



María Susana Nannini

Guillermo Español

Bertiche, Agustina

Dominguez, Raquel

Giménez, Marcelo

González, Sergio

Mattos, Ernesto

Muñoz, Belén

Padován, Alex

Pozzi, Marcelo

Rodríguez, Carlos

Ruiz, Sergio

Instituto de investigaciones Teóricas y Aplicadas Escuela de Contabilidad

EVOLUCIÓN DE LOS MODELOS DE PROCESO DE AUDITORÍA Y PERSPECTIVAS

INTRODUCCIÓN Y ALCANCE

Este trabajo se enmarca en un proyecto de investigación denominado "Evolución de los modelos de proceso de auditoría y perspectivas" que se está ejecutando en el Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas de la Escuela de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística y que fuera acreditado por la Universidad Nacional de Rosario para su desarrollo.

A través de este proyecto se pretende predecir el modelo de proceso de auditoría aplicable en un futuro cercano para la realización de la tarea de un auditor de Estados Contables.

El proceso de auditoría de Estados Contables consiste en el desarrollo de un conjunto de tareas metodológicamente ordenadas cuya ejecución tiene por objetivo permitir a un contador público independiente emitir una opinión respecto a si la información expuesta en los Estados Contables, refleja razonablemente la situación patrimonial, los resultados de las operaciones, la evolución del patrimonio neto y el flujo de efectivo, a una fecha determinada.

Los cambios operados a través del tiempo en las diferentes actividades productivas, en la tecnología y en el contexto general en el que se desenvuelven las organizaciones han provocado una evolución del proceso bajo estudio para satisfacer las nuevas necesidades generadas a partir de estas transformaciones.

Con miras al logro del objetivo propuesto, en este trabajo se avanzará en la realización de un análisis descriptivo de la evolución sufrida por los procesos de auditoría a través de los años, en la convicción de que el mismo servirá de plataforma para vislumbrar las perspectivas de su metamorfosis en un futuro cercano. Esto significa que las conclusiones a las que se arriben serán la base sobre la cual se continuará con el estudio del tema en pos del cumplimiento del objetivo global.



El análisis propuesto se efectuará desde dos puntos de vista. Por un lado, a partir de los objetivos que se persiguen con una auditoría, se ahondará en las propuestas efectuadas por la doctrina y la normativa respetando el orden cronológico en que las mismas se fueron sucediendo. Esta investigación bibliográfica apunta a identificar los distintos modelos de los procesos de auditoría de Estados Contables utilizados durante los períodos observados. La misma se complementará con un análisis comparativo a efectos de determinar similitudes y diferencias de los distintos modelos identificados.

El otro enfoque, de carácter empírico, consistirá en la observación de informes de auditoría de Estados Contables, abarcando un período comprendido entre la década del 30 del siglo pasado y la actualidad.

Mediante el examen de estos informes se observará el modo en que el auditor describe la labor realizada (alcance) y se determinará el grado de coherencia de la misma con la doctrina, las normas y los usos y costumbres imperantes en los períodos analizados.

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

El objetivo de la auditoría, siempre fue obtener una opinión de un tercero independiente sobre la información contenida en los estados financieros, que desde el punto de vista conceptual fue sustentándose en los distintos marcos de referencia que comenzaron a surgir con mayor afluencia desde la década del 50 hasta la actualidad.

Los estados financieros son, en realidad, representaciones de la dirección de la empresa relativas a sus activos, pasivos, transacciones y hechos. Los objetivos de auditoría pueden, por lo tanto, ser definidos como las representaciones relacionadas con un componente de los estados financieros sobre el cual el auditor necesita obtener una base razonable para formar una conclusión.

La metodología para el logro del objetivo de auditoría, ha ido evolucionando a través del tiempo, desembocando en la actualidad en el "enfoque de riesgos", criterio compartido por la mayoría de la doctrina. Éste enfoque ayuda a identificar la línea divisoria entre asuntos importantes y detalles sin importancia a los efectos de ejecutar un trabajo de auditoría con inteligencia y sin malgastar esfuerzos en áreas carentes de relevancia para la consecución de los objetivos de auditoría previstos, satisfaciendo paralelamente, los requerimientos y necesidades de los entes auditados y de los distintos usuarios (internos y externos) de estados financieros. Éste enfoque, ha ido modificando e incorporando normas que necesariamente fueron adaptándose al actual contexto de la comunidad económica financiera, con el fin de consolidar la credibilidad y la homogenización de la normativa a nivel internacional referida al examen independiente de los estados financieros.

El principal objetivo, es decir, formarse una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto, se consigue mediante la división de la información contable en varios componentes significativos y obteniendo conclusiones válidas y suficientes sobre los objetivos establecidos para cada componente.

Los objetivos de auditoría deben ser establecidos respondiendo a la pregunta: "Que es lo que realmente precisamos saber sobre esta cuenta o grupo de cuentas?". Esto es esencial para obtener la seguridad de que se hará lo que debe ser hecho.

En su nivel más esencial, el objetivo global de la auditoría es obtener una satisfacción adecuada de que en todos sus aspectos significativos los estados financieros se correspondan con los siguientes atributos:

Completo: No existen transacciones, activos o pasivos importantes del cliente, además de los registrados o expuestos.



Válidos: El cliente está legalmente en posesión de los activos expuestos y/o controla los beneficios que ellos generan; los activos existen realmente; el cliente ha contraído los pasivos expuestos, los importes expuestos representan transacciones del cliente que tuvieron lugar.

Presentados en forma razonable y uniforme: Los activos, pasivos y transacciones acumuladas del cliente están medidos y expuestos en forma razonable y uniforme.

Los mismos requisitos deben aplicarse a cada uno de los componentes importantes.

Si bien el principal objetivo del examen de los estados financieros es expresar una opinión sobre la razonabilidad de los mismos, respecto del ente auditado, existe otro objetivo vinculado a las deficiencias y debilidades detectadas como consecuencia del examen de auditoría, que se formaliza a través de la Carta de Recomendaciones.

