



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESCUELA DE GRADUADOS**

**Carrera: Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría**

**TRABAJO FINAL DE ESPECIALIDAD**

**ROL DEL AUDITOR EN LAS PYMES**

**Autor:**

**Cra. Paula Casetta**

**Tutora:**

**Eliana Werbin**

**Córdoba 17 de Diciembre 2014**



Rol del auditor en las pymes by Casseta Paula is licensed under  
a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0  
Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

## **AGRADECIMIENTOS**

Al Director Dr. Norberto García y Vice Directora de la Especialidad Dra. Eliana Werbin.

A cada uno de los profesores que compartieron todos sus conocimientos, en especial a mi tutora Eliana, que siempre nos apoyó y estuvo al lado nuestro para terminar la carrera.

## **DEDICATORIA**

A mis padres quienes a lo largo de toda mi vida han apoyado y motivado mi formación académica, creyeron en mí en todo momento y no dudaron de mis habilidades. A mis profesores a quienes les debo gran parte de mis conocimientos, gracias a su paciencia y enseñanza y finalmente un eterno agradecimiento a la Escuela de Graduados de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba la cual abre sus puertas a profesionales como nosotros, preparándonos para un futuro competitivo y brindándonos toda la capacitación académica para lograr un excelente formación profesional.

## **RESUMEN**

El Objetivo de este trabajo, permitió ampliar el campo de investigación sobre la necesidad de contar con un auditor no solo para las grandes organizaciones sino también para las PyMEs. Del análisis de los resultados surge que la fiabilidad y validez de la actividad de auditoría está completamente condicionada a que los profesionales que ejercen esta labor la realicen con total independencia, estableciendo así un rol importante dentro de dichas organizaciones. Los auditores al incumplir este principio de independencia, han sido los causantes de un sinnúmero de escándalos financieros a nivel mundial por reflejar información ficticia, lo que conlleva a la quiebra de las distintas organizaciones y a su mala reputación, generando atmósfera de inseguridad a los usuarios que confían en la credibilidad, objetividad como lo señala el marco normativo, ético y legal de la profesión. Al igual que el resto de las organizaciones, las PyMEs necesitan tomar decisiones bajo circunstancias cambiantes y con recursos escasos, para lo cual es menester la actuación del contador público como profesional de la auditoría mediante el examen de los estados financieros de la entidad, lo cual les permitirá agregar valor y eventualmente les podría ofrecer oportunidades de negocio.

**Palabras claves:** Normas de Auditoría, Auditor, Independencia del auditor, responsabilidad, control interno

## **ABSTRACT**

The objective of this project will broaden the research field in relation to the necessity of an auditor not only big organizations but also SMES. The reliability and the validity of the activity of the audit is completely conditioned to the professionals who do this work with total independence, establishing this way an important role within the organizations. The auditors, not abiding by the principle of independence, have been the cause of countless worldwide financial scandals because of reflecting fictitious information, which has led to bankruptcy and questionable reputation of the different organizations. Thus, this has generated an atmosphere of distrust on the part of users who rely on the credibility, objectivity as signaled by regulatory, ethical and legal framework of the profession. Similar to the rest of organizations the SMES need to make decisions under fluctuating circumstances and with limited resources which makes the work of the accountant essential as the professional of the auditor. The professional performance will add value to the financial statements and eventually bring about business opportunity.

**Keywords:** auditing standards, auditor, auditor independence, responsibility, internal control.

## ÍNDICE

<b>I.</b>	<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
<b>II.</b>	<b>METODOLOGÍA.....</b>	<b>6</b>
<b>III.</b>	<b>RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....</b>	<b>6</b>
<b>A.</b>	<b>ESTUDIO EXPLORATORIO BIBLIOGRAFICO SOBRE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGAs).....</b>	<b>6</b>
	Normas Generales o Personales.....	6
	Normas de Ejecución del Trabajo.....	8
	Normas de Preparación del Informe.....	9
<b>B.</b>	<b>ESTUDIO EXPLORATORIO BIBLIOGRAFICO SOBRE LA IMPORTANCIA DEL CONCEPTO DE INDEPENDENCIA PARA LA AUDITORIA TANTO PARA LAS NORMAS CONTABLES NACIONALES E INTERNACIONALES.....</b>	<b>11</b>
	Concepto de Independencia.....	11
	Una revisión a la normativa contable sobre la independencia del Auditor.....	12
	Independencia Mental.....	13
	Independencia Aparente.....	14
	Personas interesadas en la independencia del Auditor.....	16
	Los Incentivos y las Amenazas que condicionan a la Independencia del Contador Público en función de Auditor.....	17
	Tipo de decisiones basadas en juicio.....	24
	Consecuencias.....	25
	Acciones para disminuir el riesgo de independencia.....	26
	Marco General sobre los Incentivos y Amenazas a la independencia del Auditor...	27

Tabla comparativa donde se indican los puntos clave que afectaron la independencia en la auditoría externa en el caso Enron.....	30
<b>C. ESTUDIO EXPLORATORIO SOBRE LAS DISTINTAS MODALIDADES DE AUDITORIA. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR.....</b>	<b>32</b>
Definición de Auditoria.....	32
Auditoría Externa.....	32
Otras modalidades de la Auditoria.....	33
Actuación del Auditor.....	34
Responsabilidad del Auditor.....	35
Concepto y tipos de Responsabilidad.....	37
<b>D. ANALISIS SOBRE EL CONOCIMIENTO DEL CONTROL INTERNO POR PARTE DEL AUDITOR.....</b>	<b>42</b>
Riesgo de Auditoria.....	42
La estructura del Control Interno del ente.....	45
Prueba de cumplimiento de los controles.....	50
Conclusiones del control interno y pruebas de validación de saldos.....	52
<b>E. CONCLUSIONES.....</b>	<b>54</b>
<b>F. BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>56</b>

## **I. INTRODUCCION**

El dinamismo de la economía producto de la globalización ha motorizado el desarrollo de las pequeñas y medianas empresas en todo el contexto mundial. En nuestro país, tienen un rol preponderante dentro del modelo de crecimiento económico con inclusión social, y han acompañado el proceso de expansión industrial más importante de la historia argentina, tanto en duración como en incremento de la producción. Actualmente en el país hay 603 mil PyMEs de las cuales más de 229 mil se crearon en la última década, que representan el 60% del empleo y el 45% de las ventas totales. La participación del Estado con herramientas que permiten acceder a créditos, capacitación para recursos humanos, entre otros, son parámetros que explican el porqué de su existencia y les permiten estar en constante crecimiento.

Estas organizaciones se enfrentan a constantes y acelerados cambios en lo económico y tecnológico. Sin embargo, por ser mayoritariamente producto de la inversión familiar, comúnmente se observa la carencia de personal profesional en el desarrollo de sus actividades. Este recurso es subutilizado por las PyMEs, es decir, no valoran el potencial de un Profesional, el cual podría involucrarse en forma más dinámica en la organización, proporcionando a la gerencia información relevante y actualizada para tomar decisiones y desarrollar de manera optima la organización. Adicionalmente, estas empresas, casi en su totalidad, no consideran necesario la contratación de una auditoria de sus estados financieros en forma regular. Esta condición las hace vulnerables, ya que además de que poseen controles internos insuficientes no buscan la evaluación externa para garantizar la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados contables. También ocasiona un uso inadecuado y/o no autorizado de sus



activos, acompañado de las oportunidades de negocios perdidas, incluyendo financiamientos con la banca privada y pública por no presentar los estados financieros dictaminados.

El objetivo de la auditoria no solo implica expresar una opinión imparcial por parte de un contador público independiente sobre la razonabilidad de las cifras presentadas por la gerencia de la entidad y su adecuada presentación con base en las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas (NAGAs); También significa revisar el sistema de control interno con el propósito de establecer las bases de la confiabilidad para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de Auditoria. El control interno constituye un sistema interactuante, un proceso que involucra a todo el recurso humano de la organización más allá de los manuales de normas y procedimientos, documentos y formas, bajo la responsabilidad de la gerencia de la entidad.

En este trabajo se examinó la importancia de que las PyMEs cuenten con un Auditor, ya que su característica constituye uno de los temas de importancia en el proceso de realizar una auditoría debido a que en él recae la responsabilidad de practicarla y lograr los resultados necesarios para proponer las medidas que le permitan elevar el desempeño de la organización.

Además, se evaluó la calidad del Auditor, estableciendo la importancia del concepto de independencia, ya que la calidad y el nivel de realización de la auditoria dependen en gran manera del profesionalismo y carácter del auditor, así como de su comprensión de las actividades que va a revisar, elementos que involucran el vinculo de conocimientos, habilidades, destrezas y experiencias necesarias para que realice su trabajo con cuidado y competencia.

Por último, es justamente el auditor quien debe velar por el cumplimiento de las normas y procedimientos corporativos; e ir un poco más allá en la planificación, diseño y realización de sus pruebas de auditoría. Por este motivo, se estudió no solo su trabajo enfocado en el control interno, sino también evaluar el cumplimiento de las directrices y estrategias emitidas por la alta gerencia. Esto le permitirá determinar desviaciones en el cumplimiento de las mismas que pudieran acarrear “riesgos asociados” que afecten la generación de valor de negocio en el Largo Plazo.

El objetivo de este trabajo es analizar la importancia del rol del auditor dentro de las PyMEs.

## II. METODOLOGÍA

- 1) Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas (NAGAS) dentro de las PyMEs.

Este estudio se llevó a cabo sobre las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas incluyendo las normas generales, normas de ejecución del Trabajo y normas de preparación del Informe ante:

- Falconí, O (2006)
- Slosse, CA (2004)

- 2) Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre la importancia del concepto de Independencia para la Auditoria tanto para las normas Contables Nacionales como Internacionales.

Se estudió la importancia del concepto de independencia, marcando los incentivos y las amenazas que la afectan. Se realizó una comparación con lo establecido por las normas internacionales (NIAs). Para este objetivo se consideró la postura que adoptan los contadores públicos, organismos regulares y los usuarios de Estados Contables.

- Norka, V (2009)
- Adam, A (2002)

- 3) Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre las distintas modalidades de auditoría, examinando las diferentes responsabilidades del auditor.

Se evaluó las distintas clases de auditoría, mencionando las responsabilidades que el auditor debe asumir.

- López, R., Pérez, A.(2007)

- Rosales, L. (2004)

4) Análisis sobre el conocimiento del control interno por parte del Auditor.

Se examinó el conocimiento del control interno por parte del auditor haciendo mención de los riesgos de Auditoría y sus correspondientes pruebas de cumplimiento y validación de saldos.

