

Constantini, Patricia Liliana

El servicio de consulta

Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario N° 10, 2014

Este documento está disponible en la Biblioteca Digital de la Universidad Católica Argentina, repositorio institucional desarrollado por la Biblioteca Central “San Benito Abad”. Su objetivo es difundir y preservar la producción intelectual de la Institución.

La Biblioteca posee la autorización del autor para su divulgación en línea.

Cómo citar el documento:

Constantini, P. L. (2014). El servicio de consulta [en línea], *Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario*, 10. Disponible en:
<http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/revistas/servicio-consulta-constantini.pdf> [Fecha de consulta:.....]

EL SERVICIO DE CONSULTA
Constantini, Patricia Liliana⁵⁴

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario
Universidad Católica Argentina
Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

Resumen. El aseguramiento y la consulta son las dos actividades que conforman el servicio de Auditoría Interna (AI). Existen diferencias entre ambos servicios que deben ser consideradas para hacerlos atractivos a los usuarios y desarrollarlos de manera adecuada. Este trabajo tratará especialmente el servicio de Consulta. Este último resulta particularmente eficaz para reducir la incertidumbre que rodea a los ejecutivos a la hora de tomar decisiones en pos de cumplir con los objetivos de la organización. Para desarrollarlo, el auditor cumplirá con determinadas condiciones de idoneidad, objetividad y cuidado profesional. Además planificará y diseñará cuidadosamente las actividades para cada período, con la participación del cliente. Su performance será evaluada en función de la calidad establecida, de manera de asegurar que el servicio aporta el agregado de valor a la organización que las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna requieren.

Palabras clave: Auditor-consultor- Gestión, Agregado de valor- Calidad.

⁵⁴pconstantini@uca.edu.ar

1. Objetivo del presente trabajo

El presente trabajo tiene como propósito exponer las principales características del servicio de consulta y el tratamiento que le han otorgado las Normas Internacionales dentro del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPP).

Es el deseo de la Autora, no solo alentar la difusión de esta actividad del auditor que se ve opacada en muchos casos por el tradicional servicio de aseguramiento, sino que además sea considerado como tema de investigación y análisis en pos del aumento de su calidad y de su demanda por parte de los usuarios.

Está dirigido a todos aquellos auditores internos que deseen profundizar sobre su desempeño como consultores, a los alumnos de la cátedra de Auditoría de la Universidad, y a todos los usuarios del servicio de consulta de Auditoría Interna.

Para su elaboración se ha considerado básicamente el MIPP emitido por el Instituto de Auditores Internos⁵⁵, en lo que atañe a este servicio. Se han agregado ejemplos de la práctica profesional para su mejor comprensión.

La Autora anima a los colegas y a otros interesados en esta actividad a realizar su aporte desde la crítica saludable para el crecimiento y agradece al Instituto Global de Auditores Internos por su asesoramiento y colaboración con el material bibliográfico.

2. Introducción

El Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPP) emitido por el Instituto de Auditores Internos (IIA), incluye dentro de las normas de aplicación obligatoria la Definición de Auditoría Interna:

“La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir

⁵⁵The Institute of Internal Auditors (IIA); www.theiia.org.

*sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.”*⁵⁶

La norma se refiere a “una sola” actividad con características específicas, y a desarrollarse bajo dos modalidades: el aseguramiento y la *consulta*⁵⁷.

Podría decirse entonces que el aseguramiento y la consulta se expresan como dos caras de la misma moneda. Es decir que el auditor cuando asume el compromiso de prestar servicios como “auditor interno” se compromete a brindarlo bajo las dos modalidades.

Esto no significa que se realicen de manera simultánea tareas de aseguramiento y consultoría. La actividad de Auditoría Interna (AI) se desarrolla de forma muy diferente cuando se presta un servicio de aseguramiento de cuando la labor responde a una necesidad de asesoramiento o consulta. Sin embargo, en la práctica profesional ambas modalidades están vinculadas por la esencia misma del trabajo del auditor interno que a partir de la búsqueda, la investigación y el análisis, entre otras tareas comunes a ambas, apunta a colaborar con el cumplimiento de los objetivos de la organización. Y más aún, desde una posición inmejorable dentro de la organización obtiene la objetividad necesaria para desempeñar sus servicios con elevada calidad.

Se trata entonces, de dos servicios diferentes, pero compatibles y hasta complementarios. Tratarlos por separado permite reconocer su valor individual y alentar su demanda, en especial como poderosas herramientas de asistencia para la gestión.

⁵⁶TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. Definición de Auditoría Interna.* Florida, USA. Ed. TheInstitute of InternalAuditorsStandards and Guidance.

⁵⁷ Nota de la autora: Se utilizan indistintamente los términos “consulta” y “consultoría” para identificar este servicio.

Aquí nos ocuparemos del servicio de *consulta*, particularmente eficaz para reducir la incertidumbre propia de las decisiones ejecutivas en pos del logro de los objetivos de la organización.

3. Concepto. Definición.

Como consecuencia de la evolución de las necesidades de las organizaciones y al mismo tiempo de la actividad de AI, el MIPP ha tratado de dar respuesta a los cambios y permitir a los auditores contar con un marco más acabado de normas a la hora de llevar adelante un compromiso o tarea de consulta.

El MIPP contiene un grupo de normas de aplicación obligatoria y otro de aplicación no obligatoria pero de utilización *altamente recomendada*.

Las normas de uso “obligatorio” brindan una primera definición y luego desarrollan diversos aspectos, condiciones y características del desempeño del auditor como consultor o en tareas de aseguramiento. En cambio, las normas de uso “altamente recomendado” brindan orientaciones y guías sobre la aplicación adecuada de las normas de uso obligatorio pero, en su mayoría, se refieren al servicio de aseguramiento. Por lo tanto otorgan mayor libertad al auditor para el diseño del servicio de consulta.

Esto último responde tanto a la amplia gama de temas que pueden ser objeto de consulta por parte de la organización como a las variadas formas de darles respuesta.

El Instituto de Auditores Internos (IIA), en su glosario de términos define los servicios de consultoría como:

“Actividades de asesoramiento y servicios relacionados, proporcionadas a los clientes, cuya naturaleza y alcance estén acordados con los mismos y estén dirigidos a añadir valor y a mejorar los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de una organización, sin que el auditor interno asuma responsabilidades de

gestión. Algunos ejemplos de estas actividades son el consejo, el asesoramiento, la facilitación y la formación. “⁵⁸

Estos servicios se desempeñan por lo general, a pedido de un cliente. Por ello, la naturaleza y el alcance del trabajo están sujetos al acuerdo efectuado con éste último, es decir que las partes involucradas son dos (Fig. 1):

- A. La persona o grupo que ofrece el consejo, es decir el auditor interno,
- B. La persona o grupo que busca y recibe el consejo, es decir el cliente del trabajo⁵⁹.

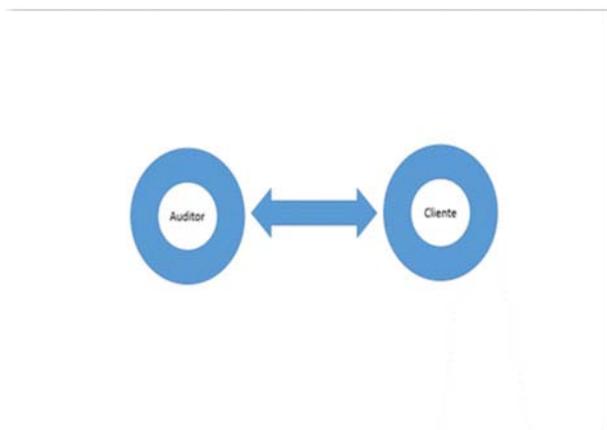


Fig. 1

Llama la atención la importante participación del cliente que caracteriza la prestación, a tal punto que el trabajo es “a pedido” y “acordado” con él.

