
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA



TESIS

LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA

Y

SU RELACIÓN CON LA GESTIÓN

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

AUTOR: TADDEI, JUAN PEDRO

TUTOR: VARGAS EGUINOVA, CARLOS

Buenos Aires, junio 2009

ÍNDICE DEL CONTENIDO

ÍNDICE DEL CONTENIDO	1
INTRODUCCIÓN	3
Definición de la problemática	4
Definición de la Hipótesis	4
Consideraciones Previas.....	5
Estructura de trabajo.....	5
AUDITORÍA INTERNA - MARCO CONCEPTUAL.....	7
Historia	7
Definición.....	10
Objetivo.....	12
Relación entre Control Interno y Auditoría Interna	13
Cuestiones específicas relativas al funcionamiento de una UAI.....	15
Ubicación en la Organización	15
Delegación formal de funciones.....	16
Responsabilidad de la UAI.....	17
Procedimientos de Auditoría.....	17
Planificación.....	20
Papeles de trabajo.....	21
Informe	22
Nuevas Tendencias.....	22
Cuestiones relativas a la independencia	25
Relación auditor - auditado	26
Temporalidad de las tareas de auditoría.....	27
Incorrecta concepción del rol de la Auditoría Interna.....	28
INFORMES.....	30
Informes de Auditoría Interna en el Sector Privado.....	30
Objetivos del informe.....	30
Características del informe.....	31
Redacción del informe	32
Consideraciones previas a la emisión del informe	33
Formas de presentación del informe	34

Memorándum	34
Dictamen u opinión	35
Observaciones de Control Interno.....	36
Información Complementaria	38
Revisión del informe	38
Tareas posteriores al informe. Seguimiento.....	38
Informes especiales	40
Destinatarios.....	41
Pautas para la confección de los Informes de Auditoría Interna en el Sector Público Nacional.	42
Requisitos	43
Contenido del informe final de auditoría	45
Seguimiento.....	46
EL CASO DE LA ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL (ANSES).....	48
Características generales del Organismo.....	48
Tareas llevadas a cabo por la UAI	52
Desarrollo del aplicativo de Seguimiento de Observaciones	54
Definición de Observaciones Consolidadas	55
Resultados del análisis efectuado.....	70
CONCLUSIONES	72
ANEXO I – ENTREVISTA CON EL DR. GUSTAVO MORÓN	75
ANEXO II – APLICATIVO DE SEGUIMIENTO DE OBSERVACIONES	79
BIBLIOGRAFÍA.....	86

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende analizar el aporte que puede efectuar una Unidad de Auditoría Interna (UAI) al Ápice Estratégico¹ en pos de mejorar la gestión de un Organismo del Sector Público. En este sentido, se intentará demostrar que la Unidad de Auditoría Interna puede tener un rol preponderante en las decisiones del máximo nivel jerárquico del ente, en tanto y en cuanto adecúe su operatoria de tal manera que sus informes sean herramientas prácticas que le permitan tomar medidas concretas.

Lo expresado precedentemente no implica que las UAI pierdan su actual rol como veedoras del Sistema de Control Interno del Organismo ni la necesidad de su independencia de las tareas operativas de la Organización. Por el contrario lo que se buscará es complementar esta función, actualmente vigente, con una función adicional que le permita consolidarse como área de staff del máximo nivel de la Organización.

En lo que se refiere a la necesidad de independencia de las tareas operativas, se hace una especial mención a este punto, dado que la misma es una característica distintiva de la auditoría. Según Carlos Slosse, auditoría interna es ...“*una actividad apreciativa, independiente de los sectores objeto de revisión...*” (Slosse: 2006, 8)² por lo cual ... “*trabaja en forma separada a las operaciones de la organización*”... (Slosse: 2006, 8)³. En consonancia con esta característica, la ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público específicamente en su artículo 102, tal como se desarrollará más adelante, que “*las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen*”.

Lo expresado precedentemente toma una trascendencia especial en el Sector Público habida cuenta que no existe consenso entre los especialistas respecto de cuál es el límite de la intervención de la UAI sin perder su independencia.

¹ Terminología utilizada por Henry Mintzberg en su libro “Diseño de Organizaciones Eficientes” al momento de definir las partes de la Organización. En este sentido, el autor define como Ápice Estratégico al ... “*lugar desde donde se vigila la totalidad de la organización, está compuesta por las personas que tienen a su cargo la responsabilidad general del organismo, como gerentes de alto nivel, cuyos intereses son globales y los que suministran apoyo directo a los altos rangos, como por ejemplo secretarios*”(Mintzberg. 1991, 12).

² SLOSSE, Carlos Alberto y otros, *Auditoría*, Bs. As., Ed. La Ley, abril 2006. Pág. 8.