- Escalante, P., Neyi, L. (2010)

- Estupiñán, R. (2004)

### **III. RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

#### **A. ESTUDIO EXPLORATORIO BIBLIOGRAFICO SOBRE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGAs) DENTRO DE LAS PYMES.**

Es necesario hacer una clara distinción entre NAGAs y los procedimientos de Auditoría, ya que éstos se refieren a los actos que han de ejecutarse, en tanto que las normas de su ejecución tienen que ver con medidas relativas a la calidad de esos actos y los objetivos que han de alcanzarse mediante el uso de los procedimientos adaptados. Las normas de auditoría, así diferenciadas de los procedimientos de auditoría, se relacionan no sólo con la calidad profesional del auditor, sino también con el juicio ejercitado por él en la ejecución de su examen y en la elaboración de su informe. Por otro lado, las NAGAs son lineamientos que señalan los cursos de acción o la manera de seguir los procedimientos. Son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se deriva de la naturaleza profesional de la actividad que desarrolla.

Los Socios del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) han aprobado y adoptado diez NAGAs, las cuales deben considerarse como los diez mandamientos que deben regir el trabajo del auditor independiente y que se dividen en tres grupos: normas generales o personales, normas de ejecución del trabajo y normas de preparación del informe.

## 1. Normas Generales o Personales

Son los cuidados que debe tener un auditor para realizar su trabajo y que deben mantenerse durante el desarrollo de toda la actividad profesional.

*Entrenamiento y capacidad profesional.* La auditoría debe ser ejecutada por un personal que tenga el entrenamiento técnico adecuado y criterio como auditor. No basta con la obtención del título profesional de contador público, sino que es necesario tener una capacitación constante mediante seminarios, charlas, conferencias, revistas, etc y el entrenamiento “en el campo”.

*Independencia.* El auditor debe mantener una actitud mental independiente y una aptitud de imparcialidad de criterio. Los juicios que formula deben basarse en elementos objetivos de la situación que examina. El auditor actúa como juez del trabajo realizado por las personas que preparan los estados financieros. La mayor amenaza que tiene un auditor en la práctica profesional, en cuanto a su independencia de criterio, es que, frecuentemente, él debe juzgar y opinar sobre las decisiones e informes de los directores de las empresas, quienes lo eligen, lo retienen o reemplazan a su exclusiva discreción.

*Cuidado y esmero profesional.* Debe ponerse todo el cuidado profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación del informe. El debido cuidado impone la responsabilidad sobre cada una de las personas que componen la organización de una auditoría independiente y exige cumplir las normas relativas al trabajo y al informe. El ejercicio del cuidado debido requiere de una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo ejecutado y del criterio empleado por aquellos que intervinieron en el examen. La capacidad y el cuidado profesional es una norma común a la profesión del contador público y a todas las profesiones que se desprenden del carácter profesional de la actividad

de auditoría. Si bien es cierto que un profesional no puede ser considerado infalible y, por lo tanto, no se le puede exigir éxito, se debe evaluar la capacidad para el desempeño de las actividades profesionales o su negligencia. En efecto, la actividad profesional, en tanto humana, es falible y se debe considerar que el común de las personas no tiene definido el concepto del alcance de auditoría – que se realiza sobre la base de muestras, evidencia selectiva y, sobre todo de la opinión- cuando se refiere a la presentación razonable de la situación financiera.

## 2. Normas de Ejecución del Trabajo

Estas normas se refieren a las medidas de calidad de trabajo hecho por el auditor como parte de su examen. Este está compuesto por tres NAGAs:

*Planeamiento y supervisión.* La auditoría debe planificarse adecuadamente y el trabajo de los asistentes debe ser supervisado apropiadamente. La auditoría de los estados financieros requiere de una operación adecuada para alcanzar totalmente los objetivos de la forma más eficiente. La designación de auditores externos por parte de la empresa debe efectuarse con la suficiente anticipación al cierre del periodo materia del examen, con el fin de permitir el adecuado planeamiento del trabajo del auditor y la aplicación oportuna de las normas y procedimientos de auditoría. Por su parte, la supervisión debe ejercerse en las etapas de planeamiento, ejecución y terminación del trabajo. Debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida.

*Estudio y evaluación del control interno.* Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, duración y alcance de las pruebas que se deben realizar. Solo es obligatorio para el auditor el examen de aquella parte del sistema general de preparación de los estados financieros

que se va a auditar. Este estudio y evaluación del control interno se debe hacer cada año adoptando una base relativa de las áreas de evaluación y profundizando su incidencia en aquellas áreas donde se advierten mayores deficiencias. Asimismo, el auditor al evaluar el control interno, determinará sus deficiencias, su gravedad y posibles repercusiones. Si las fallas son graves y el auditor no supe esa limitación de una manera práctica, deberá calificar su dictamen y opinar con salvedad abstención de opinión.

*Evidencia suficiente y competente.* Debe obtenerse suficiente evidencia mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros auditados. Una evidencia será insuficiente, por ejemplo, cuando no se ha participado en una toma de inventarios, no se confirmo las cuentas por cobrar, etc.

### 3. Normas de Preparación del Informe

El dictamen de un auditor es el documento por el cual un contador público, actuando en forma independiente, expresa su opinión sobre los estados financieros sometidos a su examen. La importancia del dictamen ha hecho necesario el establecimiento de normas que regulen la calidad y los requisitos para su adecuada preparación. Está compuesto por cuatro NAGAS:

*Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).* El informe debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo a los PCGA. El artículo 1 de la Resolución 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad precisa que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a los que se refiere el texto del artículo 223 de la Ley General de Sociedades comprenden, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Esta norma requiere que el auditor



conozca los principios de contabilidad y procedimientos, incluyendo los métodos de su aplicación.

Los pronunciamientos sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados son emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Dichos pronunciamientos son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

*Consistencia.* El informe debe identificar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el periodo actual con relación al período precedente. El dictamen debe expresar si tales principios han sido observados consistentemente en el período cubierto por los estados financieros, pues los cambios de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados afectan la comparabilidad de los estados financieros. Por ejemplo, es el cambio al usar el método UEPS por PEPS para costear inventarios o un cambio de método de depreciación de línea recta al de saldos decrecientes para todos los activos de determinado tipo, si se verifican en períodos diferentes. Esta norma requiere que el auditor compare los principios, prácticas y los métodos usados en los estados financieros del período cubierto por el informe de auditoría con aquellos utilizados en el período anterior, con el objeto de formarse una opinión de si se han aplicado o no en forma consistente dichos principios y procedimientos.

*Revelación suficiente.* A menos que el informe del auditor lo indique, se entenderá que los estados financieros presentan en forma razonable y apropiada, toda la información necesaria para mostrarlos e interpretarlos adecuadamente.

*Opinión del auditor.* el dictamen debe expresar una opinión con respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o una afirmación a los efectos de que no puede expresar una opinión en conjunto. El objetivo de esta norma, relativa a la información del dictamen, es evitar una mala interpretación del grado de responsabilidad que se está

asumiendo. El auditor no debe olvidar que la justificación para expresar una opinión, ya sea con salvedades o sin ellas, se basa en el grado en que el alcance de su examen se haya ajustado a las NAGAS. Un examen de auditoría, realizado conscientemente y con resultados satisfactorios, debe capacitar al auditor para establecer con certeza y objetividad las informaciones básicas con absoluta claridad y precisión. La expresión de la opinión es el trabajo del auditor.

Cabe señalar, que en todos los países en los cuales las empresas y entidades públicas y privadas tengan que llevar la contabilidad de sus operaciones diarias, estas pueden ser objeto de un examen riguroso, La evaluación de estas se encuentra sujeta a la normatividad, legislación y prescripciones de cada uno de los gobiernos, pero por regla general este examen se hace bajo unos parámetros definidos, entre los cuales se encuentran las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas que han sido preparadas bajo las verdades fundamentales, evidentes y aceptadas por la profesión contable y los principios que la rigen. El consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (CNIAA) cumple sus funciones como un ente normativo independiente bajo los auspicios de la Federación Internacional de Contadores. El objetivo del CNIAA es velar por el bien público al establecer normas de auditoría y aseguramiento de calidad y facilitar la convergencia entre las normas nacionales e internacionales, logrando así que se mejore la calidad y uniformidad de la práctica contable en todo el mundo y que se fortalezca la confianza pública en la profesión de aseguramiento y auditoría en el ámbito mundial. (Falconí O., 2006).

## **B. ESTUDIO EXPLORATORIO BIBLIOGRAFICO SOBRE LA IMPORTANCIA DEL CONCEPTO DE INDEPENDENCIA PARA LA AUTORIA TANTO PARA LAS NORMAS CONTABLES NACIONALES COMO INTERNACIONALES.**

### **Concepto de Independencia.**

Como parte de las normas de auditoría, la independencia es un requisito a cumplir en el marco de las normas de personalidad del auditor y se alcanza cuando “sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso”, por el contrario, no existe independencia “cuando la opinión o juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo”. Este principio, y pilar fundamental de la actuación profesional del contador público, en su papel de auditor, se entiende como una cualidad de la persona de realizar su ejercicio profesional sin dejarse influenciar por hechos externos, o sentir restricciones o limitantes relacionadas con sus sentimientos o relaciones con sus pares.

El suponer que una persona, en su papel de contador público, sea independiente de las cosas o hechos que revisa permite cumplir con el mandato de ley de dar fe pública o atestiguar sobre la situación financiera de una empresa cuando se ha realizado una auditoria. (Viloria, N., 2009).

### **Una revisión a la normativa contable sobre la independencia del auditor**

En 1971, la Declaración de Normas de Auditoria N°1 emitida por el Instituto Americano de Contadores Públicos enfatiza en el apartado 220 se pronuncia en los siguientes términos:

La independencia no implica la actitud de un fiscal, sino más bien, una imparcialidad de juicio que reconoce la obligación de ser honesto no solo para con la gerencia y los

propietarios del negocio, sino también para con los acreedores y aquellos que de algún modo confíen, al menos en parte en el informe del auditor.

Para este organismo, la independencia se relaciona con una cualidad de la personalidad del auditor que se cultiva a lo largo de la vida: La Honestidad. Este criterio fue ampliado y es así como, en las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), emitidas por el Comité Internacional de Práctica de Auditoría (2007), incorpora los criterios de independencia mental y de independencia aparente. (Viloria, N., 2009)

### **Independencia Mental.**

En resumidas cuentas desde la perspectiva más general, el término independencia mental ha sido definido por varios autores en el campo de la auditoría con el cual se define de la siguiente manera:

La independencia supone una actitud mental, que permita al auditor actuar con libertad, respecto de su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones. (Pinilla J., 2005)

Se entiende de mantener una actitud mental donde sus juicios en los dictámenes deben ser objetivos, desligando de los juicios que limite su imparcialidad y actuando con mayor libertad en el campo laboral sin omitir los principios y valores éticos con la profesión. (Pinilla J., 2005) “El contador público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios”. Viloria, N., (2009) enfatiza el concepto de independencia mental citado en las NIAs, emitida por el Comité Internacional de Práctica de Auditoría y se define como “el estado mental que permite proporcionar una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio

profesional, permitiendo a una persona actuar con integridad y ejercer la objetividad y escepticismo profesional” .En efecto el contador público debe mentalizarse al emitir criterios y juicios, sin que provengan de las emisiones realizadas por el cliente o dueños de la entidad.