Algunos autores identifican al cliente con “la actividad de gestión propia de una organización”, representada por los máximos niveles de autoridad en la toma de decisiones. Esto es, el nivel directivo u

⁵⁸TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. Glosario*. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

⁵⁹TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. Introducción*. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

órganos de máxima responsabilidad en los procesos de gestión (el directorio en una sociedad anónima o la comisión directiva en una asociación civil), y el nivel ejecutivo o gerencial.

Respecto del auditor, hemos señalado que el Instituto no se detiene en definir específicamente qué actividades realiza cuando presta este servicio, aunque si lo hace para el servicio de aseguramiento. En cambio pone énfasis en el objetivo que debe alcanzar, esto es añadir valor y mejorar los procesos de gestión.

Determinar si agrega o no valor dependerá de la satisfacción de las expectativas del usuario y a su vez, de la medida en que fue puesto en práctica el consejo o asesoramiento.

No agregará valor un informe que recomiende prácticas interesantes pero sin posibilidades de ser implementadas. Y aún resultará tanto o más negativa aquella recomendación implementada y que no alcanzó los objetivos esperados por el cliente.

Dados estos riesgos, con frecuencia el auditor-consultor invierte demasiadas horas y esfuerzo asesorando durante la etapa de implementación de sus recomendaciones hasta el punto de comprometer su independencia por asumir funciones que están reservadas al personal “de línea” de la organización.

Por eso las normas ponen especial cuidado en advertir al auditor respecto de mantener la objetividad y no asumir responsabilidades de gestión cuando desempeñe servicios de consultoría.

4. Principales diferencias entre el servicio de consultoría y el de aseguramiento.

Tal como se aclaró en la introducción, existen diferencias fundamentales entre ambos servicios. Comprenderlas es una cuestión crítica para enfrentar las potenciales amenazas a la objetividad.

La naturaleza de esta distinción se relaciona primero con el número de partes involucradas en el encargo o tarea a desarrollar por el auditor. A

diferencia de las dos señaladas en el punto anterior para el caso de la consulta (Fig. 1), en un servicio de aseguramiento intervienen tres partes (Fig. 2): la persona o grupo directamente implicado en la entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto, es decir el dueño del proceso (Auditado), la persona o grupo que realiza la evaluación (Auditor) y la persona o grupo que utiliza la evaluación (Cliente).

El Cliente es el que define el “agregado de valor”, tal como lo expresa Urton Anderson⁶⁰. Esta tercera parte permanece ajena a la manera en la que se desarrollará el servicio.

Las normas de aseguramiento fueron especialmente desarrolladas para proteger los intereses de esta tercera parte. Como por ejemplo al establecer que el auditor es libre para determinar el alcance del trabajo, es decir aumentarlo en tanto y en cuanto lo considere necesario.

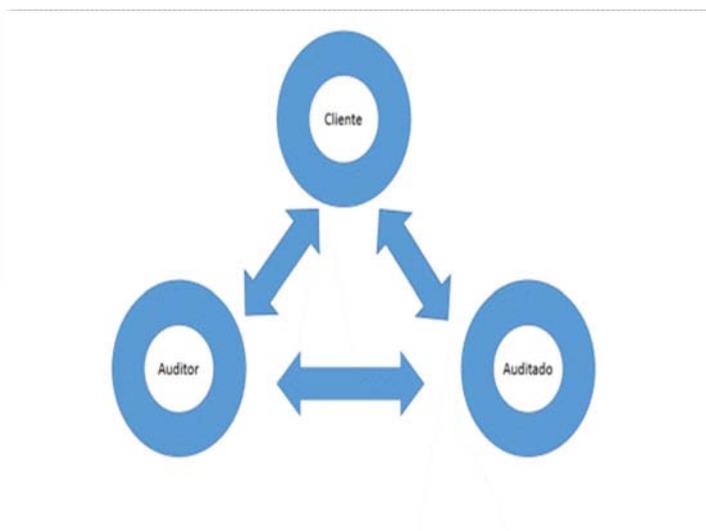


Fig. 2

Los servicios de consultoría en cambio, involucran al cliente (gerente de un área por ejemplo), de manera que participa en la definición del

⁶⁰Urton A.(2003) “*Research Opportunities in Internal Auditing*”. Chapter four. Ed.: First Printing. TheInstitute of InternalAuditors, Florida. USA.

alcance del trabajo. El agregado de valor está determinado por lo que agrega a la actividad de gestión. Aquí no hay una tercera parte “ausente” que proteger. Si el cliente no percibe el valor de extender el alcance puede acotar el trabajo del auditor.

En segundo lugar, existen diferencias respecto de las comunicaciones de los resultados (informes) de los trabajos de aseguramiento. Las normas contienen pautas claras para su elaboración. Por el contrario no son necesarios estándares para la confección de los reportes de consulta porque su formato estará determinado por el tipo de encargo que se realice y lo acordado con el cliente.

Los informes de aseguramiento contienen la opinión del auditor, mientras que un informe de consultoría en general, contiene recomendaciones o consejos.

En tercer lugar, un trabajo de consultoría puede ser rechazado o desistido por parte del auditor sin necesidad de elaborar una justificación. Si el equipo de auditoría no cuenta con los recursos o idoneidad necesarios es suficiente causa para no aceptar el encargo.

Por el contrario, un servicio de aseguramiento es planificado con base en el riesgo involucrado. Una vez definida el área o sector sujeto a revisión, ya no puede el auditor arbitrariamente desistir de llevar adelante esta tarea.

5. Condiciones para la prestación del servicio.

5.1. Objetividad.

Las reglas de conducta que forman parte del Código de Ética, incluyen esta característica y la definen diciendo:

“Los auditores internos:

- 1. No participarán en actividades o relaciones que puedan perjudicar o que aparentemente puedan perjudicar su evaluación imparcial. Esta participación incluye*

aquellas actividades o relaciones que puedan estar en conflicto con los intereses de la organización.

2. *No aceptarán nada que pueda perjudicar o que aparentemente pueda perjudicar su juicio profesional.*
3. *Divulgarán todos los hechos materiales (de significación) que conozcan y que, de no ser divulgados, pudieran distorsionar el informe de las actividades sometidas a revisión.”*⁶¹

La norma interpreta el riesgo de que el auditor comprometa su juicio profesional cuando “participa” o “desempeña” determinadas actividades. Como asesor, el auditor conoce de cerca las necesidades de la organización a la que pertenece y los esfuerzos por alcanzar los objetivos de gestión. Comparte el interés de todos los grupos relacionados con ella (accionistas, clientes, proveedores, empleados, organismos públicos entre otros) en el rumbo de la organización.

Su valorada participación deberá ser entonces preservada. Tanto el MIPP, como las definiciones contractuales (Estatuto de AI), ayudan a fijar el alcance de su función y los resguardos necesarios.

5.2. Expresión de la naturaleza del servicio. Estatuto de Auditoría Interna.

*La naturaleza de los servicios de consultoría debe estar definida en el estatuto de auditoría interna. El estatuto de auditoría interna es un documento formal que define el propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de auditoría interna.*⁶²

⁶¹TheInstitute of InternalAuditors (2008).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. Código de Ética.* Florida, USA. Ed. TheInstitute of InternalAuditorsStandards and Guidance.

⁶²TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.* 1000. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

En este documento se indican las distintas modalidades que puede adoptar el servicio. Pueden existir variantes de acuerdo con las características y necesidades de la organización y el diseño del servicio que elabore el departamento de AI.