Asimismo no se debe dejar de considerar la existencia de los distintos usuarios de los estados contables auditados, tales como:

- Acreedores o posibles acreedores,
- Analistas financieros y posibles inversores,
- Bancos y agencias evaluadoras de crédito,
- Usuarios de estados financieros especializados (joint ventures),
- Empleados y sus representantes y
- Autoridades gubernamentales, fiscales y de otro tipo.

En cuanto a la doctrina se puede señalar que la misma sigue igual criterio que la normativa internacional como se expresó anteriormente y según se puede observar en la dicción de Lattuca Antonio J. donde expone que "el auditor realiza su trabajo de Auditoría con el propósito de satisfacerse de que los estados contables examinados estén preparados de acuerdo a NCP y se presentan libres de errores significativos. Para ello ejecuta pruebas tanto sobre las transacciones que se acumulan en las cuentas como sobre los saldos de esas cuentas. Este objetivo global de la Auditoría puede, a su vez, dividirse en objetivos generales, aplicables a todas las transacciones y saldos de los estados contables, y objetivos específicos, aplicables a las clases particulares de transacciones y saldos que componen los ciclos de los estados contables" (LATTUCA, 2008).

De la misma manera Enrique Fowler Newton caracteriza a la Auditoría de estados contables como el examen de éstos con el propósito de dictaminar si fueron preparados de acuerdo con ciertas normas contables (FOWLER NEWTON, 3RA. EDICIÓN 2004).-

En la actualidad, el objetivo de la auditoría establecido por la normativa internacional es el definido por la NIA 200, sobre la cual a continuación se exponen algunos párrafos a los efectos de facilitar su comprensión.

"El objetivo de la auditoría de estados financieros es permitir que el Auditor exprese una opinión que indique si se han preparado los estados financieros, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de presentación de la información financiera".

"Según la definición del marco internacional para Compromisos de Seguridad, la auditoría de estados financieros es un Compromiso de Seguridad. Las NIA aplican el marco en el contexto de la auditoría de Estados Financieros y contienen principios básicos y los procedimientos fundamentales, junto con las pautas conexas que deben aplicarse en dicha auditoría."

"Según el marco, una de las condiciones para que un compromiso de seguridad sea aceptado es que los criterios a los que se alude en la definición sean "criterios adecuados" y que estén disponibles para los usuarios preestablecidos." (IAASB 200).¹



En definitiva se puede señalar que el objetivo primario de una auditoría de estados financieros es la emisión de una opinión, sobre su conjunto y en sus aspectos significativos, o su abstención, por parte de un profesional independiente si lo mismos se encuentran dentro del marco normativo de referencia; idea conceptual intrínseca que se mantuvo hasta la actualidad, combinándose a través del tiempo con la evolución de los distintos modelos que procuran alcanzar el mencionado objetivo.

EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE LA AUDITORÍA

1. Modelo de verificación de Balances

El programa de verificación según algunos autores como Bacas E. – Madden T.- Rosenkampff en "Métodos de Verificación de Balances y Revisión de Cuentas" es abordado como "... programa de la verificación el esquema de trabajo que los contadores públicos preparan guión de sus actuaciones en cada intervención determinada"² hacen referencia a que la metodología de verificación de Balances se circunscribe sólo a procedimientos aplicados sobre los diferentes rubros y el estudio del control interno como un apartado no integrado al proceso mismo.

Además en la misma obra citada hacen referencia al alcance de los estudios sobre revisión y verificación de la siguiente forma:

" Alcance de los estudios sobre revisión y verificación

La verificación de Balances y revisión de cuentas es aquella actividad profesional de la contabilidad que se relaciona con la inspección y examen, con carácter independiente y analítico, de los libros y documentos de contabilidad considerados de acuerdo con la legislación vigente y con la teoría y práctica contables, al objeto de:

- 1.º establecer la situación de un negocio a una fecha determinada;
- 2.º determinar los resultados producidos por un negocio durante un período concreto;
- 3.º puntualizar determinados hechos especiales de una empresa referidos a una fecha fija o a un cierto período de tiempo;
- 4.º descubrir los errores que pueden haberse cometido como consecuencia de fraudes, negligencias, malas interpretaciones o aplicaciones equivocadas de las leyes o de la teoría y práctica contables.

La revisión de cuentas se apoya en una teoría que comprende todos los principios de la verificación y en una práctica consistente en la aplicación de dichos principios teóricos a las contabilidades que revisan.

La teoría de la revisión y verificación está integrada por aquellos principios y reglas que han de conducir al conocimiento de:

- 1.º las posibilidades y probabilidades de fraudes y errores en cada operación o grupo de operaciones similares;
- 2.º lo esencial y lo no esencial en cada operación;
- 3.º la posibilidad de efectuar ciertas comprobaciones independientes de algunas partes de la contabilidad;
- 4.º las probabilidades de errores entre las distintas secciones de la contabilidad;
- 5.º la posibilidad de efectuar una completa verificación de cada partida en particular por medios analíticos;



6.º la aplicación de los principios comprobación de cifras y otros sistemas.

La práctica de revisión contable consiste en aplicación de las reglas teóricas para cerciorarse de la exactitud de los resultados arrojados por los libros de la contabilidad y de los Balances e informes establecidos de acuerdo con los mismos.”³

2. El modelo de Mautz y Sharaf

El primer estudio sistemático sobre el proceso de la auditoría fue el de Mautz y Sharaf del año 1961⁴, basado en el razonamiento científico y asimilando luego la auditoría a un proceso metódico de investigación y obtención de conclusiones. En el libro publicado por Mautz en el año 1964, se señala que “el procedimiento mediante el cual un auditor llega a un juicio respecto a los estados financieros o a otras manifestaciones financieras, puede ser descrito como comprendiendo las siguientes etapas:

- identificación de las afirmaciones a ser examinadas;
- evaluación de la relativa importancia de las afirmaciones;
- reunión de la información necesaria o de la evidencia respecto de las afirmaciones, con el fin de capacitarse para emitir una opinión informada;
- evaluación de la evidencia como válida o no válida, pertinente o no pertinente, suficiente o no suficiente;
- formulación de un juicio respecto a la razonabilidad de las afirmaciones en cuestión⁵”.