### **Independencia Aparente.**

Viloria, N., (2009) enfatiza el concepto de independencia aparente citado en las NIAs, emitida por el Comité Internacional de Practica de Auditoria y se define:

Cuando se evitan hechos y circunstancias que sean tan importantes que un tercero juicioso e informado, con conocimiento de toda información relevante, incluyendo cualquier salvaguardas que se apliquen, concluiría de manera razonable que la integridad, objetividad o escepticismo profesional o de un miembro del equipo para atestiguar hubieran sido comprometidos.

Como se observa, aunque se mantiene la independencia como una cualidad personal que permite al contador público actuar con integridad y ética al emitir su juicio, se incorpora la percepción de los usuarios. Es decir, al profesional, o firma de profesionales, le interesa también hacer sentir a sus usuarios que el trabajo es de calidad, íntegro y objetivo. Le interesa, entonces, transmitir credibilidad y confianza del trabajo realizado a todos los potenciales usuarios del mismo. Es importante en el ejercicio independiente del contador público, se requiere de la independencia mental y en apariencia, para evitar que un tercero razonablemente informado pueda colocar en duda la credibilidad del trabajo realizado. (Viloria, N., 2009)

En 2006, Berrizbeitia (citado en Aura Peña y María Carolina Bestidas, 2007), reportó un ejemplo de la pérdida de Independencia como lo fue el caso Enron señalando todas las prácticas antiéticas en sus actuaciones como profesionales:

Expresión de operaciones con empresas vinculadas a precios no competitivos. Enron transfería sus activos improductivos a empresas subsidiarias y luego no consolidaba los estados financieros, por supuesto que los estados financieros de Enron no reflejaban en absoluto la realidad, había remuneraciones exorbitantes que sobrepasaban la mayor parte de las utilidades de la empresa en el año anterior al inicio de la crisis. Los auditores no eran independientes, porque no solo prestaban servicios de auditoría, sino que además prestaban servicios de consultoría que le representaban mayores ingresos a la firma.

Muchos casos parecidos al de Enron que evidenciaron fraudes y escándalos financieros se debían a la falta de controles en el ejercicio de auditoría conllevando pérdidas millonarias originadas por el maquillaje de información y donde prevalecía la dependencia financiera con cada una de las entidades comprometiendo la existencia de la imparcialidad. Con lo anterior se demuestra que lo significativo no es la adopción de normas de contabilidad de aplicación mundial, es el respeto hacia los principios éticos y por lo tanto, hacia los mecanismos que garanticen que efectivamente estas normas pueden cumplirse. En 2005, Capcha y Vilchez (citado en Aura Peña y Maria Carolina Bestidas, 2007), reportó esta afirmación “la mayoría de los estudios sobre la temática consideran que la causa de las irregularidades y de la crisis profesional se encuentra en las conductas antiéticas e inmorales y solo algunos hacen referencias a la ambigüedad y no pertinencia de las normas contables”. Vilorio (2009), realizó un ejemplo en el caso de Enron, altamente discutido en la literatura contable y que tuvo como consecuencia inmediata el cierre de la firma número uno Arthur Andersen:

Enron era el segundo cliente más importante para Andersen. En el 2000 su facturación ascendió a 25 millones de dólares por auditoría y 27 millones por el trabajo de consultoría. La auditoría era tanto interna como externa.

Arthur Andersen falló en involucrarse en consultoría adicionales a la auditoría abarcándose internamente con la institución generando conflicto de intereses, perjudicando su independencia.

### **Personas interesadas en la Independencia del Auditor.**

En el trabajo de Vilorio, N. (2009), se pueden segmentar tres partes interesadas en la independencia del auditor:

- Organismos Reguladores.
- Usuarios.
- Contadores Públicos en su rol de Auditores.

1) Organismos Reguladores: Para los Organismos Reguladores, la solución a las amenazas a la independencia ha sido la normalización. Así se observa en el caso de los organismos emisores de normas contables y de auditoría, específicamente en la Declaración de Normas de Auditoría N°1, emitida por el Instituto Americano de Contadores Públicos se dispone que “para ser independiente el auditor debe ser intelectualmente honesto, ser reconocido como independiente, debe estar libre de cualquier obligación o tener algún interés para con el cliente, su dirección o sus dueños”.

2) Usuarios: Los presuntos usuarios también buscan garantizar la independencia de los auditores, aunque para ellos sus mecanismos están más relacionados con la imagen profesional. Los usuarios de la información financiera presuponen, comúnmente, que la información financiera avalada por un contador público es la adecuada. Este supuesto a priori descansa en la objetividad, confianza y credibilidad en primera instancia del contador público que generó la información y, en segunda instancia, en el contador público independiente que auditó la información. No es posible esperar que un usuario de un estado financiero evalúe

una auditoría. La mayoría de los usuarios no tienen la competencia ni el tiempo para hacer una evaluación así. La confianza del público en la calidad de los servicios profesionales aumenta cuando la profesión fomenta la existencia de altos niveles de desempeño y conducta en todos los que ejercen esa profesión.

3) Auditores: El aspecto subjetivo de la independencia del contador público es indudable, ya que se trata de una condición intrínseca a la personalidad del contador y vinculada a sus valores y a su ética. Aun así, se debe reconocer que la mayoría de los aspectos relacionados con el sujeto – contador - permanecen ocultos o, en último caso, resultan difíciles de controlar a través de una norma. Paradójicamente, son estas cualidades del contador como persona las que inciden en la credibilidad de su opinión y colocan en tela de juicio el rol de los contadores públicos como auditores. Es decir, el contador puede, en apariencia, cumplir con todas las normas y leyes y, sin embargo, no ser efectivamente independiente en su trabajo. La importancia radica en que los organismos reguladores suponen que los contadores públicos conocen y siguen las normas de forma fiel, sin que el criterio subjetivo los afecte. Por el contrario, siendo la independencia un criterio altamente subjetivo, es relevante conocer la opinión de los contadores para poder corregir o reforzar las bases de la actuación con independencia de contador. (Norka, V., 2009).

### **Los Incentivos y las Amenazas que condicionan a la Independencia del Contador Público en función de Auditor.**

#### **Incentivos para la independencia del auditor.**

Paz-Ares (citado en López, R y Pérez, A 2007), señaló: “lo que la gente observa no es el grado de moralidad subjetiva del auditor, sino los incentivos que objetivamente tiene para obrar de manera independiente”. Las personas que conforman la sociedad en este caso los



usuarios, estarán pendientes de que los auditores actúen dentro de las normativas de éticas, principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas internacionales de auditoría en hacer cumplir en la emisión de información de una manera objetiva e imparcial minimizando los riesgos de independencia. Existen varios factores que pueden incentivar al auditor para actuar en el ejercicio de sus funciones por el camino correcto. Todas ellas, hacen que el profesional tenga motivaciones para hacer bien su trabajo, porque de lo contrario podrá ser castigado de diversas formas. Los conceptos de independencia del auditor descrito en la estructura conceptual comprenden un modelo de riesgo para la independencia del auditor: Definición de Riesgo: Mantilla (2004) define el riesgo de la independencia como “la probabilidad de que la objetividad de un auditor estaría comprometida o razonablemente comprometida para inversionistas y otros usuarios bien informados”. Es decir, el riesgo de que se pueda comprometer o se perciba la amenaza a la independencia del auditor. Definición de las salvaguardas o incentivos: Mantilla (2004) enfatizan que las salvaguardas “son controles que mitigan los efectos de las amenazas”. Son factores que regulan o disminuyen las amenazas que ponen en riesgo a la independencia. Aquellos factores sobre los que las firmas de auditoría pueden influir más directamente, estos son: las políticas de las firmas de auditoría y la cultura de la firma y las características del auditor individual.

- Políticas de la firma de auditoría.

De las firmas de auditoría deben fomentar una cultura corporativa orientada en todo momento hacia la independencia. Dicha cultura se transmite a través del establecimiento de una serie de políticas. El objetivo primordial de las mismas es mitigar el riesgo a la independencia debido a su asociación con los litigios y el declive del capital reputacional.

- Cultura de la firma y características del auditor individual.  
Los mensajes de la firma de auditoría, explícita o implícita, con respecto a la conducta adecuada de la firma y las características éticas de los auditores individuales tienen probablemente un impacto muy significativo sobre el riesgo a la independencia. La cultura de la firma de auditoría puede concebirse como el mensaje que una firma transmite a sus auditores con respecto a las obligaciones que deben asumir. En el contexto del mercado de capitales, pueden identificarse tres tipos de cultura de firma:
  - Cultura de deber público:  
Su objetivo es dar confianza a los proveedores de capital de que la información que ellos reciben es fiable y no contiene errores. Por lo tanto, la obligación ética esencial del auditor es contribuir a disminuir el conflicto de intereses entre los demandantes de capital y los proveedores de capital, asumiendo un papel que proteja los intereses de los inversores y acreedores, ayudando a paliar la información asimétrica ente ambos.
  - Cultura de protección al cliente:  
En este caso se potencia a los auditores para que se vean así mismos como socios de negocio de sus clientes, los demandantes de capital. Los auditores podrían moverse hacia esta parte del continuo con el deseo de añadir valor al negocio de sus clientes, fundamentalmente, a través de la oferta de una amplia gama de servicios y la atracción y retención de trabajadores. Esta cultura se centra prioritariamente en los intereses financieros de los demandantes de capital, lo cual va en detrimento de los proveedores de capital y otros usuarios de los Estados Financieros.
  - Cultura de gestión de riesgo:  
En el centro del continuo podría situarse una posición donde se considera que los auditores son neutrales. Esta perspectiva se centra sobre los intereses de los auditores, pero también

es como se pueden gestionar y controlar los riesgos que aparecen por la representación que realizan los auditores de los proveedores de capital.