En la definición del servicio de consulta (Punto 3.), podemos encontrar como ejemplos: *“el consejo, la facilitación, el asesoramiento y la formación”*.

Consejo: Aquí el auditor asume un rol de prevención o de *“solucionador”* de problemas, relacionados con la conducta dentro de la organización o la adopción de mejores prácticas. Por ejemplo colaborar con la redacción de un código de ética o la elección de un nuevo marco de control.

Facilitación: El auditor colabora con equipos de trabajo (o con un individuo) para alcanzar un objetivo determinado. Para ello se le requiere escuchar, desafiar, observar, cuestionar y apoyar al grupo (o individuo). El auditor resulta una guía adecuada para identificar fortalezas y oportunidades de mejora. Estos compromisos incluyen el soporte al planeamiento estratégico, benchmarking, asistencia en el desarrollo de tableros de comando gerencial. Por ejemplo, el auditor podría participar en reuniones para brindar asesoramiento sobre la apertura de una sucursal o la incorporación de una unidad de negocios, podrá advertir sobre los riesgos, recomendar posibles respuestas a esos riesgos o las mejores prácticas de control, sin participar en las decisiones.

Asesoramiento: son trabajos en los que el auditor evalúa un aspecto pasado, presente o futuro de las operaciones o de la información para asistir a la gestión en la toma de decisiones. Por ejemplo, en materia de diseño de controles, estructura y organigrama organizacional, aplicación de normas legales o reglamentarias.

A modo de ejemplo, se indica a continuación como se ha definido la actividad de consulta en el estatuto de auditoría de una empresa de servicios financieros:

“Facilitación: Participación en reuniones del Comité Gerencial. El director del departamento de Auditoría Interna participará de las reuniones de planificación estratégica, asesorando en materia de riesgo, controles y gobierno.

Asesoramiento: Participación en el diseño de procesos. Corresponde al departamento de Auditoría Interna la participación en el diseño de procesos administrativos en la medida que resulte necesario conforme lo establezca el directorio en acuerdo con el responsable ⁶³del departamento de auditoría interna.

Integrará el equipo que llevará a cabo las siguientes etapas: 2º) análisis del relevamiento del proceso o de la solicitud del usuario y 4º) análisis de la propuesta de diseño del proceso.

Consejos: Atención de consultas. El departamento de Auditoría Interna responderá a las consultas que los usuarios realicen en orden a las prioridades que establezca el directorio de acuerdo con el director del departamento de auditoría interna. Solo se recibirán consultas con autorización del gerente general y los gerentes de área.”

⁶³Director de auditoría interna (DA) describe a la persona en un puesto de alto directivo (*senior*) responsable de la gestión efectiva de la actividad de auditoría interna de acuerdo con el estatuto de auditoría interna y la definición de auditoría interna, el código de ética y las Normas. El director de auditoría interna u otros a su cargo tendrán las certificaciones y cualificación apropiadas. El nombre del puesto específico del director de auditoría interna puede variar según la organización. The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. Glosario*. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

Esta redacción muestra un modelo de acuerdo, que permite ajustar el servicio de consulta a determinadas acciones para resguardar su objetividad.

Otra participación de relevancia es la que el auditor desempeña como Formador. La tarea de capacitar a todos los niveles, a través de charlas, cursos, seminarios predispone favorablemente a la aceptación de los cambios y mejoras de los procesos de toda la organización.

El desarrollo de este rol, permite que los responsables de la gestión se beneficien de los conocimientos del auditor y se acerquen confiados a formular preguntas o manifestar sus inquietudes. Este intercambio resulta más difícil cuando el auditor solo presta servicios de aseguramiento.

El departamento de AI podría por ejemplo, participar en la difusión de la misión y visión organizacional, dirigida al personal o a los terceros clientes y proveedores; desarrollar actividades relacionadas con la transmisión de información relevante en materia de normas ambientales, impositivas, etc. que puedan afectar el funcionamiento de la organización a través de boletines o publicaciones.

5.3. Pérdida de objetividad. Responsabilidad en la toma de decisiones.

Las normas de implantación llaman la atención sobre actividades que puedan afectar la condición de objetividad cuando el auditor ha asumido responsabilidades en otros sectores de la organización, es decir desempeñando funciones distintas de auditoría.

Por ejemplo, si fue transferido desde el área contable al departamento de AI en forma temporal o definitiva.

Las normas consideran que estas personas no podrán realizar tareas de aseguramiento en aquellas áreas de la organización para las que hubieren trabajado previamente. Lo contrario ocurre para los servicios

de consultoría, dado que la experiencia adquirida en el sector agrega conocimientos y habilidades para proponer mejoras.

Al respecto las normas de implantación señalan:

*Los auditores internos pueden proporcionar servicios de consultoría relacionados a operaciones de las cuales hayan sido previamente responsables.*⁶⁴

Sin embargo es conveniente analizar la situación de cada integrante del departamento en relación con la tarea que se le haya encomendado. El menoscabo de la independencia u objetividad debe ser un factor prioritario a considerar antes de aceptar el encargo y el director de AI deberá intervenir para evaluar oportunamente este riesgo.

*Si los auditores internos tuvieran impedimentos potenciales a la independencia u objetividad relacionados con la proposición de servicios de consultoría, deberá declararse esta situación al cliente antes de aceptar el trabajo.*⁶⁵

Los consejos para la práctica amplían algunos aspectos más sobre la objetividad del auditor para las tareas de consulta.

“La objetividad del auditor interno no se ve afectada cuando recomienda normas de control para sistemas o cuando revisa procedimientos antes de que sean implantados. Se considera que la objetividad del auditor se ha menoscabado si el auditor diseña, instala, hace proyectos de procedimientos u opera dichos sistemas.

El desempeño ocasional de trabajos que no sean de auditoría por parte del auditor interno, comunicados claramente en el proceso del informe, no necesariamente menoscabaría su objetividad. Sin embargo, en estos

⁶⁴The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 1130. C1. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

⁶⁵The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 1130. C2. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

casos se requerirá especial cuidado por parte de la dirección y del auditor interno para evitar afectar su objetividad.”⁶⁶

6. Formación del consultor. Perfil.

Durante el desarrollo de su tarea el auditor adquiere conocimientos sobre la organización de gran valor que forman parte de lo que se denomina el “*expertise*” del auditor. Pero completa su idoneidad fundamentalmente, la formación en el conocimiento del marco normativo y en el funcionamiento de los procesos de gestión.

“Los principales puntos de foco del “expertise” de un auditor interno son el MIPP, gobierno, riesgo y control, y perspicacia de negocio. El MIPP es la principal fuente de normas profesionales para la auditoría interna que el IIA proporciona a todos los auditores internos en todo el mundo. Además, los auditores internos deben tener “expertise” técnico en “gobierno, riesgo y control” para informar su trabajo y ayudar a las organizaciones a cumplir sus objetivos. La “perspicacia de negocio” o forma de entender la organización del cliente, su cultura, la forma en que funciona, el sector en que se desenvuelve y los factores locales y globales que inciden en ella es otro prerrequisito esencial que permite a los auditores internos brindar una seguridad eficaz y servicios de asesoramiento para así agregar valor a la organización. Los auditores internos deben ser competentes en “comunicación”, “persuasión y colaboración” y “pensamiento crítico” para cumplir el trabajo de auditoría interna e impulsar la mejora y la innovación en una organización. Por ello también es valiosa su formación como instructor o capacitador del personal de la organización y en especial de su departamento de auditoría interna.”⁶⁷

⁶⁶ The Institute of Internal Auditors (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*”, Consejo para la práctica 1120-1. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

⁶⁷The Institute of Internal Auditors (2013). *Marco Global de competencias*. s.n.