Para comprender cada etapa es conveniente considerar algunas de las explicaciones que Mautz detalla:

“Identificación de las afirmaciones a ser examinadas:

“...Por ende, todos los ítems de los estados financieros constituyen una o más manifestaciones, algunas de ellas que resultan fácilmente evidentes y algunas menos evidentes que las otras. Parte de la tarea de un auditor consiste en reconocer e identificar las diversas afirmaciones contenidas en los ítems en particular.”... Tenemos entonces, afirmaciones que están expresamente indicadas y otras que están implícitas; en su calidad de experto se espera que el auditor reconozca todas las afirmaciones, expresas o implícitas.”

“ Finalmente, cada estado financiero contiene una manifestación completa además de las afirmaciones específicas ya descriptas. Cada unos de ellos, pretende presentar las cosas en su conjunto y además su componentes en detalle. Así por ejemplo un cuadro de Pérdidas y Ganancias pretende presentar “los resultados de las operaciones”, un balance intenta presentar “la situación financiera”, un estado de fondos procura presentar el caudal de nuevos fondos que entra la empresa. Comúnmente, la opinión del auditor tiene por objeto estas manifestaciones globales.”

“Pero, para poder formarse y ofrecer una opinión sobre razonabilidad de estos documentos en su conjunto, el auditor, ha debido indagar primero sobre la razonabilidad de muchas afirmaciones específicas, expresas e implícitas, tanto positivas como negativas, componentes de esos estados financieros. Basándose en su opinión sobre cada una de esas afirmaciones específicas, llega a formarse una opinión sobre los estados financieros en su conjunto.”

Naturaleza de las afirmaciones de los estados financieros.

“...La naturaleza de las manifestaciones presentadas al auditor, tiene mucho que ver con la clase de elemento de juicio y la cantidad de evidencia que necesitará para satisfacerse



respecto a su validez.

Las diversas proposiciones contenidas en los estados financieros pueden clasificarse de la siguiente manera:

1. Afirmaciones de existencia o de no existencia.
 - A. De cosas físicas
 - a. Que están presentes
 - b. Que no lo están
 - B. De cosas no físicas
2. Afirmaciones de hechos pasados
3. Afirmaciones relativas a condiciones cuantitativas
 - A. Cantidades simples
 - B. Importes que impliquen juicio de valor
4. Afirmaciones respecto a condiciones cualitativas
 - A. Expresas
 - B. Implícitas
5. Afirmaciones matemáticas
 - A. Que resultan de un solo cálculo
 - B. Que resultan de cálculos múltiples.

Naturaleza de los elementos de juicio de auditoría.

"... Es importante que consideremos a la auditoría como un ejercicio práctico de lógica ya que es precisamente eso. ...Este tipo de estudio y de análisis ofrece las bases teóricas sobre las que se fundamenta la auditoría. A menos que las técnicas aplicadas por los auditores no descansen firmemente en principios lógicos aceptados, su utilidad y aceptabilidad puede ser cuestionada."

Teoría del conocimiento.

"Los expertos en lógica nos dicen que el número de caminos mediante los cuales podemos llegar a saber algo es limitado. Estos caminos o medios varían en cuanto a su aplicabilidad, a su naturaleza básica, a su influencia sobre nuestras creencias y a sus fuerzas. Una de las autoridades en la materia a fijado cinco medios o caminos hacia el conocimiento y un método negativo, son los siguientes:

1. el testimonio de otras personas
2. la intuición
3. el razonamiento abstracto a partir de principios aceptados
4. nuestra propia experiencia sensorial
5. las actividades prácticas que conducen a resultados exitosos

Junto a estos cinco medios se ubica un sexto método "negativo", el escepticismo."

Tipos de elementos de juicio en auditoría.

"La naturaleza de las afirmaciones contenidas en los estados financieros lleva a la conclusión de que los siguientes tipos de evidencias son indicativos de la validez de las afirmaciones contenida en dichos estados, en grados diversos que dependen de la circunstancia del examen.

Tipos de elementos de juicio en auditoría.

1. Examen físico por el auditor de la existencia de las cosas manifestada en las cuentas.
2. Afirmaciones hechas por terceros independiente:
 - a. escritas
 - b. orales
3. Documentos justificativos



- a. preparados fuera de la empresa sometida a examen
- b. preparado dentro de la empresa sometida a examen
4. Afirmaciones hechas por funcionarios y empleados de la empresa sometida a examen.
 - a. formales
 - b. informales
5. Cálculos realizados por el auditor.
6. Procedimientos satisfactorios de control interno.
7. Actos subsiguientes de la empresa sometida a examen y de terceros.
8. Registros subsidiarios o detallados que no presenten indicaciones significativas de irregularidad.
9. Interrelaciones entre la información examinada.”⁶

3. El modelo de la Resolución Técnica Nro. 7 de la FACPCE⁷

”El modelo de la RT7, reconoce como antecedente a la Resolución Técnica Nro. 3 de la FACPCE emitida en el año 1978. A su vez, la RT 3 es la reproducción de las normas de auditoría propuestas por Horacio López Santiso como conclusión de su trabajo “Un nuevo enfoque de la auditoría y sus normas”.

En lo concerniente al proceso de auditoría, López Santiso toma como base el modelo de Mautz y Sharaf, al cual le incorpora importantes mejoras.

En efecto, agrega como pasos del proceso la planificación del trabajo, la evaluación de las actividades de control de los sistemas operantes en el ente (evaluación del control interno), la descripción de los principales procedimientos de auditoría y la necesidad de extender esos procedimientos al examen de los hechos posteriores al cierre que pudieren afectar los estados contables sub-examen.

