

Normaria

Boletín del Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina Nº 29 – Octubre de 2009

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

Cambios en los Estándares de Evaluación de Riesgos del AICPA

La Opinión del Auditor Interno

Medición del Desempeño de la Auditoría Interna

Nuevos Consejos para la Práctica

Contáctenos

El Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina tiene como Misión promover el conocimiento y uso de las Normas para

Control Interno

Cambios en los Estándares de Evaluación de Riesgos del AICPA

Por Daniel Chalupowicz

En el presente artículo vamos analizar qué es lo que ha cambiado en la aplicación de estándares de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA). Los requerimientos más básicos de los nuevos estándares de riesgo del AICPA se remontan a los anteriores estándares promulgados por dicha Institución. En una comparación entre los anteriores estándares y los nuevos, se identifican tres diferencias esenciales.

- El nivel de detalle y documentación requeridos para respaldar la comprensión que el auditor obtiene del negocio del cliente y el ambiente donde dicho negocio opera.
- La aplicación de procedimientos específicos de evaluación de riesgos.
- Una aplicación más rigurosa del modelo de riesgo de auditoría.

A continuación se expone en el Cuadro I con los principales cambios en la normativa de auditoría del AICPA:

Comparación de Estándares Anteriores y Actuales

Normativa en Anteriores Estándares	Normativa en Actuales Estándares
SAS 78, párrafo 19 En toda auditoría el auditor debe obtener una comprensión suficiente de cada uno de los cinco componentes de control interno (según Enfoque COSO), para planificar la auditoría.	SAS 109, párrafo 40 El auditor debe obtener una comprensión de los cinco componentes de control interno (según Enfoque COSO) suficientes para evaluar si el riesgo de error material en los estados financieros se debe a fraude o error, para diseñar luego la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos adicionales de auditoría.
SAS 55, párrafo 3 Luego de obtener una comprensión de la estructura del control interno, el auditor debe evaluar el riesgo de control. El auditor puede evaluar el riesgo de control a su nivel máximo si: - El auditor cree que las políticas y procedimientos de la organización no resultan relevantes con las afirmaciones sobre los estados financieros o no resulten efectivas. - Evaluar la efectividad de los controles resultaría ineficiente.	SAS 109, párrafo 1 El auditor debe realizar evaluaciones del nivel de riesgo de los estados financieros y las afirmaciones sobre la base de la comprensión de la entidad y el ambiente donde opera la misma, incluyendo los controles internos. Nota: El auditor puede continuar con la evaluación de riesgo al nivel máximo aunque las normas actuales de auditoría no proveen la orientación específica que existía en el SAS 55.

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

<p>SAS 55, párrafo 39 Para aquellas afirmaciones sobre los estados financieros donde el riesgo se evalúa a su nivel máximo, el auditor, luego de obtener una comprensión de la estructura del control interno, debe documentar su conclusión de que el riesgo se encuentra al nivel máximo, aunque no necesita documentar los fundamentos de tal conclusión.</p>	<p>SAS 107, párrafo 23 El auditor debe evaluar el nivel de riesgo de error material sobre las afirmaciones relevantes como base para la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales. A pesar de que esta evaluación resulta en gran medida del juicio profesional del auditor y no de un cálculo preciso de riesgo, el auditor debe contar con una base apropiada para su evaluación.</p>
<p>SAS 39, apéndice, párrafo 4 Algunos auditores encuentran útil el modelo de riesgo de auditoría definido en la siguiente fórmula, a saber: $(AR = IR \times CR \times AP \times TD)$. AR: Audit Risk IR: Inherent Risk CR: Control Risk AP: Analytical Procedures TD: Test of Details</p>	<p>SAS 107, párrafo 11 El auditor debe considerar el riesgo de auditoría (AR) y determinar el nivel de materialidad de los estados financieros tomados en su conjunto para efectos de evaluar el riesgo de error material.</p>

Comprensión del cliente

La necesidad del auditor de conocer y comprender cabalmente el negocio y las operaciones de su cliente ha estado presente desde mucho tiempo antes. El estándar de auditoría identificado como el SAS (*Statement on Auditing Standards*) 22, Planificación y Supervisión, emitido en el año 1978 dice “El auditor debe obtener un conocimiento de los asuntos relacionados con la naturaleza del negocio de la entidad, su organización, y las características de sus operaciones. El estándar, no obstante, resultaba insuficiente en cuanto a como proceder para obtener dicha comprensión, citando solamente, que esta se obtenía a través de la experiencia previa, con la entidad o de la industria donde esta operaba, o mediante la indagación al personal de la misma.

