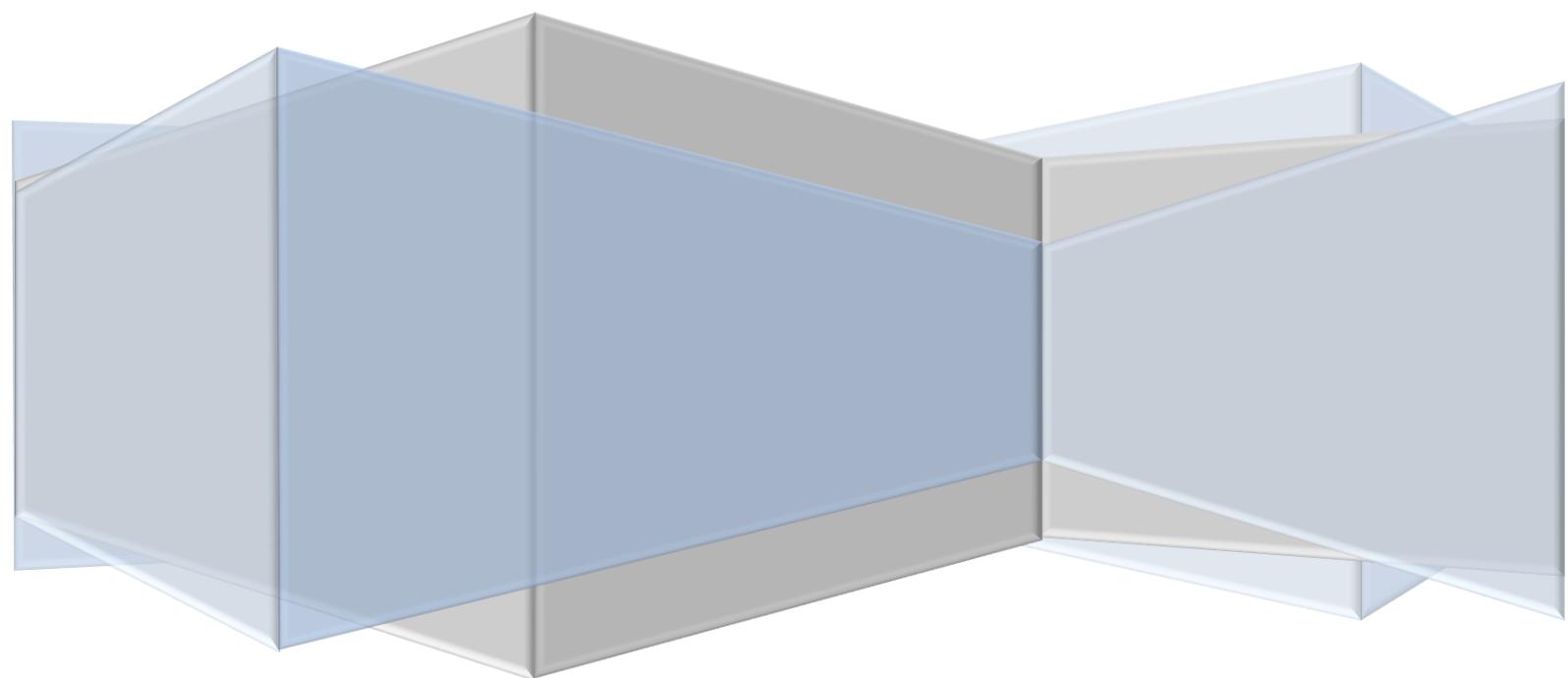


“Informes del auditor de estados financieros sobre el sistema de control interno de la entidad. Situación actual en los ámbitos nacional e internacional” – Agosto 2016