La RT 7, emitida por la FACPCE en setiembre de 1985 en reemplazo de la RT 3 como parte del proceso de unificación de normas en todo el país, sigue con un esquema similar al de la RT 3, incorporándole como paso inicial, antes de la planificación, la obtención del conocimiento del ente. Además, aclara que la evaluación de los controles del ente debe ser hecha siempre que el auditor decida depositar su confianza en tales actividades. En cuanto a los procedimientos de auditoría, le añade las comprobaciones globales de razonabilidad, más conocida como *revisión analítica*. Finalmente, agrega la necesidad de que el auditor efectúe una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores, a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

Expuestos sintéticamente, los pasos previstos por la RT 7 son los siguientes:

1. Obtener un conocimiento apropiado del ente.
2. Identificar el objeto del examen (estados contables y sus afirmaciones).
3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.
4. Planificar el trabajo de auditoría.
5. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría. En este paso, la RT 7 menciona como procedimiento la evaluación de los controles del ente, sólo en los casos que el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Luego describe los distintos procedimientos de auditoría.
6. Control de la ejecución de lo planificado incluyendo el trabajo de los colaboradores.
7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados que respalden las conclusiones.



8. Formarse una opinión sobre la razonabilidad de la información contable o concluir en que no ha sido posible formarse tal opinión.
9. Emitir su informe.

4. El modelo de Cushing y Loebbecke

En 1986, estos autores publicaron un trabajo de investigación acerca de la comparación de los métodos de auditoría utilizados por las doce firmas de auditores más grandes de los Estados Unidos y su relación con las normas de auditoría emitidas por el American Institute of Certified Public Accountant (AICPA), conocidas como SAS (Statement on Auditing Standard).

Los aspectos más destacables de este modelo son: incorporar las tareas previas a la auditoría que, obviamente en el caso que se acepte el cliente, permiten apreciar inicialmente los riesgos del trabajo y las expectativas que tiene el cliente sobre él; separar las fases de auditoría en tareas más específicas; enfatizar la importancia de la planeación y el control del trabajo; e incluir un listado de actividades continuas, que si bien están mencionadas en la RT7, aquí se presentan con mayor precisión y amplitud.

5. El proceso de auditoría orientado a obtener seguridad con eficiencia

El propósito de este moderno enfoque de la auditoría es permitir al auditor desarrollar un plan que incluya procedimientos de auditoría enfocados a riesgos específicos identificados y realizar una auditoría efectiva y eficiente basada en ese plan. Por ello, este enfoque es *particularizado* para cada cliente en cada circunstancia, es *interactivo* y *dinámico* pues su diseño responde a las cambiantes características de la administración del cliente y, finalmente, requiere que siempre esté bajo la *dirección del auditor principal*, que es quién finalmente firmará el dictamen de auditoría.

El auditor evalúa los riesgos tanto a nivel del **trabajo** en su conjunto como al nivel de **cuenta y error potencial**. Al riesgo de conjunto se lo conoce como **riesgo de auditoría**, mientras que al riesgo al nivel de cuenta y error potencial se lo denomina **riesgo específico**.

Este enfoque actualizado de la auditoría está diseñado para proporcionar una **seguridad razonable** de que los estados contables no contienen errores significativos. La seguridad razonable se obtiene de una combinación de la evaluación de riesgos, pruebas de controles y pruebas sustantivas.

A continuación se expone un cuadro resumen a los fines de facilitar los modelos con sus características más relevantes:

MODELO	AUTOR	CARACTERISTICAS PRINCIPALES
1. Modelo de verificación de Balances	Bacas E. – Madden T.- Rosenkampff	<ul style="list-style-type: none"> • Enfoque en procedimientos aplicados sobre los rubros. • Considera al control interno como un apartado no integrado al proceso mismo. • Define el carácter independiente y analítico de los libros y documentos de contabilidad considerados de acuerdo con la legislación vigente y con la teoría y práctica contables. • Considera las posibilidades y probabilidades de fraudes



		y errores en cada operación o grupo de operaciones similares.
2. El modelo de Mautz y Sharaf	R.K. Mautz y Huessein A Sharaf	<ul style="list-style-type: none"> • Basado en el razonamiento científico. • Considera a la auditoría como un proceso metódico de investigación y obtención de conclusiones. • Incorpora el concepto de importancia relativa de las afirmaciones. • Provee elementos para sustentar la opinión acerca de la razonabilidad de los estados sujetos a análisis.
3. Modelo resolución Técnica N° 7 (FAPCE)	Federación Argentina de Profesionales en Ciencias Económicas	<p>Agrega como pasos del proceso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La planificación del trabajo. • La evaluación de las actividades de control de los sistemas operantes en el ente (evaluación del control interno). • La descripción de los principales procedimientos de auditoría, y • La necesidad de extender esos procedimientos al examen de los hechos posteriores al cierre que pudieren afectar los estados contables sub-examen.
4. El modelo de Cushing y Loebbecke	Cushing, Barry E. y Loebbecke, James K.	<ul style="list-style-type: none"> • Incorpora las tareas previas a la auditoría. en el caso que se acepte el cliente. • Permite apreciar inicialmente los riesgos del trabajo y las expectativas que tiene el cliente sobre él. • Separa las fases de auditoría en tareas más específicas. • Enfatiza la importancia de la planeación y el control del trabajo. • Incluye con mayor precisión y amplitud un listado de actividades continuas.
5. El proceso de auditoría orientado a obtener seguridad con eficiencia	Lattuca Juan Antonio – Autores Varios	<ul style="list-style-type: none"> • Enfoque interactivo y dinámico (se adapta a las características del cliente). • Propone brindar al auditor un enfoque que le permita desarrollar un plan que incluya: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Procedimientos de auditoría enfocados a riesgos específicos identificados. ➤ Realizar una auditoría efectiva y eficiente basada en ese plan. • Orientado a proporcionar seguridad razonable de que los estados contables no contienen errores significativos.