El estándar de auditoría SAS 109, Comprensión de la Entidad y su Ambiente, Evaluando los Procedimientos para Obtener la Comprensión dice que, a pesar que el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos para cada información o input que obtiene, todos los procedimientos de evaluación de riesgos deben ser llevados a cabo con el fin de obtener una comprensión general del cliente.

Los nuevos estándares, además, asumen que el auditor tiene de hecho experiencia ya adquirida en anteriores compromisos con el cliente, y por lo tanto utilizará dicha experiencia en el trabajo de auditoría del presente ejercicio. Una de las premisas centrales entonces de este estándar es preguntarse, qué es lo que ha cambiado en el presente ejercicio con relación a anteriores trabajos realizados en el mismo cliente? Una parte importante de la comprensión que se obtiene del cliente es la identificación de los controles internos y evaluación de su diseño e implementación, mas allá de si dichos controles serán probados en cuanto a la efectividad de su operación o funcionamiento.

Para las cuentas que resultan poco significativas en cuanto a factores cualitativos o importancia relativa de los saldos, la documentación se limita solamente a la identificación de los controles existentes.

Aquellas cuentas que reflejan mayor potencial o probabilidad de que sucedan errores materiales deberían tener un mayor nivel de detalle o nivel de documentación para respaldar cualquier procedimiento de auditoría seleccionado.

La documentación entonces que elabora el auditor para documentar la comprensión del cliente debe entonces demostrar que el auditor ha considerado debidamente la información existente y aplicado los procedimientos de evaluación de riesgos necesarios en las circunstancias.

Por lo tanto, la documentación que el auditor lleva a cabo sobre la comprensión del cliente, incluyendo los controles internos se convierte entonces en un input que resulta crítico en la aplicación del modelo de riesgos para la evaluación del riesgo de errores materiales y decisión del plan de auditoría. Ilustraremos más adelante lo expuesto mediante el Cuadro II, a fin de facilitar el razonamiento detrás del modelo citado.

El Modelo de Riesgo de Auditoría

Al igual que los estándares anteriores, el estándar de auditoría SAS 107, Riesgo de Auditoría y Materialidad en la Conducción de la Auditoría, describe también el modelo de riesgo de auditoría y define al riesgo de error material como la evaluación combinada de riesgo inherente y de control. A pesar de que existen modelos matemáticos desarrollados para medir dichos riesgos, esto no es un requisito ni existe la obligatoriedad normativa de medir el riesgo en dichos términos. El estándar se centra en las relaciones contenidas en el modelo.

Recordemos que la fórmula de riesgo de auditoría se define como:

Riesgo de Auditoría: Riesgo Inherente x Riesgo de Control x Riesgo de Detección

Este modelo también se encuentra en la literatura del AICPA definido como:

$$AR = IR \times CR \times AP \times TD$$

Donde:

AR: *Audit Risk*

IR: *Inherent Risk*

CR: *Control Risk*

AP: *Analytical Procedures*

TD: *Test of Details*

El riesgo de auditoría es entonces la posibilidad de que el auditor no detecte un error material en los estados financieros, si dichos errores existen. El riesgo inherente es la susceptibilidad de que una cuenta o afirmación de error material en los estados financieros, suponiendo que no existen controles asociados con dicho riesgo o que los controles existentes no resultan eficaces. El riesgo inherente varía según la cuenta y afirmación en los estados financieros y su evaluación depende de la comprensión del cliente, la naturaleza de la cuenta en cuestión y las consideraciones existentes sobre el

fraude. Las condiciones económicas y otros factores pueden afectar el riesgo inherente de una cuenta en particular y por lo tanto también de los estados financieros en su conjunto.

Algunas transacciones que se llevan a cabo en forma rutinaria, que no resultan complejas, y que son sistemáticamente ejecutadas pueden presentar un riesgo inherente menor. No obstante, el estándar de auditoría SAS 99, Consideraciones de Fraude en la Auditoría de Estados Financieros menciona que algunas transacciones, a pesar de ser rutinarias, como las transacciones que involucran al efectivo y algunos activos altamente líquidos, son más susceptibles al fraude y por lo tanto presentan un riesgo inherente mayor.

