 5, de acuerdo con la Sección 107 de la Ley Sarbanes-Oxley y la Sección 19(b) de la Ley de Intercambio de Valores "Exchange Act".

Uno de los principales cambios es que el dictamen de auditoría sobre el control interno presentado ahora bajo los lineamientos definidos en la Norma de Auditoría N° 5 expresa solamente una opinión en relación al adecuado diseño y operación del control interno sobre la información financiera de la compañía a una fecha dada, que es el cierre de sus estados financieros. La anterior Norma hablaba de dos opiniones con relación al control interno, una sobre el trabajo de evaluación del control interno realizado por la gerencia de la compañía, de acuerdo con la Sección 404a de la Ley Sarbanes Oxley, y otra opinión independiente también del control interno de la compañía aunque propia de la tarea de los auditores independientes.

Como parte del proceso de aprobación de la Norma, la SEC ha recibido 37 comentarios criticando algunos aspectos o sugiriendo aclaraciones adicionales al texto de la Norma, enviados mayormente por firmas contables registradas ante el PCAOB para practicar ante la SEC, y comentarios de asociaciones profesionales, inversores y otros.

En líneas generales, los comentarios recibidos han apoyado la nueva Norma y recomendado a la SEC la aprobación de la misma.

El diseño de la nueva Norma se ha basado más en principios que en meros requerimientos regulatorios a cumplir, lo cual ha ampliado sensiblemente el margen de acción de las firmas contables para poder aplicar con mayor autonomía el juicio profesional en la ejecución de las tareas de auditoría.

El mayor alivio de acuerdo con varios comentarios recibidos ha sido la acertada decisión del proyecto del PCAOB de quitar la obligación de opinar sobre la conclusión y trabajo de evaluación que la gerencia de la compañía hace sobre el control interno. Este requerimiento de opinar sobre la conclusión de la gerencia conlleva una duplicación del trabajo y un claro costo de honorarios profesionales asociados a ello, que con la nueva Norma debieran reducirse en alguna medida.

La SEC creyó conveniente cuestionar este requerimiento de doble opinión sobre el control interno y por lo tanto concordó con la propuesta en la nueva norma presentada por el PCAOB. La expresión de una sola opinión directa sobre la efectividad del control interno provee una clara comunicación a los inversores que los auditores no son responsables por emitir una opinión sobre el proceso de evaluación realizado por la gerencia sobre el control interno de la compañía.

El efecto anterior más notorio que esto tenía en la auditoría externa eran los costos en horas y esfuerzo adicional de cumplimiento con los requerimientos de los auditores, que agregaba poco o nada de valor para las compañías o los inversores.

Existe también una serie de preguntas puntuales que recibieron especial consideración durante el período de recepción y evaluación de comentarios del borrador para discusión de la norma.

(1) ¿Se encuentra adecuadamente definido el concepto de materialidad en la Norma de Auditoría N° 5?

La SEC dice que la Norma considera de manera correcta el concepto de materialidad en el texto propuesto. Por ejemplo, el párrafo 20 de la

Norma de Auditoría N° 5 dice que “al planificar una auditoría del control interno sobre la presentación de la información financiera de la compañía, el auditor debe aplicar las mismas consideraciones de materialidad que utilizaría al planificar una auditoría de los estados financieros de la misma compañía”.

(2) El párrafo 80 dice que el auditor debe considerar la existencia de deficiencias significativas o combinaciones de deficiencias que en su conjunto constituyen deficiencias significativas, y en su caso, comunicarlas al comité de auditoría. La cuestión puntual es si esta tarea de detección y comunicación de dichas deficiencias no estaría distraendo la atención del auditor externo de su tarea principal que es la detección, análisis y comunicación de las debilidades materiales al mercado de valores o a los inversores.

La SEC no está de acuerdo con esto, debido a que el requerimiento de comunicación relacionado con las deficiencias significativas no debería distraer la atención o el foco del trabajo principal del auditor externo, dado que la Norma de Auditoría N° 5 establece con claridad que al planificar la auditoría, el auditor no tiene la obligación de buscar deficiencias que en forma individual o en combinación con otras deficiencias resultan menos severas que una debilidad material.

(3) ¿Es la Norma de Auditoría N° 5 lo suficientemente clara en cuanto a la evaluación de deficiencias identificadas, en tanto las deficiencias múltiples de control deberían ser analizadas o consideradas en combinación si se relacionan entre sí?

La mayor parte de los comentarios, incluyendo el punto de vista de la SEC, están de acuerdo en que las deficiencias múltiples de control deberían agregarse o considerarse en su conjunto, a los efectos de la evaluación de la condición de debilidad o situación deficiente, solamente si se relacionan entre sí.

