

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**LA AUDITORÍA INTEGRAL O TOTAL
INFORME FINAL DEL PROYECTO^(*)**

Armando Miguel Casal

^(*) Director del Proyecto: Dr. Mario Wainstein

Publicación "Contabilidad y Auditoría"
Año 5 Nº 9 Junio 1999

INDICE TEMATICO

1. INTRODUCCION
2. EVOLUCION DE LA AUDITORIA INTEGRAL
3. PUESTA EN PRACTICA DE LA AUDITORIA INTEGRAL
4. EL ENFOQUE GLOBALIZADOR PROPUESTO
5. LA ACTUACION PROFESIONAL DELCONTADOR PUBLICO
6. CONOCIMIENTOS PROFESIONALES REQUERIDOS
7. TRATAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA DE LA AUDITORIA INTEGRAL
8. LA AUDITORIA DEL MEDIO AMBIENTE. UN PASO A LA AUDITORIA INTEGRAL
9. EL CONOCIMIENTO AL SERVICIO DE LA PROFESION
10. LA AUDITORIA FINANCIERA
11. LA AUDITORIA DELCONTROL INTERNO
12. LA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO LEGAL
13. LA AUDITORIA DE GESTION
14. CONCLUSIONES
15. RESUMEN
16. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

1. INTRODUCCION

El desarrollo de los negocios en un actual mundo globalizado y el avance de las tecnologías hace resaltar la necesidad profesional de utilizar un modelo de control integral, que posibilite evaluar todos los aspectos vinculados al Proceso de Administración de las operaciones y recursos de los entes públicos y privados.

El modelo de cobertura global es la auditoría integral, la que permite dentro del marco de la seguridad razonable de la auditoría, la detección de desvíos de significación en las características sujetas a control, correspondientes a la operatoria global de una Organización.

Es necesario la definición de un enfoque estructurado, a partir de los procedimientos elaborados con base en las normas de auditoría generalmente aceptadas y ampliadas para cumplir con los tipos de auditoría que conforman la auditoría integral o total.

Para ello es imprescindible la redefinición de un modelo de auditoría financiera moderno, como pilar de la auditoría integral y la redefinición del perfil del auditor moderno en la perspectiva de esta última, el que debe comprender aspectos específicos relacionados con la auditoría de gestión y económico-social, en la amplia temática vinculada con la economía, eficiencia, eficacia, ética, equidad y ecología, con el fin de lograr un modelo estructurado con base sistémica.

La auditoría integral tiene razón de ser en el contexto de la **Responsabilidad (accountability)**, como *el deber de toda persona que maneje bienes o dinero, o que ha recibido la encomienda de realizar cualquier tarea por parte de otros, de responder sobre la forma en que cumple sus obligaciones, incluida la información suficiente sobre la Administración de los fondos y bienes. Esta obligación implica la de establecer una estructura adecuada para cumplirla, la que deberá ser verificada por una entidad independiente y superior*.

La metodología debe poner énfasis en la evaluación de riesgos del negocio, el sistema de control interno (según COSO), en el sistema de información contable (datos financieros y no financieros) y recomendaciones sobre una amplia temática involucrada, para agregar mayor valor a los servicios profesionales de auditoría.

El **Marco integrado del control interno según el informe del Committee of Sponsoring Organizations (COSO)** define como **Categorías de Objetivos** a la efectividad y eficiencia de las operaciones, la suficiencia y confiabilidad de la información y el cumplimiento de leyes y regulaciones. Se halla incluido en los anteriores la protección de activos. Por su parte los **Componentes interrelacionados** son el ambiente de control, la evaluación de riesgos del negocio, las actividades de control, el sistema de información y comunicación, y la supervisión y seguimiento.

Los **Servicios de auditoría en el marco de la seguridad razonable** (de todo trabajo de auditoría) podemos clasificarlos como: auditoría financiera tradicional, auditoría financiera moderna, auditoría operativa o auditoría de gestión, auditorías especiales, auditorías del control interno, auditorías de cumplimiento legal, auditorías de ética o conducta de los negocios, auditorías de gestión de calidad, auditorías de gestión ambiental, auditorías económico-sociales, auditoría integral o total (enfoque ampliado).

La auditoría integral comprende a los siguientes tipos de auditoría:

- **Auditoría financiera o contable**
- **Auditoría de control interno**
- **Auditoría de cumplimiento legal**
- **Auditoría de desempeño (economía y eficiencia- EE)**
- **Auditoría del cumplimiento de objetivos (eficacia-E)**
- **Auditoría económico-social (ética, equidad y ecología-EEE)**

El enfoque actualizado de la auditoría de gestión comprende a los objetivos de las auditorías de desempeño, del cumplimiento de objetivos y económico-social (seis E) .

Las características propias de la auditoría integral son las de Coordinación, Cooperación, Ejecución multidisciplinaria (el contador público como líder de equipo) y Realización cíclica o continua.

La expresión auditoría integral describe un concepto evolutivo de auditoría que ha sido modificado a lo largo del tiempo. Está pensada como un trabajo en equipo integrado por miembros que posean los conocimientos, la pericia y la dedicación necesarios para desempeñar sus responsabilidades, enmarcado en el concepto de “seguridad razonable”. Este nuevo enfoque alcanza tanto a los auditores internos como a los auditores externos.

La auditoría integral proporciona opiniones independientes sobre:

- La razonabilidad de la información contable o financiera presentada por el ente público o privado.
- La razonabilidad del control interno y del cumplimiento legal.
- La información financiera y no financiera que emite y usa el ente para valorar las cuestiones de la gestión empresarial.

El rol de la auditoría adquiere una nueva característica de servicio a la Comunidad. La responsabilidad del auditor se extiende a determinar si los Administradores usan adecuadamente los conceptos de economía, eficiencia y eficacia a los que pueden agregarse los términos de ética, equidad y ecología (seis E).

Economía aquí está referido a los términos y condiciones conforme a las cuales se adquieren bienes y servicios en cantidad y calidad apropiadas, en el momento oportuno y al menor costo posible.

Eficiencia, consiste en lograr la utilización más productiva de los bienes materiales y recursos humanos y financieros.

Eficacia, es el grado en que los programas y proyectos logran los objetivos y metas propuestos.

El uso del término “Auditoría Integral” comprende específicamente a la auditoría financiera (o contable) y a la auditoría operativa (o auditoría de gestión), y es una forma de verificación que sobrepasa los límites del informe del control de cuentas.

Tiene como finalidad principal procurar efectivas mejoras en la Administración del ente, y en consecuencia se ocupa tanto de la responsabilidad de la gestión directiva en sus aspectos generales, como de los específicos sobre el rendimiento de cada uno de los programas. Los tópicos que comprenden son los siguientes:

- Examen de la información financiera, del cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas que regulan la actividad del ente, y del control interno.
- Examen del grado en que los recursos disponibles se manejan con economía y eficiencia razonables.
- Examen para determinar el grado de cercanía o desviación con que la administración cumplió con los objetivos que se impuso (eficacia).
- Examen para evaluar el grado de cumplimiento con la ética, equidad y ecología.

Existen día a día desafíos para la profesión contable, que abren un sinnúmero de oportunidades a futuro, que si la profesión no los asume, seguramente otros lo harán. En este sentido, los entes están cada vez más interesados en que los auditores les den confianza sobre aspectos financieros y también no financieros, tales como calidad total y estrategias de negocios. Es por eso, que los contadores públicos independientes, deberían centrarse en auditar el negocio y no exclusivamente los estados contables.

Entonces, los auditores para opinar sobre la situación financiera y de gestión de un ente - ya sea privado, estatal o mixto - tienen que conocerlo integralmente, incluyendo su visión, objetivos, fortalezas, debilidades, amenazas y el entorno en que opera.

También la globalización de los mercados, impone normas ecológicas y de calidad, tales como exigencias legales y requisitos de normas ISO, lo que involucra información auditada para comprobar que dichos requerimientos han sido cumplidos. Todo ello, no hace más que reforzar el hecho de que el auditor (contador público) es una garantía de fe pública, pues opina sobre la razonabilidad de la información y además puede dictaminar sobre un sinnúmero de hechos económicos.

El campo de actuación de la auditoría integral no es nuevo, y en los últimos años ha ocurrido un renacimiento de la misma, pero en una perspectiva sistémica, que incluye la totalidad de las clasificaciones o tipos de auditorías que le competen.

La auditoría integral tiene sus orígenes en trabajos realizados en el sector público y también en el privado. En el primero de los nombrados, los avances fueron logrados por la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO). Con relación al sector privado, los adelantos han tenido lugar en las unidades de auditoría interna, estimulados por el Instituto de Auditores Internos (IIA) y también por el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA).

2. EVOLUCION DE LA AUDITORIA INTEGRAL

La auditoría integral creció en el sector público y su evolución se atribuye a las demandas de los cuerpos legislativos para obtener información útil, respecto de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones del gobierno.

La auditoría integral puede ayudar en el proceso de toma de decisiones y en la acción de control directivo. Así como es necesario la existencia de un sistema de controles internos y de información financiera, mantenido por la Dirección, no es menos cierto que la Administración del ente debería informar sobre el logro de operaciones con economía, eficiencia y eficacia, ética, equidad y ecología razonables.

Este enfoque en sus orígenes, consideraba que la auditoría integral sería la auditoría de eficiencia y economía, por un lado, y la auditoría de efectividad (eficacia) por el otro. Por lo tanto, podría decirse que equivalía a los términos: auditoría operacional; auditoría administrativa; auditoría de gestión; auditoría gerencial y similares.

Hoy debería entenderse, con el avance de la doctrina y de la práctica, que le compete a la auditoría integral, además de los tradicionales temas vinculados con la auditoría de gestión (enfoque restrictivo), todas aquellas materias relacionadas con la auditoría financiera (contable), de cumplimiento legal, de control interno, y con la auditoría económico-social (equidad, ética y ecología).

3. PUESTA EN PRACTICA DE LA AUDITORIA INTEGRAL

La auditoría integral se conoce en el Canadá como “La Auditoría de valor a cambio de dinero”, habiendo recibido el impulso de la Fundación Canadiense para la Auditoría Integral (Organismo privado e independiente de investigación).

La posible motivación de establecer una unidad de auditoría integral (interna) en cualquier ente, o la de contratar a auditores externos para realizar dichos trabajos, no hace variar la esencia de tales auditorías.

La auditoría integral ha sido fomentada principalmente por el Instituto de Auditores Internos, con la incorporación de los conceptos de auditoría integral, en sus normas profesionales actualizadas. También, podemos mencionar a la Contraloría General de los Estados Unidos, que presentó las primeras normas para la ejecución de la denominada “Auditoría de economía, eficiencia y efectividad”.

En la Argentina existen Organismos de Control de la Administración Nacional, como la Auditoría General de la Nación - A.G.N. – (ente de control externo), y la Sindicatura General de la Nación - SIGEN - (ente de control interno), que tienen sus normas de auditoría enfocadas con un claro matiz de auditoría integral.

4. EL ENFOQUE DE GLOBALIZADOR PROPUESTO

La auditoría financiera o contable dirige su atención a obtener evidencias pertinentes, válidas y suficientes, que permitan la emisión de un dictamen sobre los estados contables elaborados y/o presentados por la Administración, Dirección o Gerencia del ente, conforme a normas contables preestablecidas (normas contables profesionales y legales vigentes). La auditoría de cumplimiento legal y la auditoría de control interno, completan el panorama de la llamada auditoría de regularidad.

La auditoría de gestión tiene por objetivo controlar las afirmaciones de la Administración, vinculadas con el logro de operaciones económicas, eficientes y eficaces (auditoría de las tres E).