EXPLICITACIÓN DE LAS ETAPAS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA RELEVADOS

A continuación se presenta el análisis de informes relevados preliminarmente con el objetivo de analizar su contenido conforme a las etapas evolutivas de cada uno de los modelos del proceso de auditoría:

Datos del Informe	Extracto del contenido	Análisis conforme a la etapa evolutiva de cada modelo
<p>1- La Continental, Compañía de Seguros Generales al 30 de junio de 1939.</p>	<p>El informe se titula "Informe de los Revisadores de Contabilidad".</p> <p>Las pruebas sustantivas mencionadas son:</p> <p>Verificación del saldo de Caja, saldos bancarios, títulos de renta y valores diversos.</p> <p>Certificación por escribano de la pertenencia de los inmuebles a la compañía así como que se encuentran libres de gravámenes.</p> <p>La certificación por actuario de las reservas matemáticas.</p> <p>La opinión expresa una certeza total: "Según nuestro criterio, dicho Balance, con sus Anexos ..., está redactado en forma que constituye una exposición fiel del estado financiero de la Compañía en dicha fecha, de acuerdo con los referidos datos y explicaciones y lo que consta por los mismos libros de la Compañía". Además se expresa la concordancia del balance respecto a los libros de la compañía."</p>	<p>Se expresa opinión no a través de una determinación de razonabilidad sino de certeza positiva total respecto a la situación financiera y los resultados de las operaciones. Para ello aplica pruebas sustantivas y también se basa en certificaciones de escribano y actuario respectivamente.</p> <p>Aquí podemos observar que se aplican principios y reglas orientados a determinar la posibilidad de efectuar ciertas comprobaciones independientes de algunas partes de la contabilidad como así también la posibilidad de efectuar una completa verificación de cada partida en particular por medios analíticos y por aplicación de principios de comprobación de cifras y otros sistemas, lo que posibilita expresar una opinión de certeza total.</p> <p>Se aplican reglas tendientes a cerciorarse de la exactitud de los resultados arrojados por los libros de la contabilidad y de los Balances e informes establecidos de acuerdo con los mismos.</p> <p>Observamos que esto se correlaciona con el modelo (definido con posterioridad a este informe) por Bacas en el año 43 respecto a los rasgos destacados precedentemente.</p>
<p>2- Acindar Industria Argentina de Acero S.A. al 31 de diciembre de 1947.</p>	<p>El informe se presenta al pie de los estados contables de esta forma:</p> <p>"Certificamos que el presente Balance General refleja fielmente en nuestra opinión la situación</p>	<p>Aquí arribamos a la misma conclusión que en el informe 1- con la modalidad de que el informe no explicita las pruebas sustantivas aplicadas para arribar a dicha conclusión.</p>



	<p>financiera de Acindar Industria Argentina de Acero S.A. al 31 de diciembre de 1947 de acuerdo con las constancias de los libros de contabilidad, documentación comprobatoria y explicaciones e informaciones que hemos solicitado”.</p>	
<p>3- Portland S.A. al 31 de diciembre de 1947</p>	<p>El informe se presenta al pie de los estados contables y expresa:</p> <p>“Nuestro examen fue realizado con arreglo a procedimientos standard de auditoría generalmente aceptados e incluyó una compulsas parcial de los libros de contabilidad llevados de conformidad con las disposiciones legales vigentes y de otras constancias justificativas, como así la aplicación de otros procedimientos en la medida que consideremos necesaria en las circunstancias.</p> <p>En nuestra opinión, el precedente balance general y la correspondiente cuenta de Ganancias y Pérdidas exponen equitativamente la situación de la Compañía Argentina de Cemento Portland S.A., al 31 de diciembre de 1947 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio, de acuerdo con normas técnico-contables aceptadas, según lo demuestran los libros y comprobantes y de acuerdo con las informaciones y explicaciones que nos han sido suministradas.”</p>	<p>Tal como el informe expuesto en 1- vemos que en esta etapa la opinión no determina la razonabilidad sino la certeza de la situación financiera y los resultados de las operaciones. Se observa aquí la aplicación de pruebas selectivas.</p> <p>Se incluye la afirmación de que “el examen se había realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas”, siguiendo la tendencia mundial en tal sentido.</p> <p>Además puede observarse que no se detallan los procedimientos sino que en esta etapa se remite a referenciar que las pruebas fueron practicadas conforme a disposiciones legales vigentes y de otros procedimientos considerados necesarios.</p> <p>Conforme al modelo definido por Bacas en el año 43, el informe se enfoca en los procedimientos aplicados sobre los rubros y define el carácter independiente y analítico de los libros y documentos de contabilidad considerados de acuerdo con la legislación vigente y con la teoría y prácticas contables.</p>
<p>4- Carbolmetal S.A. al 30/06/1960</p>	<p>Se expresa la concordancia del balance respecto a los libros de la compañía.</p> <p>El informe se presenta bajo la denominación “Certificación” y expone que “Basándonos en el análisis mencionado en el párrafo precedente y en las informaciones y explicaciones que a nuestro requerimiento nos han sido</p>	<p>Se expresa opinión no a través de una determinación de razonabilidad sino de certeza positiva total respecto a la situación financiera y los resultados de las operaciones. Para ello aplica pruebas sustantivas conforme al modelo especificado en los informes analizados precedentemente.</p> <p>Se brinda una explicación detallada</p>



	<p>suministradas, certificamos que esas cifras reflejan fielmente el estado del Activo y Pasivo de la empresa en cada uno de los ejercicios comprendidos en el período analizado.</p> <p>Asimismo opinamos que los ajustes practicados sobre las cuentas de Ganancias y Pérdidas publicadas en las Memorias de la Sociedad correspondientes a los ejercicios considerados, dan cifras homogéneas y representativas de las utilidades netas obtenidas por la empresa en la explotación de sus negocios habituales durante dichos ejercicios.</p> <p>Los ajustes practicados en las Cuentas de Ganancias y Pérdidas, consisten en aumentar en los ejercicios 1959 y 1960 por los egresos varios, como así también disminuirla por los ingresos provenientes de las ventas de títulos para los tres ejercicios considerados: de las ventas e ingresos varios para los años 1959 y 1960 y por la venta de acciones para 1960 solamente.</p> <p>La Previsión ley 11.729 no requiere ajustes por estar su monto calculado con el riesgo técnico emergente de dicha ley.</p> <p>Dejamos expresa constancia de que hemos verificado la correcta aplicación de la fórmula establecida por el decreto N° 9795/54 para los balances cerrados.”</p>	<p>los ajustes practicados que fueron aceptados por la compañía.</p>
<p>5- IRSA S.A. al 31/12/62</p>	<p>El informe se titula “Certificación” y expresa:</p> <p>“He verificado que las cifras de los Balances y cuentas de Ganancias y Pérdidas que anteceden están de acuerdo con los asientos pertinentes de los libros principales de la Sociedad, y las anotaciones e éstos concuerdan con las de los auxiliares y demás documentación comprobatoria.</p>	<p>Se expresa opinión no a través de una determinación de razonabilidad sino de certeza positiva total respecto a la situación financiera y los resultados de las operaciones. Para ello aplica pruebas sustantivas.</p> <p>Se brinda una explicación detallada los ajustes practicados que fueron</p>