El SAS 99 describe algunas transacciones como significativas, y por lo tanto requieren la aplicación de procedimientos adicionales de auditoría. Por lo general, los riesgos significativos se asocian a las transacciones no rutinarias. Las transacciones que requieren intervenciones manuales o intervenciones de la gerencia, cálculos complejos, o la elaboración de estimaciones, normalmente están sujetas a un incremento en la evaluación del riesgo inherente.

El riesgo de control es el riesgo de que un error ocurra y no sea detectado o prevenido por los controles internos de una entidad. El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos sustantivos y otros procedimientos aplicados por el auditor no resulten eficaces para detectar los errores en los estados financieros. El auditor puede diseñar o planificar entonces más procedimientos sustantivos a medida que el riesgo de errores materiales se incrementa.

El modelo de riesgo explicado y utilizado ampliamente en la práctica de auditoría no es nuevo en los estándares de auditoría. Dicho modelo apareció por primera vez en el apéndice del estándar de auditoría SAS 39, Muestreo de Auditoría, en el año 1981.

El estándar de auditoría SAS 47, Riesgo de Auditoría y Materialidad en la Ejecución de la Auditoría, utilizó el modelo para relacionar materialidad con riesgos. El modelo se generalizó y creció en su aplicación con el advenimiento del estándar de auditoría SAS 55 en el año 1988. El SAS 55 les brindó a los auditores la posibilidad de una estrategia basada en la aplicación de procedimientos sustantivos, solamente. Dicho estándar no requería a los auditores una base sobre la cual evaluar los riesgos inherentes y de control a menos que dichas evaluaciones fueran efectuadas a valores por debajo del máximo.

Por lo tanto, las auditorías proveen de una estrategia base para lo siguiente:

- Utilización del conocimiento previo del cliente y aplicación de procedimientos tales como recorridos de los controles para identificar cómo las transacciones son registradas y cómo se documenta la comprensión de la estructura del control interno,
- Evaluación de los riesgos inherentes y de control al nivel máximo, y
- Selección y ejecución de procedimientos sustantivos, solamente.

Uno de los cambios mas importantes proviene del estándar de auditoría SAS 107, que a partir de ahora requiere al auditor tener una base apropiada sobre la cual evaluar el riesgo de errores materiales. Indistintamente del nivel de evaluación de los riesgos inherentes y de control, la documentación del auditor debe respaldar su evaluación.

Selección de los procedimientos de auditoría

Un concepto importante dentro del estándar de evaluación de riesgos es el hecho de que debe existir una relación directa entre el riesgo de error material y la selección de procedimientos de auditoría. El auditor puede realizar una evaluación inicial de riesgo de error material y aplicar un enfoque de pruebas de los controles. El resultado de dicha evaluación inicial puede entonces afectar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos sustantivos. Si se aplica una combinación de pruebas de controles y sustantivos, entonces el auditor debe evaluar la efectividad y lo adecuado de los procedimientos sustantivos aplicados, sobre la base de las pruebas de la efectividad de los controles. El auditor podría además concluir que es necesario aplicar procedimientos sustantivos adicionales para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable para el compromiso de auditoría.