Cra. Daniela Angelero



INDICE

1-Introducción	2
2- Situación Nacional	2
2.1- Empresas Reguladas por el Banco Central del Uruguay	2
2.1.1- Empresas de Intermediación Financiera.....	3
2.1.2- Administradoras de Crédito	4
2.1.3- Otras Empresas reguladas por el Banco Central del Uruguay	5
2.1.4- Normas Internacionales que constituyen el marco para la normativa bancocentralista descrita en los puntos 2.1.1, 2.1.2 y 2.1.3.....	5
ISAE 3000.....	6
SAS 70 - Auditorías de acuerdo con la Norma del AICPA SAS 70 en relación a las Organizaciones de Servicio.....	8
Ley Sarbanes - Oxley del año 2002.....	10
2.2- Empresas en general (incluye empresas reguladas y no reguladas por el Banco Central del Uruguay).....	10
Pronunciamiento Nº 18 del Colegio de Contadores y Economistas – Adopción de Normas Internacionales de Auditoría y otras (vigencia 30/09/2010.....	11
NIA 265 Comunicación de deficiencias en el control interno. Aspectos Clave	11
NIA 315 – Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material mediante el Conocimiento de la Entidad y su entorno.	12
Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR) 4400	13
3- Situación Internacional.....	15
3.1- Normas en general.....	15
3.2- Aproximación a la situación en algunos países seleccionados	15
3.2.1- Normas que aplican en Argentina.....	15
3.2.2- Normas que aplican en Venezuela.....	16
3.2.3- Normas que aplican en España	16
3.2.4- Normas que aplican en Estados Unidos.....	18
3.2.5- Normas que aplican en Nueva Zelanda	18
4- Conclusiones:.....	19

1-Introducción

Actualmente, tanto en el ámbito nacional como en el internacional se ha promulgado normativa que establece la necesidad de confeccionar informes sobre control interno por parte de los auditores de estados financieros. Las mismas tienen diferentes enfoques y justifican de diferente forma dicha necesidad.

El presente trabajo busca dar un acercamiento a la situación normativa vinculada que aplica a nivel nacional e internacional, por ejemplo en los siguientes países: Argentina, España, Estados Unidos, Nueva Zelanda y Venezuela.

2- Situación Nacional

A nivel nacional (Uruguay), podemos dividir las normas que aplican básicamente en 2 sectores de empresas: las empresas reguladas por el Banco Central del Uruguay, y las empresas no reguladas por el Banco Central del Uruguay.

2.1- Empresas Reguladas por el Banco Central del Uruguay

De acuerdo a la RNRCFSF (Recopilación de Normas de Regulación y Control del Sistema Financiero), existe obligatoriedad de presentar el BCU, ciertos informes de Control Interno para las empresas de Intermediación Financiera (Bancos etc.) y para las Administradoras de Crédito. Consultado el Banco Central del Uruguay, dichos Informes de Evaluación del Sistema de Control Interno (en general y específico para el Sistema de Prevención de Lavado) no necesariamente deben ser emitidos por el Auditor Externo de Estados Financieros. Sin embargo, dado que de la Auditoría Externa de Estados Financieros surgen puntos de Control Interno, la práctica habitual en plaza es que coincide el Auditor Externo con el emisor del Informe de Evaluación de Control Interno, dado que en general de esta forma se minimizan costos. No necesariamente esto se da para el Informe de Evaluación del Sistema de Control Interno implementado para el Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo, dado que este informe requiere una expertise diferente y no vinculada necesariamente a la expertise del Auditor Externo.

2.1.1- Empresas de Intermediación Financiera

De acuerdo a lo que establece el Artículo 521 de la RNRCSF, literales b y h, las empresas reguladas nucleadas bajo el rótulo de Intermediación Financiera deben presentar en los plazos establecidos al BCU, dos informes de Control Interno de las instituciones (literal b – Informe Trienal de Control Interno; literal h – Informe de Evaluación del Control Interno establecido por las instituciones para prevenirse de ser utilizadas para el Lavado de Activos y/o Financiamiento del Terrorismo). A continuación se transcribe el contenido de dicho artículo de la RNRCSF:

ARTÍCULO 521 (INFORME DE AUDITORES EXTERNOS - BANCOS, BANCOS DE INVERSIÓN, CASAS FINANCIERAS Y COOPERATIVAS DE INTERMEDIACIÓN FINANCIERA).

Las instituciones deberán presentar, de acuerdo con las instrucciones que impartirá la Superintendencia de Servicios Financieros, los siguientes informes emitidos por auditores externos:

a) Dictamen sobre el estado de situación patrimonial al cierre del ejercicio anual y el estado de resultados correspondiente y si dichos estados han sido elaborados de acuerdo con las normas contables y los criterios de valuación y de clasificación de riesgos dictados por el Banco Central del Uruguay. Cuando no sea así, se deberán especificar los criterios que se han utilizado y las consecuencias que se derivan de su aplicación.

b) Informe trienal de evaluación integral del adecuado funcionamiento del sistema de gestión integral de riesgos de acuerdo con el enfoque dado por el artículo 130 e informes anuales sobre las deficiencias u omisiones materialmente significativas detectadas, las recomendaciones impartidas para superarlas y las medidas correctivas adoptadas por la institución.