La cultura de la firma de auditoría estará influida en gran medida por las características individuales de los auditores. Por ejemplo, podría ocurrir que en una firma de auditoría con una cultura de protección al cliente, un auditor con altos niveles de ética mitigara efectivamente el riesgo a la independencia. No obstante, en la medida en que la orientación de un auditor individual se mueva desde la cultura de deber público hacia la de protección al cliente, probablemente debiera optarse por confiar en otros factores mitigadores, tales como la regulación y el gobierno corporativo, para realmente mitigar el riesgo a la independencia. En definitiva, existen elementos que influyen en la motivación del auditor para ser un profesional objetivo. No obstante, es preciso indicar que en muchas ocasiones se trata de factores que influyen únicamente en la vertiente de apariencia de la independencia y, como ya hemos establecido anteriormente, la misma es una condición necesaria, pero no suficiente, para el cumplimiento de la función social de la auditoría, esto es, para que de forma real aporte valor añadido a la sociedad. Por lo tanto, debe tenerse presente que es necesario también que existan incentivos que motiven a los auditores para ser independientes de forma real. (López, R., Pérez, A 2007)

#### Amenazas sobre la independencia del auditor.

##### Definición de las amenazas.

Mantilla (2004) enfatiza que las amenazas “son presiones y otros factores que menoscaban la objetividad de un auditor”. Son elementos que provocan o desafían el aumento del riesgo a la independencia es decir que pone en duda la objetividad e imparcialidad del auditor.

A pesar de un mayor número de variables que suponen amenazas a la independencia del

auditor en comparación con aquellas otras que la incentivan. Además, la probabilidad de que una posible amenaza dañe verdaderamente la independencia del auditor, es superior a la probabilidad de que un posible incentivo se convierta finalmente en una motivación real. Bastante reportó un estudio sobre El Comité de Auditoría de la Comisión Europea en su documento “La independencia de los auditores legales en la Unión Europea: un conjunto de principios fundamentales” señala, en el apartado sobre las amenazas a la independencia y riesgos inherentes, que la independencia de los auditores legales podrá verse afectada por diferentes tipos de amenazas: interés propio, revisión propia, defensa, familiaridad o confianza o intimidación.

Así mismo, EL Comité establece que el nivel de riesgo por el cual la independencia del auditor puede verse perjudicada vendrá determinada por la importancia de cualquiera de las amenazas señaladas anteriormente. (López, R., y Pérez, A., 2007),

Johnstone, Karla (López, R., y Pérez, A., 2007), reportó un estudio que se preocupaba por las diferentes situaciones que pueden ocasionar riesgo a la independencia. Los autores dividen las situaciones que pueden poner en peligro la independencia del auditor en directas e indirectas:

#### Clasificación de Amenazas:

**1. Amenazas directas:** Son los que comprenden los beneficios monetarios actuales o potenciales. En ellas se incluyen:

- **Inversiones directas:** Las cuales podrían causar un conflicto de intereses relacionado con la alineación de los auditores con la posición mantenida con los gestores de las compañías.
- **Honorarios contingentes:** son aquellos que, si por cualquier motivo el auditor dejara de percibir, tendrían un impacto significativo sobre el resultado de la firma auditora.

También pueden derivar en el incremento de los intereses financieros. Por ejemplo, ante la aparición de discrepancias, la gestión puede presionar con la revocación del contrato.

- **Potencial de conseguir un empleo en la entidad auditada:** esta situación podría obligar al auditor a tomar decisiones incorrectas con el objeto de no perder la perspectiva de empleo futuro.
- **Dependencia financiera:** incluye la naturaleza del servicio prestado (auditoría u otros), la magnitud relativa, la continuidad de los honorarios, el efecto y el valor en reputación de una relación con el éxito. Todos los factores anteriores suponen amenazas para la habilidad del auditor a resistir las presiones de la gestión por la preocupación de la finalización de la relación.

**2. Amenazas indirectas:** Son las que aparecen por las otras circunstancias que podrían dificultar el mantenimiento de la objetividad del auditor. Pueden ser de dos tipos:

- **Relaciones interpersonales:** se dan cuando los auditores poseen una relación personal, familiar o profesional con el cliente. Todas estas relaciones podrían provocar que el auditor antepusiera los intereses personales sobre los objetivos profesionales.
- **Revisión propia:** en este caso puede ocurrir que el auditor tenga que auditar su propio trabajo o el de alguno de los miembros de su equipo. Algunos ejemplos podrían ser: preparación de los Estados Financieros, recomendaciones de valoración de elementos en dichos estados, externalización de la auditoría interna y el asesoramiento sobre decisiones de gestión. Todas estas situaciones podrían crear situaciones en las que el auditor es incapaz de evaluar críticamente su trabajo o de dañar una relación con otro miembro de la firma de auditoría.

Mantilla (2004), señala y explica las amenazas que potencialmente merman la independencia del auditor y estas son: (1) auto-interés; (2) auto-revisión; (3) abogamiento; (4) familiaridad y (5) intimidación.

1. la amenaza de *auto-interés* ocurre una firma o un miembro del equipo de aseguramiento se pudiera beneficiar de un interés financiero en, u otro autointerés entra en conflicto con un cliente de aseguramiento.
2. la amenaza de *auto-revisión* ocurre cuando: (a) cualquier producto o juicio de un contrato de aseguramiento previo o de un contrato de no- aseguramiento previo, requiere ser vuelto a evaluar con el fin de conseguir conclusiones sobre el contrato de aseguramiento o (b) cuando un miembro del equipo de aseguramiento previamente fue director o ejecutivo del cliente de aseguramiento, o fue un empleado que se encontraba en posición de ejercer influencia directa o significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento.
3. la amenaza de *abogamiento* ocurre cuando una firma, o un miembro del equipo de aseguramiento, promueve o puede percibirse que promueva una posición u opinión del cliente de aseguramiento hasta el punto que se pueda comprometer, o se pueda percibir que comprometa, la objetividad. Tal puede ser el caso si una firma o un miembro de aseguramiento subordina su juicio al del cliente.
4. la amenaza de *familiaridad* ocurre cuando, por virtud de una relación estrecha con un cliente de aseguramiento, sus directores, ejecutivos o empleados, una firma o un miembro del equipo de aseguramiento se vuelve demasiado comprensivo con los intereses del cliente.

5. la amenaza de *intimidación* ocurre cuando un miembro del equipo de aseguramiento puede ser disuadido de actuar objetivamente y de ejercer el escepticismo profesional mediante amenazas, actuales o percibidas, recibidas de los directores, ejecutivos o empleados de un cliente de aseguramiento.

### **Tipo de decisiones basadas en juicio**

Por otra parte, existen situaciones que implican decisiones basadas en juicios que también pueden afectar a la independencia del auditor y, por tanto, a la calidad de la auditoría. Hay tres tipos de decisiones basadas en juicios:

- Asuntos contables conllevan dificultad: Son aquellos que permiten varias interpretaciones opcionales: principios contables, valoraciones alternativas, etc. En este caso, podría ocurrir que los auditores se adhirieran a las preferencias de tratamientos contables inapropiados para la gestión.
- Decisiones referidas al comportamiento durante la auditoría: Se refieren a juicios de la naturaleza y la extensión de la evidencia de auditoría. Por ejemplo, los auditores podrían ocultar errores descubiertos durante el muestreo de auditoría con el deseo de no entrar en conflicto con la gestión.
- Decisiones materiales: Tienen relación con los juicios que se refieren a la importancia relativa de las omisiones o errores descubiertos en la información financiera. Podría ocurrir, por ejemplo, que un auditor concluyera que un ítem no es significativo y, por lo tanto, no someterlo a la evaluación durante el proceso de obtención de evidencia.

Por su parte, es preciso tener en cuenta que los usuarios de la actividad de auditoría son muy diversos. Dentro de ellos se encuentran: las entidades auditadas, los auditores individuales, la profesión de auditoría, los reguladores, entre otros. (López, R., y Pérez, A., 2007)

## **Consecuencias**

Teniendo en cuenta el ámbito temporal, los anteriores usuarios pueden sufrir las siguientes consecuencias derivadas del riesgo de la independencia:

- **A corto plazo:**

Las entidades auditadas pueden beneficiarse a corto plazo de un incremento del riesgo a la independencia ya que aumenta la probabilidad de que el auditor acceda a las preferencias de la entidad auditada. Los beneficios potenciales podrían consistir en el incremento de la cotización de las acciones y un menor coste de capital.

En concreto, las consecuencias negativas de un informe de auditoría erróneo pueden consistir en un declive de valor de los activos o pasivos de la compañía. Los auditores individuales están preocupados por el mantenimiento de la relación con el cliente por razones económicas y por la probabilidad de futuros litigios o pérdida de reputación asociados con su con su comportamiento.

- **A largo plazo:**

Los accionistas y acreedores impondrán un coste adicional por incremento del riesgo de información originado por la incapacidad de confiar en el proceso de auditoría. Por tanto, las entidades auditadas, en última instancia, también se perjudican por el riesgo a la independencia.

Así el efecto neto sobre la entidad auditada será la diferencia entre los beneficios que se obtienen versus las pérdidas que también pueden aparecer a largo plazo.

Por otro lado, la profesión de la auditoría se daña por el incremento del riesgo a la independencia, aunque solo sean unos pocos auditores los que no cumplen con la obligación de independencia.



### **Acciones para disminuir el riesgo de independencia.**

Johnstone (López, R., Pérez, A., 2007), definió cuáles deberían ser las acciones a tomar por los diferentes usuarios para tratar de paliar o disminuir el riesgo a la independencia:

#### Con respecto a la profesión de auditoría.

La profesión de auditoría dirige activamente la gestión del riesgo a la independencia, fundamentalmente, prohibiendo la realización de algunas actividades y estableciendo programas de control (por ejemplo, requerimientos de titulación, educación profesional continua, normas de ética).

No obstante, existen dos áreas que reciben una atención limitada de la profesión:

- Asuntos relacionados con el tipo, magnitud relativa y continuidad de honorarios. Por el contrario, la profesión parece mantener estrategias de expansión de servicios que podrían incrementar las preocupaciones de dependencia financiera.
- Situaciones que implican decisiones basadas en juicios que ocasionan un riesgo a la independencia que afecta a la calidad de la auditoría.

#### Con respecto a las firmas de auditoría.

Las firmas de auditoría pueden incluir en el riesgo a la independencia mediante el establecimiento de políticas y fomentando una cultura de firma que otorgue un adecuado soporte a los esfuerzos de los auditores individuales para mitigar el riesgo a la independencia.

En sus manos está también promover la formación continua de los auditores, poniendo

un especial énfasis en la relación entre las amenazas a la independencia y aquellas situaciones que permiten que dicho riesgo afecte a la calidad de la auditoría.

Con respecto a los reguladores.

Los organismos legisladores tradicionalmente han dedicado y siguen dedicando un gran esfuerzo normativo relacionado con la independencia del auditor. En particular, se centran en mejorar la visión de la regulación sobre el incremento de la efectividad del gobierno corporativo y los mecanismos de autorregulación. Así mismo, también se centran sobre las situaciones que implican decisiones basadas en juicios que permiten que el riesgo a la independencia afecte la calidad de la auditoría.