El Director del departamento de AI (DA), deberá proponer un esquema de capacitación relacionado con aquellos conocimientos que sean necesarios para brindar un servicio adecuado.

El servicio de consultoría lleva implícito un fundamento técnico, preferentemente académico y basado en la experiencia obtenida durante el ejercicio de la especialidad.

Resulta de suma importancia contar con recursos especializados para brindar este servicio con la calidad que requieren los niveles de decisión de la organización. Antes de aceptar un encargo, el DA deberá evaluar si su departamento cuenta con los conocimientos y habilidades necesarias.

*El director de auditoría no debe aceptar un servicio de consultoría, o bien debe obtener asesoramiento y asistencia competentes, en caso de que los auditores internos carezcan de los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para desempeñar la totalidad o parte del trabajo.*⁶⁸

Las recomendaciones u opiniones incluso expresadas oralmente por el auditor, son tenidas muy en cuenta por todos los miembros de la organización. Por ello no debe apresurar su juicio, ni dar respuestas que no fueren producto de una reflexión cuidadosa basado en la consideración de todos los elementos que estén a su alcance.

El auditor agrega valor a la gestión si con su aporte reduce la incertidumbre de los contextos de riesgo donde se toman las decisiones. Debe resultar él mismo, una persona equilibrada, confiable y prudente.

No es necesario que el auditor lo sepa “todo”, sino que sea honesto con sus propios conocimientos. Bajo ninguna circunstancia debe parecer un improvisado. La comunicación de resultados producto del servicio de consulta resulta ser, en muchas ocasiones, el amparo o fundamento de un camino a seguir o descartar, y/ o la apertura a nuevas necesidades de

⁶⁸The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 1210. C1. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

investigación y análisis para quien toma las decisiones en la organización.

El Consejo para la práctica que amplía la norma sobre desarrollo profesional continuo, expresa:

“Los auditores internos deben perfeccionar sus conocimientos, aptitudes y otras competencias mediante la capacitación profesional continua.

1. Los auditores internos son responsables de continuar su formación a fin de mejorar y mantener su competencia profesional. Los auditores internos deben mantenerse informados de las mejoras y de la evolución de las normas, procedimientos y técnicas de auditoría interna, incluyendo la guía profesional denominada Marco Internacional para la Práctica Profesional (MIPP) que emite el Instituto de Auditores Internos. La educación profesional continua (EPC) se puede obtener haciéndose socio, participando y trabajando como voluntario en organizaciones profesionales tales como el Instituto de Auditores Internos; mediante la asistencia a conferencias, seminarios y programas internos de formación; mediante la asistencia y graduación en cursos universitarios y de autoestudio; y mediante la participación en proyectos de investigación.....

*4. Los auditores internos que desempeñan trabajos de auditoría y consultoría de especialización, tales como tecnología de la información, tributación, asuntos actuariales o diseño de sistemas, pueden llevar a cabo EPC especializada para permitirles desempeñar su trabajo de auditoría interna con las aptitudes adecuadas.”*⁶⁹

Las normas de auditoría obligan al auditor además, a desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y mejora de la calidad (PAMC) de los servicios de AI. Este programa permite entre otras cuestiones, analizar y evaluar los aspectos aquí planteados. (Ver punto 14)

⁶⁹The Institute of Internal Auditors (2009 - 2013). “Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna”, Consejo para la práctica 1230-1. Florida, USA. Ed. TheInstitute of InternalAuditorsStandards and Guidance.

7. Desempeño de la actividad.

7.1. Planificación del servicio.

El director ejecutivo de auditoría debe establecer planes basados en los riesgos, a fin de determinar las prioridades de la actividad de AI. Dichos planes deberán ser consistentes con las metas de la organización.

Su elaboración contemplará la asignación horaria para las tareas de consultoría y de aseguramiento.

Las actividades de consultoría a contemplar surgen en general, tal como se vio, de propuestas del cliente. El auditor estará dispuesto en primer lugar a considerar las iniciativas de este último. Es adecuado animar al usuario a colaborar con la planificación de los servicios de consulta. De esta manera se apunta a las necesidades y expectativas reales de la gestión y se les asigna la prioridad adecuada.

Sin embargo, en la práctica profesional el mismo DA puede sugerir actividades. Es frecuente que con base en las conclusiones obtenidas como resultado de las tareas de aseguramiento de períodos anteriores, surjan nuevas necesidades de asesoramiento o consulta. Los legajos de papeles que documentaron la tarea proveen de valiosa información sobre propuestas de servicios a realizar al cliente.

Las actividades incluidas en el plan son previamente evaluadas respecto de los beneficios que reportarán o el valor que agregarán a la gestión. El costo del servicio no deberá superar su utilidad.

7.2. Objetivos de los trabajos de consultoría.

*Los objetivos de los trabajos de consultoría deben considerar los procesos de gobierno, riesgo y control, hasta el grado de extensión acordado con el cliente.*⁷⁰

⁷⁰The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 2210. C1. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

El auditor tendrá en cuenta lo que se ha establecido en el estatuto de AI y deberá acordar el alcance y oportunidad del trabajo con los responsables de la gestión.

Los objetivos de los trabajos de consultoría deben ser compatibles con los valores, estrategias y objetivos de la organización.⁷¹

Cabe aclarar que los acuerdos sobre la naturaleza del servicio de consultoría, nunca irán en detrimento del alcance necesario que el auditor requiera para prestarlo. Tampoco le impedirán elegir las técnicas o los procedimientos que considere adecuados para reunir información. Las normas resguardan al auditor, respecto de la posibilidad de que no tenga libertad suficiente para investigar, solicitar asistencia externa o recursos expertos adicionales dentro o fuera de la organización.

Al desempeñar trabajos de consultoría, los auditores internos deben asegurar que el alcance del trabajo sea suficiente para cumplir los objetivos acordados. Si los auditores internos encontraran restricciones al alcance durante el trabajo, estas restricciones deberán tratarse con el cliente para determinar si se continúa con el trabajo.⁷²

7.3. Cuidado profesional.

La organización del departamento de auditoría y su adecuado funcionamiento, dependen también de los recursos previstos en su presupuesto anual y a su vez del presupuesto general de la organización.

Las normas hacen referencia en muchas ocasiones a la eficiencia, de tal manera que no puede descuidarse este aspecto en el desarrollo de los encargos.

⁷¹TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 2210. C2 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

⁷²TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 2220. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

Para alcanzar la eficiencia, deberá comenzarse por brindar un servicio eficaz. Esto es que responda a lo que el cliente espera obtener.

El auditor interno debe ejercer el debido cuidado profesional durante un trabajo de consultoría, teniendo en cuenta lo siguiente:

- *Las necesidades y expectativas de los clientes, incluyendo la naturaleza, oportunidad y comunicación de los resultados del trabajo;*
- *La complejidad relativa y la extensión de la tarea necesaria para cumplir los objetivos del trabajo;*
- *El costo del trabajo de consultoría en relación con los beneficios potenciales.*⁷³

*El director de auditoría debería considerar la aceptación de trabajos de consultoría que le sean propuestos, basándose en el potencial del trabajo para mejorar la gestión de riesgos, añadir valor y mejorar las operaciones de la organización. Los trabajos aceptados deben ser incluidos en el plan.*⁷⁴

Estará bajo la responsabilidad del auditor, la solicitud anticipada y oportuna de los recursos necesarios en cuanto al personal, capacitación, movilidad, etc. que demande el servicio.

Si para llevar a delante un compromiso determinado, es necesario contar con mayor capacitación o con personal adicional, el DA podría alternativamente, subcontratar fuera de la organización los recursos pero conservando la responsabilidad por ese trabajo.