³ SLOSSE, Carlos Alberto y otros, Op. Cit. Pág 8.

Este nuevo rol de las UAI ha sido planteado por el Auditor Interno de ANSES durante el período febrero de 2006 a diciembre 2007 en la “Jornada Anual de la Asociación de Auditores Internos del Estado” celebrada el 30/11/2006. En este sentido él manifestó que *“la nueva posición de la UAI en la organización y su reflejo en el modo de tratamiento de los temas propuestos en las reuniones de gabinete, habían pasado a ser cuestiones de gestión y no sólo de control”*⁴.

El pasaje transcripto precedentemente es reflejo del rol que él intentó darle a la UAI de la ANSES. Es por ello que a partir del caso de ANSES, se confrontarán las medidas adoptadas por el Organismo con la normativa vigente en materia de control interno en el Sector Público y la opinión de especialistas en la materia a los efectos de evaluar la viabilidad de este rol de las UAI y las modificaciones que pudieran surgir a los efectos de su implementación.

Definición de la problemática

El planteo de la siguiente propuesta se funda en que las observaciones efectuadas por la Unidad de Auditoría Interna, incluso aquellas que reflejan problemáticas de relevancia, no siempre se traducen en temas prioritarios en la gestión del Organismo.

Definición de la Hipótesis

A lo largo del presente se intentará demostrar que la UAI, sin perder su independencia, puede influir en la gestión del Organismo y cumplir un rol de relevancia en las decisiones de la Alta Gerencia.

⁴ MORÓN, Gustavo, “Propuesta de Cambio en el Control Gubernamental – A partir del caso de la UAI de ANSES” - *Exposición Jornada Anual de Auditores Internos del Estado* – 30 de noviembre de 2006.

Consideraciones Previas

Debe considerarse una cuestión previa al desarrollo del presente trabajo, sin la cual cualquier valor agregado que pueda sugerirse a la labor de la UAI, es carente de sentido. Este elemento primigenio es el apoyo de la Alta Gerencia, sin el cual la labor de la UAI es de escasa utilidad. En este sentido el Dr. Rusenás expone como requisitos para que la auditoría interna sea efectiva a:

- *“Una distribución correcta o adecuada de autoridad, emanada de la Dirección Superior.*
- *Apoyo efectivo y constante, es decir que la auditoría esté perfectamente respaldada por la Dirección Superior.*
- *Un plantel adecuado de personas capaces, que piensen en términos o en forma gerencial y que puedan perfectamente interrelacionarse con todo el personal de la empresa.”(Rusenás: 2002, 7)⁵*

Por los motivos expuestos en el párrafo precedente y a efectos de lograr una mayor profundidad en el análisis, se asumirá que se verifican las dos primeras condiciones planteadas por el autor. Respecto al último punto, se entiende que tanto la capacitación como el profesionalismo del personal son elementos clave para lograr el objetivo planteado.

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Estructura de trabajo

Inicialmente se elaborará un marco teórico adecuado que permita contextualizar el trabajo a fin de poder definir claramente el basamento conceptual sobre el cual se desarrollará la problemática bajo análisis.

Se adoptará como fuente primaria las opiniones de especialistas en la materia, a los efectos que las mismas enriquezcan el de la problemática planteada.

⁵ RUSENAS, Rubén Oscar; *Auditoría Interna y Operativa Fraude y Corrupción*, Bs.As., Editorial La Ley septiembre de 2002. Pág. 7.

Asimismo se tomarán como fuente secundaria los postulados surgidos en las Jornadas anuales organizadas por la “Asociación de Auditores Internos del Estado”, de las cuales se desprende la preocupación en el ámbito académico de la relación entre el control y la gestión, tal como manifestó el Dr. Claudio Moroni en las IV Jornadas de la “Asociación de Auditores Internos del Estado”: ...*“El punto eterno de discusión es el vínculo entre control y gestión. La verdad es que creo que somos herederos de muchos años en donde el control era un sistema ajeno a la gestión, venimos con una gran formación y con una herencia cultural muy fuerte en donde empezamos con el control como algo ajeno a la gestión de todos los días. Y la verdad es que esto no es así. Creo que ese es el gran debate que debemos asumir los que formamos parte de los Organismos de Control: cómo nos vinculamos con la gestión. ¿Por qué? Porque yo creo que, voy a volver sobre esto en el final de mi charla, el gran objetivo del control es que los objetivos fijados por quienes tienen que fijar las políticas se cumplan.”*. (IV Jornadas Asociación de Auditores Internos del Estado: 2007, 17)⁶.

