

El Control Interno y la Auditoría Externa de Estados Contables

Jorge R. García Ojeda*

Recibido: marzo 2004. Aceptado (con referato): agosto 2004

Resumen

Actualmente, las normas de auditoría vigentes se encuentran a punto de ser modificadas mediante la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría. Uno de los aspectos interesantes a incorporar tiene que ver con la NIA 610 que trata sobre la consideración que la auditoría externa debe hacer sobre la auditoría interna. Ocurre que a menudo nos preguntamos si se trata de posiciones encontradas o si estamos frente a un antagonismo indiscutible. De hecho: si una existe, la otra es ignorada?. Qué actitud debería tomar el auditor interno cuando llega el externo?. Debería el auditor externo destinar recursos para analizar la labor del auditor interno?

Son solo de algunos ejemplos de la diversidad y naturaleza de interrogantes que surgen cuando se trata de analizar la relación existente entre el control interno y la auditoría externa de estados contables.

Así entonces, vamos a intentar explicar por qué debe existir una relación en ambos sentidos cuando analizamos el asunto. Una relación que de hecho, cuando es bien entendida, implica la maximización de los beneficios individuales de cada una de ellas.

Para ello, vamos a partir de la caracterización del proceso de formación del juicio profesional y de la auditoría tal que podamos apreciar cómo es que finalmente el auditor externo forma su juicio inclusive basándose en el trabajo del auditor interno. Luego, vamos a detenernos en algunos procedimientos de auditoría que implican un punto de contacto entre ambos auditores. Más adelante, agregamos algunas notas sobre el control interno tal como lo analiza el mundo

* Profesor Adjunto de Auditoría. Facultad de Ciencias Económicas. U.N.Cuyo.

académico contemporáneo y que nos van a permitir apreciar los beneficios que este último reporta a la organización así como a la planeación del trabajo del auditor externo.

El trabajo se completa con un diagnóstico actual sobre el tratamiento que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) realizan sobre el particular.

Para conclusiones, intentaremos dar respuesta al planteo inicial en cuanto a la necesidad de la existencia de la interrelación.

Summary

Nowadays, Argentinean auditing standards are about to be changed in order to adopt de International Auditing Standards (IAS). Among them, IAS 610 refers to the work of internal auditing and how it must be considered by the external auditors. This is certainly, one of the most interesting new regulation.

Sometimes, we really perceive the practice of both professional activities as a real conflict such as "internal versus external approaches". Thus, if one of them exists: does it mean that the other doesn't? Which is the way the internal auditor has to behave when the external auditor arrives at the company? Must the external auditor analyze the internal work?

We intend to analyze actual links, and their effects, between both -internal and external auditor- in order to improve each other's job. On this issue, considerations about why this relation must exist and tend to be a "two roads" type, are fully analyzed. If this relationship goes on, multiple benefits can be achieved.

The paper begins describing how auditors get knowledge of the business and a clear understanding of the company in order to make up their mind, to accomplish their main objective: the Auditor's Report. To get successful results, we have no doubt they must consider Internal Auditor's job. Then, we analyze usual auditing procedures, which is a point of coincidence between both internal and external auditors.

Some notes related to Internal Control, mainly based on "COSO Report" are also included. These last notes are attached to help readers, understand how control helps a company to be more efficient and how it contributes to improve external auditor's job plan.

Finally, argentine process and steps in order to adopt IAS, are briefly described.

I. INTRODUCCION¹

Control Interno – Auditoría Externa: ¿se trata de posiciones encontradas?. ¿Estamos frente a un antagonismo indiscutible?. De hecho: ¿si una existe, la otra es ignorada?. ¿Qué actitud debería tomar el auditor interno cuando aparece su colega externo?. ¿Debería el auditor externo destinar parte de su tiempo para analizar la labor del auditor interno?

¹ El autor agradece los comentarios y sugerencias recibidas de parte del Profesor Asociado de Auditoría, Contador Alberto Roura.