Deberá poner especial cuidado en aquellas asignaciones que se prolonguen en el tiempo más allá del ejercicio anual y también en la oportunidad y forma de reportar su grado de avance. Las normas establecen especialmente este requisito. Resulta adecuado documentar

⁷³TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.1220. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

⁷⁴TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.2010. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

por separado las condiciones y plazos de manera de someterlas a una aprobación especial y permitir su evaluación periódica.

Puede citarse, por ejemplo, la implementación de estándares de calidad, ISO 9000 o las normas sobre gobierno de tecnología de la información: COBIT. Estos procesos de adopción de nuevas y mejores prácticas requieren la participación del auditor y demandan además una carga horaria de significación.

*Los auditores internos deben establecer un acuerdo con los clientes de trabajos de consultoría, referido a objetivos, alcance, responsabilidades respectivas y demás expectativas de los clientes. En el caso de trabajos significativos, este acuerdo debe estar documentado.*⁷⁵

8. Los procesos de gestión. Alcance de la tarea.

Tres procesos centrales definen la “actividad” de una organización encaminada a concretar los objetivos para los que fue creada. La actual definición de AI enfatiza al respecto: *“concebida para agregar valor y evaluar la efectividad de los procesos de gestión de riesgo, control y gobierno”*.

Los auditores de todos los niveles deberán contar con las habilidades necesarias para contribuir al funcionamiento adecuado de estos procesos.

A continuación se indican algunas características de la actividad de consultoría para cada uno de ellos.

8.1. El proceso de gestión de riesgos.

La gestión de riesgos corporativos permite a la dirección tratar eficazmente la incertidumbre y las oportunidades que se asocian con ella, mejorando así la capacidad de generar valor.

⁷⁵TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.2201. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

Se maximiza el valor cuando la dirección establece una estrategia y objetivos para encontrar un equilibrio óptimo entre crecimiento, rentabilidad y los riesgos asociados, y desplegar recursos eficaz y eficientemente a fin de lograr los objetivos de la entidad.⁷⁶

Siempre que se cita la gestión de riesgos se lo hace en referencia a los objetivos generales que hacen a la creación, existencia y futuro de una organización.

Las normas de auditoría claramente indican que esta gestión es una responsabilidad clave de la Dirección de un ente. Y queda reservado a la AI brindar asesoramiento en la medida en que no se asuma algún tipo de responsabilidad de dirección.

Los factores principales a tener en cuenta cuando se establece el rol de la AI consisten en determinar:

- a) si la actividad amenaza de alguna manera la independencia y objetividad del auditor interno,
- b) si existe la posibilidad de mejorar los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno de la organización.

A continuación algunos ejemplos de los roles posibles o no, a desempeñar por el auditor como consultor⁷⁷:

<u>Pueden ser realizados</u>	<u>No pueden ser realizados</u>
Poner a disposición de la dirección las herramientas y técnicas utilizadas por AI para analizar riesgos y controles.	Tener a su cargo la responsabilidad sobre la gestión de riesgos.
Brindar asesoramiento, facilitar talleres, capacitar a la	Definir el grado de aceptación del

⁷⁶Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).(2004) *Gestión de Riesgos Corporativos Marco Integrado*.s.n.

⁷⁷ Nota de la autora: Elaborado en base a la Declaración de posición (MIPP): TheInstitute of InternalAuditors, (2004) “*El roll de la Auditoría Interna en relación con la gestión de riesgos para toda la empresa*”.

organización en materia de riesgos y control, y promover el desarrollo de un lenguaje, enfoque y entendimiento comunes.	riesgo.
Apoyar a los gerentes en su trabajo de identificar la mejor manera de mitigar un riesgo.	Implementar respuestas a los riesgos en nombre de la Dirección.

*Quando ayudan a la dirección a establecer o mejorar los procesos de gestión de riesgos, los auditores internos deben abstenerse de asumir cualquier responsabilidad propia de la dirección, como es la gestión de riesgos.*⁷⁸

Las actividades de consultoría realizadas permitirán al auditor incorporar mayores conocimientos y brindar un mejor servicio de aseguramiento sobre el funcionamiento de este proceso. Las normas establecen específicamente este punto cuando expresan:

*Los auditores internos deben incorporar los conocimientos del riesgo obtenidos de los trabajos de consultoría en su evaluación de los procesos de gestión de riesgos de la organización.*⁷⁹

8.2. El riesgo involucrado en la actividad de auditoría interna.

Es importante notar que el riesgo de AI forma parte del riesgo global de la organización.

Las normas de implantación, respecto de este proceso establecen:

⁷⁸TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.2120. C3 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

⁷⁹TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.2120. C2 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

*Durante los trabajos de consultoría, los auditores internos deben considerar el riesgo compatible con los objetivos del trabajo y estar alertas a la existencia de otros riesgos significativos.*⁸⁰

Los consejos para la práctica amplían la aplicación de esta norma y señalan:

“La importancia de la auditoría interna y el papel que desempeña han crecido enormemente, y las expectativas de las partes interesadas (por ejemplo, el Directorio o la alta gerencia) continúan aumentando...”

Al mismo tiempo, muchas actividades de auditoría interna se enfrentan a desafíos relacionados con la disponibilidad de personal calificado en los mercados laborales en todo el mundo, el aumento de los costos de compensación y la alta demanda de recursos especializados (por ejemplo, sistemas de información, fraude, instrumentos financieros derivados, impuestos). La combinación de estos factores da lugar a un alto nivel de riesgo para una actividad de auditoría interna. Así pues, los directores de auditoría interna necesitan considerar el riesgo relacionado con sus actividades de auditoría interna y la consecución de sus objetivos.

*La actividad de auditoría interna no es inmune a los riesgos. Deben tomarse las medidas necesarias para garantizar que auditoría interna gestiona sus propios riesgos...”*⁸¹

En esta norma se expresa el riesgo en relación con toda la actividad de AI. Sin embargo, es importante considerar aquí la posible pérdida de objetividad y el daño a la reputación de la función de auditoría, cuando el auditor asesora sobre la gestión de riesgos de la organización.

La reputación de AI es parte esencial de su efectividad. Mantener una “marca” fuerte es primordial para el éxito de su actividad y garantiza su

⁸⁰TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.2120. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

⁸¹ The Institute of Internal Auditors (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*”, Consejo para la práctica 2120-2.Florida, USA. Ed. TheInstitute of InternalAuditorsStandards and Guidance.

contribución para agregar valor. Desgraciadamente esta marca puede destruirse instantáneamente por un acontecimiento desfavorable que afecte los altos niveles de decisión. El DA deberá tener en claro las habilidades que reúnen sus colaboradores y no aceptar aquellos trabajos que excedan el riesgo tolerado de un fracaso de auditoría.

Cabe citar por ejemplo, el caso de una empresa que solicitó asesoramiento al departamento de AI, para implementar y probar un sistema informático. Luego de implementado, un error del sistema dio lugar a una repetición de los registros (asientos contables). Entre las causas del error se responsabilizó a los auditores internos involucrados en el proceso por no haber detectado el problema. Esta situación generó una imagen negativa de la labor del auditor, lo que se denomina “falso aseguramiento”⁸², cuando en realidad el auditor estaba prestando un servicio de consultoría y no de aseguramiento.

Estos riesgos pueden mitigarse notablemente utilizando programas sólidos de aseguramiento y mejora de la calidad en todos los procesos de la actividad de AI, incluyendo la contratación de sus recursos humanos.

8.3. El proceso de gobierno. ⁸³

El MIPP define *gobierno* como: “*la combinación de procesos y estructuras implantados por el Consejo*⁸⁴ *para informar, dirigir, gestionar y vigilar las actividades de la organización con el fin de lograr su objetivos*”.