	<p>Basándome en el análisis a que se refiere el párrafo precedente y en las informaciones y explicaciones que a mi requerimiento me han sido suministradas, certifico que estas cifras reflejan fielmente el estado del Activo y Pasivo de la empresa en el ejercicio analizado finalizado el 31/12/ 62.</p> <p>Asimismo, opino que los ajustes practicados sobre las cuentas de Ganancias y Pérdidas publicadas en la Memoria de la sociedad correspondientes al ejercicio considerado, dan cifras homogéneas con las consignadas en igual capítulo de la Reseña a la que complementa la presente información, las que en su conjunto considero representativas de las utilidades netas obtenidas por la empresa en la explotación de sus negocios habituales durante dicho ejercicio.</p> <p>Los ajustes han consistido en agregar a la utilidad el importe apropiado al rubro Impuesto a los Réditos, así como disminuirla por utilidades provenientes de la recuperación del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios.</p> <p>Con respecto a la constitución de la Previsión Ley 11729, se ha seguido el procedimiento de ejercicios anteriores, es decir calculando el 2% sobre el importe de los sueldos y jornales abonados.</p> <p>Dejo constancia que he verificado la correcta utilización de la fórmula oficial y la aplicación estricta del Decreto 9795/54.”</p>	<p>aceptados por la compañía.</p>
<p>6- DALMINE SIDERCA S.A. al 31/03/75</p>	<p>El informe se titula “Dictamen del Auditor” y expresa: “Hemos examinado el balance de DALMINE SIDERCA, S.A. al 31 de marzo de 1975 y los correspondientes a estados de resultados y de resultados</p>	<p>Aquí podemos ver el cambio en la redacción de la opinión respecto a los informes analizados hasta el momento, a través de una determinación de razonabilidad respecto a la situación financiera y los resultados de las operaciones.</p>



	<p>acumulados por el ejercicio terminado en esa fecha y las notas y anexos que los complementan. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditorías generalmente aceptadas.</p> <p>Luego de tener en cuenta lo mencionado en Nota 10, en nuestra opinión los estados contables mencionados demuestran razonablemente la situación patrimonial y financiera de DALMINE SIDERCA SA. Industrial y Comercial al 31 de marzo de 1975 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados."</p>	<p>Para ello aplica pruebas sustantivas.</p> <p>Esto es así dado que el informe fue emitido bajo la influencia del modelo de Mautz y Sharaf, en tal sentido se incorpora el concepto de importancia relativa de las afirmaciones proveyendo elementos que permiten sustentar la opinión acerca de la razonabilidad de los estados sujetos a análisis.</p> <p>No se detallan los procedimientos sino que se incluye la afirmación de que "el examen se había realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y agrega que los estados contables fueron preparados conforme con principios de contabilidad generalmente aceptados". Con lo cual puede apreciarse que esta etapa se encuentra signada por el razonamiento científico, considerándose ya la auditoría como un proceso metódico de investigación y obtención de conclusiones que se ve reflejado principalmente por la emisión de normas de auditoría que reproducen detalladamente dichos procesos.</p> <p>Adicionalmente, el informe brinda una explicación detallada los ajustes practicados que fueron aceptados por la compañía.</p>
<p>7- AGUSTIN ROCCA Y COMPAÑÍA S.A. INVERSORA Y FINANCIERA al 31 de diciembre de 1987.</p>	<p>El informe se titula "INFORME DEL AUDITOR" y expresa.</p> <p>"Los accionistas de la Sociedad han decidido proceder a su escisión, restando aún la formalización de la misma. Como consecuencia de ello, Agustín Rocca y Compañía Sociedad Anónima Inversora y Financiera perderá el control de Santa María Sociedad Anónima Inversora y</p>	<p>Se expresa opinión a través de una determinación de razonabilidad respecto a la situación financiera y los resultados de las operaciones. Para ello aplica pruebas sustantivas.</p> <p>Este informe se emite bajo la influencia del modelo de Cushing, Barry E. y Loebbecke, James K., ello surge del análisis del informe que arroja la evaluación de</p>



	<p>Financiera. En consecuencia, por razones de prudencia, según se menciona en Nota 2.2.c) en los presentes estados contables se cambió el criterio de valuación de la inversión en dicha Sociedad controlada, cambio con el cual concordamos, pasando de valor patrimonial proporcional a costo ajustado.</p> <p>En nuestra opinión, sujeto a la concreción de la escisión mencionada en el párrafo anterior, los estados contables de Agustín Rocca y Compañía Sociedad Anónima Inversora y Financiera al 31 de diciembre de 1988 demuestran razonablemente su situación patrimonial, los resultados de sus operaciones y las variaciones en su patrimonio y capital corriente por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con normas contables.</p> <p>Los saldos de los estados contables correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 1987 (excepto por el estado de variaciones del capital corriente, cuya presentación no era exigida por las normas legales y profesionales vigentes a esa fecha) corresponden a los estados de la Sociedad, los cuales fueron examinados por nosotros oportunamente. A los efectos de permitir la comparación de dichos estados con los del ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 1988, los saldos fueron reexpresados en moneda de esta última fecha, habiéndose, además, practicado los ajustes pertinentes relacionados con el cambio de criterio de valuación de la inversión mencionado en Nota 2.2.c).”</p>	<p>riesgos llevada a cabo por los auditores que deriva finalmente en una sujeción a hechos futuros basados en un criterio de prudencia.</p>
<p>8 - GROUP FINANCIAL STATEMENTS OF</p>	<p>El informe se titula “Informe anual de auditoría de estados financieros y Control Interno sobre Informes financieros (Sarbanes-Oxley Act</p>	<p>El presente informe pone de manifiesto que el trabajo de auditoría se practicó conforme las normas internacionales de</p>