c) Informe anual sobre el sistema contable utilizado y su adecuación a las normas y al plan de cuentas dictados por el Banco Central del Uruguay y sobre la concordancia de los estados y demás informaciones entregadas a la Superintendencia de Servicios Financieros con dicho sistema contable.

d) Informe sobre los resultados de la clasificación de riesgos crediticios correspondientes al 30 de junio y al 31 de diciembre de cada año, con opinión sobre la cuantificación de provisiones constituidas para cubrir los mencionados riesgos.

e) Informe sobre los créditos otorgados durante el ejercicio anual a las firmas y empresas a que refiere el artículo 210. Asimismo deberán informar sobre el debido cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 18, inciso c, del Decreto-Ley N° 15.322 de 17 de setiembre de 1982.

f) Informe anual sobre la existencia de otras opiniones emitidas -durante el período comprendido entre el 1° de mayo y el 30 de abril del año siguiente- en lo que respecta a las materias mencionadas en otros literales de este artículo. En caso que tales opiniones no concuerden con las suministradas al Banco

Central del Uruguay corresponderá, además, especificar su contenido, su destino y el motivo de la diferencia.

g) Dictamen sobre el estado de situación patrimonial consolidado con sucursales en el exterior y subsidiarias, al cierre del ejercicio anual y el estado de resultados correspondiente y si dichos estados han sido elaborados de acuerdo con las normas contables y los criterios de valuación y de clasificación de riesgos dictados por el Banco Central del Uruguay. Cuando no sea así, se deberán especificar los criterios que se han utilizado y las consecuencias que se derivan de su aplicación.

h) Informe anual de evaluación donde se emita opinión respecto de la idoneidad y el funcionamiento de las políticas, procedimientos y mecanismos de control a que refiere el artículo 290, adoptados por la institución para prevenirse de ser utilizada para el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo. Deberán indicarse las deficiencias u omisiones materialmente significativas detectadas, las recomendaciones impartidas para superarlas y las medidas correctivas adoptadas por la institución.

2.1.2- Administradoras de Crédito

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 636 de la Parte III – Empresas Administradoras de Crédito de la RNRCSF, las empresas Administradoras de Crédito de Activos Mayores debían presentar al regulador (BCU) anualmente un Informe de Evaluación del Sistema adoptado por la institución para prevenirse del Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo (artículo 636 literal c)

Asimismo, y a partir de los ejercicios cerrados al 30/09/2015, el Banco Central del Uruguay exige a las Administradoras de Crédito de Activos Mayores la presentación de un Informe anual de evaluación de los sistemas de control interno. Deberán indicarse las deficiencias u omisiones materialmente significativas detectadas, las recomendaciones impartidas para superarlas y las medidas correctivas adoptadas por la institución.

ARTÍCULO 636 (INFORMES DE AUDITOR EXTERNO).

Las empresas administradoras de crédito de mayores activos deberán presentar en la Superintendencia de Servicios Financieros los siguientes informes emitidos por auditores externos:

a) Informe de Revisión Limitada sobre los estados de situación patrimonial y de resultados correspondientes al cierre de cada ejercicio anual, cuando su total de activos y contingencias se sitúe entre 100.000 y 200.000 Unidades Reajustables.

b) Dictamen sobre los estados de situación patrimonial y de resultados correspondientes al cierre de cada ejercicio anual, cuando el total de activos y contingencias sea superior a 200.000 Unidades Reajustables, confeccionado

de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Este informe deberá especificar si dichos estados han sido elaborados de acuerdo con las normas contables y los criterios de valuación que dicte el Banco Central del Uruguay. Cuando no sea así, se deberán especificar los criterios que se han utilizado y las consecuencias que se derivan de su aplicación.

c) Informe anual de evaluación de las políticas y procedimientos a que refiere el artículo 316. Se deberá emitir opinión respecto de la idoneidad y el funcionamiento de las políticas y procedimientos adoptados por la institución para prevenirse de ser utilizada en la legitimación de activos provenientes de actividades delictivas, indicando las deficiencias u omisiones materialmente significativas, las recomendaciones impartidas para superarlas y las medidas correctivas adoptadas.

d) Informe anual de evaluación de los sistemas de control interno. Deberán indicarse las deficiencias u omisiones materialmente significativas detectadas, las recomendaciones impartidas para superarlas y las medidas correctivas adoptadas por la institución.