⁸² “Falso aseguramiento”: nivel de confianza basado en presunciones o asunciones más que en hechos. El mero hecho de que la auditoría interna esté implicada en alguna actividad podría crear un nivel de falso aseguramiento. The Institute of Internal Auditors (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*”, Consejo para la práctica 2120-2. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

⁸³ The Institute of Internal Auditors (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*”, Consejo para la práctica 2110-2. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

⁸⁴ La Norma se refiere al “Consejo” como el órgano de mayor responsabilidad de la organización.

Existe una amplia variedad de modelos de gobierno que han sido publicados por diferentes organizaciones y entes jurídicos y reguladores. Los marcos y requisitos de gobierno varían en función del tipo de organización y jurisdicción. La manera en que una organización diseña y pone en práctica los principios para un gobierno efectivo también depende de su tamaño, complejidad, madurez, estructura de sus accionistas, requisitos legales y culturales, etc.

Como consecuencia de la variación en el diseño y estructura de gobierno, el DA debe trabajar con el órgano directivo y la alta gerencia, según corresponda, para determinar cómo debería definirse el gobierno a efectos de AI.

La AI es parte integral del marco de gobierno de la organización. Su excepcional posición dentro de la organización permite a los auditores internos observar y evaluar formalmente la estructura de gobierno, su diseño y efectividad operacional, conservando su independencia.

Los auditores internos pueden ejercer su trabajo en varios puestos de evaluación y contribuir a la mejora de las prácticas de gobierno. Proporcionan servicios de asesoramiento y consulta para mejorar esos procesos. En algunos casos, puede recurrirse a los auditores internos para facilitar las autoevaluaciones ⁸⁵del mismo órgano directivo sobre las prácticas de gobierno.

El plan de auditoría deberá definir la naturaleza del trabajo a realizar y los procesos de gobierno a tratar ya sea considerando el marco de gobierno en su totalidad; considerando riesgos, procesos o actividades específicas; o alguna combinación de ambas.

Cuando haya asuntos de control conocidos o el proceso de gobierno no esté consolidado, AI podría considerar diferentes métodos para la mejora del control o de los procesos de gobierno a través de servicios de asesoramiento en lugar de las evaluaciones formales o junto con ellas.

⁸⁵ Nota de la autora: Práctica recomendada por el Código de Ética de una organización, que permite al órgano directivo analizar y evaluar periódicamente su propio rendimiento y gestión.

El órgano ejecutivo y la alta dirección deberán confiar en el programa de aseguramiento y mejora de la calidad de la actividad de AI junto a las evaluaciones de calidad externas realizadas conforme al MIPP, para garantizar su efectividad.

8.4. El proceso de control.

Durante las tareas de consultoría, en especial aquellas relacionadas con la facilitación que permite asesorar en la implementación de nuevos procesos y controles, el auditor adquiere conocimientos que le permitirán planificar los servicios de aseguramiento.

Es decir que el auditor podrá evaluar, luego de instalados y funcionando a lo largo de un tiempo que considere prudente y adecuado, la efectividad de esos controles.

*Los auditores internos deben incorporar los conocimientos de los controles que han obtenido de los trabajos de consultoría en su evaluación de los procesos de control de la organización.*⁸⁶

8.5. Consultoría para los nuevos requerimientos de la gestión.

Modelos de madurez (*Maturity models*).⁸⁷

Los modelos de madurez como herramientas para la gestión, son aquellos que establecen bases sistemáticas de medición para describir el estado de un proceso. La madurez de un proceso puede ser comparada con las expectativas de los responsables de la gestión o con la madurez

⁸⁶The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 2130. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

⁸⁷ The Institute of Internal Auditors (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, Guía para la Práctica. Selección, uso y creación de modelos de madurez: Una herramienta para encargos de aseguramiento y consultoría*”. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

de otros procesos similares obtenidos de la competencia o de información del mercado en general (benchmarking).

Un bajo nivel de madurez de un proceso implica una baja probabilidad de éxito en alcanzar los objetivos para los que el proceso ha sido diseñado e implementado.

El nivel de tolerancia al riesgo establecido por la organización debería ser considerado cuando la gestión establece los niveles de madurez. Las Guías para la Práctica del MIPP establecen pautas para el uso de modelos de madurez, señala diferentes consideraciones para elegir el modelo adecuado y provee instrucciones de cómo construirlos.

Estos modelos son herramientas que el auditor también utiliza para su actividad, tanto para brindar servicios de aseguramiento como de consulta. Un modelo comúnmente aceptado es el modelo de madurez de control interno *Cobit* (Control de objetivos para la Tecnología de la Información), desarrollado por ISACA⁸⁸ que brinda referencias útiles para considerar la madurez del ambiente de control de Tecnología Informática (TI). Este modelo utiliza seis niveles de rango que van desde la no existencia del control hasta el funcionamiento óptimo del control.

Como parte del servicio de consultoría, el auditor interno puede asesorar en la selección del modelo adecuado y en su posterior construcción.

Plan de continuidad del negocio (*Business continuity management*).⁸⁹

El plan de continuidad del negocio (PCN) prepara a la organización para futuros incidentes o crisis que puedan interferir con los objetivos del negocio. Gestionar la crisis (GC) es la clave del PCN junto con la

⁸⁸ Asociación de Auditoría y Control de Sistemas de Información, www.isaca.org.

⁸⁹The Institute of Internal Auditors (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. Guía para la Práctica. Plan de continuidad de negocios*”. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

comunicación sobre la crisis, a todos los grupos de interés de la organización.

La amplitud y profundidad de los conocimientos y habilidades de los auditores internos, su posición en la organización y su conocimiento de las operaciones de la organización son también parte de la contribución al desarrollo, implementación y evaluación de un PCN y de las iniciativas que deberá incluir de acuerdo con la severidad e importancia de las crisis.

Los roles del auditor interno comprenden el aseguramiento y los servicios de consultoría antes, durante y después de la crisis. Ambos servicios requieren conocimientos y experiencia en los PCN que incluyen programas de gobierno, gestión de riesgos, análisis del impacto en el negocio y continuidad y recuperación del negocio.

Los servicios de consultoría podrían ser desarrollados para ayudar a la gestión a enfocar el plan de actividades y coordinar el PCN y GC con los controles y los riesgos.

Responsabilidad social empresarial (*Corporate social responsibility*).⁹⁰

Organizaciones mundiales actualmente adoptan declaraciones de misión y actividades de gobierno relacionadas con la responsabilidad social corporativa y el desarrollo sostenible (RSE). Los empleados, clientes, grupos de interés públicos y privados han aumentado las expectativas de que las organizaciones actúen en forma responsable y sustentable.

El crecimiento de esta necesidad se extiende más allá de la organización, de sus socios, de sus proveedores o sus clientes. El aumento de las regulaciones relacionadas con el medioambiente y el lugar de trabajo, conducen a nuevas prácticas y sistemas de gestión. En respuesta las organizaciones desarrollan elevadas performance,

⁹⁰The Institute of Internal Auditors (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. Guía para la Práctica. Evaluando la responsabilidad social empresarial y el desarrollo sustentable*”. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

sistemas de medición y reportes de sistemas relacionados con la RSE y el desarrollo de estrategias sustentables.

El DA deberá procurar para el departamento de AI, recursos humanos especializados en la RSE. Elegirá la modalidad adecuada del servicio de consultoría para brindar asistencia a los procesos de gestión.

9. Elaboración de programas de trabajo

Los programas de trabajo de la actividad de consulta son elaborados por el auditor. El auditor determinará los pasos o etapas necesarias a programar y los procedimientos de investigación y búsqueda de antecedentes para su fundamentación.