La auditoría económica-social evoluciona al punto en el cual la Gerencia debe informar sobre el respeto de la ética, equidad y ecología, en el comportamiento del ente (EEE).

El modelo globalizador comprende entonces con lógica a las vertientes anteriormente resumidas (auditoría financiera, auditoría de control interno, auditoría de cumplimiento legal y auditoría de las seis E).

5. LA ACTUACION PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO

Las normas de auditoría integral deberían ser desarrolladas por la profesión organizada de ciencias económicas, tomando como base a las normas internacionales y locales conocidas, tanto en el campo de la auditoría externa como el correspondiente a la auditoría interna.

El perfil del auditor moderno correspondería ubicarlo en la perspectiva de la auditoría integral, tal como está definida en este trabajo.

Las normas de gestión y aseguramiento de la calidad (Normas Serie ISO 9000), las normas de gestión ambiental (Normas Serie ISO 14.000) y las normas de calidad total (Normas de premios a la calidad), deberían incorporarse a las prácticas habituales de la auditoría integral.

La auditoría integral como sistema, comprendería entonces a los siguientes subsistemas de la auditoría sin aditamento: a) auditoría financiera, de cumplimiento legal y de control interno; b) auditoría de desempeño (economía y eficiencia); c) auditoría de eficacia (cumplimiento de objetivos) y d) auditoría económico-social (ética, equidad y ecología).

6. CONOCIMIENTOS PROFESIONALES REQUERIDOS

Los auditores integrales pueden provenir de varias disciplinas universitarias, pero el tronco principal debería ser el contador público, y deberían poseer cualidades básicas para la toma de decisiones, aptitud para analizar/solucionar problemas y habilidad de tipo gerencial.

Los auditores integrales tendrían que participar en programas de capacitación continuada, incluyendo posgrados en auditoría, a los fines de obtener y perfeccionar los amplios conocimientos requeridos.

El equipo de auditoría integral podría estar compuesto por el personal que colectivamente reúna un equilibrio razonable de todas las capacidades requeridas.

La columna vertebral de la unidad de auditoría integral podría ser un “generalista”, profesional universitario, contador público, con habilidades en una variedad de materias de metodología, documentación de tareas, análisis, comunicación y necesariamente con especialidad comprobada en auditoría.

7. TRATAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA DE AUDITORIA INTEGRAL

Se indica seguidamente, los principales eventos por nosotros conocidos que trataron el tema de la Auditoría Integral, y la auditoría del medio ambiente como antecedentes a tener en cuenta para su estudio y profundización.

- Conferencias Interamericanas de Contabilidad:
 - a) Cancún, Méjico, año 1995, área sector público
 - b) Lima, Perú, año 1997, área auditoría
- Congresos Internacionales de Auditoría Integral
- Congresos Nacionales Argentinos de Profesionales en Ciencias Económicas
 - a) Mar del Plata, año 1994, área sector público
 - b) Tucumán, año 1996, área auditoría

Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur

- a) Santos, Brasil, año 1994, área auditoría
 - b) Mar del Plata, año 1996, área auditoría
 - c) Santiago de Chile, año 1998, área auditoría
- Universidad de Buenos Aires

Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones Contables

Trabajo publicado sobre la “Auditoría del Medio Ambiente en el Marco de la Auditoría Integral y Total, año 1995, autor Armando Miguel Casal. Director: Mario Wainstein.

8. LA AUDITORIA DEL MEDIO AMBIENTE. UN PASO A LA AUDITORIA INTEGRAL.

En los próximos tiempos, la actividad del contador público, en particular en el desarrollo de los servicios de auditoría, deberá agregar nuevos enfoques y ampliar el actual servicio de atención a su cliente.

El objetivo de una auditoría de estados financieros es permitir al auditor expresar una opinión sobre si los mismos están presentados, en todos sus aspectos de significación, de acuerdo con normas contables. Esas normas conforman un marco referencial que hace a un sistema de información.

La opinión de un auditor tradicional sobre los estados financieros puede no incluir una evaluación del cumplimiento de la entidad con respecto a leyes y regulaciones que pueden afectar a esos estados; la auditoría no tiene en particular un enfoque sobre el cumplimiento de toda la normativa sobre el medio ambiente.

Con un enfoque moderno, se considera que el rol de la auditoría tiene una nueva característica de servicio y responsabilidad.

La responsabilidad del auditor se extiende a determinar si los administradores usan adecuadamente los conceptos ya descritos de economía, eficiencia y eficacia a los que debe agregarse, la ética, equidad y ecología, para completar el marco de la auditoría integral.

En junio de 1997 la Federación Internacional de Contadores, emitió un proyecto que en marzo de 1998 se convirtió en texto definitivo (Materia o tema N° 1010) que trata la consideración de las cuestiones del medio ambiente y los estados contables. Ese pronunciamiento provee al auditor de los elementos necesarios para que pueda incursionar en los temas del medio ambiente habida cuenta las implicancias actuales y futuras de esta temática que puede afectar la propia continuación de la empresa.

Concretamente, provee asistencia práctica a los auditores describiendo:

- La consideración más importante del impacto de las cuestiones del medio ambiente en los estados contables.
- Ejemplos de posibles impactos de cuestiones de medio ambiente en los estados contables, y
- Guía que el auditor puede considerar cuando aplica el juicio profesional en este contexto para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a:
 - conocimiento del negocio
 - fijación del riesgo y control interno
 - consideración de leyes y regulaciones
 - otros procedimientos sustantivos.

En lo que hace al conocimiento del negocio, se puntualiza que el auditor debe conocer la actividad de su cliente, con un nivel que debe ser lo suficiente como para permitirle identificar y obtener el conocimiento de los principales temas del medio ambiente y su posible efecto sobre los estados contables.

En lo que hace a la fijación del riesgo, se analiza en especial el denominado “riesgo inherente” en el desarrollo del plan de auditoría. Aquí adquiere mucha importancia si la empresa tiene instituido el EMS (Environment Management System) – Sistema de Gestión Ambiental.

La responsabilidad primaria del cumplimiento de las normas ambientales, es de la gerencia o dirección de la empresa. Sin embargo, el auditor tiene que tener un conocimiento de la legislación que hace al medio ambiente y cuya violación puede tener un efecto significativo sobre los estados contables. Sobre el particular se desarrollan procedimientos sustantivos aplicables al tema ambiental.

También se presenta como anexo o apéndice una nómina de preguntas para incluirse en toda auditoría y que será de mucha ayuda en la forma en que deberá próximamente encararse los temas del medio ambiente.

9. EL CONOCIMIENTO AL SERVICIO DE LA PROFESION

Con frecuencia la generación de conocimiento es costosa, por lo que suele producirse en los países industriales y desarrollados. Las naciones emergentes pueden adquirir conocimientos en otros países y también crearlos, pero habría que considerar que no tienen que reinventar la rueda, ni las computadoras, ni redescubrir el tratamiento de ciertas enfermedades. Es decir, en vez de volver a descubrir lo que ya se sabe, los países más pobres tienen la posibilidad de adquirir y adaptar gran parte de los conocimientos ya disponibles en los países ricos. Lo que distingue a los pobres de los ricos, sean personas físicas o países, es no solamente que tienen menos capital sino también menos conocimientos.

Lo dicho es por supuesto aplicable también al campo de la contabilidad y auditoría (ver normas internacionales de contabilidad –NICs- y normas internacionales de auditoría-NIAs-).

Las normas internacionales de contabilidad emitidas al 31 de octubre de 1998 se indican a continuación:

- NIC 1 Revelaciones de políticas contables
- NIC 2 Inventarios
- NIC 4 Contabilización de la depreciación
- NIC 5 Información que debe revelarse en los estados financieros
- NIC 7 Estados del flujo de efectivo
- NIC 8 Utilidad o pérdida neta por el período, errores fundamentales y cambios en políticas contables
- NIC 9 Costos de investigación y desarrollo
- NIC 10 Contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha de balance
- NIC 11 Contratos de construcción
- NIC 12 Impuestos sobre la renta
- NIC 13 Presentación de activos y pasivos circulantes
- NIC 14 Información financiera por segmentos
- NIC 15 Información que refleja los efectos de los precios cambiantes
- NIC 16 Propiedad, planta y equipo
- NIC 17 Contabilización de los arrendamientos
- NIC 18 Ingresos
- NIC 19 Beneficios por retiro
- NIC 20 Contabilización de las concesiones del gobierno y revelación de asistencia gubernamental

- NIC 21 Efectos de las variaciones en tipos de cambio de moneda extranjera
- NIC 22 Combinaciones de negocios
- NIC 23 Costos de préstamos
- NIC 24 Revelaciones de partes relacionadas
- NIC 25 Contabilización de las inversiones
- NIC 26 Tratamiento contable e informes de los planes de beneficios por retiro
- NIC 27 Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en subsidiarias
- NIC 28 Contabilización de Inversiones en asociadas
- NIC 29 La información financiera en economías hiperinflacionarias
- NIC 30 Revelación en los estados contables de bancos y otras instituciones financieras similares
- NIC 31 Informes financieros de los intereses en negocios conjuntos
- NIC 32 Instrumentos financieros: presentación y revelación
- NIC 33 Utilidades por acción
- NIC 34 Informes sobre estados intermedios
- NIC 35 Operaciones que se discontinúan
- NIC 36 Devaluación de activos
- NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
- NIC 38 Activos intangibles

Las normas internacionales de auditoría se mencionan siguiendo la codificación establecida por IFAC, ordenando las diferentes materias en temas y secciones, que se basan en la secuencia de ejecución de una auditoría: planeamiento, trabajo de campo e informe del auditor.

Código, temas y secciones

- 100 - 199 INTRODUCCION
- 100 - Prefacio a NIAs y RSs (Servicios Relacionados)
- 110 - Glosario de Términos
- 120 - Marcos de referencia de NIAs
- 200 - 299 RESPONSABILIDADES
- 200 - Objetivos y principios generales que rigen una auditoría de estados financieros
- 210 - La carta compromiso de auditoría (Términos de los trabajos de auditoría)
- 220 - Control de calidad para el trabajo de auditoría
- 230 - Documentación
- 240 - Fraude y error
- 250 - Las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros
- 300 - 399 PLANEACION
- 310 - Planeación del trabajo de auditoría
- 310 - Conocimiento del negocio o actividad de la entidad a ser auditada
- 320 - La materialidad o importancia relativa de la auditoría

- 400 - 499 CONTROL INTERNO
- 400 - Evaluación de riesgos y control interno
- 401 - Auditoría en ambientes de sistemas de información computadorizados
- 402 - Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios
- 500 - 599 EVIDENCIA DE AUDITORIA
- 500 - Evidencia de auditoría
- 501 - Evidencia de auditoría – consideraciones adicionales para partidas específicas
- 510 - Trabajos iniciales – balances de apertura
- 520 - Procedimientos analíticos
- 530 - Muestreo de auditoría
- 540 - Auditoría de estimaciones contables
- 530 - Partes relacionadas
- 560 - Hechos posteriores
- 570 - Negocio en marcha
- 580 - Representación o manifestación de la administración
- 600 - 699 UTILIZACION DEL TRABAJO DE OTROS
- 600 - Uso del trabajo de otro auditor
- 610 - Consideración del trabajo de auditoría interna
- 620 - Utilización del trabajo de expertos

700 - 799 CONCLUSIONES Y DICTAMEN DE AUDITORIA

- 700 - Dictamen del auditor sobre los estados financieros
- 710 - Información financiera comparativa
- 720 - Información adicional proveniente de documentos que contienen estados financieros auditados
- 800 - 899 AREAS ESPECIALIZADAS
- 800 - Dictamen sobre compromisos de auditoría con fines especiales
- 810 - Examen de la información financiera proyectada
- 900 - 999 SERVICIOS AFINES
- 910 - Compromiso (trabajos) de revisión de estados financieros
- 920 - Compromiso para realizar procedimientos convenidos con respecto a información financiera
- 930 - Compromiso de compilación de información financiera
- 1000 - 1100 PRACTICA INTERNACIONAL DE AUDITORIA
- 1000 - Procedimientos de confirmación inter-bancos
- 1001 - Entorno CIS- Microcomputadoras independientes
- 1002 - Entornos CIS- Sistemas de computadoras en línea
- 1003 - Entorno CIS- Sistemas de base de datos
- 1004 - La relación entre supervisores de bancos y auditores externos
- 1005 - Consideraciones particulares en la auditoría de negocios pequeños

- 1006 -La auditoría de bancos comerciales internacionales
- 1007 -Comunicaciones con la administración
- 1008 -Evaluación de riesgos y control interno- características y consideraciones de CIS
- 1009 -Técnicas de auditoría con ayuda de computadora
- 1010 -La consideración de los temas ambientales en la auditoría de estados contables
- 1011 -Implicancias para la gerencia y los auditores de la edición del año 2000

Por lo general, los países emergentes tienen menos conocimientos sobre tecnología o técnicos, como los relacionados con la contabilidad y auditoría, y esta distribución desigual entre las distintas naciones del planeta se conoce con el nombre de **diferencias de conocimiento**.