Los informes a que refieren los literales a) y b) deberán ser presentados al 30 de noviembre. El informe del literal c) deberá ser presentado al 31 de diciembre de cada año. El informe del literal d) deberá ser presentado dentro del plazo de 5 (cinco) meses contados desde la finalización del ejercicio económico.

Disposición Transitoria:

El informe anual de evaluación de los sistemas de control interno a que refiere el literal d) del presente artículo regirá a partir de los ejercicios finalizados el 30 de setiembre de 2015.

2.1.3- Otras Empresas reguladas por el Banco Central del Uruguay

Otras empresas reguladas por el Banco Central del Uruguay, como por ejemplo Empresas de Servicios Financieros, Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión, Corredores de Bolsa, etc. tienen la obligatoriedad de presentar al Banco Central del Uruguay un Informe Anual sobre la Evaluación del Sistema de Prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo.

2.1.4- Normas Internacionales que constituyen el marco para la normativa bancocentralista descrita en los puntos 2.1.1, 2.1.2 y 2.1.3

La norma internacional de auditoría que se aplica o constituyen el marco para la emisión de los informes Trienal de riesgos (antes informe de Control Interno) y literal h (Lavado) en Uruguay es la ISAE 3000 (relativamente nueva), cuyo antecedente americano es la norma SAS 70. Para aquellos casos en que el servicio de auditoría es de procedimientos acordados, se debe aplicar la norma internacional sobre Servicios Relacionados (NISR) 4.400.

Adicionalmente, existen informes requeridos por la norma internacional Ley Sarbanes – Oxley

A continuación se realiza un resumen del contenido de estas 3 Normas Internacionales marco de la normativa bancocentralista en Uruguay.

ISAE 3000

El propósito de este ISAE es establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales y proveer guías a los contadores profesionales en la práctica pública para la ejecución de contratos de aseguramiento diferentes de auditorías o revisiones de la información financiera histórica cubierta por los o ISREs.

Control de calidad

Bajo el estándar internacional sobre control de calidad (ISQC) 1, “Control de Calidad para Auditoría, Aseguramiento y Prácticas de Servicio Relacionados”, una firma de contadores profesionales tiene la obligación de establecer un sistema de control de calidad diseñado para proveer aseguramiento razonable de que una firma y su personal cumplen con las normas profesionales y con los requerimientos y regulaciones legales, y que los informes de aseguramiento emitidos por los socios del contrato son apropiados en las circunstancias.

Documentación

El contador profesional debe documentar asuntos que sean significantes y que provean evidencia que sustente el informe de aseguramiento y de que el contrato fue realizado de acuerdo con ISAEs.

Documentación incluye un registro de los razonamientos del contador profesional en todos los asuntos significativos que requieren el uso del juicio y conclusiones relacionadas. La existencia de cuestionamientos de principios o de juicio requiere que la documentación incluya los hechos relevantes que fueron conocidos por el contador profesional en el momento de alcanzar la conclusión.

Contenido del informe de aseguramiento

El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos básicos:

La identificación de un destinatario: Un destinatario identifica la parte o partes hacia quienes está dirigido el informe de aseguramiento. Cuando se considere práctico, el informe de aseguramiento puede estar dirigido a todos los usuarios, pero en algunos casos puede haber otros usuarios.

Donde sea apropiado una descripción de alguna limitación inherente importante asociada con la evaluación o medición de la temática definida contra el criterio: Mientras en algunos casos se puede esperar que las limitaciones inherentes sean bien entendidas por los lectores de un informe de aseguramiento, en otros

casos puede ser apropiado hacer referencia explícita en el informe de aseguramiento. Por ejemplo, en un informe de aseguramiento relacionado a la efectividad del control interno, puede ser apropiado anotar que la evaluación histórica de la efectividad no es relevante a períodos futuros debido al riesgo que los controles internos pueden volverse inadecuados a causa de cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento con políticas o procedimientos pueden deteriorarse.

Cuando el criterio usado para evaluar o medir la temática definida está disponible solamente a usuarios específicos o es relevante solamente a un propósito específico, debe hacerse una declaración restringiendo el uso del informe de aseguramiento o a esos usuarios o a ese propósito: Además, cuando el informe de aseguramiento está dirigido solamente para usuarios específicos o para un propósito específico, el contador profesional debe considerar declarar este hecho en el informe de aseguramiento. Esto provee un aviso preventivo a los lectores de que el informe de aseguramiento está restringido a usuarios específicos o para propósitos específicos.