**Marco General sobre los Incentivos y Amenazas a la independencia del Auditor.**

Incentivos

En función de los principales agentes del mercado de auditoría pueden tomarse las siguientes acciones como incentivos a la independencia:

1. Acciones provenientes de los auditores como individuos:

- Sentimiento de haber cumplido su responsabilidad profesional con integridad y haber prestado un buen servicio a sus clientes.
- Acceso a mejores condiciones de salario, promoción y reconocimiento (prestigio profesional).
- Reducción de los riesgos asociados con el cumplimiento de responsabilidades y pérdida de reputación.
- Elusión de las acciones disciplinarias por parte de los organismos reguladores.

2. Acciones provenientes de las firmas de auditoría:

- Empleo de las revisiones entre socios.
- Utilización de las revisiones paritarias

- Promoción de las consultas de miembros dentro de la firma.
  - Fomento de los planes de compensación.
3. Acciones provenientes de la entidad auditada (Mecanismos de gobierno corporativo):
- Utilización Consejos de Directores y Comités de Auditoría.
  - Reducción del coste de la agencia.
4. Acciones provenientes de los organismos reguladores:
- Refuerzo de la eficiencia y eficacia de la normativa sobre auditoría.

#### Amenazas.

De forma global, los auditores y sociedades de auditoría se enfrentan a las siguientes amenazas:

1. Existencia de intereses propios en la firma auditada:

- Mediante la realización de inversiones directas o indirectas significativas en la entidad auditada.
- Mediante el mantenimiento de relaciones de empleo: cargos directivos, de administración, etc.
- Mediante la presencia de honorarios contingentes. En este sentido, pueden aparecer dos problemas fundamentales:

- **Problema de precios reducidos por la feroz competencia:**

Tal empirismo puede perjudicar la calidad de la auditoría y, por lo tanto, a la confianza del público sobre el auditor.

- **Problema de excesiva dependencia del cliente:** tal dependencia puede provenir de la facturación por servicios de auditoría como por otros servicios adicionales.
2. Necesidad de revisión del trabajo propio: por ejemplo, en el caso de la existencia de relaciones de empleo y realización de otras tareas adicionales a la auditoría.
  3. Aparición de una excesiva familiaridad con el cliente: por ejemplo, mediante el mantenimiento de vehículos de consanguinidad o afinidad con la compañía auditada.
  4. Existencia de actitudes de intimidación hacia el auditor: mediante amenazas reales o percibidas para que el auditor no actúe objetivamente.
  5. Existencia actitudes de defensa hacia el cliente: cuando el auditor toma una actitud de protección al cliente.
  6. Existencia de decisiones basadas en juicios: por ejemplo, el tratamiento de hechos contables difíciles de interpretar, las dificultades relacionadas con decisiones sobre juicios de materialidad y los conflictos provocados por la determinación del alcance y la conducta de la auditoría.
  7. Existencia de relaciones duraderas en el tiempo entre cliente y auditor: La amenaza puede provenir del exceso de confianza que se puede establecer con el cliente si la duración del contrato es larga. Además, desde nuestro punto de vista esta circunstancia guarda relación con:
    - La amenaza provocada por la realización de otros servicios a los clientes ya que, de romperse la relación, podría afectar negativamente a los mismos.

- La amenaza relacionada con la aparición de una excesiva familiaridad con el cliente.

Resulta claro que toda firma contable deben conocer los incentivos y amenazas que pueden existir entre los auditores y los clientes con el fin de mantener una actitud mental independiente en la toma de decisiones en cuanto al dictamen de los estados financieros, evitando la complicidad de ambos, ocasionando a corto y largo plazo evidencias que comprueban actos fraudulentos lo que ocasionaría pérdidas financieras por parte de la entidad y la falta de ética del contador público hacia la sociedad. Es importante conocer las amenazas y cuáles son las posibles soluciones en mitigar o disminuir el grado de riesgo que afecta la independencia del profesional. (Adam, A 2002)

**Tabla comparativa donde se indican los puntos claves que afectaron la independencia en la auditoría externa en el caso Enron.**

Enron se inició en 1985 vendiendo gas natural. En 1996 comienza a crecer rápidamente y que pasa de productora a comercializadora de energía, convirtiéndose así en un gran intermediario en el mercado energético, llegando a ser la séptima mayor empresa de EEUU, empleando a más de 21.000 personas de 40 países. Su compleja estructura corporativa era manejada de más de 3.000 sociedades, lo que hacía prácticamente imposible auditarla mediante métodos convencionales.

**Puntos claves de Auditoria que merman la independencia mental del contador público en función de auditor, en caso del fraude de la empresa ENRON.**

**Tabla 1. Puntos claves que afectaron la Independencia en la Auditoría Externa en el caso Enron.**

<b>Observaciones claves de Auditoría</b>	<b>Fallas de Socios de empresa</b>	<b>Fallas de Auditores</b>
Proceso de Auditorías tanto internas como externas realizadas por la misma compañía Arthur Andersen.	La empresa contrató servicios de auditorías internas y externas a Arthur Andersen pagando 52 millones de dólares adicionalmente 27 millones por consultorías y trabajos tributarios.	El auditor confió plenamente en la información suministrada por auditores internos de su misma firma, sin revisar adecuadamente, creando inevitablemente conflicto de intereses.
Emitir opinión con documentación escasa y poco confiable.	La empresa camuflageó y maquillo toda información financiera para ocultar su verdadera situación financiera.	El auditor contribuyo a la eliminación de ciertos documentos y archivos electrónicos, obviamente maquillados por la empresa contribuyendo al fraude.

Nota. Datos tomados de *El caso de Enron*. Disponible en: [http://www.pabloruizverdu.com/articulosENRON\\_06.pdf](http://www.pabloruizverdu.com/articulosENRON_06.pdf)

Enron como una de las siete mejores empresas de EEUU de la época, obtuvo millones de ingresos y beneficios pero aplicó la estrategia de omisión de información relevante para obtener beneficios económicos y reflejo en sus balances solo una parte de la realidad, afianzada por una complicidad entre su firma auditora dieron origen a su caída, cimentada de la conducta no ética de sus directivos con la falta de transparencia, creando la pérdida de

confianza en la integridad de su información contable y su auditoría como reflexión de imagen fiel que debe poseer toda organización.

### **C. ESTUDIO EXPLORATORIO BIBLIOGRAFICO SOBRE LAS DISTINTAS MODALIDADES DE AUDITORIA EXAMINANDO LAS DIFERENTES RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR.**

#### **Definición de Auditoría.**

La Auditoría “es un examen de los estados financieros de una compañía, realizada por una firma de contadores públicos independiente”. Se trata de un examen completo y minucioso de todos los estados financieros por el cual el contador público en una firma contable reunirá las evidencias independientes ajenas a las entidades en donde se está prestando el servicio.

(Meigs, W. Larsen, J. y Meigs, R. 2007)

#### Auditoría de estados financieros.

La auditoría de estados financieros se define como un examen que realiza el contador público y que ofrece el máximo nivel de seguridad de que los estados financieros se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Se explica que los usuarios externos y propietarios conocerán la situación financiera de la empresa a través de los dictámenes que realizan los contadores públicos independiente, por medio de la planificación de evidencias que sustenta la veracidad de los mismos.

(Whittington y Pany 2005).

### **Auditoría Externa.**

Se define a la auditoría externa como un examen crítico y sistemático de la dirección interna; estados, expedientes y operaciones contables preparadas anticipadamente por la gerencia y los demás documentos y expedientes financieros y jurídicos de una empresa comercial. Tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de estos estados, expedientes y documentos.

Es decir, la auditoría externa es un examen metódico y crítico a las empresas o entidades que preparan los estados financieros realizado por la gerencia, en el cuál revisará todos los documentos para determinar si sus registros contables son legítimos y preparados bajo los principios generalmente aceptados. El objetivo es que el dictamen que se emite tenga mayor confiabilidad y aceptación, y también como principio de ética, el trabajo de la auditoria debe ser desarrollado por terceros independientes, o sea, por personas con las cuales no existan conflicto de intereses con el ente que se audita. Por ello se le denomina también auditoría independiente, a diferencia de la llamada auditoría interna, que es la que se hace con empleados de la propia empresa auditada, perdiéndose así la condición de independencia. (Holmes, A. 2008)

### **Otras modalidades de la auditoria.**

Otros tipos de auditoría que se llevan a cabo por parte del contador público, son:

#### Auditoría Interna.

Se define como una actividad objetiva, de certidumbre y consultoría diseñada para agregar valor y mejorar los servicios de una organización. Le ayuda a una organización a lograr sus objetivos aportando un enfoque sistemático, disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de la administración de riesgo, el control y los procesos del ejercicio del poder.



Sus funciones principales son las siguientes:

- Revisar la solidez y efectividad de los sistemas de contabilidad y financieros.
- Verificar el cumplimiento de los planes, políticas y procedimientos administrativos implantados.
- Vigilar contabilización y salvaguarda de los activos.
- Comprobar la eficiencia de los sistemas de información.
- Recomendar, en su caso, mejoras a los procedimientos administrativos.

#### Auditoria Operacional.

Se refiere al análisis integral de una unidad operativa o de una organización completa para evaluar sus sistemas, controles y desempeño, según se miden en función de los objetivos de la administración.

Esta labor es característica del auditor interno. Sin embargo, una empresa puede solicitar los servicios de un contador público independiente quien, basado en la experiencia obtenida al estar en contacto con numerosos negocios, podrá expresar una opinión sobre los movimientos operativos y, en su caso, hacer las recomendaciones necesarias para lograr mejoras en la operación de la empresa, sobre todo en el control.

#### Auditoria de cumplimiento.

La realización de la auditoria de cumplimiento depende de la existencia de datos verificables y de criterios o normas reconocidas, como las leyes y regulaciones o las políticas y procedimientos de una organización.

(Whittington y Pany 2005)

### **Actuación de Auditor.**

La auditoría externa representa una rama de gran valor en el ámbito financiero y empresarial, donde la actuación del auditor es de vital importancia ya que garantiza la veracidad de la información que se obtiene en las organizaciones.