Se llevará a cabo un estudio pormenorizado de las técnicas de redacción de informes, tanto del Sector Privado como del Sector Público, considerando que los mismos son los medios por los cuales la UAI comunica el resultado de su tarea. Cuidar su confección es un elemento imprescindible para que la función de la UAI sea efectiva.

Finalmente se analizará el caso de la Unidad de Auditoría Interna de la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES), un organismo descentralizado del Sector Público Nacional, regido por la ley de Administración Financiera N° 24.156, a fin de analizar un ejemplo concreto que se entiende paradigmático de la viabilidad de las propuestas contenidas en el presente trabajo.

⁶ IV Jornadas Asociación de Auditores Internos del Estado. Desafíos del Control Gubernamental. Aportes para la creación de valor público, Buenos Aires – 3 y 4 de septiembre de 2007. Editorial RAP. Buenos Aires 2008. Pág 17.

AUDITORÍA INTERNA - MARCO CONCEPTUAL

Historia

El origen etimológico de la palabra auditoría es el verbo latino "audire", el que significa "oír" y el sustantivo latino "auditor", el cual puede traducirse como "el que oye". Estos vocablos representan el origen histórico de la auditoría, habida cuenta que los primeros auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a verificación de forma oral. Ello era así por lo primitivo de los registros que se utilizaban, lo cual impedía otro tipo de comprobaciones.

Lo anterior traía aparejado que los informes de los auditores incluyeran frases como, "el auditor oyó los movimientos de la cuenta de", o "que el débito y crédito ha sido visto, oído y entendido".

Luego de la Edad Media, con el advenimiento de la Revolución Industrial, los trabajos de auditoría se realizaban con el objetivo de determinar si las personas que ocupaban posiciones relevantes en el comercio, la industria o el gobierno actuaban y elaboraban sus informes honestamente.

Durante la Revolución Industrial, con el crecimiento de las industrias, comenzó a verificarse la delegación de funciones y responsabilidades por parte de los propietarios a funcionarios, contratados para tal fin. Bajo este esquema, los primeros optaron por recurrir a los auditores para protegerse del peligro del fraude que pudieran cometer los funcionarios o empleados. Es por ello que con anterioridad al año 1900, el principal objetivo de la auditoría era el descubrimiento de fraudes.

En Gran Bretaña, lugar en el que se considera ha nacido la auditoría, el crecimiento de las empresas durante y después de la Revolución Industrial, estuvo acompañado por un paulatino mejoramiento de los sistemas de contabilidad. Asimismo las sociedades anónimas se convirtieron en la forma jurídica predominante de organización.

Este escenario de disociación entre propietarios y administradores, acompañado de la implementación de mejores sistemas de información financiera y el establecimiento de controles internos hizo necesario contar con profesionales, particularmente contadores públicos, que verificaran los informes y registros en nombre de los propietarios.

Esta realidad condujo en Escocia e Inglaterra al agrupamiento de tales profesionales en instituciones específicas. La competencia técnica de las personas que deseaban formar parte de la profesión se probaba a través de exámenes. La independencia, la integridad personal y la responsabilidad profesional se reconocían como cualidades tan importantes en la profesión como la habilidad técnica. Esos institutos técnicos de contadores públicos emitieron normas de ética a las que debían someterse todos los integrantes de la profesión como así también otras normas relativas a la realización del trabajo y a los informes de los auditores.

Otro cambio importante producido después de 1900, es el abandono de la auditoría realizada sobre el 100% de las transacciones. Ello fue motivado por el crecimiento de las compañías y el consecuente incremento del volumen de operaciones, lo cual llevó a la necesidad de utilizar técnicas de muestreo, transformando la auditoría en la aplicación de pruebas selectivas sobre una parte de las transacciones, a fin de poder inferir conclusiones sobre el resto de las mismas. Al introducirse esta técnica, debieron asimismo incluirse pruebas de los controles internos que tenían establecidos las compañías como base para establecer el alcance de las pruebas selectivas.

Las inversiones británicas radicadas en Estados Unidos a partir de 1900, llevó al establecimiento de contadores públicos ingleses y escoceses y su desempeño como auditores; siendo este el origen de la auditoría en dicho país. La profesión en los Estados Unidos centró su atención, desde un principio, en la determinación de la razonabilidad de los estados contables, cambiando el objetivo de la auditoría. Se abandonó el objetivo primordial de la detección de fraudes y fue reemplazado por el análisis de razonabilidad de los estados contables a fin de verificar si los mismos presentaban la situación patrimonial y los resultados de las operaciones de un ente. El motivo principal de dicho análisis era que los estados contables eran la base para la determinación del impuesto a la renta.

El origen de la auditoría en nuestro país fue muy similar al de los Estados Unidos. En efecto, la radicación a principios del siglo XX de empresas extranjeras en áreas tales como