En fin, estos son sólo algunos ejemplos de la diversidad y naturaleza de interrogantes que surgen cuando se trata de analizar la relación existente entre el control interno y la auditoría externa de estados contables.

En el presente trabajo, vamos a intentar explicar **por qué** debe existir una relación en ambos sentidos. Una relación que de hecho, cuando es bien entendida, implica la maximización de los beneficios individuales de cada una de las dos auditorías.

Para ello, vamos a partir de la caracterización del proceso de formación del juicio profesional y de la auditoría tal que podamos apreciar cómo es que finalmente el auditor externo *forma su juicio* inclusive basándose en el trabajo del auditor interno. Luego, vamos a detenernos en algunos procedimientos de auditoría que implican un punto de contacto entre ambos auditores. Más adelante, agregamos algunas notas sobre el control interno tal como lo analiza el mundo académico contemporáneo y que nos van a permitir apreciar los beneficios que el control interno reporta a la organización así como a la planeación del trabajo del auditor externo.

El trabajo se completa con un diagnóstico actual sobre el tratamiento que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) realizan sobre el particular.

En las conclusiones, intentaremos dar respuesta al planteo inicial en cuanto a la necesidad de la existencia de la interrelación.

II. FORMACION del JUICIO PROFESIONAL

A. El requisito previo

Cuando un auditor externo decide tomar un trabajo, en su mente está implícita la idea del título: *si voy a tener que opinar sobre los estados contables de esta compañía, deberé llegar a conocerla como a mí mismo*. Y no es para menos, dado que si aceptamos que el trabajo principal de la auditoría externa de estados contables concluye con la emisión del Informe del Auditor², formarse una opinión pasa a ser un requisito previo indispensable.³

Es por ello que cabe aquí recordar el concepto mismo de Auditoría, dado que, para llevarla a cabo con éxito, es necesario formarse un juicio.

AUDITORIA: proceso mediante el cual un profesional reúne elementos de juicio válidos y suficientes que permitan expresar una opinión (o abstenerse de ella) informando si los Estados Contables bajo análisis están confeccionados de acuerdo con Normas Contables Profesionales Vigentes⁴.

² Recuerde el lector que el presente trabajo no constituye un "Tratado de Auditoría" por lo cual muchas ideas y conceptos son tratados sólo con la profundidad que el objetivo del presente trabajo requiere.

³ Algunos autores hablan del "pre-requisito".

⁴ Este concepto resume la diversa cantidad de conceptos formulados.

B. Etapas, objetivos y resultado

En el Cuadro I se resume en forma sintética la propuesta de este apartado. Para llevar a cabo el proceso de auditoría –sinónimo de proceso de formación del juicio profesional-, es necesario desarrollar tres etapas claramente definidas, fijando los objetivos para cada una de ellas.

Cuadro I
ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA

Se describen a continuación bajo el siguiente esquema:

ETAPA: objetivo
RESULTADO⁵

.PLANIFICACIÓN: predeterminar procedimientos MEMO DE PLANIFICACIÓN
--

.EJECUCION: obtener elementos de juicio derivado de la aplicación de procedimientos EVIDENCIAS
--

.CONCLUSION: emitir un juicio basado en las evidencias obtenidas INFORME DEL AUDITOR
--

C. Procedimientos de Auditoría en la Resolución Técnica 7:

Sin dudas, un elemento importantísimo a la hora de obtener evidencias⁶, lo constituyen los *procedimientos de auditoría*. Dada su importancia, es la misma norma de auditoría vigente, la RT7, la que se encarga de enumerar como una guía para el auditor externo, los procedimientos más comunes –usuales- utilizados para la obtención de evidencias.

En el Cuadro II, se sintetiza la enumeración que realiza la misma norma:

⁵ SLOSSE, Carlos y otros *AUDITORIA: UN NUEVO ENFOQUE EMPRESARIAL* (Bs.As., Macchi, 1990), pág. 36

⁶ Recuérdese que las evidencias se obtienen en la etapa de ejecución como consecuencia de la aplicación de la mezcla de procedimientos (“el enfoque”) seleccionados por el auditor.