El cargo de auditor abarca la capacidad de entender y juzgar todo lo relacionado a la ciencia contable, que va desde, los Principios Generalmente Aceptados de Contabilidad, las disposiciones legales vigentes, las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Contabilidad, y todas las demás técnicas y procedimientos de Auditoría. El auditor, debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis. Es el responsable de establecer los objetivos de control, debe revisar los controles internos y evaluar los resultados para determinar las áreas que requieren correcciones. El auditor a parte de la experiencia y conocimientos, debe tener una conducta intachable y a toda prueba, la que hará prevalecer al momento de emitir sus informes o dictámenes, debiendo practicar en forma irrestricta el respeto y acatamiento a los postulados de la Ética Profesional. El Auditor debe proceder en forma digna, legal, veraz, y de buena fe, sin amparar en ningún caso simulaciones ni prestarse a hechos incorrectos y fraudulentos. Reconoce y aplica los procedimientos particulares que conoce para realizar una exploración y revisión crítica de los controles internos y los registros contables, a fin de adquirir suficiente información que le permita efectuar una opinión sustentada sobre la Entidad o Empresa que examina. Evidentemente el auditor debe ser un profesional integral en relación a sus conocimientos técnicos y prácticos, aunado a la ética y valores propios como ser humano, para garantizar credibilidad y fe pública de todas las opiniones emitidas sobre una entidad. Pero así como lo anteriormente expresado la independencia mental del auditor juega un gran papel dentro de su desenvolvimiento, de allí pues se deriva los principios de objetividad,

independencia e integridad, lo que le permite no comprometer su juicio por motivos de algún conflicto de intereses, parcialidad o influencia indebida de otras personas. (Arias V. 2009).

### **Responsabilidades del Auditor.**

Muy generalizada esta la creencia de que es suficiente que “el contador firme el balance para que esté bien”, sin entender claramente que rol cumple el contador en ese caso, qué implica la firma, qué es un balance y qué significa que esté bien. En cuanto a qué significa que el balance esté bien, lo importante es determinar que la información contable no es exacta, sino que se aproxima a una realidad que está definida por un modelo determinado de normas contables. Ese margen de inexactitud está permitido hasta el límite de que se considera razonable. Los límites de la razonabilidad están en lo que cambiaría la percepción del usuario de información contable. Es por esto que el informe de auditoría hace referencia a la razonabilidad del cumplimiento de normas. Como estos conceptos son sumamente subjetivos muchas veces generan consecuencias indeseables en la responsabilidad del emisor de los estados contables y del auditor. En cuanto al rol del contador en la emisión de los estados contables debemos identificar dos tipos:

- El contador se desempeña en relación de dependencia en un ente que emite estados contables y es el encargado de su confección.
- El contador se desempeña en forma independiente del ente y es el encargado de auditar los estados contables emitidos por éste.

En el primer caso, el contador actúa como parte del ente, por lo que no tiene ninguna responsabilidad externa por la emisión de los estados contables, excepto que tenga algún cargo en el ente que lo exponga a relaciones con terceros, como en el caso de que sea administrador y deba responder por conducta fraudulenta. Más allá de esto, la única

responsabilidad que le cabe es la interna por el trabajo realizado. En definitiva, es el ente, por intermedio de quienes trabajan en él, quien emite los estados contables. En el segundo caso, la independencia del contador le permite actuar como auditor de los estados contables del ente, y, por lo tanto, su responsabilidad se circunscribe al trabajo realizado y al informe emitido hacia toda la sociedad. Por consiguiente, el ente emite estados contables y el auditor emite un informe sobre ellos y cada uno es propietario y responsable de lo que emite. (Rosales, L 2004)

### **Concepto y tipos de Responsabilidad.**

La responsabilidad que asume quien informa debe estar de acuerdo con la importancia que su informe tiene en la sociedad. El ente que emite los estados contables, por intermedio de sus representantes legales, se responsabiliza por la información contenida en los mismos. Habitualmente se dice que el auditor externo de estados contables asume la responsabilidad sobre su opinión, y, en parte, eso es cierto. Lo que deberíamos agregar es que la responsabilidad alcanza también el cumplimiento de las normas de auditoría vigentes, y, por consiguiente, a la correcta justificación del trabajo realizado. Es decir, por un lado, que no alcanza con que el informe de auditoría este bien, sino que el auditor debe poder justificar eso, y por otro, que el informe puede estar mal, pero si el trabajo se hizo en forma correcta, la responsabilidad del auditor esta salvada. Por consiguiente, la responsabilidad en términos generales se ve afectada cuando el auditor no realizo examen alguno, no puede justificar su examen; habiéndolo efectuado, no lo hizo en función de las normas de auditoría vigentes; o su conclusión no es coherente con el trabajo realizado. De esto se desprende que, respecto de la responsabilidad del auditor, es más importante el trabajo que el resultado. Esto se debe a que las normas de auditoría vigentes, descansan en la capacidad del contador – auditor y le permiten la utilización del criterio profesional, lo que se muestra en varios aspectos:

- Las pruebas de cumplimiento no son taxativas.
- Las pruebas de validación de saldos tampoco lo son.
- El concepto de significatividad está definido por las normas de forma lo suficientemente ambigua como para quedar a criterio del auditor.
- Los porcentajes de significatividad no están establecidos.
- No existe forma de medir con exactitud los riesgos inherentes, de control y de no detección. El alcance de las bases selectivas en las que se basa toda la auditoria no se encuentran transcritas en la norma. (Rosales, L 2004)

#### Responsabilidad Profesional

La responsabilidad profesional está relacionada a tres conceptos:

- El cumplimiento del código de ética.
- El cumplimiento de la ley de incumbencias.
- El cumplimiento de las normas de Auditoria.

En este sentido, es lógico que estas sanciones sean aplicadas por los mismos profesionales, por lo que los encargados de llevarlas a cabo son los consejos profesionales de ciencias económicas de cada jurisdicción a través del tribunal de disciplina respectivo. Las sanciones dependen de cada consejo, pero siempre están relacionadas con una cuestión profesional.

Aplicando lo antedicho a los informes de auditoría, las sanciones pueden ocurrir por:

- No haber realizado el examen.
- No poder justificar el examen.

- No haber realizado el examen en función de las normas de auditoría vigentes.
- No haber concluido el examen en concordancia con el trabajo realizado.

Como se ve, los hechos sancionables no están relacionados con errores contenidos en el informe de auditoría; esto es así porque el auditor no verifica la totalidad de los comprobantes respaldatorios, sino que trabaja sobre muestras. Por otra parte la información contable debe ser razonable y no exacta. Por la organización federal de la profesión del contador público, cada consejo profesional debe dictar su propio código de ética.

#### Responsabilidad Civil

Según surge de la mayoría de la doctrina sobre auditoría, el contrato de auditoría representa una locación de obra, cuyas normas particulares de aplicación se encuentran en el Código Civil.

Al existir un contrato por el trabajo de auditoría, sea éste instrumentado por escrito o no, la primera responsabilidad que asume el auditor es la de su cumplimiento. El mismo Código Civil da importancia fundamental a este aspecto cuando dice, en su artículo 1197 “que las convenciones hechas en los contratos forman para las partes una regla a la cual deben someterse como a la ley misma”.

Este es, de hecho, el primer aspecto a tener en cuenta en la responsabilidad civil del auditor: el incumplimiento del contrato de auditoría trae consecuencias solo entre las partes intervinientes del contrato, en este caso, el auditor y el cliente.

La segunda arista que debe considerarse al tratar la responsabilidad civil del auditor es la que concierne a la forma de cumplir el contrato: en efecto, no es suficiente el cumplimiento del

contrato, sino que éste debe cumplirse en tiempo, forma e integridad. Los desvíos al cumplimiento en tiempo, forma e integridad son originados por la culpa y el dolo.

Existe culpa o negligencia cuando no se cumplen los actos obligados por la ley o se realizan los prohibidos por ella sin intención de engaño. En cualquiera de los dos casos, el auditor comete esta falta cuando su informe no es consecuencia del cumplimiento del deber profesional, pero sin que ese informe genere desvíos a sabiendas del auditor.

Sin embargo, en este aspecto hay que tener un cuidado especial: el hecho de que exista culpa o negligencia no implica la existencia de una pena.

El artículo 1066 del Código Civil indica que “no habrá acto ilícito punible para los efectos de este código, si no hubiese daño causado, u otro acto exterior que lo pueda causar, y sin que a sus agentes se les pueda imputar dolo, culpa o negligencia”. Esto indica que, si se prepara un informe sin haber realizado el trabajo de auditoría correspondiente, o habiéndolo realizado sin el cuidado profesional pertinente, solo habrá pena civil cuando el informe tenga una conclusión distinta a la que debería haber tenido y esa conclusión distinta haya causado un daño identificable. En cuanto a la pena de los actos ilícitos culposos o negligentes, el artículo 1109 del Código Civil establece: “Art. 1109.- Todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro está obligado a la reparación del perjuicio. Esta obligación es regida por las mismas disposiciones relativas a los delitos del derecho civil...”. Por consiguiente, respecto del derecho civil, las penas para los actos ilícitos culposos o negligentes y los dolosos son similares. Existe dolo cuando un acto ilícito es ejecutado con intención de engaño, en este caso, el mismo Código Civil abre la puerta a la responsabilidad penal.

### Responsabilidad Penal

En el caso de existencia de dolo, independientemente de la acción civil, el o los damnificados o cualquier interesado pueden recurrir a la acción penal. Dos son las normas que regulan este tema: el Código Penal; para los delitos en general y la ley 24769 Penal Tributaria y Previsional; cuando el delito tiene consecuencias impositivas o relacionadas con la seguridad social.

El artículo 1 del Código Penal establece que el ámbito de aplicación es “por delitos cometidos o cuyos efectos deban producirse en el territorio de la Nación Argentina, o en los lugares sometidos a su jurisdicción “ y “por delitos cometidos en el extranjero por agentes o empleados de autoridades argentinas en el desempeño de su cargo”.

La característica principal de la responsabilidad penal es que los delitos deben estar expresamente tipificados en el Código Penal para ser considerados como tales.

Otro elemento que debe tenerse en cuenta es que, el hecho debe realizarse a sabiendas.

Un tercer elemento fundamental es que el hecho punible es la publicación, certificación o autorización de estados contables falsos o incompletos.

Para asignar la responsabilidad penal debe tenerse en cuenta que no es necesario que exista un damnificado, puesto que los delitos son en contra de la sociedad en su conjunto. En consecuencia, la denuncia puede ser realizada de oficio. Por ello, sea que la denuncia penal sea realizada por el perjudicado o por los fiscales, el mecanismo penal sigue su impulso de oficio, sin necesidad de que el damnificado active la causa.

El auditor que emita un informe falso sobre un balance falso, podrá ser sancionado por cómplice.

El artículo 156 del Código Penal establece que la violación del secreto profesional también será sancionada: Art. 156.- “Será reprimido con multa de pesos argentinos mil a pesos



argentinos cien mil e inhabilitación especial, en su caso, por seis meses a tres años, el que teniendo noticia, por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelare sin causa justa”. En cuanto a las penas, el artículo 5 del Código Penal establece cuatro tipos, dependiendo del tipo de relación que exista con el delito:

- Reclusión.
- Prisión.
- Inhabilitación.
- Multa.