Aunque un informe de aseguramiento podría estar restringido cuando únicamente pretenda estar destinado a usuarios específicos o para un fin específico, la ausencia de la restricción referente a un lector o propósito particular no es en sí un indicativo de que el profesional tiene responsabilidad legal referente a este lector o este propósito. Si se tiene una responsabilidad legal dependerá de las circunstancias legales de cada caso y la jurisdicción relevante.

La conclusión del contador profesional: Donde la información de la temática definida está constituida por una variedad de aspectos, conclusiones separadas pueden ser provistas en cada aspecto. Mientras no todas las conclusiones necesitan relacionarse al mismo nivel en los procedimientos de obtención de evidencia, cada conclusión debe ser expresada en la forma que sea apropiada para un contrato de aseguramiento razonable o uno de aseguramiento limitado.

En un contrato de aseguramiento razonable la conclusión debe ser expresada en forma positiva: Por ejemplo: “En nuestra opinión el control interno es electivo en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ” o “En nuestra opinión la afirmación de la parte responsable de que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ, está razonablemente establecida”.

Donde sea apropiado, la conclusión debe informar a los usuarios del contexto en el cual la conclusión del contador profesional debe ser leída: La conclusión del contador profesional puede, por ejemplo, incluir expresiones tales como: “Esta conclusión se basa, y está sujeta a las limitaciones inherentes subrayadas en otro sitio de este informe de aseguramiento.” Esto sería

apropiado, por ejemplo, cuando el informe incluye una explicación de características particulares de la temática definida que los usuarios deberían estar al corriente.

En un contrato de aseguramiento razonable la conclusión debe ser expresada en forma positiva: Por ejemplo: “En nuestra opinión el control interno es electivo en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ” o “En nuestra opinión la afirmación de la parte responsable de que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ, está razonablemente establecida”.

En un contrato de aseguramiento limitado la conclusión debe ser expresada en forma negativa: Por ejemplo: “Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llamado la atención que nos haga creer que el control interno no es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ” o “Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llamado nuestra atención que nos haga creer que la afirmación de la parte responsable sobre que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ no esté razonablemente establecido

Donde el contador profesional expresa una conclusión diferente a una no calificada, el informe de aseguramiento debe contener una clara descripción de todas las razones.

El contador profesional puede extender el informe de aseguramiento para incluir otra información y otras explicaciones que no afectan la conclusión del contador profesional. Ejemplos de esto incluyen: detalles sobre las calificaciones y experiencia del contador profesional y de otros involucrados con el contrato, revelación de los niveles de importancia, hallazgos particulares relacionados con aspectos del contrato y recomendaciones. La inclusión de tal información depende de su importancia y de las necesidades de los usuarios. Información adicional debe estar claramente separada de la conclusión del contador profesional y redactada de una manera que no afecte esa conclusión.

SAS 70 - Auditorías de acuerdo con la Norma del AICPA SAS 70 en relación a las Organizaciones de Servicio

Las Auditorías del tipo SAS 70 han cobrado relevancia a partir de la promulgación de la Ley Sarbanes Oxley en el año 2002, constituyendo muchas veces el tema central en la redacción de debilidades materiales en los reportes que las empresas presentan periódicamente a la SEC (Organismo de contralor de las empresas que cotizan en las bolsas de valores de los EEUU). La gerencia de la compañía tiene que evaluar la efectividad del diseño y operación del control interno relacionado con la información financiera que la compañía presenta al mercado, y a veces estos controles pueden encontrarse

tercerizados en organizaciones de servicios, con impacto material en los procesos que componen el control interno de la compañía, como ser, la liquidación de nómina y el procesamiento de sueldos y jornales.

Como resultado de esto, algunos proveedores que prestan servicios de tercerización que involucran procesos propios de la compañía deben cumplir con una auditoría que se denomina SAS 70 y emitir un informe del Tipo II. Este nombre hace referencia a la norma de auditoría del ICPA (Instituto de Contadores Públicos Americanos) que detalla las pautas que debe cumplir tal compromiso en la evaluación del control interno de las llamadas organizaciones de servicios. Dicha norma describe dos tipos de compromisos: el “Tipo I”, a través del cual se emite una opinión sobre el diseño e implementación de los controles internos de la organización de servicios, y (2) el “Tipo II”, que describe la efectividad de la operatoria de los controles diseñados e implementados, emitiendo también una opinión sobre la efectividad de la operación.