(4) ¿La definición de “debilidad material” en el párrafo A7 describe adecuadamente las deficiencias que afectarían la posibilidad del auditor de expresar una opinión que mencione que los controles internos sobre la información financiera son efectivos?

La SEC está de acuerdo con la definición de debilidad material incluida en la Norma de Auditoría N° 5, y menciona que describe de manera correcta tal condición, que de existir, debe divulgarse o informarse a los inversores y además impide la emisión de una opinión que diga que el control interno evaluado sobre la información financiera de la compañía es efectivo.

(5) ¿Es la Norma de Auditoría N° 5 lo suficientemente clara en cuanto al alcance que el auditor externo puede darle al uso del trabajo auditoría realizado por otros?

La SEC dice en este punto también que la Norma es clara al respecto en cuanto al alcance que el auditor puede darle al uso del trabajo realizado por otros. Además anticipa que esto ocurre dado que resulta en mayores eficiencias logradas en el esfuerzo y ejecución de la auditoría.

(6) ¿Reducirá la Norma de Auditoría N° 5 los costos que generan el cumplimiento con la Sección 404 de la Ley Sarbanes Oxley, particularmente para compañías pequeñas, con el objeto de lograr auditorías que resulten integradas y eficientes en términos de la ecuación costo-beneficio?

Los comentarios recibidos, en líneas generales, concuerdan con esto y sugieren que la Norma resultará en una reducción sustancial de los esfuerzos y costos de cumplimiento con la Sección 404, dependiendo también de factores como el tamaño de la organización, complejidad, cambios ocurridos de un año al otro, calidad y documentación apropiada de los sistemas de control interno. Algunos beneficios puntuales que la SEC espera ocurran son la eficiencia y efectividad adicional que los auditores lograrán en la ejecución de la auditoría, concentrándose en los aspectos que verdaderamente importan, y eliminando los procedimientos que no resultan necesarios, y por lo tanto haciendo hincapié entonces en la posibilidad real de adecuar la auditoría de acuerdo con el verdadero

tamaño y complejidad de la organización en cuestión.

En resumen, la SEC estima que la Norma de Auditoría N° 5 contribuirá a integrar la auditoría de los estados financieros y el control interno asociado a los mismos, y al mismo tiempo los estudios contables lograrán esfuerzos más eficientes y efectivos en el cumplimiento con la Sección 404 de la Ley Sarbanes Oxley.

Para mayor información, también ha sido publicado el libro “Gobierno Corporativo” de la Editorial Osmar Buyatti, el cual incluye un compendio interesante de información para el cumplimiento con Sarbanes Oxley, control interno y prevención del fraude corporativo, además de traducciones e interpretaciones de las Normas del PCAOB, y recientemente “Financial Communication with the SEC”, también por el mismo autor.

[\[volver\]](#)

Normas

La Actitud del Auditor Interno

Por Enrique Gonzalvo, CIA, CISA

Los auditores internos deberían estar atentos acerca de cómo son considerados por el resto de la organización en que trabajan. Es de esperar que haya, entre auditores y auditados, una relación cordial, con mayor o menor confianza, pero sobre todo de respeto mutuo. Sin embargo, en ocasiones se pueden percibir cierto trato distante, recelo, animosidad, o incluso enemistad declarada con los auditores por parte del personal de la empresa. Sin llegar a tales extremos, a veces la repetición de bromas o ironías, tales como “cuidado que viene el auditor” u otras semejantes pueden estar señalando la conveniencia de revisar la actitud de los auditores internos hacia el resto del personal.

A veces los auditores han sido vistos como enemigos, y si esta percepción aún persiste entre los auditados será conveniente tratar de revertirla. Y en tal sentido, lo primero será revisar las propias actitudes hacia los demás.

Una actitud negativa podría ser, por ejemplo, el afán de lucimiento del auditor tratando de escribir la mayor cantidad posible de observaciones en su informe. (Al respecto, sería nefasto un sistema de evaluación de desempeño que favoreciera este tipo de comportamiento.) En contraposición, sería una actitud positiva que el auditor hiciera notar al auditado las deficiencias observadas y, en la medida de lo posible, lo alentara a corregir tales deficiencias antes de la emisión del informe de auditoría. Tal proceder no iría en desmedro del buen trabajo del auditor dado que, a su manera, estaría contribuyendo a mejorar el control interno de la empresa y al logro de sus objetivos. En el otro extremo, no sería correcto que el auditor omitiera informar de una deficiencia encontrada en un proceso durante un trabajo de auditoría, a los solos efectos de “quedar bien” con el auditado.

Al momento de redactar un informe de auditoría interna, también es dable describir un mismo hecho con actitudes diversas. Por ejemplo, un auditor podría escribir:

“A pesar de haber transcurrido seis meses desde nuestra revisión anterior, en la que observamos un importante atraso en las conciliaciones bancarias, resulta llamativo que el área aún mantenga más de 50 movimientos de larga data pendientes de conciliar.”