Cuadro II
Procedimientos de Auditoría

En la RT 7

	Norma
EVALUACIÓN DE LOS CONTROLES	2.5.1.
Comprobaciones globales de razonabilidad	2.5.9
Cotejo EECC con registros contables	2.5.2
Revisar registros entre sí	2.5.3
Cotejo de registros con Doc. Respaldatoria	2.5.3
Comprobación de la información relacionada	2.5.8
Inspecciones Oculares	2.5.4
Obtención de confirmaciones de terceros	2.5.5
Comprobaciones matemáticas	2.5.6
Revisiones Conceptuales	2.5.9
Examen de documentación legal	2.5.10
Preguntas a funcionarios	2.5.11
Obtención de la Carta de Gerencia	2.5.12

Fuente: Norma III.B.2.5. (Normas para el desarrollo de la Auditoría)⁷

D. Contactos con el Control Interno de los entes

1- Diagnóstico

Como puede observarse en el cuadro II, dentro de los procedimientos usuales de auditoría, aparece en primer lugar la "evaluación de los controles del ente".

Nos detendremos aquí un instante, dado que este procedimiento previsto por las Normas de Auditoría, podría ser el elemento número uno en cuanto a los primeros contactos entre la auditoría externa y la interna.

Lo cierto es que la interrelación teórica, para tener éxito, deberá traducirse en un completo intercambio de experiencias, tanto para el auditor externo (no olvidemos que está reuniendo *evidencias* porque necesita *formarse un juicio*, dado que necesita emitir una *opinión*), como para el auditor interno.

De allí entonces que este primer procedimiento merece un grado de análisis mayor según nuestro objetivo.

2- Las normas de Auditoría

Al analizar el procedimiento, las Normas de Auditoría vigentes lo conceptualizan así:

⁷ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS, CECyT (Centro de Estudios Científicos y Técnicos), Resolución Técnica N° 7 (Bs.As., Facpce, 1995), pág. 15.

2.5.1.	“Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión. siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades.” ⁸ ...
--------	--

A su vez, en la misma norma encontramos los pasos necesarios para el desarrollo del mencionado procedimiento.

Dichos pasos se incluyen en la página siguiente.

PASOS:⁹

- 2.5.1.1. *Relevar las Actividades Formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.*
- 2.5.1.2. *Comprobar que esas Actividades Formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.*
- 2.5.1.3. *Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias.*
- 2.5.1.4. *Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.*
- 2.5.1.5. *Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.*

3- Informe sobre los controles

En la Resolución Técnica 7, a partir del paso 2.5.1.5 mencionado más arriba, encontramos una breve aunque completa descripción respecto del mencionado “informe sobre los controles” que se sugiere emitir.

Dicho modelo de Informe, si bien está dirigido a educar a los auditores externos, suele ser una guía efectiva también para los auditores internos al momento de efectuar sus “recomendaciones”.

El modelo debe incluir:¹⁰

- a- **El alcance de la tarea realizada, indicando su origen.** Es decir, considerar si el informe es una consecuencia de la tarea de auditoría externa de estados contables, o bien si se trata de un trabajo específico sobre los controles del ente. Una oportuna aclaración sobre el particular puede ajustar las expectativas del cliente a la realidad del informe.

⁸ La misma norma explica que es conveniente realizar esta evaluación en la primer etapa del proceso de auditoría dado que podría ser necesario variar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas a aplicar.

⁹ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS, CECyT (Centro de Estudios Científicos y Técnicos), op.cit. pág. 20.

¹⁰ Ibidem, pág. 34.