El otro tipo de problema vinculado con el conocimiento, se refiere a la **ausencia de información** sobre circunstancias o características concretas.

No será fácil eliminar las diferencias de conocimientos, no sólo en el volumen de los disponibles sino fundamentalmente en la capacidad de generarlos. El problema se agrava cuando los nuevos conocimientos se tratan de negar, ocultar o ignorar.

El tema que nos ocupa, de la **auditoría integral o total**, representa precisamente un desafío para la profesión de ciencias económicas no sólo a nivel local sino también a nivel mundial.

Si bien la auditoría integral no debe ser entendida como una simple suma de auditorías, a los efectos de facilitar su comprensión, se señalan a continuación una breve reseña de ciertas consideraciones sobre los tipos principales de auditoría que le competen a la misma (auditoría financiera, auditoría de control interno, auditoría de cumplimiento legal y auditoría de gestión (seis E).

10. LA AUDITORIA FINANCIERA

Las denominaciones auditoría financiera, auditoría contable y auditoría tradicional son en realidad sinónimos.

En esta perspectiva:

- a) **El enfoque moderno de la auditoría financiera es de auditoría de negocios.**
- b) **La base de la auditoría integral es dicha auditoría financiera, según a).**

El enfoque de auditoría de negocios consiste básicamente en vincular los riesgos del negocio (no solamente los contables) con los procedimientos de auditoría, implicando una transformación en la forma de trabajar del auditor, con el objetivo básico de proporcionar un servicio de auditoría con mayor valor agregado y de asesoramiento independiente, mediante la identificación de oportunidades para mejorar los procesos vigentes en el ente.

Los procedimientos de auditoría en algunas áreas suelen ser insuficientes o excesivos, provocando una desviación de los recursos humanos.

El trabajo de auditoría se debe orientar a actividades que se consideren como críticas o de alto riesgo. Cada vez es mayor la exposición de los patrimonios de los entes a diferentes riesgos, por lo que es necesario identificarlos y evaluarlos.

Se debe seguir entonces una metodología uniforme, siendo la más indicada la Auditoría en base a Riesgos **por Proceso**. Dicha metodología para identificar procesos consiste básicamente en los siguientes pasos:

- Identificar las áreas del ente (financiera, administrativa, comercial, etc.)
- Dividir las áreas en componentes (departamentos, secciones y unidades)

- Elaborar un inventario de los procesos que se llevan a cabo en cada componente
- Depurar el inventario de procesos, uniendo los que son compatibles y eliminando los que no están eventualmente sujetos a auditoría

El riesgo del negocio es la probabilidad de que un suceso ocurra y provoque pérdidas al ente y se pueden clasificar en riesgos puros y especulativos.

- a) Los **riesgos puros** son aquellos que implican pérdidas financieras y daños a las operaciones o bienes, tanto materiales como humanos, y pueden a su vez clasificarse en a)1. **riesgos de actos fortuitos** (incendio, terremoto, etc.) y a)2. **riesgos de actos criminales** provocados intencionalmente (robo, estafa, fraude, sabotaje, piratería, etc.).
- b) Los **riesgos especulativos** son aquellos que además de causar pérdidas, también pueden provocar utilidades, con la particularidad de que no son asegurables. Pueden ser b)1. **riesgos operativos** (errores contables o errores de procedimientos); b)2. **riesgos técnicos** (negligencia) y b)3. **riesgos financieros** (volatilidad del mercado, fluctuaciones del tipo de cambio, intereses, multas y recargos, etc.).
- c) La metodología para valorar riesgos consiste básicamente en:
 - Identificar los riesgos del negocio, elaborando un inventario de las contingencias a que están sujetos los procesos identificados
 - Codificar y ponderar los riesgos
 - Elaborar una tabla de probabilidad de ocurrencia del riesgo
 - Elaborar una tabla de valuación de niveles de la matriz de riesgo

Las etapas principales del trabajo de auditoría de negocios son las siguientes:

- 1) Diseño de la estrategia de auditoría, en base a los riesgos del negocio identificados

- 2) Comprensión del negocio del cliente para individualizar asuntos que deban considerarse en dicha estrategia y oportunidades de servicio al ente (privado o público). Reunión con la Gerencia del ente para confirmar la comprensión de los riesgos del negocio (no solamente los contables).
- 3) Documentación del conocimiento de los controles internos generales como parte de la planificación, reflejando las conclusiones de su evaluación en los programas de trabajo.
- 4) Examen basado en los riesgos de desvío o error de significación para cada objetivo de auditoría, documentando las razones de las clasificaciones de riesgo alto, medio o bajo.
- 5) Auditoría basada en una documentación adecuada de los sistemas de la organización y controles, en un programa a medida de las circunstancias del ente. Identificación de los controles de alto nivel establecidos por el ente para mitigar los riesgos (no sólo los contables). Diseñar un programa de trabajo basado en controles confiables. Considerar el trabajo confiable de auditoría interna para evitar duplicación de tareas.
- 6) Combinación justificable de los procedimientos analíticos y de pruebas de detalle. Minimizar el alcance de las pruebas sustantivas sobre transacciones de carácter repetitivo. Identificación de transacciones no rutinarias y estimaciones contables.
- 7) Realización de reuniones de cierre de la auditoría con el equipo de trabajo, incluyendo a los especialistas de impuestos, sistemas computadorizados, muestreo, técnicas de auditoría con ayuda del computador (TAAC), consultores, etc. Análisis de lo hecho y de las mejoras para el futuro.
- 8) Trabajo en equipo interdisciplinario como una unidad con una comunicación efectiva en todas las etapas de la auditoría. Mejorar la eficacia y eficiencia de la auditoría financiera, brindando además algún servicio adicional de mayor valor agregado como subproducto del mencionado enfoque de negocios.

Los componentes del servicio de auditoría, en realidad se asientan en la auditoría de los estados financieros y en la carta de recomendaciones específicas sobre el control interno, pudiéndose incorporar otros componentes en escala ascendente, tales como el acceso a especialistas, la anticipación de las necesidades del cliente, el análisis de los asuntos de negocios y la asesoría independiente.

Los siguientes son conceptos importantes a tener en cuenta en el enfoque:

- Afirmaciones o aseveraciones de los estados contables
- Objetivos de auditoría
- Objetivos críticos de auditoría
- Riesgo de auditoría o de emisión de un informe inadecuado
- Clasificación de riesgos inherentes, de control y de detección
- Riesgos profesional y de servicio al cliente
- Seguridad razonable de auditoría
- Consideración de fraudes y actos ilegales
- Precisión planeada de auditoría
- Procedimientos de auditoría (pruebas de controles, procedimientos analíticos y pruebas de detalles)
- Consideración de contingencias
- Tratamiento de eventos subsecuentes
- Evaluación de cartas de abogados
- Consideraciones sobre entes relacionados
- Evaluación de los hallazgos de auditoría
- Diferencias de auditoría ajustadas y no ajustadas
- Presentación de los informes de auditoría

En síntesis, los cambios son la vida profesional. El profesional tiene que estar preparado para enfrentar el futuro, por ejemplo manejando información, desarrollando nuevos conocimientos, cultivando la creatividad y ejercitando un pensamiento sistémico.

11. LA AUDITORIA DEL CONTROL INTERNO

El control interno es un proceso realizado por la dirección, administración o gerencia y otro personal de una entidad (ente), diseñado para proporcionar seguridad razonable, mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes **categorías**:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables

Esta definición del informe COSO sobre control interno, tiene importancia porque incorporó en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes a nivel mundial y actualizó la práctica del control interno, así como los procesos de diseño, implantación y evaluación.

La primera categoría se orienta a los objetivos básicos de negocios de una entidad, incluyendo los de desempeño y rentabilidad y la salvaguarda de activos.

La segunda se relaciona con la preparación de estados financieros de publicación confiables, incluyendo estados contables intermedios y datos financieros seleccionados derivados de tales estados.

La tercera se refiere al cumplimiento de las leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad.

Estas categorías son distintas pero están interrelacionadas, y el control interno puede juzgarse efectivo en cada una de las tres categorías mencionadas.

El control interno consta de cinco componentes, aplicables a todas las entidades, derivados de la manera como la administración realiza los negocios y están integrados al proceso administrativo:

- Ambiente de control
- Valoración de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Monitoreo

Existe sinergia e interrelación entre esos componentes, formando un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes.

Además, existe una relación directa entre las tres categorías de objetivos que se esfuerza la entidad para conseguir, y los componentes, los cuales representan lo requerido para lograrlos.

La definición moderna de control interno refleja ciertos conceptos fundamentales:

- Es un proceso, constituyendo un medio para un fin determinado.
- Es ejecutado por personas en cada nivel de una organización.
- Puede proporcionar solamente seguridad razonable y no absoluta.
- Está enlazado para objetivos en una o más categorías separadas pero interrelacionadas.

Los objetivos como dijimos se ubican dentro de tres categorías:

- **Operaciones**, relacionadas con el uso efectivo y eficiente de los recursos de la entidad.
- **Información financiera**, relacionada con la preparación de estados financieros confiables.
- **Cumplimiento**, relacionado con la observancia de la entidad con las leyes y regulaciones.

De un sistema de control interno se puede esperar que proporcione una seguridad razonable para la consecución de los objetivos relacionados con la confiabilidad de la información financiera y con el cumplimiento de leyes y regulaciones, lo que en gran parte están basados en estándares o sensores impuestos por sectores externos a la entidad.

Sin embargo, la consecución de los objetivos de operaciones no siempre está bajo el control de la entidad, no pudiendo el control interno prevenir juicios o decisiones incorrectas.

En cuanto a los componentes, podemos resumir que:

- **Ambiente de control:** la esencia de cualquier negocio es su gente, - sus atributos individuales, incluyendo la integridad, los valores éticos, la competencia - y el ambiente en que ella opera. Sus factores son: integridad y valores éticos, compromiso con la competencia, características de los directores y comité de auditoría, filosofía y estilo de operación de la administración, estructura organizacional, asignación de autoridad y responsabilidad, y política y prácticas de recursos humanos.
- **Valoración de riesgos:** la entidad debe ser consciente de los riesgos del negocio internos y externos y enfrentarlos. Debe señalar objetivos, integrados con Finanzas, Producción, Ventas, Administración y Otras actividades. También debe establecer mecanismos para identificar, analizar y administrar los riesgos relacionados.
- **Actividades de control:** Se deben ejecutar políticas y procedimientos de control (preventivos, generales, de aplicación, computadorizados, manuales, etc.), para ayudar a asegurar que se están aplicando efectivamente las acciones identificadas por la entidad como necesarias para manejar los riesgos en el logro de los objetivos.
- **Información y comunicación:** Los sistemas de información y comunicación se interrelacionan, ayudando al personal de la entidad a capturar e intercambiar la información necesaria para conducir, administrar y controlar sus operaciones.