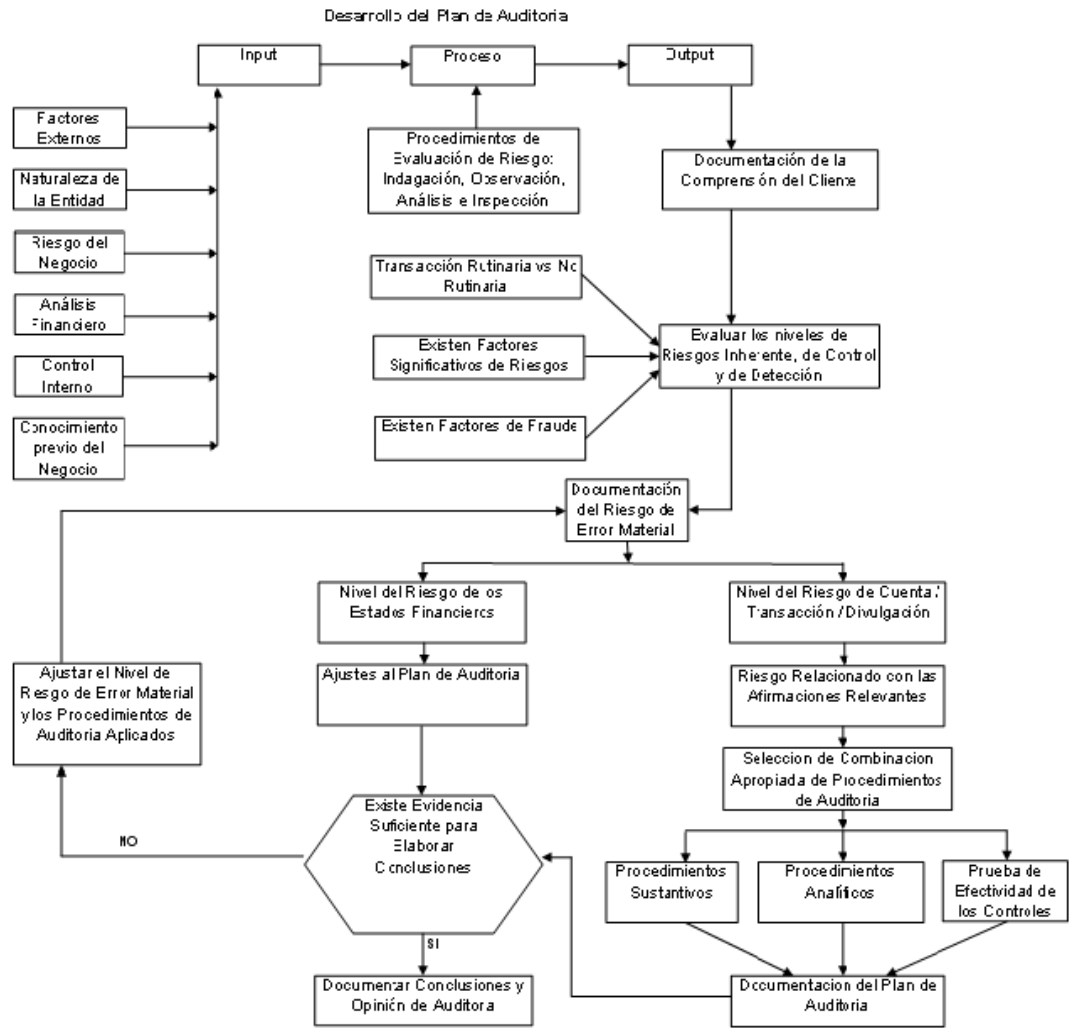
Sobre la base de las evaluaciones iniciales de riesgo de errores materiales, el auditor puede decidir no obstante que realizar pruebas de los controles no resultaría eficaz. En dicho caso, el auditor puede aplicar procedimientos sustantivos, solamente.

Un proceso de auditoría resulta entonces, de alguna manera, interactivo. Esto quiere decir que la auditoría continúa, una vez comenzado el trabajo, refinando la aplicación de procedimientos hasta que resulte suficiente para obtener el nivel deseado de riesgo de auditoría, además de efectuar conclusiones sobre las cuentas individuales y afirmaciones de los estados financieros en su conjunto.

A pesar de que el estándar de auditoría SAS 107 efectivamente elimina la estrategia que se aplicaba hasta antes de los cambios en las normas de auditoría y por 'default' continúa aceptando la aplicación generalizada de un enfoque sustantivo como estrategia válida de auditoría. No obstante, son necesarios más procedimientos y mayor documentación con el nuevo estándar, más allá de la estrategia adoptada. La selección de procedimientos de auditoría se basa entonces en la comprensión del cliente, el ambiente en que opera, y los factores de riesgo tanto internos como externos.

A continuación se expone en el Cuadro II el análisis que efectúa el auditor para decidir el plan de auditoría.