<p>ASTRAZENECA PLC al 31 de diciembre de 2007.</p>	<p>Section 404)</p> <p>“Nosotros también informamos si en nuestra opinión la información brindada en el Informe del Directorio es consistente con los estados financieros del Grupo.”...”Nosotros no debemos considerar si las disposiciones del directorio sobre control interno cubren todos los riesgos y controles, o si forman una opinión acerca de la efectividad de los procedimientos del gobierno corporativo del grupo o sus riesgos y procedimientos de control.” ...</p> <p>“OPINON: En nuestra opinión: Los estados financieros del grupo brindan una visión razonable, de acuerdo con IFRSs, de la situación del grupo al 31 de diciembre de 2007 y de sus ingresos para el año finalizado. Los estados financieros han sido preparados de acuerdo con el Acta de Compañías 1985 y el artículo 4 de la normas IAS. La información brindada en el informe del directorio es consistente con el de los estados financieros del grupo.”...</p> <p>“Los directores creen que, al 31 de diciembre de 2007, el control interno sobre los estados financieros es efectivo basados en estos criterios. Los auditores de KPMG Plc, una firma de auditores independientes, ha auditado la efectividad del control interno sobre estados financieros al 31 de diciembre de 2007 y, ha emitido en página 117 un informe favorable sin salvedades.</p>	<p>auditoría, las cuales están vigentes en UK e Irlanda.</p> <p>Del análisis surge que se brinda una opinión relativa al informe presentado por el Directorio. Se explica en detalle cuáles son las responsabilidades de los directores, entre las que se encuentra la preparación del Informe Anual y el formulario 20-F y los estados financieros de acuerdo con las normas y regulaciones vigentes.</p> <p>Los directores son responsables de establecer y mantener un adecuado sistema de control interno. De esta forma, siguiendo el enfoque moderno del proceso de auditoría se aprecia una fuerte orientación a proporcionar una seguridad razonable de que los estados contables no contienen errores significativos. Se establece que la administración de la entidad es responsable por establecer y mantener un adecuado sistema de control interno.</p> <p>En el informe de los auditores se opina favorablemente sobre la razonabilidad de los estados financieros y se emite una opinión favorable sin salvedades sobre la efectividad del control interno respecto a los estados financieros.</p>
--	--	---



CONCLUSIONES

La serie de fraudes financieros que comenzaron con el caso Enron a fines del año 2001, dejaron de manifiesto una severa debilidad en los sistemas contables y de control, pensados ordinariamente para proteger los intereses de accionistas, beneficiarios de fondos de pensión y empleados de empresas públicas, y a su vez, salvaguardar la confianza en el mercado de capitales americano.

La respuesta a estos fraudes por parte del Congreso Americano fue la sanción de la Sarbanes-Oxley Act (SOX), creando un nuevo régimen para auditores de compañías públicas⁸ mediante la prescripción de pasos específicos para identificar fraudes puntuales y penalizar a los directores corporativos, abogados y contadores.

En este contexto, la SOX crea un nuevo ente, la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), responsable de evaluar si los directores de una compañía pública reportan en forma precisa los controles internos de la compañía sobre los estados financieros.

La ocurrencia de fraudes en el control interno, particularmente sobre la preparación de los estados contables, se encontraban entre las preocupaciones principales del Congreso americano al momento de la sanción de la SOX. La intención era que, no solo el Directorio de una compañía prepare un reporte sobre los controles internos aplicados, sino que, dicho informe sea sujeto a una evaluación de auditoría, a efectos de lograr un nivel de confianza en las cifras de los estados, como así también en la gestión de los directores, ampliamente cuestionada luego del caso Enron.

La Ley SOX en su sección 404, requiere que el management de una compañía evalúe y reporte sobre los sistemas de control interno que aplican. A su vez, estipula también, que auditores externos a la misma sometan dicha evaluación a su juicio, con el objeto de formar una opinión independiente sobre la eficacia de los mecanismos de control interno y el informe presentado por los directores, en la que puedan basarse los accionistas y el público en general.

Dicha sección 404 (implementada en junio de 2003), prescribe que el informe del management sobre la efectividad del control interno de su compañía, examinado por auditores externos, sea incluido en el reporte anual que se remite a los accionistas

Para este requerimiento, la PCAOB ha obligado a los auditores a llevar adelante un examen del control interno de una compañía, en conjunto, con la auditoría ordinaria tendiente a opinar sobre los estados financieros.

La Standard N° 5 (que reemplaza a la N° 2) de la PCAOB describe el proceso de auditoría integrada (sobre los estados financieros y sobre los controles internos). Dicha norma establece el trabajo a realizar para la auditoría del control interno y la relación de dicho examen con la auditoría ordinaria tendiente a evaluar la razonabilidad de los saldos expuestos en los EECC.

La integración de la auditoría se explica, según la St. 5, en el objetivo y el trabajo involucrado en llevar adelante un examen del control interno de una compañía y su lógico impacto, debiendo ser ambos exámenes parte de un mismo proyecto de auditoría.

Por último cabe hacer mención, que la SOX requiere que la auditoría sobre los controles internos sea efectuada por un profesional independiente a aquel que realiza la auditoría sobre los estados contables. La Standard 2 de la PCAOB, prohíbe expresamente que un profesional acepte llevar a cabo un trabajo de auditoría integrado, y a su vez, tampoco permite la realización del examen sobre los controles internos, sin antes estar éstos certificados por el management de la compañía.



Del mismo modo en que en el año 2001 se produce una crisis de confianza sobre los estados contables motivado por hechos de fraude, en la actualidad (2008) estamos asistiendo a una serie de quiebras empresarias cuyo origen podemos asociar con la falta de una adecuada evaluación de riesgos empresarios y, fundamentalmente, crediticios.

En efecto, a mediados del 2008, se produce una crisis financiera originada en el otorgamiento de créditos hipotecarios por parte de bancos a deudores con bajo rating crediticio. Dichos préstamos, fueron posteriormente titulizados y ofertados públicamente, pasando a formar parte de los activos de numerosos bancos de inversión americanos.