- **Monitoreo:** Debe monitorearse el proceso total y de considerarse necesario, hacer modificaciones. De esta forma el sistema puede reaccionar en forma dinámica, cambiando a medida que las condiciones lo justifiquen.

Considerando las restricciones del control interno, dijimos que el mismo opera a niveles diferentes con relación a los distintos objetivos y además que no puede proporcionar seguridad absoluta con respecto a cualquiera de sus tres categorías, si bien muchos factores sirvan para fortalecer el concepto de seguridad razonable:

- **La efectividad de los controles estará limitada por la realidad de las fallas humanas en la toma de decisiones.**
- **Los controles internos pueden estar bien diseñados pero pueden resquebrajarse, por mala interpretación de las instrucciones, juicios equivocados, errores, etc.**
- **El desbordamiento de la administración puede significar violar las políticas o los procedimientos establecidos con propósitos ilegítimos.**
- **Las actividades en colusión de dos o más personas pueden derivar en fallas de control.**
- **Los recursos siempre tienen limitaciones y las entidades deben considerar lo relativo a los costos y beneficios derivados de establecer controles.**

Los contadores públicos independientes, constituyen partes internas o externas a la entidad, que desempeñan un rol importante para la consecución de los objetivos del control interno.

Un auditor debe obtener un conocimiento suficiente del sistema de control interno de una entidad en orden a planear la auditoría, pero usualmente no podría estar en condiciones de identificar todas las debilidades que pudieran existir. En la mayoría de los casos, los auditores que conducen una auditoría de estados financieros, proporcionan información útil para la administración en el desempeño de sus responsabilidades, comunicando hallazgos de auditoría, información analítica y recomendaciones.

Durante años se han hecho sugerencias por parte de entes públicos y privados, y ciertas compañías actualmente incluyen un **informe gerencial sobre control interno dirigido a los accionistas**. La Comisión Cohen, el Institute of Financial Executives y la Comisión Treadway, están entre los entes privados, que recomiendan el reporte gerencial mencionado. La mayoría de tales reportes públicos hablan sobre los controles internos en la preparación de los estados financieros publicados por la entidad. Una definición de control interno consistente con este enfoque sería así: **el control interno sobre los estados financieros publicados es un proceso, desarrollado por la dirección de la entidad, la gerencia y otro personal, para proveer una seguridad razonable sobre la confiabilidad de la preparación de los estados financieros**.

Los reportes usados exclusivamente dentro de una entidad pueden tratar de los controles internos que estén relacionados con las tres categorías de objetivos antedichos (efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera, y de acuerdo con legislaciones y regulaciones aplicables).

Un área en evolución de los reportes gerenciales sobre control interno son los controles al cumplimiento de leyes y regulaciones. Los mismos han sido principalmente del sector gubernamental.

El contenido usual de los reportes anuales a los accionistas sobre el control interno de la gerencia incluye los siguientes aspectos principales:

Reporte sobre el control interno

- Declaración de las responsabilidades de la gerencia sobre el control interno.
- Discusión de los elementos específicos del sistema de control interno de la entidad (función del comité de auditoría, establecimiento y comunicación de políticas establecidas, relaciones de autoridad y responsabilidad, personal, código de conducta, programas de auditoría interna, etc.).
- Limitaciones inherentes de los sistemas de control interno.

- Excepcionalmente, la respuesta de la gerencia a las deficiencias de control interno a partir de numerosas fuentes, incluidos los auditores internos, los auditores externos y los reguladores. En la mayoría de los casos los reportes establecen que el sistema de control interno está sujeto a continuas revisiones que resultan en recomendaciones para el mejoramiento y que los gerentes toman las acciones correctivas adecuadas.
- Firma y nombre de los que firman el reporte.

El contenido del reporte de gerencia debería también incluir:

- La categoría de los controles que se tratan (controles sobre la preparación de los estados financieros publicados, principalmente).
- Un modelo de referencia para el reporte, o la identificación de los criterios contra los cuales se mide el sistema de control interno.
- Una conclusión sobre la efectividad del sistema de control interno. Se podrían incluir las debilidades materiales del sistema, que si son serias podrían impedir la conclusión sobre el sistema.
- La fecha o período para la cual se obtiene la conclusión.

A continuación se incluyen ejemplos de posibles condiciones reportables por el auditor externo independiente.

ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO -

EJEMPLO DE POSIBLES CONDICIONES REPORTABLES

(Fuente: declaración “Comunicación de los asuntos relacionados con la estructura del control interno observados en una auditoría del AICPA”

DEFICIENCIAS EN EL DISEÑO DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

- Diseño inadecuado de la estructura de control interno en general
- Ausencia de una adecuada segregación de funciones acorde con objetivos de control adecuados.
- Ausencia de revisiones y aprobaciones adecuadas de transacciones, registros contables o reportes impresos.

- Procedimientos inadecuados para la evaluación y aplicación correcta de los principios de contabilidad.
- Mecanismos inadecuados para la protección de activos.
- Ausencia de otras técnicas de control, que se consideran adecuadas para el tipo y nivel de transacción.
- Evidencia de fallas del sistema para suministrar información completa y correcta, que es consistente con los objetivos y actuales necesidades, debido a fallas del diseño.

FALLAS EN LA OPERACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

- Evidencias de fallas de controles identificados para la prevención y detección de omisiones en la información contable.
- Evidencias de fallas en el sistema para suministrar información completa y correcta, consistentes con los objetivos de control de la entidad, debido a omisiones en la aplicación de procedimientos de control.
- Evidencia de fallas en la salvaguarda de activos, de pérdidas, daños o subvaluaciones.
- Evidencia de violación intencional de la estructura del control interno, por aquéllos con autoridad en perjuicio de los objetivos en general del sistema.
- Evidencia de fallas en la ejecución de funciones que son parte de la estructura del control interno, tales como conciliaciones no preparadas o no preparadas oportunamente.
- Evidencia de errores intencionales, tanto de empleados, como de la gerencia o de la evidencia comprobatoria.
- Evidencia de omisión intencional en la aplicación de principios de contabilidad.
- Evidencia de incorrectas representaciones o salvaguardas del personal del cliente hacia el auditor.

- Evidencia de falta de capacidad y entrenamiento de los empleados o la gerencia para el desarrollo de sus funciones.

OTROS

- Ausencia de suficiente nivel de conciencia de control de la organización.
- Fallas en el seguimiento para la corrección o prevención de deficiencias previamente identificadas en la estructura del control interno.
- Evidencia de importantes transacciones con partes relacionadas no reveladas.
- Evidencia de inclinaciones indebidas o falta de objetividad por parte de los responsables de la toma de decisiones contables.

12. LA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO LEGAL

Las leyes y reglamentos deben ser considerados en una misma auditoría de estados financieros, y las normas internacionales de auditoría (NIAs) consideran este aspecto, debiendo adaptarse según sea necesario a la auditoría de otra información e incluso a los servicios relacionados. ***Cuando planea y ejecuta procedimientos de auditoría y cuando evalúa e informa los resultados consecuentes, el auditor debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y reglamentos puede afectar significativamente los estados financieros*.**

La Administración, Dirección o Gerencia, tienen la responsabilidad de garantizar que las actividades del ente se conducen conforme con las leyes y reglamentos vigentes. Para ello como mínimo es preciso que mantengan un compendio de las leyes importantes aplicables a la industria o sector, seguir un código de conducta empresarial, tener asesores legales competentes, y operar con normas de controles internos relacionadas adecuadas.

La auditoría de cumplimiento se puede definir como ***la comprobación o el examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables*.**

El auditor independiente tiene que diseñar un enfoque de auditoría que le permita obtener una seguridad razonable de que el ente cumple con las leyes, regulaciones y requerimientos pertinentes.

El trabajo del auditor se desarrolla en base al marco general de las normas de auditoría generalmente aceptadas debiendo comenzar por obtener una comprensión de esta temática, desarrollando luego procedimientos de auditoría para identificar casos de incumplimiento significativos e informarlos a la Administración para su consideración y tratamiento, pudiendo concluir que es necesario retirarse del compromiso cuando la entidad no toma las acciones correctivas necesarias para remediar la situación

La NIA 230 trata este tema específico con una introducción, la mención de la responsabilidad de la Administración, la consideración del auditor del cumplimiento con las leyes y reglamentos, el informe de incumplimiento, el retiro del trabajo, la perspectiva en el sector público y un apéndice conteniendo indicaciones de que puede haber ocurrido incumplimiento, tales como *investigación por departamentos gubernamentales, pagos por servicios no especificados, comisiones u honorarios que parecen excesivos, compras a precios notablemente superiores o por debajo del precio de mercado, pagos inusuales en efectivo, transacciones inusuales con compañías registradas en paraísos fiscales, pagos por bienes o servicios hechos a algún país distinto del país de origen, pagos sin documentación apropiada, existencia de un sistema contable que falla en dar una pista de auditoría adecuada, transacciones no autorizadas o registradas impropriadamente y comentarios en los medios noticiosos que afecten al ente*.

El informe de incumplimiento aplica a la Administración del ente, a los Usuarios del informe del auditor y a las Autoridades reguladoras. En este último caso la NIA aclara que *el deber de confidencialidad del auditor normalmente le imposibilitaría reportar incumplimiento a una tercera parte pero sin embargo, en ciertas circunstancias, ese deber de confidencialidad es sobrepasado por el estatuto, la ley o por las cortes de justicia.

El auditor puede necesitar la asesoría legal en tales circunstancias dando debida consideración a la responsabilidad del auditor hacia el interés público*.

En lo que hace al sector público la NIA dice que muchos trabajos de dicho sector *incluyen responsabilidades de auditoría adicionales respecto de la consideración de leyes y reglamentos. Aún sí las responsabilidades del auditor no se extienden más allá de las del auditor privado, las responsabilidades para informes pueden ser diferentes, ya que el auditor del sector público puede estar obligado a reportar sobre casos de incumplimiento a las autoridades que gobiernan o informarlos en el dictamen o informe de auditoría *.

13. LA AUDITORIA DE GESTION

La auditoría de gestión es el examen que efectúa un auditor independiente de una Entidad con el fin de emitir su informe profesional, vinculado con la evaluación de la economía y eficiencia de sus operaciones, la eficacia en el cumplimiento de los objetivos y el respeto de la Administración, Dirección o Gerencia por la ética, equidad y ecología.

La gestión o la actuación de la Dirección comprende lo adecuado de las políticas, objetivos y metas propuestas, los medios para su implantación y los mecanismos de control interno, que posibiliten el seguimiento de los resultados obtenidos.

La auditoría de economía y eficiencia persigue mejorar el empleo de los recursos a través de la reducción de los costos y/o el aumento de la producción y ventas. Existen ejemplos de auditorías específicas vinculadas con los siguientes temas:

- Sustitución de personal, materiales y equipos de menor costo
- Consolidación o fusión de las actividades de administración y servicio
- Introducción de nueva tecnología para mejorar la producción
- Adhesión a políticas, procedimientos, leyes, reglamentos o cambios necesarios
- Contratación externa o ejecución interna
- Adquisiciones comparadas con alquileres

La auditoría de efectividad o eficacia persigue medir la marcha de una actividad en relación con sus objetivos o medidas de rendimiento establecidas (sensores).