- b- **Las faltas de cumplimiento de los controles que el propio ente estableció.** Un ejemplo habitual –y una sorpresa no tan habitual- se relaciona con la batería de controles que un ente dice realizar y luego, al intentar comprobar dichos controles, el auditor externo descubre que sólo se trataba de buenas intenciones.
- c- **Las debilidades detectadas en las funciones de control de los sistemas.** Este caso es distinto: el control existe y se realiza, pero no en forma sistemática, periódica, lo cual constituye un ejemplo de debilidad detectada.
- d- **Las sugerencias para corregir las debilidades detectadas.**
- e- **Las opiniones de la Gerencia sobre los temas tratados.**

Como se aprecia, la norma intenta comunicar que el auditor externo, además de realizar la tarea de revisión de los estados contables, podría constituirse en un verdadero consultor que busca orientar al negocio hacia la mejora continua vía corrección de debilidades o implementación de controles. Claro que es la misma norma la que se encarga de darle las herramientas necesarias a ese auditor tal que quede claro si lo que está llevando a cabo constituye un fin en sí mismo o no. Esto es: trabaja en el análisis de los controles o bien es sólo un servicio relacionado adicional que surge de su conocimiento del ente auditado así como de su capacidad de análisis que le permite expresar opiniones aún sin haberse concentrado en el estudio específico de los controles del ente.

4. El conocimiento de los controles existentes

Que en la empresa existan controles prefijados y que dichos controles se ejerzan es algo que le interesa a la empresa.

¿Es algo que le interesa a la empresa, ... “solamente”?

Veamos: aún a riesgo de ir adelantándonos -al menos un poco- en algunas de las conclusiones de este trabajo, es evidente que si una empresa “dice” que tiene previsto un programa de control interno, no basta con aceptarlo como mera enunciación de virtudes del ente en cuestión.

Sería interesante que dichos controles, además de existir, se apliquen en forma uniforme y sostenida.

Compartimos plenamente la idea expresada por gran parte de la doctrina en cuanto a que “*el auditor debe lograr entender de manera suficiente la estructura de control interno para planear la auditoría y determinar la naturaleza, programación y alcance de las pruebas que han de realizarse*”.^{11 12}

Inclusive, se profundiza la idea cuando se afirma que *una compañía debe desarrollar una estructura de control interno que proporcione una garantía razonable... que los estados financieros se presentan con razonabilidad*.¹³

En pocas palabras, el mensaje es claro: el auditor externo “debe” considerar el trabajo del auditor interno, y éste último “debe” con su trabajo garantizar confiabilidad al auditor externo.¹⁴

¹¹ ARENS, Alvin A. y otro, *AUDITORIA: UN ENFOQUE INTEGRAL* (México, Prentice Hall, 2001), pág. 303.

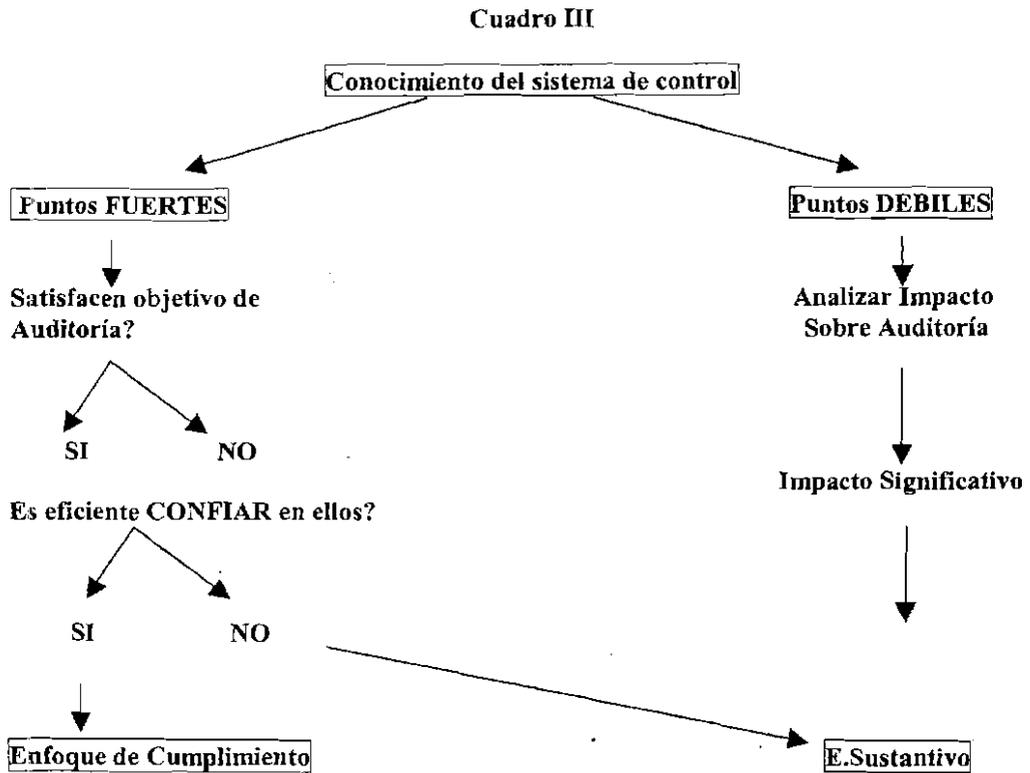
¹² Vale la pena recordar que el autor se refiere al tipo de pruebas a aplicar, a su planeación y a su extensión.