Los programas de trabajo de los servicios de consultoría pueden variar en forma y contenido dependiendo de la naturaleza del trabajo.⁹¹

A modo de ejemplo, se expone a continuación un programa de trabajo para responder a una solicitud de “Consejo”:

<p style="text-align: center;">Empresa “La Maravilla S.A.” Departamento de Auditoría Interna</p> <p>Programa de trabajo para el servicio de Consultoría.</p> <p>Tarea a desarrollar: Consejo</p> <p>a) <u>Recepción del pedido</u>: escrito u oral. Fecha.</p> <p>b) <u>Entrevista con quien solicita la consulta (gerencia general o gerentes de área)</u>: Descripción detallada de los aspectos que integran la consulta con el mayor grado de detalle. Acordar el formato aproximado de la respuesta a entregar, el informe y sus</p>

⁹¹TheInstitute of InternalAuditors (2012).*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.2240. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal AuditorsStandards and Guidance.

conclusiones. Lectura de la solicitud, para asegurar la comprensión por ambas partes, auditor y gerente. Fecha y hora.

- c) Búsqueda de antecedentes: Externos (legales, doctrina, del mercado, etc.) indicar la fecha, y fuente de la información; Internos (información de la propia organización, sector o unidad de negocio); cualquier otra información adecuada.
- d) Evaluación y análisis de antecedentes.
- e) Redacción de las conclusiones.
- f) Confección del legajo de consulta.
- g) Revisión del legajo y elaboración del borrador del informe.
- h) Evaluación de la confidencialidad.
- i) Firma y entrega del informe a él/los destinatario/s.

10. Documentación. Registros del trabajo o papeles de trabajo.

Los registros del trabajo de AI incluyen informes, documentación de soporte, notas de revisión y correspondencia, sea cual fuere el medio utilizado para su almacenamiento.

Los papeles de trabajo son propiedad de la organización. La actividad de AI es responsable por la custodia de esta documentación y permite el acceso sólo a las personas autorizadas.

La organización, diseño y contenido de los papeles de trabajo depende de la naturaleza y objetivos del trabajo, así como de las necesidades de la organización. Los papeles de trabajo documentan todas las etapas del proceso, desde la planificación hasta la comunicación de los resultados, incluido su posterior seguimiento.

La actividad de AI determina los medios utilizados para documentar y almacenar los registros del trabajo, de acuerdo con lo que establezca el director de AI.

Para su conservación podrán tomarse como referencia por ejemplo, el plazo de diez años necesario para el respaldo documental de la contabilidad; los plazos legales de prescripción impositiva; o lo que dispongan otras leyes y reglamentaciones a las que la organización esté sujeta. A base de ellas se elaborarán las políticas adecuadas para toda la actividad de AI.

Las normas⁹² señalan que el DA debe establecer políticas sobre la custodia y retención de los registros de trabajos de consultoría, y sobre la posibilidad de darlos a conocer a terceras partes, internas o externas. Estas políticas deben ser consistentes con las guías de la organización y cualquier regulación u otros requisitos pertinentes.

La documentación de la tarea en papeles de trabajo, suministra la base para el programa de aseguramiento y mejora de la calidad.

11. Comunicación de resultados

El Informe es el resultado final de las tareas del auditor. Deberá ser elaborado con la excelencia y el cuidado de un profesional experto.

Los trabajos de consultoría son transmitidos a los usuarios de acuerdo con las expectativas que fueron acordadas previamente. Por ello es necesario convenir con el cliente el formato del reporte que se entregará.

La utilidad de este documento dependerá del lenguaje y modalidad utilizada para su confección.

*Las comunicaciones sobre el progreso y los resultados de los trabajos de consultoría variarán en forma y contenido dependiendo de la naturaleza del trabajo y las necesidades del cliente.*⁹³

⁹²The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 2330. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

⁹³The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 2410. C1 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

El auditor podrá hacer uso de mayor creatividad para exponer las conclusiones de su trabajo sin descuidar los principales criterios que para todo tipo de informe, prevén las normas, es decir incluir una descripción de los objetivos del trabajo, su alcance, las conclusiones, las recomendaciones y los planes de acción propuestos en la medida que resulte adecuado a las características de la tarea realizada.

A modo de ejemplo se exponen a continuación algunos fragmentos de un informe de consulta (*consejo*):

La Maravilla S.A.

DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA

USUARIO: Héctor Blanco

SECTOR: Gerencia Comercial

FECHA: 21/03/2011

AUDITOR: Recia Miriam

SOLICITUD: Analizar el contrato de sindicación de acciones recibido del Sr. H. Blanco. Características. Ventajas y desventajas de su celebración en relación con los derechos que surgen de la tenencia accionaria de La Bella Luna S.A. que posee La Maravilla S.A. Concluir sobre si es posible que la firma de este contrato limite el ingreso de nuevos accionistas a la empresa La Bella Luna S.A.

RESPUESTA:

1. Concepto de “Sindicato de bloqueo”:

Es un contrato colectivo o plurilateral, con fines extra societarios, por el cual varios accionistas de una sociedad acuerdan limitar la transmisibilidad de sus acciones durante un periodo de tiempo determinado, o la sujetan a determinadas condiciones en interés de los demás accionistas sindicados.

Algunas características:

- Plurilateral.
- Accesorio: su existencia depende de la validez del contrato social.
- Para social: la sociedad no es parte del contrato, ni tampoco le es oponible.
- Nominado: nuestro ordenamiento jurídico hace una breve enunciación de estos pactos en algunas leyes (ej. Ley de reforma del estado, y algunos decretos).
- Atípico: no existe una regulación legal concreta.
- Consensual.
- Informal: no requiere de formas o modalidades para que el sindicato se constituya como tal.

2. Cuestiones a considerar a la hora de celebrar este tipo de contrato:

- Estamos frente a un contrato plurilateral, y dentro de sus consecuencias y efectos propios se destaca que:
 - La nulidad del vínculo que afecte a uno de los miembros, no ocasiona la nulidad, anulación o resolución del contrato, tal cual establece el artículo 16 de la ley 19.550. Los vicios que afecten a la voluntad de alguno de los integrantes del pacto no perjudica el contrato siguiendo las mismas reglas del artículo 16. Tampoco la nulidad del vínculo de alguno de los componentes autoriza a pedir la resolución del contrato por los otros, ya que prevalece el interés de la mayoría.....

3. Análisis de las cláusulas del modelo de contrato de “Sindicaciones de acciones” a celebrarse entre los accionista de La Bella Luna S.A. Del mismo surgen las siguientes observaciones:

- ✓ Cláusula Primera, segundo párrafo: la frase “Los firmantes ponen de relieve la importancia de determinar qué empresas pueden participar en la sociedad...” no correspondería ser

incluida, ya que el objeto del contrato fue indicado en la primera oración, y podría conducir a interpretaciones inadecuadas.

✓ Cláusula Segunda:

.....

Conclusiones:

El contrato de sindicación de acciones a celebrarse entre los accionistas de La Bella Luna S.A. no brinda la seguridad pretendida respecto de preservar el elenco societario. Puede generar conflictos y ser cuestionado legalmente por los accionistas.

El contrato presenta algunos errores y omisiones en su redacción.

Entre los perjuicios que podrían ocasionar se indican las siguientes situaciones:

- Alterar las mayorías de accionistas para la modificación del contrato de sindicación de acciones.
- Facultar a terceros para que actúen en nombre de los accionistas sin su consentimiento.

.....

Observaciones:

.....

Los asesores legales han compartido la opinión sobre los riesgos y proponen que se analicen otras alternativas contractuales o legales, entre ellas la modificación del estatuto o la confección de un reglamento interno.