En ciertos casos la Entidad puede tener un sistema de medición a ser evaluado y en otros casos, el auditor necesita previamente definir los indicadores y normas de rendimiento.

Normalmente los criterios de evaluación de la gestión de una entidad deben ser diseñados para cada situación específica, pudiéndose utilizar luego para casos similares. Es decir, que no existen principios de gestión generalmente aceptados que estén sistematizados, sino que se basan en prácticas desarrolladas en el campo de trabajo y que pueden ser mejoradas con el transcurso del tiempo.

Un enfoque actual de la auditoría de gestión considera también aspectos relacionados con el código de ética empresarial de la entidad, la equidad social en el manejo de sus recursos y el respeto por el medio ambiente y la ecología en el desenvolvimiento de sus actividades y operaciones.

Las entidades pueden desarrollar indicadores específicos en este campo, incluyendo la confección de un código de conducta. En lo que respeta al medio ambiente existen sensores o comparadores representados, por ejemplo, por las normas ISO 14.001 (aseguramiento del sistema de gestión ambiental) e ISO 14.004 (sistema de gestión ambiental-EMS-).

Existen normas de auditoría de gestión desarrolladas a nivel internacional que pueden ser tomadas como punto de referencia, abarcando normas generales, normas de examen y evaluación, y normas sobre informes.

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA) enumera las ventajas que pueden derivarse de una auditoría de gestión:

- Identificación de objetivos, políticas y procedimientos aún no definidos
- Identificación de criterios para la medición del logro de objetivos de la organización
- Evaluación independiente y objetiva de operaciones específicas
- Evaluación del cumplimiento de los objetivos, políticas y procedimientos

- Evaluación de la efectividad de los sistemas de control gerencial
- Evaluación de la confiabilidad y utilización de la información gerencial
- Identificación de áreas críticas o problemáticas y de las causas que las originan
- Identificación de áreas que contribuyen a un posible aumento de ganancias o rentas y/o disminución o limitación de costos, etc.
- Identificación de cursos alternativos de acción

En trabajos anteriores hemos mencionado la evolución de la auditoría integral en el sector público y en el sector privado y también la comparación entre la auditoría de gestión y la auditoría financiera , en lo que respecta a los objetivos, el alcance, los requisitos de personal, la elaboración de normas, etc.

Un plan general de auditoría de gestión puede abarcar la gestión global de la entidad y la revisión de gestiones específicas de los sistemas comercial, financiero, producción, recursos humanos, administración, y otras áreas funcionales, considerando el concepto de componentes críticos o de mayor riesgo.

El contenido del informe de auditoría de gestión puede incluir los siguientes puntos:

- Antecedentes de la entidad y motivo del informe
- Descripción de las áreas críticas auditadas
- Información sobre conocimiento del negocio y de la organización
- Objetivos y alcance de la auditoría
- Indicadores y normas de rendimiento utilizados
- Asuntos de importancia
- Puntos fuertes y débiles detectados (debilidades y fortalezas)

- Evaluación de las seis E:

Economía-Eficiencia-Eficacia-Etica-Equidad-Ecología-

- Conclusiones y recomendaciones
- Efectos de los puntos débiles observados
- Comentarios y opiniones de la Administración o Gerencia.

La auditoría de gestión requiere una alta inversión de capacitación especializada y continuada en aspectos tales como normas de auditoría internacionales, administración y relaciones humanas, obtención y análisis de evidencia de auditoría, documentación y preparación de papeles de trabajo, desarrollo de hallazgos de auditoría , entrevistas, redacción de informes, etc.

La selección de ciertas áreas a ser auditadas en la auditoría de gestión puede hacerse en base a lo siguiente:

- Consideración de problemas y debilidades conocidas dentro del ente
- Identificación de áreas de problemas potenciales abordando puntos vulnerables o debilidades de control
- Identificación de áreas para la auditoría, a través de la revisión sistemática, viendo los elementos primordiales del ente, identificando funciones operativas, metas, estrategias, estructura, sistemas, etc.
- Examen de los informes de otros auditores independientes.

La planificación de la auditoría de gestión implica los siguientes pasos principales:

- Identificar áreas a ser auditadas
- Comenzar el estudio preliminar, reuniendo antecedentes sobre la organización
- Revisar operaciones actuales, procedimientos y prácticas

- Definir objetivos específicos de la auditoría
- Definir alcance o actividades específicas a ser auditadas
- Desarrollar la estrategia o metodología de la ejecución de la auditoría
- Elaborar un memorándum de planificación de la auditoría
- Definir los pasos del trabajo de auditoría en programas de auditoría

Los componentes de un sistema de medición del rendimiento son:

- Indicadores de rendimiento
- Normas de rendimiento
- Recolección de datos del rendimiento real
- Comparación y evaluación

Los tipos de indicadores de rendimiento pueden ser:

- Indicadores de volumen de trabajo
- Indicadores de economía y eficiencia
- Indicadores de efectividad
- Indicadores de ética, equidad y ecología

Las normas de rendimiento pueden obtenerse de fuentes internas o externas, tales como:

- Leyes, reglamentos o contratos
- Metas de la Administración
- Estadísticas y prácticas de la empresa
- Grupos de entidades similares
- Rendimiento histórico

Existe una amplia bibliografía de consulta sobre el tema, de numerosos autores pertenecientes a países tales como Estados Unidos de América, Canadá e Inglaterra.

A efectos ilustrativos, se señalan ciertos indicadores de gestión como ejemplos.

Cada empresa, en función de sus características propias, del entorno, de sus estrategias y operaciones, deberá seleccionar sus variables de gestión específicas. El cálculo de las mismas y su desglose se ajustarán a ciertas especificaciones. Además, los indicadores que se incluyen se pueden calcular por línea de producto, por área geográfica, por centro de trabajo, por tipo de cliente o por canales de distribución.

Area Comercial

Crecimiento del mercado

$$\frac{\text{Incremento de las ventas}}{\text{Ventas totales del mercado}} \times 100$$

El análisis de la evolución del mercado es un ingrediente básico para formular las políticas comerciales a largo plazo y la composición de la cartera de productos de la empresa.

Participación en el Mercado

$$\frac{\text{Ventas de la empresa}}{\text{Ventas totales del mercado}} \times 100$$

Este ratio mide el éxito alcanzado en el mercado. Cuanto más alto sea, mayor es la aceptación de sus productos. Es importante identificar correctamente el mercado total al que se dirige la empresa.

Dimensión Relativa

$$\frac{\text{Ventas de la empresa}}{\text{Ventas del competidor de más dimensión}} \times 100$$

Este porcentaje calcula la distancia de la empresa en relación con el primero del sector. Su análisis en el tiempo permite controlar el grado de mantenimiento de la posición de la empresa en el mercado.

Notoriedad del Producto

$$\frac{\text{Clientes potenciales que conocen el producto}}{\text{Clientes potenciales}} \times 100$$

Estima el grado de conocimiento que tiene el mercado del producto. Un valor elevado de este ratio posiciona favorablemente a la empresa para captar nuevos clientes.

Tasa de Exito

$$\frac{\text{Clientes que compran el producto}}{\text{Clientes que conocen el producto}} \times 100$$

Evalúa el grado de aceptación del producto por los clientes en relación con la competencia. Sintetiza la valoración del mercado sobre los atributos del producto (precio, calidad, diseño, servicios, etc.) en comparación con otras alternativas.

Tasa de Fidelidad

$$\frac{\text{Clientes que repiten la compra}}{\text{Clientes que compran el producto}} \times 100$$

Mide la satisfacción de los clientes de la empresa por la adquisición realizada. Una tasa de fidelidad elevada es señal de una buena imagen comparativa de sus productos en el mercado.

Cartera de Pedidos

$$\frac{\text{Importe de pedidos pendientes de servir}}{\text{Ventas medias diarias (o mensuales)}} \times 100$$

Expresa el número de días (o meses) de venta que se tienen contratados. Da un margen de seguridad para la continuidad de las operaciones. Este ratio es aplicable, especialmente, a empresas que producen bajo pedido.

Estructura de Clientes

<u>% de clientes</u>	<u>% de ventas</u>
10	
30	
60	

Mide el grado de dependencia y, en consecuencia, el riesgo de concentrar las ventas en un número reducido de clientes. Si la concentración es elevada en pocos clientes la pérdida de uno de ellos puede originar un quebranto significativo.

Renovación de Clientes

$$\frac{\text{Ventas a clientes nuevos} \times 100}{\text{Ventas Totales}}$$

Calcula la tasa de captación de nuevos clientes. Un cliente puede considerarse como nuevo si se ha incorporado a la cartera de la empresa en los últimos doce meses.

Estructura de Productos

<u>% productos</u>	<u>% ventas</u>	<u>% contribución</u>
10		
30		
60		

Evalúa la dependencia de un número reducido de productos en términos de ventas y de contribución. Análogamente al índice de Estructura de Clientes, es una medida del riesgo, en este caso de la cartera de productos.

Eficiencia de la Red de Ventas

$$\frac{\text{Ventas Totales}}{\text{Número de vendedores}}$$

El análisis de este ratio en el tiempo y en relación con los objetivos permite evaluar el éxito de la red de ventas para captar pedidos.

Adecuación de la Red de Ventas

$$\frac{\text{Vendedores disponibles}}{\text{Vendedores necesarios}} \times 100$$

El número de vendedores necesarios se estima mediante el siguiente cociente:

$$\frac{\text{Nro. de cuentas objetivo x contactos por cuenta}}{\text{Contactos por vendedor}}$$

Tasa de Descuento sobre Ventas

$$\frac{\text{Facturación real}}{\text{Facturación real a precios de tarifa}}$$

Resume la política de descuentos aplicados por la empresa sobre precios de tarifa. Lógicamente, es conveniente que se acerque lo más posible a la unidad.

Tasa de Gastos

$$\frac{\text{Gastos comerciales de venta}}{\text{Ventas totales}}$$

Este ratio se puede descomponer, a su vez, en otros más específicos que incluyan en el numerador partidas individualizadas de los gastos comerciales (Publicidad por ejemplo).

Comisiones sobre Ventas

$$\frac{\text{Comisiones a vendedores}}{\text{Ventas totales}} \times 100$$

Este porcentaje calcula la remuneración variable que asigna la empresa a la obtención de pedidos. Su importe ha de ser contrastado con el medio del sector para controlar el nivel de gastos y evitar renuncias de vendedores.

Estacionalidad de las Ventas

$$\frac{\text{Ventas de los seis meses más altos}}{\text{Ventas del año}} \times 100$$

El mantenimiento de una ventas estables permite, en general, utilizar los recursos disponibles más eficientemente. Por ello, el control de este ratio posibilita medir el grado de éxito de la empresa en alcanzar este logro.

Area de Producción

Capacidad utilizada

$$\frac{\text{Producción real}}{\text{Capacidad instalada}} \times 100$$

Expresa el grado de utilización de la capacidad productiva. Puesto que existen costos fijos, el costo unitario depende del grado de utilización, por lo que interesa que este índice sea el mayor posible compatible con el mantenimiento de la calidad del proceso con el cumplimiento de los programas de producción. Para que sea significativo ha de expresarse en unidades. Si se calcula en pesos, se mezclará el efecto de variaciones de costos.

Eficiencia del Proceso

$$\frac{\text{Tiempo de proceso}}{\text{Tiempo real}}$$

El proceso de producción se compone del siguiente tipo de actividades: transformación, desplazamiento y almacenaje de materiales e inspección. Sólo la primera añade valor al producto. Las otras tres consumen tiempo, recursos materiales y dinero sin que aumenten el valor del producto. Por eso este ratio mide la eficiencia del proceso. Cuanto más se acerque a la unidad (tiempo de proceso = tiempo total) menor será la entidad de las actividades sin valor añadido. Esta situación es señal de ausencia de averías de máquinas, eliminación de cuellos de botella, calidad satisfactoria de los materiales, ausencia de defectos de producción, etc.