¹³ ARENS, Alvin A. y otro, *op.cit.*, pág. 305.

¹⁴ Estas ideas se reafirman más adelante, cuando hacemos referencia a las Normas Internacionales de Auditoría.

Ahora bien, para evaluar el sistema de control interno de un ente se han esbozado algunas ideas tales como las que vamos a citar en el Cuadro III, donde se muestra en forma esquemática, la secuencia de pasos a seguir para practicar la evaluación.¹⁵

La idea consiste en poder determinar cuál debería ser el enfoque de auditoría¹⁶ a aplicar, teniendo en cuenta que si la empresa posee controles que estén funcionando correctamente (que nos dejan arribar a conclusiones positivas en cuanto a la validez de las afirmaciones contenidas en los estados contables), es muy probable que el auditor externo se concentre en esos controles que ya existen y deje de lado otros.



III. EL CONTROL INTERNO

A. Comentario Preliminar

Hemos caracterizado hasta aquí al proceso de formación del juicio profesional, característico de la función de auditoría externa de estados contables. A continuación y siempre con la idea de analizar el tipo de relaciones que los emparenta, la propuesta consiste en traer a colación el

¹⁵ SLOSSE, Carlos y otros, op.cit.

¹⁶ Es decir, la combinación de procedimientos a aplicar en la ejecución de la auditoría.

concepto de control interno, tal que con ambos elementos mencionados podamos ensayar algunos comentarios sobre los vínculos de esta relación.

B. Concepto:

Unos de los conceptos más completos sobre Control Interno, es el que consigna el conocido Informe C.O.S.O.¹⁷, que al respecto dice:

*“ el control interno es el proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos ”*¹⁸

Y decimos que es uno de los conceptos más completos porque entre líneas puede leerse que en las organizaciones, el control interno es un proceso *que ejercen todos*.

Esto es muy importante para el auditor externo de estados contables. No olvidemos que si la empresa posee una estructura adecuada de control interno, el auditor externo seguramente lo apreciará –tal como ya hemos adelantado- de una manera muy distinta a la empresa que no lo posee, o lo posee pero no lo utiliza. Esa apreciación se traducirá en las modificaciones que incorpore a su plan de trabajo.

C. Tratamiento según las NIA's¹⁹

Dado que dentro de muy poco tiempo comenzaremos a aplicar las NIA's, parecería oportuno adelantarse y analizar algunos aspectos allí contenidos en relación directa con el tema que nos ocupa.

Del análisis de las normas internacionales de auditoría hemos rescatado algunos aspectos salientes y que se encuentran –en relación con el objeto de análisis actual- contenidos en dos grupos de normas.²⁰

400 – Evaluaciones de riesgo y control interno²¹

610 – Consideración del trabajo de auditoría interna

Veamos cada una de ellas.