Una auditoría de acuerdo con la norma del AICPA SAS 70 involucra la emisión de un informe de auditoría independiente sobre una organización que presta servicios a una compañía. Estos servicios son a los fines de control parte integral de este o bien considerados como extensión tácita de los sistemas de información a la compañía usuaria del servicio, si afecta cualquiera de los siguientes puntos:

- Las transacciones de la compañía atendidas por la organización de servicios que resultan significativas en los estados financieros de la compañía usuaria del servicio.
- Los procedimientos, ambos manuales y automáticos, a partir de los cuales las transacciones de la compañía son iniciadas, registradas, procesadas e informadas.
- Los registros contables, electrónicos o manuales, información de soporte, y cuentas específicas de los estados financieros de la compañía involucrados en la iniciación, registración, procesamiento, e información de las transacciones de la compañía.
- Los sistemas de información que capturan eventos y condiciones que resultan significativos para los estados financieros.
- El proceso de reporte financiero utilizado para preparar los estados financieros de la compañía, incluyendo las estimaciones contables y revelaciones significativas

Ley Sarbanes - Oxley del año 2002

La ley cambió y agregó requerimientos a las empresas, especialmente a través de sus Secciones 302 y 404, y creó la Junta de Supervisión sobre las firmas Contables que dictaminan sobre los estados contables y el control de las compañías que cotizan públicamente. Esta junta definida en la sección 101 de la Ley con el nombre PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) tiene la potestad, entre otras atribuciones, de emitir Normativa para regular la práctica de auditoría externa frente a la SEC (Securities and Exchange Comisión), organismo de los EEUU equivalente a la Comisión Nacional de Valores en la República Argentina.

La Norma de auditoría N°2 exige a los auditores externos la emisión de una opinión acerca de la efectividad del control interno de las compañías públicas.

El 5 de junio de 2003 la comisión de valores de EEUU, SEC – Securities and Exchange Commission – emitió la Comunicación 33-8238 con el fin de regular la implementación de la Sección 404(a) de la Ley Sarbanes-Oxley (SOA), que exige a la gerencia la inclusión de un informe que presente su evaluación sobre la efectividad del control interno, en oportunidad de presentar el informe financiero anual a los accionistas. Los auditores externos de la compañía deben dictaminar e informar acerca de la evaluación de la gerencia sobre los controles internos para los ejercicios fiscales que comienzan a la fecha o con posterioridad al 15 de enero de 2005, para aquellas compañías denominadas bajo la definición de la SEC como “accelerated filers”. La Norma impone nuevas responsabilidades sobre los auditores externos de las empresas públicas y en las mismas compañías.

2.2- Empresas en general (incluye empresas reguladas y no reguladas por el Banco Central del Uruguay)

A nivel general y sin tener en cuenta el caso específico de las empresas reguladas por el BCU, normalmente el Auditor de Estados Financieros emite un informe con recomendaciones de Control Interno al momento de la emisión del Dictamen de Auditoría. Dicho informe puede ser más o menos formalizado, variando desde una planilla Excel con recomendaciones a informes con calificación de importancia de las recomendaciones. Este informe con recomendaciones de Control Interno para empresas en general se realiza en cumplimiento de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 265 – Comunicación de deficiencias en el Control Interno

Las NIA y las Normas Internacionales sobre servicios relacionados en Uruguay se aplican dado que de acuerdo al Pronunciamiento 18 – Adopción de varias Normas Internacionales, se declara obligatoria su aplicación. A continuación se realiza un breve resumen del contenido de las normas mencionadas:

Pronunciamento Nº 18 del Colegio de Contadores y Economistas – Adopción de Normas Internacionales de Auditoría y otras (vigencia 30/09/2010)

El Consejo Directivo del Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay, con el asesoramiento de la Comisión de Auditoría resuelve:

Adoptar las Normas Internacionales sobre el Control de Calidad, **Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)**, Normas Internacionales sobre compromisos de Revisión (NICR), Normas Internacionales sobre Trabajos a Atestiguar o Asegurar distintos de Auditorías (NISR) y **Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (NISR)** emitidas por IFAC.