#### **D. ANALISIS SOBRE EL CONOCIMIENTO DEL CONTROL INTERNO POR PARTE DEL AUDITOR.**

Para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas los auditores deben comprender suficientemente el control interno del cliente. Esto abarca tanto una comprensión del diseño de las políticas, procedimientos y registros, como un conocimiento de si éstos han sido puestos en operación por el cliente. Es difícil imaginar el diseño de las pruebas de los saldos en los estados financieros sin una comprensión de ese tema. Por ejemplo, los auditores que no conocen los controles del cliente sobre la ejecución y el registro de las ventas a crédito tendrían dificultad en sustentar los saldos de las cuentas por cobrar, y de las ventas.

La consideración del control interno por parte de los auditores también proporciona una base para la evaluación del riesgo de que no se eviten o se detecten errores materiales por parte del cliente. Si los auditores determinan que el control interno del cliente es efectivo en

evitar o detectar errores, ellos evaluarán como bajo el riesgo de control. Pueden aceptar entonces un nivel más alto de riesgo de detección, y las pruebas sustantivas pueden disminuir. Por el contrario, si los controles son débiles, el riesgo es alto y los auditores deben aumentar el alcance de sus pruebas sustantivas para limitar el nivel de riesgo de detección.

### **Riesgos de Auditoría**

El informe de auditoría tiene como fin expresar si los estados contables presentan razonablemente la situación patrimonial, y la evolución económica y financiera del ente que los ha emitido, en función de las normas contables profesionales vigentes. De esta afirmación se desprende que es imposible que el auditor pueda opinar acerca del cumplimiento exacto de dichas normas por parte de los estados contables. Esto debe, básicamente, a que:

- Los estados contables deben presentar sus manifestaciones con aproximación razonable a la realidad económica del ente.
- Es imposible que el auditor verifique la totalidad de las transacciones realizadas por el ente y todos los hechos económicos que deberían ser procesados por el sistema de información contable.

Esto último se debe a dos motivos esenciales: que los tiempos de la auditoría serían interminables si se requiriera el examen de la totalidad de los hechos económicos; y que el auditor, en realidad, nunca puede saber con absoluta certeza que todas las operaciones se encuentran respaldadas por la documentación correspondiente. Es por la imposibilidad de verificar la totalidad de las transacciones y de los hechos contables que el auditor deberá realizar su trabajo sobre bases selectivas, esto es, tomando muestras sobre cada uno de los rubros o de los circuitos administrativos analizados, que sean representativas del universo. La determinación de la muestra y los procedimientos realizados sobre ella para concluir sobre

el universo son absoluta responsabilidad del auditor, porque es su criterio profesional el que le permite definir que considera representativo de la totalidad de las manifestaciones de los estados contables. Esta situación tiene un único resultado evidente: existe un riesgo de que el informe de auditoría tenga una consecuencia distinta a la que debería haber tenido. Por ejemplo, que el auditor emita un informe favorable y que, en realidad, existan diferencias lo suficientemente significativas como para que debiera haberse emitido con una salvedad. Parecería ser, sin embargo, que, si la muestra está bien determinada (y, por lo tanto, representa al universo) no debería darse este desvío significativo no detectado. Pero, justamente, esos son los riesgos de trabajar con pruebas selectivas: siempre existe la limitación de encontrar niveles de seguridad absolutos. Este riesgo es conocido como *riesgo de auditoría*: la posibilidad de emitir un informe con consecuencias distintas a las que debería haber tenido. (Escalante, P., Neyi, L 2010)

### Riesgo Inherente

No todos los entes son iguales ni todos los rubros de los estados contables lo son. No es lo mismo auditar una empresa industrial dedicada a la fabricación de muebles que un laboratorio; y dentro de los estados contables del laboratorio, no tiene las mismas implicancias verificar el saldo de caja y bancos que el de bienes de cambio o intangibles, a pesar de que todos deben ser verificados por igual.

Las características particulares del ente y de cada rubro y afirmación de sus estados contables conllevan la posibilidad de que nazcan errores que afecten la información contable. Esos errores no dependen de “cómo funciona el ente” sino de sus características esenciales. En el ejemplo que mencionamos, parecería ser que conlleva una posibilidad mayor de existencia de errores el laboratorio que la empresa industrial, por la complejidad mayor de sus procesos. Por otra parte, dentro de los estados contables del laboratorio, es más probable que existan

errores en el rubro intangibles (por ejemplo, gastos de investigación) que en caja y bancos, por la incertidumbre que rodea a ese concepto. La probabilidad de que nazcan errores por las características del ente y del rubro de los estados contables analizado se llama *riesgo inherente*, debido a que es propio de estos elementos.

El riesgo inherente no puede ser controlado por el auditor, puesto que no puede ser cambiado, sino que solo puede ser medido por él. El momento en el cual el auditor realiza esta medición es cuando realiza el conocimiento del ente y de los estados contables

#### Riesgo de Control

Uno de los objetivos del control interno del ente es detectar los errores que impactan en la contabilidad y corregirlos. Si el control interno no funciona correctamente en este aspecto, es muy probable que los estados contables contengan errores en sus manifestaciones (Existencia, propiedad, integridad y exposición). Como esa es una probabilidad, también se trata de un riesgo: el que implica que el sistema de control interno no detecte y corrija los errores. Este es el segundo componente particular del riesgo de auditoría, que llamamos *riesgo de control*. Tampoco este riesgo es controlable por el auditor, puesto que el sistema de control interno pertenece al ente. Pero, es medible, de manera tal de poder concluir acerca de las pruebas de validación de saldos que el auditor deberá realizar.

#### Riesgo de Detección

Es evidente que si un error nació por las características del ente y del rubro auditado y el mismo no fue detectado y corregido por el sistema de control interno, se encuentra contenido en los estados contables; y es tarea del auditor encontrarlo y proponer los ajustes correspondientes. Para ello, el auditor realizará las pruebas de validación de saldos que le permitirán obtener satisfacción sobre los saldos de los estados contables. Sin embargo, en la etapa de realización de pruebas de validación de saldos también existe un

riesgo: que el auditor no detecte los errores ya contenidos en los estados contables y, por lo tanto, no proponga los asientos de ajuste correspondientes. Si esto ocurre, ese error no detectado, en la medida en que sea significativo, generará un informe distinto al que debería emitirse, con lo que completa el esquema de riesgo total de auditoría. Este riesgo es el único controlable por el auditor, puesto que depende de la realización de sus pruebas de validación de saldos. (Escalante, P., Neyi, L 2010)

### **La Estructura del Control Interno de Ente**

La IFAC en el punto 8 de la norma Internacional de Auditoría 400 señala: “El termino Sistema de control interno” significa todas las políticas y procedimientos adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integridad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable. El sistema de control interno va mas allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:

- a) El ambiente de control.
- b) Procedimientos de control.

El control interno debe involucrar a todos los sectores del ente en cuestión y que, por consiguiente, se trata de un conjunto de tareas coordinadas. De la misma forma, esa coordinación apunta al logro de los objetivos y las metas de la organización, pero no pierde de vista los medios que son útiles para el cumplimiento de los mismos. El control interno es un proceso integrador conformado por políticas, planes de trabajo,

elementos, métodos y procedimientos ejecutado por la dirección, la gerencia y el resto del personal de un ente, diseñado con el fin de coordinar, dirigir y controlar la gestión del mismo en lo que respecta al cumplimiento de los medios que son el camino para el logro de los objetivos. El objetivo del control interno es coordinar, dirigir y controlar los pasos que da la organización en el logro de sus objetivos generales, para los cuales, deberá transitar los medios que haya planificado en ese sentido. Estos objetivos apuntan claramente, a la optimización de los resultados, a la confiabilidad de la información sobre la que se tomen decisiones, y a la salvaguarda de los recursos del ente. En el esquema de la auditoria, y planificando la misma con un enfoque orientado hacia los controles, podemos decir, lo siguiente:

- El conocimiento de los sistema (manuales o computarizados) y los controles involucrados en ellos nos permite conocer el objeto a auditar, es decir, los estados contables.
- El entendimiento de los controles nos permite diseñar un adecuado plan de pruebas considerando el riesgo de control.
- La confianza en los controles nos permite reducir las pruebas de validación de saldos.

### El Ambiente de Control

El ambiente de control está formado por acciones, políticas, procedimientos, métodos, instrucciones, que evidencian las actitudes globales de la administración y su mentalidad sobre la necesidad de control y su importancia en la organización. Es la base de la cultura del control con el fin de lograr los objetivos. Si no se logra un ambiente de control, el personal difícilmente se identifique con las necesidades que la organización requiere, y todo el proceso de control interno fracasará.

Los elementos que conforman el ambiente de control son:

- **Integridad y valores éticos:** se refiere a las pautas de comportamiento determinadas por la dirección con el fin de evitar desvíos, por parte del resto del personal, hacia conductas deshonestas, antiéticas o ilegales. Por otra parte, incluye la comunicación de los valores esenciales de la organización.
- **Compromiso de competencia:** es la comprensión, por parte de la dirección, de las habilidades necesarias para la realización de todas las tareas dentro de la organización y el compromiso de encargar las tareas a las personas competentes para realizarla.
- **Filosofía de la administración y estilo de operación:** Es la idea que tienen los niveles superiores respecto de cómo deben encararse los negocios (en forma conservadora o arriesgada), cómo debe ser la estructura de la organización (rígida o flexible, centralizada o descentralizada), cómo es la forma de determinar los objetivos de la empresa (los más simples de cumplir o los más ilusorios), cómo es la forma de implementar una instrucción (democrática o despótica).
- **Estructura organizativa:** es el marco que permite definir las líneas de responsabilidad y autoridad, y, por lo tanto, la separación de funciones que generará oposición de intereses para el cumplimiento de controles cruzados.
- **Consejo de administración, dirección y comité de auditoría:** el consejo de administración es lo que en nuestro país conocemos como directorio, la dirección es la planta de gerentes. Esta separación tiene como objetivo que el consejo de administración (conformado también por asesores externos) controle en forma permanente la gestión encarada por la dirección, aunque también pueden existir controles inversos. El comité de auditoría, pretende investigar los actos del consejo de

administración y su relación con la dirección, y verificar el cumplimiento de las normas legales.

- Políticas y prácticas de recursos humanos: es el comportamiento que la dirección pretende del resto del personal, como así también la capacitación, formación, remuneración y promoción de ellos.

#### Las Actividades de Control

Las actividades de control son aquellas políticas y procedimientos que se dirigen puntualmente al cumplimiento de los objetivos del proceso de control interno. Deben existir controles que apunten a que el ente maximice su relación costo-beneficio de la aplicación de recursos, a que la información contable sea la que muestre la real situación del ente y a que las normas no contables se cumplan.