¹⁷ Publicado en 1992, a partir de la redacción que del mismo hizo Coopers & Lybrand (la fusión con Price Waterhouse fue posterior) y que por sus siglas en inglés significa “Comité de Organizaciones Sponsors de la Comisión Treadway”, y que integraban entre otras, la Asociación Americana de Contabilidad –AAA- y el Instituto de Auditores Internos (IIA, en inglés).

¹⁸ LOS NUEVOS CONCEPTOS DEL CONTROL INTERNO (Informe COSO), Madrid, Coopers & Lybrand, (1997), pág. 15.

¹⁹ Las NIA's son las Normas Internacionales de Auditoría.

²⁰ Puede ampliarse este particular en GARCIA OJEDA, Jorge Normas de auditoría argentinas: el cambio que viene, trabajo presentado en las Jornadas de Investigación 2002, realizadas en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo (Delegación San Rafael).

²¹ Con relación al tema del Riesgo en Auditoría, informamos al lector que puede ampliarse en GARCIA OJEDA, Jorge y MASELLI, Carlos, Riesgo en Auditoría, en Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza, Año LI, N° 119-120, enero-diciembre 1999.

1. Evaluaciones de riesgo y control interno

Como se verá, la NIA 400 destaca la necesidad del auditor de comprender el sistema de control interno del ente. La descripción de dicha norma es la siguiente:

El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Debería usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

La norma expone seguidamente los conceptos de “riesgo de auditoría”, “riesgo inherente”, “riesgo de control”, “riesgo de detección”, “sistema de contabilidad” y “sistema de control interno”.

El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:

- a. *el ambiente de control, que significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad,*
- b. *los procedimientos de control, que comprende políticas y procedimientos, además del ambiente de control que la administración establece para lograr sus objetivos.*

2. Consideración del trabajo de auditoría interna

Al respecto la NIA 610, considera:

El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto, si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría externa.

A continuación la norma titula “Comprensión y evaluación preliminar de la auditoría interna”, y bajo dicho título consigna:

El auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de auditoría y a desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Durante el curso de la planeación de la auditoría, el auditor externo debería desempeñar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna cuando parezca que la auditoría interna es relevante para la auditoría externa e los estados financieros en áreas específicas de auditoría.

Por último, y bajo el título “Evaluación y prueba del trabajo de auditoría interna”, finaliza:

Cuando el auditor externo tiene intención de usar trabajo específico de auditoría interna, el auditor externo debería evaluar y probar dicho trabajo para confirmar su adecuación para propósitos del auditor externo.

En la RT 7 no encontramos una norma similar. A pesar de ello, en la práctica profesional es habitual que el auditor externo utilice o considere los procedimientos de auditoría interna, a partir de una reunión inicial con fines de conocimiento del ambiente de control de la compañía.

Al respecto la NIA establece –como se desprende– la importancia del análisis del trabajo del auditor interno fundamentalmente en la etapa de planificación de auditoría, e incluye pruebas sobre el mismo en caso que se decida basarse en parte de su trabajo.

Para finalizar, es importante puntualizar que si bien las NIA's recomiendan considerar el trabajo de auditoría interna, resulta de plena aplicación lo que el Informe COSO establece cuando se refiere al grado de **seguridad razonable**²² al expresar que *“por muy bien diseñado que esté, el control interno solamente puede aportar un grado de seguridad razonable acerca del logro de los objetivos de la entidad. Las posibilidades de conseguir tales objetivos se ven afectadas por las limitaciones que son inherentes a todos los sistemas de control interno, tales como las decisiones que pueden ser erróneas, fallos humanos, adicionalmente los controles pueden esquivarse si dos o más personas se lo proponen.*

En el siguiente apartado analizamos cuáles son las funciones de “auditoría interna”, con la idea de ir acercándonos a los puntos de contacto con la auditoría externa.