La crisis originada por los créditos subprime, conocidos así por su baja calidad crediticia, están dejando de manifiesto, fuertes debilidades en la evaluación de los riesgos a los que estaban sometidos los acreedores y los inversores (una vez securitizados los créditos).

A raíz de estas disposiciones mencionadas, vemos que el control interno de una compañía ya no constituye un medio para la realización del examen de auditoría sobre los estados contables de una empresa, sino que representa también un fin último de la labor del profesional auditor: opinar sobre la efectividad de los controles internos y sobre la evaluación de éstos realizada por los Directores de la compañía.

Este requerimiento, se traduce en una carga adicional de trabajo para el profesional auditor y redundará en mayores costos a afrontar por las compañías que caigan bajo la regulación de la SEC, quienes deberán contratar profesionales, ya no solo para que opinen sobre los saldos de sus EECC, sino también para cumplimentar estas nuevas disposiciones comentadas en el contexto.

Dicha carga debería tener mayor impacto, principalmente en el primer año de implementación en una compañía pública, ya que se verán en la necesidad de aceitar el funcionamiento de sus controles internos y monitorear su cumplimiento y efectividad.

Un efectivo sistema de control interno sobre los reportes financieros será esencial para una compañía, a los fines de lograr la plena confianza de sus accionistas y/o posibles futuros inversores. La información que brinden los estados contables deberán proveer absoluta garantía de que reflejan fielmente la situación patrimonial y financiera de una compañía, condición que luego del caso Enron ha sido puesta bajo tela de juicio por los inversores, organismos de regulación y público en general.

La auditoría integrada, si bien redundante en mayores costos para las empresas, puede otorgar a las mismas amplios beneficios, ya que un control regular sobre sus procesos internos y sus ciclos de negocios, pueden ayudar a los directivos a desarrollar, mantener y mejorar todo el proceso tendiente al logro de la información gerencial. Una auditoría sobre el control interno, podría lograr la identificación de procesos internos inefectivos, reducir costos en los ciclos de negocios, incrementar la productividad en el sector financiero de la entidad e indirectamente, generar una menor carga por litigios y reclamos que se le efectúen a la compañía.

Lógicamente, si nos centramos en lo que respecta a la función de auditoría en particular, como se dijo anteriormente, la implementación de las disposiciones a partir de la Ley SOX, incrementará la carga de trabajo a la hora de llevar adelante un proceso de auditoría. Será vital evaluar el control que aplique el directorio sobre sus sistemas de control interno y a su vez la propia evaluación a su juicio de los controles sobre los distintos ciclos de negocios, a fin de determinar correctamente el enfoque a otorgarle a las pruebas de auditoría

Se requerirá de parte del auditor el ejercicio de un razonable juicio profesional a la hora de determinar la extensión del examen sobre los controles internos de la compañía. En virtud de esto, el auditor deberá opinar en forma integrada sobre la razonabilidad de los Estados Contables y el sistema de control de las compañías.



Respecto al posible impacto de la crisis financiera internacional actual, con origen en los créditos subprime, cabe barajar la posibilidad de que el Congreso Americano sancione una nueva "SOX", que obligue al auditor a evaluar y opinar sobre los sistemas de evaluación de riesgos por parte de la dirección.

Tomando como base todo lo explicitado anteriormente, resulta pertinente en este punto, plantearse como premisa investigar el nuevo enfoque que tomarán las tareas de auditoría. ¿Será el nuevo enfoque de la auditoria dirigido a un informe en el cual se evalúen, no sólo la razonabilidad de los EECC y su sistema de control, sino también todos los riesgos a los que esté expuesto la compañía? ¿Excederá dicho análisis de los riesgos la evaluación del riesgo inherente para pasar a ser una evaluación que se extienda a todo el proceso?



BIBLIOGRAFÍA

- BACAS E. – MADDEN T.- ROSENKAMPPFF “Métodos de Verificación de Balances y Revisión de Cuentas” pág. 177, Editorial Labor SA 1950
- CUSHING, BARRY E. Y LOEBBECKE, JAMES K. “Comparisson of audit methodologies of large accounting firms”
- Estados constables e informes de auditoría y sindicatura diversos
- FOWLER NEWTON, “Auditoría Aplicada” 3RA. Edición 2004
- LATUCA ANTONIO J., “Compendio de auditoría”, Tema Grupo Editorial, Buenos Aires, 2008
- LÓPEZ SANTISO, H., “Un nuevo enfoque sobre la auditoría y sus normas”
- NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA. IAASB (IFAC). International Auditing and Assurance Standards Board N° 200, (*Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento por su traducción al idioma español*). Extraído de <http://es.ifac.org/IAASB/>
- PCAOB. Standard N° 2 y 5. www.pcaob.org
- R.K.MAUTZ, “Fundamentos de la Auditoría”

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

¹ International Auditing and Assurance Standards Board N° 200, (*Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento por su traducción al idioma español*). Extraído de <http://es.ifac.org/IAASB/>

² Bacas E. – Madden T.- Rosenkampff “Métodos de Verificación de Balances y Revisión de Cuentas” pág. 177, Editorial Labor SA 1950 (reimpresión de primera edición 1943)

³ Bacas E. – Madden T.- Rosenkampff, op cit pág. 11

⁴ R.K. Mautz y Huessein A Sharaf “Philosophy of Auditing”, publicada por la American Accounting Association, citado por R.K.Mautz en “Fundamentos de la Auditoría”- Tomo 1, pág 86, Editorial Macchi, Buenos Aires, 1970 (Edición argentina de la segunda edición norteamericana del año 1964).

⁵ R.K.Mautz, “Fundamentos de la Auditoría”, op. cit., pág. 86.

⁶ R.K.Mautz, “Fundamentos de la Auditoría”, op. cit., pág. 87 a 104

⁷ Latuca Antonio J., “Compendio de auditoría”, Tema Grupo Editorial, Buenos Aires, 2008. op. cit., pág. 156 a 159

⁸ Se entiende en le jerga americana como Compañía Pública, a aquella que realice oferta pública bajo la supervisión de la Security and Enchange Comission (SEC)