Si bien el control interno es un proceso integrador, al auditor de estados contables le interesa más los objetivos contables que los no contables.

Los controles que tienen objetivos contables se pueden asociar casi directamente con las manifestaciones de los estados contables y, por lo tanto, con los objetivos de auditoría.

Así existen actividades de control que se direccionan hacia los siguientes objetivos:

- Que las operaciones registradas sean validas, es decir, las que corresponden.
- Que todas las operaciones que deban ser contabilizadas, lo sean.
- Que las operaciones sean registradas por el importe y en el rubro correcto.



Las operaciones son validas cuando existen y son propiedad del ente; el hecho de que todas las operaciones sean registradas nos determina la integridad; y el importe y el rubro correcto representan la valuación y exposición de las transacciones efectuadas.

Las actividades de control se pueden agrupar en cinco categorías básicas:

- Separación adecuada de responsabilidad: Incluye la separación de custodia de los activos, de la contabilidad; separación de la responsabilidad operativa de la responsabilidad de registración contable; separación de responsabilidades dentro del departamento de procesamiento electrónico de datos, etc.
- Autorización adecuada de operaciones y actividades: Incluye autorización, por parte de la administración, de las políticas generales del ente y de niveles de autorización de la línea media; autorización de operaciones individuales, para casos específicos, etc.
- Documentación respaldatoria y registros contables adecuados: documentación prenumerada; emisión de comprobantes en el momento en que ocurra la operación que respaldan; claridad en los datos expuestos; establecimiento de un manual de cuentas y un plan de cuentas; etc.
- Control físico sobre los activos y registros.
- Verificaciones sobre el desempeño, que implica el seguimiento permanente, por parte de un sector independiente, como puede ser auditoría interna, del cumplimiento de los controles y los procesos.

(Estupiñán, R. 2004)

## **Pruebas de Cumplimiento de los controles**

El auditor debe obtener una conclusión acerca del funcionamiento de los controles internos del ente con el fin de establecer cuál será la naturaleza, el alcance y la oportunidad de las pruebas de validación de saldos que realizará.

Para poder obtener los elementos de juicio que conllevarán a tal conclusión, el auditor deberá acceder al conocimiento de cuáles son las actividades de control establecidas por las normas y políticas del ente y cuál el entorno de control que rodea a tales actividades.

Los procedimientos que deberá aplicar para llegar a ese conocimiento son:

- Lectura del organigrama.
- Lectura del manual de funciones.
- Lectura del manual de procedimientos.
- Lectura de cursogramas; para visualizar con mayor facilidad las actividades de control establecidas y relacionarlas con la separación de funciones verificada por la lectura de los manuales y el organigrama.
- Lectura del plan de cuentas.
- Lectura del manual de cuentas.

Estos elementos no siempre son conocidos correctamente por aquellos que deben realizar los controles y las registraciones contables. Para que el auditor conozca esta posible falta de comunicación o de documentación de los controles, debe complementar los otros procedimientos, que terminan de mostrar la estructura formal del control interno.

Estos procedimientos son los que apuntan a relevar las actividades de control y la separación de funciones directamente sobre el personal encargado de las mismas. En general, se realizan mediante cuestionarios y entrevistas.

Si el auditor concluye que los controles sirven, podrá descansar en ellos en la medida en que los mismos se cumplan. De allí la necesidad de realizar *pruebas de cumplimiento* de los controles para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de las pruebas de validación de saldos.

Las principales pruebas de cumplimiento son:

- Reproceso de operaciones: consiste en llevar a cabo nuevamente una operación ya realizada por la empresa para analizar si la totalidad de los controles que deberían haberse aplicado a la misma fueron efectivamente hechos.
- Lote de prueba existente: el auditor ingresa un conjunto de operaciones creada por él, conociendo, por lo tanto, cómo debería salir del sistema de información contable.
- Examen de documentación: consiste en verificar las evidencias de controles realizados sobre los comprobantes del ente (sellos, autorizaciones, firmas, etc)
- Observaciones de actividades: el auditor realiza una inspección ocular de las actividades del personal de ente en el momento en que se están llevando a cabo.

Es evidente que el auditor deberá determinar en qué momento son pertinentes cada una de las pruebas de cumplimiento debido a que el criterio profesional es fundamental en esta etapa del proceso.

Debe tenerse en cuenta que la separación entre pruebas de cumplimiento y pruebas de validación de saldos sólo se admite desde la óptica de sus objetivos, porque, en la mayoría de las veces, un mismo procedimiento sirve para verificar los controles y los saldos.

(Estupiñán, R. 2004)

### **Conclusiones del control interno y pruebas de validación de saldos**

Una vez que el auditor analizó el control interno del ente mediante un estudio formal (realización de pruebas de conocimiento) y real (por las pruebas de cumplimiento) está en condiciones de sacar una conclusión acerca del funcionamiento de este control interno y, por consiguiente, de cuál es la probabilidad de que en la contabilidad existan errores, es decir que el auditor está en condiciones de medir el riesgo de control.

Para determinar si los saldos son razonables o no, deberá realizar pruebas de validación de saldos, las que se conocen como *pruebas sustantivas*.

El control interno, en lo que respecta a sus aspectos contables, debería asegurar razonablemente que:

- Las operaciones contabilizadas y los bienes, derechos y deudas que surjan de ellas sean validas.
- Esté registrada la integridad de las operaciones y los bienes, derechos y deudas que surjan de ellas.
- Las operaciones se hayan registrado por el importe y en la ubicación correcta.

Estos tres elementos a los que apunta el control interno se condicen con las manifestaciones de los estados contables: existencia, propiedad, integridad, valuación y exposición, que son, los objetivos que debe contrastar el auditor con las normas contables profesionales.

El objetivo es que el auditor pueda reunir los elementos de juicios validos y suficientes para poder sustentar su informe por lo que, cualquier prueba que, a criterio del auditor, permita obtener satisfacción de auditoría podrá utilizarse. (Estupiñan, R. 2004)

## **E. CONCLUSIONES**

Producto de la Globalización de la economía y las subsecuentes oportunidades de negocio se han establecido diversidad de PyMEs, las cuales se deben someter a todo el ordenamiento jurídico vigente. El contexto en el cual se desenvuelven está en constante cambio, por esta razón la gerencia de estas organizaciones deben tomar decisiones continuamente, algunas de carácter operativo, relacionadas entre otras con la colocación de excedentes de efectivo, manejo de talento humano, políticas de crédito, fuentes de financiamiento y otras más trascendentales como la inversión en activos productivos, la inclusión en nuevos mercados y las alianzas estratégicas. Las situaciones sobre las cuales se deben evaluar alternativas y decidir, se vinculan directamente con la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones, sus flujos de efectivo y su estructura patrimonial. En consecuencia, todas las entidades deben establecer como política gerencial la presentación de estados financieros auditados por contadores públicos independientes, con el objeto de fortalecer la base para la toma de decisiones y la presencia de la organización ante entes externos.

Sin embargo, se observó que estas organizaciones no prestan suficiente interés a los controles internos y no consideran importante realizar una inversión en auditoría externa de sus Estados Financieros.

El Contador Público, como profesional de Auditoría mediante el examen de los estados financieros de la entidad, les agrega valor, lo que eventualmente les podría ofrecer oportunidades de negocio incluyendo financiamientos con la banca pública y privada.

La independencia es un concepto ampliamente discutido en la normativa del contador público, ya que es la base fundamental de la confianza en el trabajo de auditoría realizado.

Se establece el concepto de independencia desde la perspectiva de la normativa y las condiciones para que ésta se dé, así como sus amenazas y las posibles acciones a tomar en el campo profesional para mantenerse independiente en el trabajo realizado.

La independencia resulta una cualidad de trascendencia en el mundo de los negocios ya que la auditoría agrega un grado de confianza mayor en la información contable. La independencia del auditor se relaciona con la emisión de juicios objetivos, íntegros y confiables de la información mostrada por la contabilidad. Los contadores relacionan este concepto con libertad de acción y de pensamiento, reconocen las amenazas y las salvaguardas pero también reconocen la debilidad en la aplicación del criterio de independencia. Es importante reforzar el componente ético y la responsabilidad social de la profesión.

La auditoría desarrollada por el contador público independiente se sustenta en pruebas selectivas y muestreos aleatorios de los registros de contabilidad con base en la evaluación del riesgo inherente y de control de la entidad y el riesgo profesional que él está dispuesto a asumir.

## F. BIBLIOGRAFIA

- Adam, A. (2002). Enron – Andersen: Un caso para la reflexión. *Revista Contaduría y Administración*, 207, 115-124.
- Arias, A. (2009). *Los principios de contador y su responsabilidad social*. El Cid Editor.
- Escalante, P., Neyi L. (2010). Importancia de la auditoria de estados financieros para Pymes: Una revisión documental. *Actualidad Contable FACES*, 13 (20), 19 -28.
- Estupiñán, R. (2004). Pruebas Selectivas en la auditoria. N°4. *Actualidad Contable FACES*, 13 (20), 35-56
- Falconí, O. (2006). Auditoria y las Normas Generalmente Aceptadas. *Contabilidad y Negocios*, 1 (2), 16-20.
- Holmes, A. (2008). *Auditoria, principio y procedimiento, tomo I*. México, DF: Limusa, grupo editores.
- López, R., Pérez, A. (2007). Los incentivos y las amenazas que condicionan la independencia del auditor. *Actualidad Contable FACES*, 10 (14), 68-79.
- Mantilla, S. (2004). Auditoria: de los riesgos de auditoría a los riesgos de negocio. *Revista Legis del Contador*. (12), 63-64.
- Meigs, W., Larsen, J., y Meigs, R. (2007). *Principios de Auditoria*. (8° ed.). México: Editorial Diana.
- Norka, V. (2009). La postura de los contadores públicos sobre la independencia. *Actualidad Contable FACES*, 12 (19), 147-158.

- Peña, A. y Bastidas, M. (2007). La Ética: Fundamento en la adopción de las normas internacionales de contabilidad. *Actualidad contable FACES*, 10 (12), 56-58.
- Pinilla, J. (2005). Teoría básica de la auditoría integral. *Revista legis del contador*. (2), 140.
- Rosales, L. (2004). Auditoría de estados financieros. *Actualidad Contable FACES*, 10 (14), 68-79.
- Slosse, C. A. (2004). Auditoría: un nuevo enfoque empresarial. *Contabilidad y Negocios*, 1 (2), 24-36.
- Vilorio, N. (2009). La importancia del concepto de independencia para la auditoría. *Actualidad Contable FACES*, 12 (18), 23-26.
- Whittington, R. y Pany, K. (2005). *Principio de Auditoría*. (14° ed.). México, D.F: Mc Graw Hill.