NIA 265 Comunicación de deficiencias en el control interno. Aspectos Clave

La norma internacional de auditoría 265 presenta la responsabilidad del auditor de comunicar oportuna y apropiadamente a los encargados del gobierno corporativo y administración las deficiencias encontradas en el control interno durante el desarrollo de la auditoría de estados financieros, para que ellos sigan las acciones pertinentes. Para esto el auditor debe tener un conocimiento claro del control interno de la entidad, para que al momento de evaluar los riesgos de representación errónea se apliquen los procedimientos de auditoría apropiados. Esto no significa que el auditor dará una opinión sobre la efectividad del control interno, si no que comunicará las deficiencias que se presenten durante las etapas de la auditoría.

El auditor debe informar las deficiencias al nivel apropiado de la administración, el cual se encargue del manejo del control interno; cuando existe alguna deficiencia que ponga en duda la integridad y competencia de la administración, el auditor deberá dirigirse directamente a los encargados del manejo corporativo.

Comunicación de deficiencias:

El auditor deberá determinar si se han presentado una o más deficiencias en el control interno durante el desarrollo de la auditoría, analizando así su importancia e influencia en los estados financieros. Una vez establezca las deficiencias, deberá comunicarlas por escrito oportunamente a los encargados del gobierno corporativo y administración de la entidad, incluyendo una descripción de las deficiencias y explicación de los efectos, para que se puedan tomar las acciones correctivas oportunamente. **La comunicación tendrá una forma y contenido que establecerá el auditor de acuerdo a la naturaleza de la entidad, teniendo en cuenta las políticas o requisitos legales específicos de deficiencia en el control interno. Es importante aclarar que el auditor no expresara una opinión sobre la efectividad del control interno, si no que reportara las deficiencias que encuentre y que afectan los estados financieros para que la administración implemente una acción correctiva.**

Recomendaciones a la hora de emitir cartas de deficiencias en el control interno al gobierno corporativo y a la administración

- Las sugerencias deben estar enfocadas a fortalecer el sistema de control interno y a promover la eficiencia y eficacia de las operaciones
- Es recomendable elaborar dos cartas, una dirigida a la alta gerencia (Consejo de Administración y/o presidente) en donde se presentan las oportunidades de mejora identificadas con impacto alto para la organización y otra dirigida al director financiero y/o contador en donde se expone el detalle de los resultados, es decir, tanto las oportunidades con impacto alto como medio.
- La estructura de la carta de recomendaciones debe incluir, una introducción, el objetivo, el alcance, los procedimientos adelantados por el equipo auditor, la conclusión general sobre el informe, el detalle de las oportunidades de mejora identificadas, el riesgo y la calificación del riesgo que dichas oportunidades representan para la organización, las recomendaciones que permiten corregir las situaciones observadas y las cuales deben orientarse a la causa raíz que originó la oportunidad de mejora y los planes de acción.
- La materia prima para estructurar las recomendaciones deben ser las Buenas Prácticas.
- La oportunidad de mejora debe contener información suficiente para que el lector pueda determinar la magnitud del asunto, tales como, el alcance, irregularidades observadas, fechas, valores, etc.
- Las cartas de recomendación deben ser oportunas.
- La redacción de las cartas debe ser breve, concreta y fácil de entender.
- Buena redacción y buena ortografía.
- Todas las oportunidades de mejora deben ser validadas con los dueños del área.
- El título de cada hallazgo debe ser el mensaje principal.
- Los hallazgos se deben organizar de mayor a menor importancia y si es posible por áreas.
- El auditor debe establecer un proceso de seguimiento para vigilar y asegurar que las acciones correctivas hayan sido implementadas de forma eficaz o que la administración haya aceptado el riesgo de no tomar medidas, situación que deberá ser informada a la alta gerencia.

NIA 315 – Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material mediante el Conocimiento de la Entidad y su entorno.

Adicionalmente, y entre otros objetivos, como “insumo” para la preparación de la Carta de Recomendaciones de Control Interno, en los procesos de Auditoría Externa se aplica la NIA 315 – Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material mediante el Conocimiento de la Entidad y su entorno.

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

El auditor incluirá en la documentación de auditoría los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, así como de cada uno de los componentes del control interno; las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento; y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados.

Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR) 4400

La finalidad de esta Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR) es establecer normas y suministrar criterios sobre la responsabilidad profesional del auditor cuando se ejecuta un encargo de realización de procedimientos acordados sobre información financiera y en relación con la forma y contenido del informe que emite el auditor como resultado de dicho encargo.