Integración Vertical

$$\frac{\text{Costo de materiales fabricados internamente} \times 100}{\text{Costo total de los materiales}}$$

Mide el grado de integración vertical de las operaciones. Si este ratio es nulo quiere decir que todos los materiales se adquieren externamente. Si alcanza el valor 100, el grado de integración vertical es total. Cuantifica la estrategia seguida por la empresa en materia de aprovisionamiento.

Estructura de Costos de Producción

$$\frac{\text{Costos variables} \times 100}{\text{Costos totales}}$$

Valora la estructura de costos de la empresa. Un ratio pequeño indica que los costos fijos son elevados y que se opta por una estrategia orientada al volumen. Un ratio elevado sugiere una gran flexibilidad para adaptarse a la evolución de la demanda.

Duración del Proceso

$$\frac{\text{Existencias de productos en curso}}{\text{Producción diaria}}$$

Estima la duración del proceso de producción en días. Su evolución permite detectar cuellos de botella o disfunciones del proceso de fabricación. Razonablemente, conviene que este plazo sea el menor posible sin que se vea afectada la calidad.

Sincronía con el Mercado

$$\frac{\text{Cantidades vendidas}}{\text{Cantidades producidas}}$$

Mide la relación entre ventas y producción. Permite identificar problemas en cuanto a la adecuación de la capacidad de producción a las exigencias de mercado.

Calidad de la Producción

$$\frac{\text{Valor de la producción rechazada}}{\text{Producción total}} \times 100$$

La calidad constituye un requisito básico en la inmensa mayoría de las empresas. No cumplir con las especificaciones requeridas origina costos adicionales y una mala imagen en el mercado. Un valor reducido de este cociente aproxima a la empresa al objetivo de cero defectos, que sostiene que hacerlo bien la primera vez es la alternativa más económica, pues se ahorran inventarios, inspecciones, reprocesos, desechos y, sobre todo, reclamos de clientes.

Cumplimiento de Plazos

$$\frac{\text{Pedidos retrasados}}{\text{Pedidos totales}} \times 100$$

Evalúa el cumplimiento de los plazos de entrega. Es de especial aplicación para las empresas que trabajan bajo pedido.

Productividad de la Mano de Obra

$$\frac{\text{Valor de la producción}}{\text{Costo de la mano de obra}}$$

Este índice depende de la tecnología de producción aplicada. Cambios significativos en la tecnología harán fluctuar este índice.

Utilización de la Mano de Obra

$$\frac{\text{Horas efectivas trabajadas}}{\text{Horas totales presupuestadas}} \times 100$$

Es otra medida de la utilización de la capacidad referida a la mano de obra. Un ratio similar puede desarrollarse para medir la utilización de las maquinarias.

Eficiencia de la Producción

$$\frac{\text{Horas estándar al nivel real de producción}}{\text{Horas reales trabajadas}} \times 100$$

Un valor 100 de este ratio expresa que la eficiencia real ha coincidido con la presupuestada. Un valor inferior será indicio de una productividad menor que el estándar.

Estructura de la Plantilla de Producción

$$\frac{\text{Costos de mano de obra directa}}{\text{Costos totales de mano de obra}}$$

Mide la participación de la mano de obra directa. Si se expresa en horas se elimina el efecto de las distintas remuneraciones por puestos de trabajo. Un valor reducido de este cociente puede traducir un elevado grado de automatización o, por el contrario, un exceso de mano de obra indirecta.

Tiempos de parada

$$\frac{\text{Horas de inactividad}}{\text{Horas totales disponibles}} \times 100$$

Este ratio se puede descomponer por las causas que generan el tiempo muerto (desabastecimiento, avería, ausentismo, etc.).

Eficacia del Mantenimiento

$$\frac{\text{Costo del mantenimiento preventivo}}{\text{Costo mantenimiento}} \times 100$$

Si bien el costo total del mantenimiento se controla mediante los sistemas de control presupuestario, esta relación permite evaluar el grado de éxito de las políticas de mantenimiento anticipado. Un porcentaje elevado será señal de que el mantenimiento preventivo está cumpliendo satisfactoriamente su funcionalidad, evitando paradas, imprevistas en los procesos productivos.

Tasa de Activos Ociosos

$$\frac{\text{Activos fijos ajenos a la explotación}}{\text{Total activos fijos}}$$

Esta relación permite controlar la inversión en activo que no se utiliza en la actividad y, en consecuencia, que no genera rendimientos. Cuanto mayor sea este ratio menor será la rentabilidad económica de la empresa.

Area de ComprasEntidad del Costo de Materiales

$$\frac{\text{Costo de materiales} \times 100}{\text{Ventas}}$$

Siendo el costo de materiales el correspondiente a los productos vendidos, esta relación orienta respecto al porcentaje que representan aquéllos sobre la cifra del negocio. Lógicamente, una tendencia alcista de este ratio deberá ser analizada cuidadosamente, pues puede indicar un encarecimiento de los suministros o un deslizamiento a la baja de los precios de venta.

Dependencia de Proveedores

$$\frac{\text{Compras a proveedor exclusivo} \times 100}{\text{Compras totales}}$$

Valora el riesgo de no disponer de proveedores alternativos. Se puede calcular para las tres categorías de artículos que recoge la clasificación ABC.

Factor de Competencia

$$\frac{\text{Pedidos con un solo oferente} \times 100}{\text{Pedidos totales}}$$

La petición de varias ofertas para cada pedido introduce un componente de competencia entre los oferentes, que se pierde cuando sólo se dispone de una oferta.

Colaboración de Proveedores

$$\frac{\text{Sugerencias recibidas}}{\text{Pedidos totales}}$$

Mide el grado de relación de la empresa con sus proveedores en lo que se refiere a la capacidad y disponibilidad de éstos para formular recomendaciones sobre las especificaciones recibidas en la fase de petición de ofertas. Las sugerencias de los proveedores pueden mejorar los procesos de compra y ayudar a mejorar la calidad de las especificaciones para procesos ulteriores.

Fiabilidad de los Proveedores

$$\frac{\text{Valor de los pedidos retrasados}}{\text{Valor de las compras}} \times 100$$

Calcula el porcentaje de las compras en que se incumple el plazo de entrega negociado. Mide, pues, un aspecto de la calidad del servicio de los proveedores.

Desviación en Precios en \$

$$\frac{\text{Precio real} - \text{Precio presupuestado}}{\text{Precio presupuestado}} \times 100$$

Valora la gestión del departamento de compras en cuanto a su capacidad para cumplir los objetivos presupuestados de costo de los materiales adquiridos. Se calcula por artículo o, al menos, para los más importantes, pudiéndose elaborar, a partir de éstos, un índice medio ponderado.

Factor de Urgencia

$$\frac{\text{Pedidos urgentes}}{\text{Pedidos totales}} \times 100$$

Los pedidos urgentes, además de indicar una falta de planificación y coordinación entre áreas, comportan, habitualmente, un costo mayor.

Plazo Medio de Entrega

$$\frac{\text{Valor de los pedidos pendientes}}{\text{Promedio diario de compras}}$$

Estima, en promedio, los días que emplean los proveedores en servir los pedidos. Igual que en el ratio anterior, interesa contemplar valores en pesos en vez de número de pedidos, para que el cálculo resultante sea más significativo.

Calidad de las Compras

$$\frac{\text{Valor de devoluciones a proveedores}}{\text{Valor de las compras}} \times 100$$

Este porcentaje determina la proporción de las compras que no cumplen especificaciones, siendo deseable, lógicamente, que tienda a cero.

Eficacia operativa

$$\frac{\text{Gastos de operación}}{\text{Valor de las compras}} \times 100$$

Estima los gastos administrativos en que se incurre por cada 1000 pesos de compra. Conviene que sea lo menor posible, siempre y cuando ello no suponga un deterioro de los otros ratios. Esta relación también puede expresarse como “costo promedio de emitir un pedido”.

Carga de Trabajo

$$\frac{\text{Valor de las compras}}{\text{Plantilla de compras}}$$

Indica el valor medio de la compra por persona de este departamento. También puede calcularse incluyendo en el denominador sólo a los compradores, excluyendo al personal de apoyo administrativo. En este caso, es apropiado controlar la evolución del índice de relación entre ambos.

Rotación de Existencias de Materiales

$$\frac{\text{Consumo de Materiales}}{\text{Existencia de Materiales}}$$

Expresa el número de veces que se consume al año el inventario de materiales. Desde un punto de vista económico, interesa que este ratio sea lo más alto posible, pero sin que por ello se lleguen a producir desabastecimientos.

Período Medio de Pago

$$\frac{\text{Deudas a proveedores}}{\text{Promedio diario de compras}}$$

Indica el crédito medio concedido por los proveedores expresado en días. Lógicamente, interesa que, a igualdad de condiciones de costo, sea lo mayor posible.

Financiación de Proveedores

$$\frac{\text{Período medio de pago x rotación de existencias x 100}}{365}$$

Proporciona el porcentaje de las existencias de materiales financiado por los proveedores. Razonablemente, dicho porcentaje debe ser lo más elevado posible, sin incurrir en recargos financieros excesivos.

Rotación de Proveedores

$$\frac{\text{Compras a proveedores nuevos x 100}}{\text{Compras totales}}$$

Si se define como proveedor nuevo a aquel que viene suministrando desde hace, por ejemplo, dos años, este índice permite comprobar el grado de renovación de las fuentes de suministro de la empresa. Con ello, se pretende evitar la persistencia en la adjudicación a los mismos proveedores y medir el grado de éxito del área de compras en la localización de nuevos suministradores competitivos.

Tasa de Diversificación

$$\frac{\text{Compras con más de un suministrador}}{\text{Compras totales}} \times 100$$

Este porcentaje evalúa en qué medida la empresa concentra sus pedidos a proveedores únicos, para cada tipo de suministro; puede ser más económica pero introduce una dimensión de riesgo que es preciso controlar.

Costo de la Diversificación

$$\frac{\text{Compras a costo del suministrador más económico}}{\text{Compras con más de un suministrador}} \times 100$$

Si todas las adquisiciones con más de un proveedor se valoran, para cada material, al costo del más económico, esta relación calcula el exceso de costo por acudir a más de una fuente de suministro.

Area Recursos HumanosProductividad

$$\frac{\text{Valor añadido}}{\text{Plantilla total}}$$

Constituye una medida de la productividad del personal. Economías de escala o la materialización de la curva de experiencia debe hacer crecer este ratio.

Rotación

$$\frac{\text{Bajas}}{\text{Plantilla total}} \times 100$$

Para controlar la evolución de este ratio hay que definir un objetivo que resulte razonable. Tan negativa puede resultar una rotación elevada como una rotación muy baja, que sea indicio de unos salarios altos o una ausencia de competitividad del personal.

Movilidad Funcional o Geográfica

$$\frac{\text{Traslados}}{\text{Plantilla total}} \times 100$$

Al igual que en el caso anterior, ni es conveniente un valor reducido ni uno elevado que impida consolidar la continuidad en los puestos de trabajo.

Estructura de la Plantilla

$$\frac{\text{Personal de producción}}{\text{Plantilla total}} \times 100$$

El análisis de este ratio permite evaluar la incidencia del personal de apoyo o indirecto.

Formación

$$\frac{\text{Gastos de formación}}{\text{Gastos totales de personal}} \times 100$$

Resume, en forma agregada, el esfuerzo aplicado a la formación del personal. Admite otras formulaciones, como por ejemplo las horas de formación en relación a las de trabajo efectivo.