D. Auditoría Interna

1. Funciones

Con el objetivo de profundizar en la caracterización de la auditoría interna, parece oportuno traer a colación una breve descripción de funciones del área:²³

Funciones de Auditoría Interna:

- Revisión de operaciones para verificar su concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la organización.
- Control de los activos a través de los registros y comprobaciones físicas.
- Revisión de las políticas y procedimientos de la organización con miras a evaluar su efectividad.
- Revisión de la *concordancia entre los procedimientos contables y las Normas Contables Vigentes.*

Es indudable que todas estas funciones de alguna manera pueden ser de amplio interés para el auditor externo. Y es más evidente aún cuando relacionamos este último párrafo con los enfoques actuales en planificación, sobre todo aquellos que ponen énfasis en el *conocimiento del ente* como antesala de la planificación del trabajo de auditoría externa de estados contables.

2. Normas vigentes

Ahora bien, ¿existen normas que de alguna manera evidencien la relación deseada entre la auditoría interna y externa?

A nivel internacional es inevitable la referencia al Instituto de Auditores Internos (IAI)²⁴, una organización que nuclea a más de 35.000 socios y que –se dice- ha tenido un papel fundamental en la creciente influencia de la auditoría interna en sí misma y sobre la externa.

Este Instituto ha publicado una serie de normas resumidas en cinco grandes grupos o categorías y que se exponen a continuación.²⁵

²² LOS NUEVOS CONCEPTOS DEL CONTROL INTERNO (Informe COSO) op.cit., pág. 9.

²³ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES CIENCIAS ECONÓMICAS – Centro de Estudios Científicos y Técnicos-, Informe Área Auditoría N° 5 (Bs.As., FACPCE, 1998), pág. 47.

²⁴ IIA por sus siglas en inglés (Institute of Internal Auditors)

- Independencia
- Capacidad Profesional
- Alcance del Trabajo
- Desempeño del trabajo de Auditoría
- Administración del departamento de Auditoría Interna

Dentro del apartado de “Administración del departamento de Auditoría Interna”, las normas del IAI mencionan muy escuetamente que el director de auditoría interna coordina los esfuerzos de auditorías interna y externa.

A nivel nacional, el Instituto de Auditores Internos también redactó Normas de Auditoría Interna, con un esquema bastante similar a las ya descriptas:²⁶

- Introducción
- Condiciones Básicas
- Relativas al trabajo del auditor
- Relativas al Informe

Dentro del apartado de “Relativas al trabajo del auditor”, las normas nacionales mencionan bajo el subtítulo *Relación con auditoría externa*, las siguientes normas:

- 1- *El responsable máximo de Auditoría Interna debe coordinar los esfuerzos tendientes al cumplimiento de los objetivos comunes con la Auditoría Externa.*
- 2- *En tal sentido debe asegurarse de contemplar los siguientes aspectos:*
 - a. *Coordinación en la planificación y ejecución de los programas.*
 - b. *El acceso conjunto a los papeles de trabajo.*
 - c. *El intercambio de informes.*
 - d. *La comprensión de técnicas, procedimientos y terminología empleada mutuamente.*

Estas normas fueron aprobadas en Buenos Aires el 26 de noviembre de 1982, y realmente después de más de 20 años de aprobadas y a pesar de su claridad observamos que es muy poca la difusión o énfasis en cuanto al aspecto específico de la relación que venimos intentando describir.

Las normas, es cierto, enuncian una situación ideal de estrecha colaboración y apoyo mutuo que en la práctica quizás no se da porque no se ha detenido ni una parte ni la otra a analizar los beneficios derivados de un trabajo en equipo.

Es probable que la mutua desconfianza haya prevalecido.

²⁵ Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Altamonte Springs, Fla.: Institute of Internal Auditors, 1980), pp. 3-4, citado por ARENS, Alvin A. y otro, op.cit. pág. 856

²⁶ Normas de Auditoría Interna en “El auditor Interno” (Revista del Instituto de Auditores Internos, Año XIV, N° 61), págs. 1 a 12.

IV. CONCLUSIONES

Es cierto que hay diferencias y similitudes en el trabajo del auditor interno y externo. Fundamentalmente la independencia de uno y de otro y ante quién responden, constituyen las principales diferencias.