Se envía copia del presente legajo a la Gerencia General, Gerencia Comercial y asesores legales.

FECHA DE RESPUESTA DE LA CONSULTA: 23/03/2011

El auditor deberá conservar una copia firmada del informe, inicialada por quien recibió el ejemplar original. Los informes deben archivar en un legado por separado, clasificado de acuerdo a las políticas establecidas. Cabe recordar que los informes de AI son numerosos y de frecuente consulta para los miembros autorizados de la organización.

Es importante considerar entonces, una metodología de archivo de ágil acceso, un medio de almacenamiento adecuado y un espacio físico que brinde seguridad y garantice la confidencialidad de la información.

12. Difusión de los resultados.

Las normas establecen que el DA es responsable de comunicar los resultados finales de los trabajos de consultoría a los clientes. Los informes de consultoría llevarán su firma como máximo responsable de todas las comunicaciones. El acordará con los usuarios la oportunidad en que expondrá el informe y quiénes serán sus destinatarios.

Es el DA quien analiza en qué medida el riesgo involucrado en las decisiones de gestión debe darse a conocer a otros niveles jerárquicos.

Las normas señalan: *Durante los trabajos de consultoría pueden identificarse cuestiones referidas a gobierno, gestión de riesgos y control. En el caso de que estas cuestiones sean significativas para la organización, deben ser comunicadas a la alta dirección y al Consejo.*⁹⁴

En el modelo de informe de asesoramiento expuesto en el punto anterior, se indica que fue enviado a quien realizó la consulta y también a la alta dirección de la organización.

Cuando deba exhibirse el informe a terceros ajenos a la organización, el DA consultará con el asesor legal previamente y con el órgano de quien dependa el departamento de AI.

⁹⁴The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 2240. C2 Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

13. Seguimiento.

Las normas llaman la atención respecto del agregado de valor de esta actividad, que se pone de manifiesto cuando se realizan acciones a partir de los reportes de AI.

Esta actividad consiste en relevar periódicamente las medidas tomadas por los responsables de la gestión con base en las recomendaciones realizadas por el auditor. El seguimiento se acordará con la Dirección del ente. Esta tarea a su vez, podrá documentarse y reportarse periódicamente.

El departamento de AI utiliza esa información para tomar conocimiento de su propia performance por una parte y del funcionamiento de los procesos de gestión, por la otra.

Las normas establecen expresamente que la actividad de auditoría interna debe vigilar la disposición de los resultados de los trabajos de consultoría, hasta el grado de alcance acordado con el cliente.⁹⁵

El DA mantendrá reuniones con la gerencia general y el directorio para determinar el grado de respuesta y obtener evaluaciones frecuentes sobre la eficacia de la labor del departamento de AI y el cumplimiento de las expectativas de los usuarios.

Como veremos en el punto siguiente, los programas de aseguramiento y mejora de la calidad también actúan como sensores de la actividad de AI, pero en el mediano plazo.

14. Programa de aseguramiento y mejora de la calidad.⁹⁶

Un programa de aseguramiento y mejora de la calidad (PAMC) está concebido para permitir una evaluación del cumplimiento de la

⁹⁵The Institute of Internal Auditors (2012). *Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. 2500.C1. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

⁹⁶ The Institute of Internal Auditors (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*”, Consejo para la Práctica 1310-1. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

Definición de AI y las Normas por parte de la actividad de AI, y una evaluación de si los auditores internos aplican el Código de Ética. Este programa también evalúa la eficiencia y eficacia de la actividad de AI e identifica oportunidades de mejora.

El PAMC debe ser suficientemente integral de modo de abarcar todos los aspectos de la operación y gestión de una actividad de AI, según se establecen en la Definición de Auditoría Interna, el Código de Ética y las *Normas*, y en las mejores prácticas de la profesión. El PAMC es realizado por el DA o bajo su supervisión directa.

Estas evaluaciones continuas y periódicas están compuestas por procesos rigurosos e integrales; supervisión y pruebas continuas del trabajo de AI y consultoría; y validaciones periódicas del cumplimiento de la Definición de Auditoría Interna, el Código de Ética y las *Normas*.

Los PAMC comprenden una evaluación de lo siguiente:

- a) Cumplimiento de la Definición de Auditoría Interna, el Código de Ética y las *Normas*, incluyendo las acciones correctivas oportunas para solucionar cualquier caso significativo de incumplimiento.
- b) Adecuación del estatuto, las metas, los objetivos, las políticas y los procedimientos de la actividad de auditoría interna.
- c) Contribución a los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de la organización.
- d) Cumplimiento de las leyes, reglamentaciones y normas gubernamentales o del sector económico, aplicables.
- e) Eficacia de las tareas de mejora continua y adopción de mejores prácticas.
- f) Si la actividad de auditoría interna agrega valor y mejora las operaciones de la organización.

Los PAMC también incluyen el seguimiento de las recomendaciones que implican la modificación apropiada y oportuna de recursos, tecnología, procesos y procedimientos.

A fin de proporcionar responsabilidad y transparencia, el DA comunica los resultados de las evaluaciones externas de programas de calidad y, si corresponde, de las evaluaciones internas de programas de calidad, a las diversas partes interesadas (tales como la alta dirección, el consejo de administración y los auditores externos). Al menos una vez al año, el DA informa a la alta dirección y al consejo de administración respecto de las tareas y resultados del programa de calidad.

15. Conclusiones.

Como parte de las Normas Internacionales para la Práctica de la Auditoría Interna, el Instituto de Auditores Internos ha emitido las normas de implantación relacionadas con el ejercicio particular de las dos actividades que conforman el servicio de AI: el Aseguramiento y la Consulta.

Existen diferencias entre ambos servicios que deben ser consideradas para hacerlos atractivos a los usuarios y desarrollarlos de manera adecuada. El servicio de consulta, en especial, tiene características propias en cuanto a la participación del cliente, la necesaria formación e idoneidad del auditor, la metodología y la comunicación de los resultados de la actividad.

Los procesos de Gobierno, Gestión de riesgos y Control que involucran a toda la actividad de la organización demandarán este valioso servicio que presta el Auditor Interno, como una poderosa herramienta para reducir la incertidumbre a la hora de tomar decisiones.

El auditor estará atento a las necesidades y expectativas del cliente y procurará obtener las habilidades necesarias para atender los nuevos desafíos que enfrentan las organizaciones. Difundirá y alentará la demanda de este servicio que sin duda agrega valor a todos los procesos de la organización, reduce los riesgos, profesionaliza la gestión y estimula el intercambio de conocimientos entre los auditores y el resto de la organización.

Bibliografía

The Institute of Internal Auditors (IIA); WWW.theiia.org (Acceso 16 de marzo de 2015).

The Institute of Internal Auditors (IIA), (2012). “*Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*”. Florida, USA Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

Urton, A. (2003) “*Research Opportunities in Internal Auditing*”, (Chapter four). Ed.: First Printing. The Institute of Internal Auditor, Florida. USA.

The Institute of Internal Auditor (2008). “*Código de Ética* “. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

The Institute of Internal Auditor (2009 - 2013). “*Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, Consejos y guías para la práctica*”. Florida, USA. Ed. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance.

The Institute of Internal Auditor Global ©2013. “*El Marco Global de Competencias de Auditoría Interna del IIA*”. www.iaia.org.ar. (Acceso 16 de marzo de 2015).

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2004). “*Gestión de Riesgos Corporativos Marco Integrado*”, (s.n).

**LA INSERCIÓN LABORAL DE JÓVENES PROFESIONALES
CON DISCAPACIDAD EN EL MARCO DE LA**