Costo Medio

$$\frac{\text{Total gastos de personal}}{\text{Plantilla media}}$$

Este ratio ofrece una síntesis para valorar la evolución de los costos salariales. Resulta de especial interés controlar su evolución en el tiempo y compararlo con los valores de las empresas del sector. Esto último es de importancia especial para determinadas categorías y actividades que se apoyan en personal técnico especializado.

Abanico Salarial

$$\frac{\text{Salario más alto}}{\text{Salario más bajo}}$$

Cuantifica la dispersión máxima entre los salarios extremos. Su control posibilita identificar desequilibrios en la estructura retributiva de la empresa. Puede referirse solo al personal incluido en convenio.

Coeficiente de Horas Extras

$$\frac{\text{Horas extras}}{\text{Horas normales}}$$

Es un indicador de la adecuación de la plantilla a las necesidades operativas de la empresa. También permite identificar excesos de horas extras.

Ausentismo

$$\frac{\text{Horas de ausencia}}{\text{Total de horas de trabajo}} \times 100$$

Es una relación que debe ser la menor posible. En cualquier caso, siempre presentará un valor no nulo debido a la ausencia por enfermedad. Es un indicador del clima laboral.

Puntualidad

$$\frac{\text{Horas de retraso}}{\text{Total horas de trabajo}} \times 100$$

Este ratio es, igualmente, un indicador de la integración de la plantilla en el proyecto empresarial.

Siniestralidad

$$\frac{\text{Número de accidentes laborales}}{\text{Plantilla total}} \times 100$$

Mide el número de accidentes por cada 100 trabajadores para el período de cálculo.

14. CONCLUSIONES

En Lima, Perú en la XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad, se reconoció que la Auditoría ha venido desarrollando nuevos modelos mediante la utilización de herramientas generadoras de un control integral. Dicho control tiene su teoría y práctica a través de la Auditoría Integral, como un nuevo instrumento vinculado con la seguridad razonable de la auditoría de los hechos económicos producidos por los entes:

Como se comentó en esa oportunidad, el desarrollo económico y de nuevas tecnologías aplicables en los entes, así como los avances de los sistemas de información, han determinado innovaciones de carácter gerencial y administrativo, que permiten un desarrollo eficiente para alcanzar los objetivos y metas fijadas. Dentro de este contexto, la auditoría tradicional de estados financieros, ha venido perdiendo la importancia de años anteriores como guía en la toma de decisiones.

Tal circunstancia, se ha hecho manifiesta en primer término con las auditorías gerenciales (operativas, administrativas, operacionales o de gestión), destinadas a satisfacer nuevas necesidades de la Comunidad de negocios, para la medición y el análisis de un gran número de aspectos, como la economía, eficiencia y eficacia de la gestión administrativa, además de otros temas tales como la calidad de los productos y servicios, el impacto de los riesgos en el negocio, la repercusión de los hechos empresariales en el medio ambiente, y luego con auditorías específicas del control interno y el cumplimiento de normas legales y regulaciones.

Lo anterior unido al incipiente nivel tecnológico, hace resaltar la necesidad de la implantación de un modelo de control integral, representando un servicio del más alto nivel, contenido en la razonable evaluación del ámbito global de la empresa, utilizando para ello modernas herramientas de índole electrónica, extraídas del mundo de la informática y vinculadas con los sistemas de autopistas de información.

Tal modelo es la auditoría integral, configurada por una matriz compuesta por la Auditoría financiera, auditoría de control interno, auditoría de cumplimiento legal y auditoría de gestión en

su concepción ampliada. Se trata de un modelo matricial estructurado a partir de procedimientos generales elaborados con base en las normas de auditoría internacionales, ampliadas de forma racional para cumplir con ese cometido y permitir la emisión de juicios razonables contenidos en los informes profesionales sobre aspectos tales como riesgos, procesos, controles, cumplimiento, economía, eficiencia, eficacia, ética empresarial, equidad, calidad, medio ambiente, desarrollo tecnológico, etc.

Para ello es necesario la obtención de evidencias interrelacionadas con el sistema total del ente económico y de uso múltiple, planificando la auditoría para atender las distintas necesidades del proceso organizacional de los entes públicos y privados.

La XXIIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad, San Juan de Puerto Rico, del 2 al 5 de agosto de 1999, tratará como único tema precisamente la Auditoría Integral, tomando como base lo discutido en Lima, diciendo que *los autores que desarrollen sus trabajos alrededor de este tema deberán plantear desde una perspectiva práctica cuáles deben ser las normas y los procedimientos para el ejercicio de la Auditoría Integral, cuáles podrían ser los problemas prácticos en la implantación de tal modelo, el impacto de dicha auditoría como estructura de control, cuál debe ser la formación académica y conocimientos que debe poseer el Auditor Integral, la Auditoría Integral como ejercicio exclusivo de la Contaduría Pública, correlación de las demás formas de Auditoría con la Auditoría Integral, la Auditoría Integral y la informática. Los trabajos desarrollados deben considerar su aplicación en los campos de los sectores privados y gubernamentales.

Es sumamente importante que los autores usen como marco de referencia lo discutido y las conclusiones llevadas a cabo en Lima, Perú en relación con la Auditoría Integral*.

El presente trabajo tuvo por objetivo proporcionar los lineamientos para los profesionales en ciencias económicas (básicamente contadores públicos)- trabajando en equipos multidisciplinarios- en Auditorías Integrales.

La situación de la problemática, tal como está presentada, puede considerarse embrionaria, no existiendo normas profesionales específicas que consideren el tema.

El procedimiento de investigación consistió en poner en práctica la experiencia personal acumulada en la auditoría integral.

Los avances realizados a partir de un trabajo anterior de investigación titulado **La auditoría del medio ambiente en el marco de la auditoría integral y total** consistieron en analizar con mayor detalle:

- La situación de este nuevo campo de conocimiento
- La nueva bibliografía disponible
- La opinión de los auditores internos, auditores externos y los consultores o asesores externos
- Las normas de auditoría de los Organismos de Control Estatal-(Auditoría General de la Nación-AGN- y Sindicatura General de la NACIÓN- SIGEN)
- Las normas de auditoría interna internacionales
- Las normas profesionales de auditoría externa internacionales
- El perfil del auditor moderno en base a los nuevos requerimientos.

Esperamos que este trabajo como una posible base, en definitiva sea tenido en cuenta y discutido académicamente, para posteriormente poder concretar la normativa de la Auditoría Integral en nuestro país, pero desde la óptica de la profesión organizada de ciencias económicas.

Las principales conclusiones de los grupos de discusión de la señalada XXIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad en el área Auditoría, fueron las siguientes:

La auditoría integral es un servicio del contador público que ejerce de manera independiente y que debe responder a las necesidades crecientes de los usuarios de la información así como procurar una mayor competitividad del profesional contable.

El contador público en su condición de auditor, dentro del concepto de formación integral, debe prepararse para brindar a sus clientes los servicios incluidos dentro del concepto de auditoría integral con sus propios recursos intelectuales.

- Para atender las auditorías integrales el contador público también debe ser un profesional integral no sólo a nivel multidisciplinario sino también interdisciplinario.
- Los organismos profesionales deben dar mayor difusión a los usuarios potenciales de lo que es la auditoría integral y sus beneficios para los entes económicos y la afirmación de que tal trabajo es competencia de los contadores públicos que actúan como auditores independientes.
- La auditoría integral debe reflejar también la calidad de las recomendaciones, que redunden en mejoras a la eficiencia, eficacia, economía, equidad, ética y medio ambiente de los procesos bajo examen.
- Recomendar a las autoridades de la AIC, que debido a la importancia de la auditoría integral, se aborde como estudio permanente de la Comisión de Auditoría.

Vemos entonces que resulta cada día más evidente que existen nuevos requerimientos de la Comunidad de negocios y actualmente los Servicios de Auditoría y Relacionados, tienen que ver con la auditoría de estados financieros; revisiones limitadas de estados contables; compilaciones y procedimientos convenidos (certificaciones), e investigaciones especiales de auditoría. En esa perspectiva, la auditoría integral como nuevo producto profesional, reviste primordial importancia, puesto que posibilita brindar otro servicio profesional de mejor calidad y mayor valor agregado.

La profesión de ciencias económicas como dijimos, no ha permanecido ajena a estas circunstancias y prueba de ello, debemos mencionar a los últimos eventos interamericanos y del Cono Sur: a) la XXIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad (Lima 1997), trató únicamente en el área Auditoría, el modelo y proceso de la Auditoría Integral; b) las XVIIIªs Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur (Mar del Plata 1996), recomendaron en el área Auditoría “propender a la adecuación de la auditoría financiera, considerando aspectos operativos o de gestión, como forma de encaminarse hacia la Auditoría Integral, cuyos estudios debe

intensificarse prioritariamente”; y c) las XIX^{as} Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur (Santiago de Chile 1998), considerarán también a la auditoría integral en la Comisión de Auditoría.

La Auditoría Integral comprende a los siguientes subsistemas: a) auditoría financiera y de cumplimiento legal; b) auditoría de desempeño (economía y eficiencia); c) auditoría de eficacia (obtención de objetivos) y d) auditoría económica social (ética, equidad y ecología).

La auditoría financiera debería ampliar el margen de las auditorías tradicionales, practicadas con un enfoque exclusivamente contable.

Se necesitan equipos profesionales multidisciplinarios para la realización de auditorías integrales, entendiéndose que el profesional de ciencias económicas, con base en el contador público, estaría en condiciones de liderarlos.

Los equipos de auditoría integral deberían contar con sólidos conocimientos de auditoría y en su conjunto, tendrían que dominar una amplia variedad de materias o disciplinas. Dichos conocimientos, algunos propios del saber del profesional en ciencias económicas, pueden adquirirse y/o reforzarse mediante programas de capacitación profesional continuada que incluyen cursos de posgrado en auditoría.

El equipo de trabajo de una Auditoría Integral debería estar integrado por el personal que colectivamente reúna un equilibrio razonable de todas las capacidades adquiridas. El Contador Público debe liderar estos equipos.

Se tendría que propender a la adecuación del rol profesional del auditor a los nuevos requerimientos de la comunidad de negocios, incorporando conceptos tales como gestión y aseguramiento de calidad, gestión ambiental, calidad total, mejoras continuas, reingeniería y benchmarking. Se deberían incorporar al planeamiento y programas de trabajo de las auditorías financieras que se realizan en la actualidad, aspectos relacionados con los temas mencionados, como respuesta inmediata a las exigencias del contexto o ambiente externo e interno.

Corresponde intensificar los estudios de auditoría integral como combinación de la auditoría financiera y la auditoría de gestión, en su aceptación amplia.

Tendría que mantenerse un marco profesional que habilite al auditor para desempeñarse en contextos de rápida evolución y transformación.

En especial, la profesión contable debería incursionar en las auditorías ambientales como nuevo campo de actuación comenzando por la detección de los problemas ecológicos y continuando con la participación en equipos interdisciplinarios que tengan en cuenta las normas de calidad serie ISO 14.000.

Deberían desarrollarse normas específicas de auditoría vinculadas con el ejercicio de la auditoría integral, en aspectos vinculados con la condición básica para el ejercicio de las mismas, con el desarrollo del trabajo y con la emisión de informes de auditoría, tomando como base para ello, las normas de auditoría externa e interna, de alcance internacional.

Se reafirma que la auditoría integral constituye un instrumento para la evaluación de la administración pública y privada, asimilándose a un proceso de reingeniería la implantación de sus recomendaciones.

La posibilidad de establecer una unidad de auditoría integral en un ente de carácter interno o de contratar los trabajos a auditores externos, no hace variar la esencia de las auditorías integrales.