Cuadro II



[\[volver\]](#)

Normas

La Opinión del Auditor Interno

Por Enrique Gonzalvo, CIA, CISA

Es de práctica incluir en los informes de auditoría, y particularmente en los informes finales, una opinión general o conclusión del auditor acerca del asunto desarrollado. La opinión es una manifestación resumida del punto de vista del auditor que engloba en forma equilibrada los diferentes aspectos del trabajo, a veces dispares entre sí. Si bien la opinión del auditor tendrá inevitablemente un componente subjetivo debido a las diferentes percepciones que pueden tener distintas personas acerca de un mismo asunto, la opinión ha de estar fundamentada y sustentada por datos y hechos objetivos.

Ya sea que el resultado de una evaluación de auditoría haya sido favorable o desfavorable, la opinión deberá expresarse en tono constructivo, destacando los aspectos positivos, o bien alentando y señalando el camino para superar situaciones adversas.

En muchos departamentos de auditoría interna se utilizan reglas para expresar las conclusiones asignando un calificación general al tema evaluado según escalas

preestablecidas (alto, medio o bajo, satisfactorio o insatisfactorio, etc.) dependiendo, por ejemplo, del grado de eficacia de los controles del proceso auditado, del nivel de riesgo residual, del grado de adhesión a normas, del cumplimiento de objetivos, o algún otro indicador. De todos modos, el uso de tales reglas de calificación no será impedimento para que el auditor exprese en una forma menos estructurada su punto de vista.

Puede ocurrir que una limitación al alcance en una evaluación de auditoría conduzca a emitir una opinión con salvedades. No obstante, no será habitual que, aún ante severas limitaciones al alcance, el auditor interno se abstenga de expresar su opinión o conclusión.

En el cuadro siguiente se detallan las Normas relacionadas con la opinión del auditor interno.

NORMAS RELACIONADAS CON LA OPINIÓN DEL AUDITOR INTERNO

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 las 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.

CONSEJO PARA LA PRÁCTICA

- - **CP 2410-1 Criterios para la Comunicación**

Original Text in English – Copyright © 2008 by The Institute of Internal Auditors

[\[volver\]](#)

Novedades

Medición del Desempeño de la Auditoría Interna

Numerosos departamentos de auditoría interna en todo el mundo están aplicando una variedad de técnicas para la medición del desempeño de la auditoría interna, como ser encuestas a los auditados, estadísticas sobre el grado de ejecución del plan de auditoría, tableros de control, etc. Al respecto, el IIA acaba de publicar un documento elaborado por la Global Audit Information Network (GAIN) sobre la medición del desempeño de la auditoría interna, como parte de una serie de informes sobre asuntos de interés para directivos de auditoría y auditores internos en general. El título del documento es “Knowledge Report – Measuring Internal Audit Performance”, y para su elaboración se utilizaron encuestas sobre los métodos utilizados por las auditorías internas de diferentes

organizaciones para la medición y evaluación del desempeño de su actividad.

Si bien no se puede afirmar que determinada técnica o herramienta sea la mejor para cierta finalidad, se considera importante que cada gerente de auditoría interna escoja la metodología de medición de desempeño que mejor se adapte a las necesidades de su organización.

El informe resume algunos de los puntos clave, recomendaciones y principales prácticas sobre gestión de desempeño, basado en datos suministrados por auditores de todo el mundo. Los puntos desarrollados comprenden:

- Gestión del desempeño
- Selección de los indicadores de desempeño correctos
- Consejos para la implementación de un tablero de control para la gestión del desempeño
- Calidad y mejora como parte de la ejecución de la auditoría
- Principales prácticas para miembros del IIA: Evaluaciones de calidad internas y externas, y mediciones de desempeño
- Estadísticas sobre métodos de medición utilizados en diferentes tipos de organizaciones

El documento descrito se encuentra en idioma inglés, y puede encontrarse en la página web del IIA: <http://www.theiia.org/download.cfm?file=23399>.

[\[volver\]](#)

Novedades

Nuevos Consejos para la Práctica

Durante el año en curso el IIA ha publicado tres nuevos Consejos para la Práctica, los que por el momento no han sido traducidos al castellano. Son los siguientes:

- **CP 2010-2: Using the Risk Management Process in Internal Audit Planning**
- **CP 2050-2: Assurance Maps**
- **CP 2120-2: Managing the Risk of the Internal Audit Activity**

Los documentos se encuentran disponibles en la página web del IIA para los miembros del Instituto.

[\[volver\]](#)



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.