Y pareciera ser que una continua referencia a dichas diferencias, sumado a la escasa bibliografía que existe en cuanto al análisis de los beneficios de una relación armónica, han hecho que en vez de colaborar y compartir objetivos, hayamos presenciado relaciones de indiferencia cuando no de “enfrentamiento”.

A esta altura, después de haber descrito en estas páginas *de qué manera el auditor externo forma su juicio*, es evidente que si ellos se apoyan en el trabajo del auditor interno, podrían reducir (siempre que el auditor interno sea efectivo) el riesgo de control.

Es fundamental que la evaluación del sistema de control interno del ente se realice tal como lo mencionan nuestras normas de auditoría en la primer etapa del proceso de auditoría, tal que realmente el auditor externo pueda aprovechar su cabal conocimiento del sistema de control para modificar o adaptar las pruebas de auditoría planeadas.

Y para el auditor interno y el ente auditado, una relación armónica podría implicar menores tiempos de ejecución de la auditoría externa, menores honorarios y un mejor aprovechamiento de la auditoría externa en cuanto a su aporte a través de las recomendaciones que esta última suele emitir.

El planteo es sencillo: un trabajo armónico con vistas a objetivos comunes de calidad en el análisis para beneficio directo de ambos auditores y del ente auditado.

Los auditores, internos y externos, tienen la posibilidad de llevarlo adelante. Ojalá lo entiendan así.

APÉNDICE

INFORME COSO:²⁷

El Informe COSO, nació con el objeto de definir un *nuevo marco conceptual del control interno*.

Sobre el particular –y aclarando que no es el objetivo del presente Anexo describir el informe COSO- señalaremos algunos puntos de especial interés.

Para dicho Informe el concepto de **control interno** (ya lo habíamos adelantado en el cuerpo del trabajo) se define como *un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y*

²⁷ Existen numerosos trabajos que explican y profundizan sobre este Informe. La inclusión sintética en el presente trabajo responde sólo a efectos de destacar los beneficios de la existencia de un sistema de control interno eficiente en la empresa, tal que el auditor externo se vea motivado a depositar confianza en el mismo.

el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos.

a. Objetivos

Los *objetivos* a los cuales debe dirigirse este proceso, son los siguientes:

- ❖ *Eficacia y eficiencia en las operaciones (objetivos empresariales básicos)*
- ❖ *Fiabilidad de la información financiera*
- ❖ *Cumplimiento de leyes y normas que sean aplicables.*

b. Componentes

A su vez, para este Informe, los *componentes* del control interno son cinco:

- ❖ **Entorno de control:** se refiere a los valores éticos, la capacidad de los empleados, la filosofía de dirección y el estilo de gestión, entre otros. Sin dudas, este componente del control interno es importantísimo ya que ilustra **cómo funciona el ente**.
- ❖ **Evaluación de riesgos:** se trata de identificar y analizar los riesgos relevantes para el logro de objetivos. Dado que estamos en un mundo en constante cambio, deberán preverse los mecanismos adecuados para identificar los nuevos riesgos y la forma de reducirlos.
- ❖ **Actividades de control:** son las diversas actividades que existen en un ente y que están destinadas a asegurar que se logre una adhesión a las políticas de la dirección (podrían ser los procedimientos, las autorizaciones, las conciliaciones, entre otras).
- ❖ **Información y comunicación:** como una parte de un engranaje debe interpretarse la actividad de cada funcionario de un ente. Cada uno debe saber por qué parte son responsables dentro del sistema de control interno de la organización. Para ello debe existir información que fluya y comunicación abundante.
- ❖ **Supervisión:** continuamente debe probarse que *“la máquina funciona”*. Esto es, que los controles –además de existir- funcionan adecuadamente.

De la lectura de dicho informe surge que si el Control Interno existe un ente debería poder:

- *Conseguir objetivos de rentabilidad*
- *Obtener información financiera viable*
- *Confiar en que se cumplen las leyes y normas aplicables*