Pero también podría decir lo mismo en un tono más constructivo:

“Hemos observado un notable adelanto en el área de conciliaciones bancarias, ya que los movimientos sin conciliar se han reducido en un 80% desde nuestra revisión anterior. No obstante, quedan aun alrededor de 50 movimientos de larga data pendientes de conciliar, debidos fundamentalmente a depósitos de cheques de clientes que no fueron informados al departamento de cobranzas como es de práctica.”

Por último, una vez escrita una observación en un informe de auditoría, el auditor sentirá una razonable satisfacción al ver que su recomendación es tenida en cuenta y la deficiencia es subsanada. No obstante, sería un indicio de actitud negativa el hecho de que el auditor se sintiera disgustado u “ofendido” si su recomendación se demorara en ser aplicada, o bien si fuera definitivamente rechazada.

Con relación al tema expuesto, las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna consideran como un criterio de calidad de las comunicaciones (v.g. informes de auditoría) que las mismas sean “constructivas”. Esto significa que un informe escrito con el fin de desacreditar a alguien no sólo constituiría una falta de urbanidad, sino también un incumplimiento de las Normas.

Asimismo, las Normas alientan a reconocer en las comunicaciones cuando se observe un desempeño satisfactorio.

NORMAS RELACIONADAS CON LA ACTITUD

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

2420 Calidad de la Comunicación

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

CONSEJOS PARA LA PRÁCTICA

[Consejo para la Práctica 2410-1: Criterios para la Comunicación](#)

[Consejo para la Práctica 2420-1: Calidad de las Comunicaciones](#)

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

[\[volver\]](#)

Novedades

Nuevo Marco para la Práctica Profesional

La junta directiva de The Institute of Internal Auditors aprobó a mediados de 2007 el borrador de una nueva versión del Marco para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. Su nueva denominación será Marco Internacional para la Práctica Profesional (en inglés: International Professional Practice Framework, IPPF). El Marco proporciona una estructura de diferentes tipos de guías de orientación técnica para el ejercicio profesional de la auditoría interna.

Los cambios realizados al Marco procuran brindar mayor claridad para distinguir entre lo que es autorizado u obligatorio y lo que no lo es, lograr mayor transparencia por medio del ciclo de vida del proceso de desarrollo y mantenimiento del propio Marco, y mejorar la oportunidad en la emisión de guías profesionales. La nueva estructura debe garantizar que las guías sean actuales, relevantes, e internacionalmente consistentes.

La estructura del nuevo Marco es la siguiente:

- Definición de auditoría interna: Declaración de su propósito fundamental, naturaleza y alcance.
- Código de Ética: Declaraciones de principios y expectativas que deben gobernar el comportamiento de individuos y organizaciones que hacen auditoría interna.
- Normas Internacionales: Contienen declaraciones de

requisitos básicos para la práctica profesional de la auditoría interna y para evaluar su eficacia, e interpretaciones acerca de términos y conceptos que se hallan en tales declaraciones.

- Consejos para la Práctica: Guías para la aplicación del Código de Ética y las Normas, y para promover las buenas prácticas.
- Papeles de Posición: Declaraciones del IIA acerca de determinados aspectos específicos relacionados con la auditoría interna. Incluirán las actuales GTAGs¹ y las GAIT².
- Guías para la Práctica: Guías detalladas para realizar actividades de auditoría interna.

El Código de Ética y las Normas Internacionales son guías obligatorias, y los Consejos para la Práctica, Papeles de Posición y Guías para la Práctica, sin llegar a ser obligatorios, constituyen guías fuertemente recomendadas.

Comparando el nuevo Marco con la versión previa, actualmente vigente, se observa que se eliminan del mismo las Ayudas para el Desarrollo y la Práctica, y se agregan los Papeles de Posición y Guías para la Práctica.

El borrador del nuevo Marco Internacional se publicó entre enero y marzo de 2008 para ser sometido a la consideración de toda la comunidad profesional y recibir sus comentarios y sugerencias, de las que podrán surgir cambios al texto del borrador inicial. La versión final del Marco Internacional para la Práctica Profesional será publicada hacia fines de 2008 y entrará en vigencia en enero de 2009.

(1) *GTAG: Global Technology Audit Guide (Guías globales de auditoría de tecnología).*

(2) *GAIT: Guide to the Assessment of IT Risk (Guías para evaluación de riesgos de tecnología informática).*

[\[volver\]](#)



Federación
Latinoamericana
de Auditores Internos



Instituto de Auditores
Internos de Argentina



The Institute of
Internal Auditors

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