Se postula la adecuada coordinación entre la auditoría interna y la auditoría externa, a los efectos de obtener economías en la utilización de recursos asignados a una auditoría integral.

La globalización del mundo de los negocios requiere en forma imprescindible homogeneizar las metodologías y procedimientos, así como la unificación semántica en auditoría.

La auditoría integral debe ser un agente de cambio para el mejoramiento de la calidad de la gestión de los responsables máximos de las organizaciones de todo tipo o naturaleza.

Se entiende que el control interno confiable (según COSO) es condición necesaria para el desarrollo adecuado de una auditoría integral.

15. RESUMEN

El trabajo se propone dar una perspectiva de conjunto de la auditoría integral, considerando que dicha expresión no está todavía comprendida en forma adecuada. Dicha auditoría representa un concepto en evolución a lo largo del tiempo, que incluye sus diferentes enfoques y la necesidad de su aplicación en los distintos sectores de la economía, tanto públicos, como privados o mixtos.

La auditoría integral fue desarrollada originalmente en el sector público, para que los auditores independientes, proporcionasen información más amplia y detallada sobre la rendición de cuentas de los Administradores.

Por lo tanto, esta auditoría puede apuntalar la credibilidad de los miembros de la Administración, Dirección o Gerencia, emitiendo opiniones profesionales sobre las siguientes materias básicas, considerando un enfoque originario restrictivo o de auditoría de gestión:

- La información recibida y utilizada por dichos miembros para valorar aspectos de economía, de eficiencia y de eficacia (las tres E).
- Las prácticas y sistemas de gestión vigentes.
- Los informes de resultados que dichos miembros presentan a los terceros interesados.

Cabe señalar a la Fundación Canadiense para la Auditoría Integral, que fue creada para ayudar a la profesión a ejercer las nuevas responsabilidades. En este sentido, se entiende que la responsabilidad fundamental de informar sobre el estado de cuentas recae en la Dirección del ente y no en los auditores. En el Canadá este enfoque de auditoría integral se practica en casi todas las administraciones provinciales y federal, tanto por auditores externos como por auditores internos.

También administraciones municipales, instituciones de salud, de educación y servicios sociales, han adoptado a dicha auditoría. Las sociedades del Estado deben, según la ley, efectuar exámenes especiales basados en sus principios. El Instituto Canadiense de Contadores Colegiados, promulgó las llamadas “Normas de Auditoría de Valor a Cambio de Dinero”, y su utilización recibe el apoyo de la mencionada Fundación, la cual sigue investigando sobre la evolución del concepto de auditoría integral. A nivel internacional, las auditorías que van mucho más allá de las declaraciones de la auditoría financiera tradicional, han sido puestas en práctica por la mayoría de los países occidentales y en ciertos países no desarrollados.

Además, los Organismos de las Naciones Unidas han encargado a sus propios auditores informar sobre asuntos relativos a la economía, la eficiencia y la eficacia. En este trabajo se entiende que se necesita de un modelo totalizador, campo de actuación profesional multidisciplinario, que comprenda tanto a la auditoría financiera (encaminada a opinar o no, sobre la razonabilidad de la información presentada en los estados contables), a la auditoría de control interno, a la auditoría de cumplimiento legal y a la auditoría de gestión (considerando aspectos de economía, eficiencia, eficacia, ética, equidad y ecología – las llamadas seis E), y que entonces si, merecería el calificativo de auditoría integral. Por otra parte, se postula que la base de dicha auditoría integral debería ser la auditoría financiera o contable, con un enfoque moderno de negocios, campo éste de actuación del profesional de ciencias económicas y más precisamente del contador público.

También, sería recomendable la promulgación de normas de auditoría integral, en su acepción amplia y de carácter específico. Las mismas debería concebirse a partir de las normas de auditoría externa generalmente aceptadas, pero sin obviar en particular a las normas de auditoría interna. En esta línea las normas internacionales se consideran como una base imprescindible de consulta, fundamentalmente por la variedad y la actualización permanente de los temas específicos tratados en ellas.

Además, se debería considerar una adecuación del perfil del auditor, en un marco de capacitación permanente que lo habilite profesionalmente para trabajar en un contexto de acelerada

transformación. Cabe destacar que existen nuevos requerimientos de la Comunidad de negocios, relativos a los servicios de auditoría, entre los que se hallan las auditorías de los sistemas de aseguramiento de la calidad, de gestión ambiental y de calidad total. Estos exámenes, se realizan empleando como sensores o comparadores a las normas de la serie ISO 9000 y 14000, y a las normas de referencia para otorgar los premios a la calidad. En este sentido, se debería atender a la adecuación del rol del auditor a esos nuevos campos e incorporar a los programas de trabajos de las auditorías financieras, aspectos relacionados con dichos temas, como una respuesta inmediata a las exigencias del contexto.

La auditoría integral puede contribuir a estos logros, puesto que comprende a una amplia temática, representada por los siguientes subsistemas de la auditoría:

- Auditoría financiera y de cumplimiento legal (leyes, reglamentos y políticas que regulan la actividad del ente) y de control interno;
- Auditoría de desempeño, evaluando el grado en que los recursos disponibles se utilizan con economía y eficiencia razonables;
- Auditoría de eficacia o efectividad, para determinar el grado de consecución de los objetivos y metas impuestos por la Administración;
- Auditoría económico-social para evaluar el grado de apego con la ética, equidad y ecología (medio ambiente).

Se entiende imprescindible que el profesional en ciencias económicas no permanezca como ajeno a esta problemática, máxime si comprendemos que existen campos de actuación interdisciplinaria, requiriéndose entonces de una predisposición constructiva del auditor hacia el cambio, en un enfoque de mejora continua de los servicios prestados a la Comunidad.

Es dable destacar que la Asociación Interamericana de Contabilidad -AIC- no ha permanecido indiferente a este problema, puesto que el Área Auditoría, en la XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrada entre el 8 al 11 de setiembre de 1997, en Lima, Perú, tuvo sus Grupos de Discusión dedicados exclusivamente a la AUDITORIA INTEGRAL, a saber:

- Grupo de discusión 2.1.: LA AUDITORIA INTEGRAL, UN MODELO DE DESARROLLO PARA ELSIGLO XXI.
- Grupo de discusión 2.2.: EL PROCESO DE AUDITORIA EN UNA AUDITORIA INTEGRAL.

Un perfil similar tendrá el área de auditoría en la próxima Conferencia Interamericana de Contabilidad (Puerto Rico 1999).

Se puede decir que el trabajo parte en general de las siguientes premisas básicas:

- En enfoque de la auditoría integral consiste en la acepción amplia que se considera correcta;
- La auditoría tradicional debería ampliar el margen de las auditorías financieras, practicadas con un enfoque exclusivamente contable;
- Se necesitan equipos profesionales multidisciplinarios, entendiéndose que el profesional en ciencias económicas, con base en el contador público, debería liderarlos;

Dichos equipos deberían contar con sólidos conocimientos de auditoría y además, en su conjunto, tendrían que dominar una amplia variedad de materias, como por ejemplo: sistemas administrativos; comportamiento organizacional, planeamiento estratégico; prácticas jurídicas, comerciales y tributarias; investigación operativa; reingeniería, gestión de aseguramiento de la calidad; gestión ambiental; gestión de calidad total, administración de empresas; informática; comunicaciones; idiomas, normas contables nacionales e internacionales; normas serie ISO; normas legales y de organismos de control; estadística y otros conocimientos vinculados con el conocimiento del negocio.

Muchos de estos conocimientos, algunos propios del saber del profesional en ciencias económicas, pueden adquirirse o reforzarse a través de programas de capacitación profesional continuada, que incluyen cursos de posgrado en auditoría. Finalmente, pensamos que si una auditoría integral se efectúa como corresponde con un equipo de trabajo, el mismo debería estar integrado por el personal que colectivamente reúna un equilibrio de todas las capacidades requeridas. Además, se podrían contratar especialistas para trabajos específicos, en caso de ser ello necesario.

16. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

1. El sistema de control integral hacia la calidad total – Armando Miguel Casal. Trabajo presentado al X° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Noviembre 1994 y publicado en la revista La Información de Editorial Cangallo en marzo 1995.
2. El enfoque de auditoría de estados contables que contempla las tendencias en el ámbito internacional – Mario Wainstein y Armando Miguel Casal. Trabajo presentado a la XIXª Conferencia Interamericana de Contabilidad – Buenos Aires, Octubre 1991.
3. La auditoría del medio ambiente en el marco de la auditoría integral y total – Armando Miguel Casal y Mario Wainstein. Instituto de Investigaciones Contables y de Auditoría-Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Noviembre 1996.
4. Trabajo Interamericano sobre El proceso de auditoria en una auditoría integral. XXIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad, Perú 1997.
5. Trabajos presentados en Congresos Nacionales, Jornadas del Cono Sur, Conferencias Interamericanas de Contabilidad e Institutos y Comisiones de Investigación por Armando Miguel Casal y Mario Wainstein. Años 1988 a 1998 (algunos se mencionan en esta bibliografía).
6. La auditoría integral y el mejoramiento de la información de gestión en las organizaciones de todo tipo-Armando Miguel Casal y Diego Patrignani-XVIIIªs Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, Mar del Plata año 1996. (Mención especial como uno de los mejores trabajos presentados).
7. Auditoría integral, un nuevo producto profesional hacia la calidad total-Armando Miguel Casal y Guillermo Alderuccio. Trabajo presentado a la XXIª Conferencia Interamericana de Contabilidad-Cancún, Méjico, Septiembre 1995 y publicado en la revista La Información de Editorial Cangallo en noviembre 1995.

8. Informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treasway Commission-Año 1992. (American Institute of Certified Public Accountants, American Accounting Association, The Institute of Internal Auditors, Institute of Management Accountants, Financial Executives Institute).
9. Manuales de servicio de auditoría de KPMG. Año 1998.
10. Nuevos servicios profesionales ante el reto de la economía global: la auditoría integral. Mario Wainstein y Armando Miguel Casal. XIX^{as} Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, Santiago de Chile, Agosto 1998.
11. Informe sobre el desarrollo mundial. Resumen – 1998/1999. Banco Mundial.
12. XVth World Congress of Accountants. París. Francia. Octubre 1997.
13. Análisis de procesos para auditar en base a riesgos. II^a Reunión Internacional de Auditores Internos de la Banca Central. Buenos Aires. Septiembre 1996.
14. Evaluación del rendimiento operativo. Price Waterhouse.
15. El perfil del auditor moderno en la perspectiva de la auditoría integral. Armando Miguel Casal. II^a Reunión Internacional de Auditores Internos de la Banca Central. Buenos Aires. Septiembre 1996.
16. Normas de Auditoría Internacionales y de los Estados Unidos de América.
17. Informes de gestión-Karina Colomer, Hugo Prieto y Pablo Valobra-Cátedra de Auditoría-Facultad de Ciencias de la Administración de la Universidad Argentina de la Empresa, a cargo del Profesor Armando Miguel Casal, año 1996.
18. Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) – Conclusiones de la XXII^a Conferencia Interamericana de Contabilidad – Revista Interamericana de Contabilidad.

19. La auditoría y el medio ambiente. Un paso a la auditoría integral. Trabajo presentado por Mario Wainstein a la Iª Jornada Rioplatense de Profesores de Práctica Profesional. Buenos Aires, 25, 26 y 27 de junio de 1998.
20. Programa de educación continuada del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, materia auditoría integral, Armando Miguel Casal y colaboradores. Años 1995 y 1996.
21. Trabajos presentados por varios autores al Segundo Congreso Internacional de Auditoría Integral, Buenos Aires, año 1995.