Esta NISR se refiere a encargos relacionados con la información financiera. No obstante, puede aplicarse a otros encargos relativos a información no financiera siempre que el auditor tenga conocimiento adecuado de las cuestiones relativas al encargo, y existan criterios razonables en los que el auditor pueda basar sus conclusiones. Los criterios suministrados por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) pueden ser también útiles para el auditor en la aplicación de esta NISR.

El objetivo de un encargo de este tipo es que el auditor (aplique los procedimientos de auditoría que haya acordado con el cliente y, en su caso, con terceros interesados, informando sobre los hechos concretos detectados (en los cuales podrían incluirse el análisis del Control Interno)

El auditor no expresa ningún tipo de opinión, dado que se limita a informar sobre los hechos concretos detectados. En consecuencia, son los usuarios del informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos aplicados y los hechos concretos detectados por el auditor y extraen sus propias conclusiones sobre el trabajo de este último.

El auditor debe asegurarse de que los representantes de la entidad y también otros terceros que vayan a recibir copia del informe sobre hechos concretos detectados tienen un claro entendimiento de los procedimientos acordados y de los términos del encargo.

El auditor debe aplicar los procedimientos acordados con el cliente y utilizar la evidencia obtenida como base para su informe sobre los hechos concretos detectados.

Los procedimientos acordados en un encargo de este tipo pueden incluir:

- Indagaciones y análisis.
- Comprobación de cálculos, comparaciones y otras pruebas de exactitud aritmética.
- Observación.
- Inspección.
- Obtención de confirmaciones.

Es decir que pueden ser aspectos de Control Interno.

El informe sobre un encargo de procedimientos acordados debe describir el propósito y los procedimientos acordados con el detalle suficiente como para permitir al lector comprender la naturaleza y alcance del trabajo llevado a cabo.

Los informes de hechos concretos detectados deberían contener, entre otras cosas:

- Identificación de la información financiera o no financiera concreta sobre la que se aplican los procedimientos acordados;
- Manifestación acerca de que los procedimientos aplicados son los acordados con el destinatario del informe;
- Identificación del propósito para el que se aplican los procedimientos en cuestión;
- Lista de los procedimientos concretos aplicados (pueden ser aspectos de Control Interno)
- Descripción de los hechos concretos detectados, incluyendo, con suficiente nivel de detalle, los errores o las excepciones que hayan podido encontrarse;
- Manifestación, en su caso, de que el informe se refiere únicamente a los elementos, saldos, partidas o información financiera y no financiera especificados en el mismo y que, por tanto, no es extensible a los estados financieros de la entidad, considerados en su conjunto.

3- Situación Internacional

3.1- Normas en general

En este trabajo se han mencionado las normas a nivel internacional que regulan el tema abordado:

- Punto 2.1.4), página 5: ISAE 3000, SAS 70, Ley Sarbanes Oxley 2002
- Punto 2.2), página 10: NIA 265, NIA 315, NISR 4400

A continuación se intenta realizar un acercamiento a la normativa que se relevó aplicable en diferentes países, con el objetivo de tener una visión que aunque sea parcial será un elemento a efectos de poder concluir sobre la situación internacional en la materia.

3.2- Aproximación a la situación en algunos países seleccionados

3.2.1- Normas que aplican en Argentina

De acuerdo a lo relevado en la página de la sucursal de Argentina de la consultora Price Waterhouse & Co. S.R.L, la Ley Sarbanes-Oxley establece un nuevo paradigma de responsabilidad de las empresas y sus Directivos. Crea un nuevo estándar para las compañías en relación con la presentación de información y la eficacia de los controles internos.

Adicionalmente, de acuerdo al TEXTO ORDENADO DE LAS NORMAS MINIMAS SOBRE AUDITORIAS EXTERNAS según la COMUNICACIÓN “A” 4133: Evaluación global del ambiente de control interno, por el cual el auditor externo deberá realizar un análisis específico de los riesgos y su repercusión sobre los estados contables, evaluando en qué medida depositará confianza en el sistema de control interno de la casa o agencia de cambio o practicará directamente una revisión del tema (enfoque sustantivo), la que se incluirá en su plan de auditoría. Adicionalmente, el Auditor deberá emitir un Memorandum sobre el sistema de control interno de las casas y agencias de cambio que deberá expresar las observaciones sobre dicho sistema de control interno que surjan a raíz de la labor del auditor externo, mencionándose el contenido mínimo del mencionado informe.

Por lo anterior se concluye que al menos para estos tipos de agentes, la situación es similar a la vigente en Uruguay

3.2.2- Normas que aplican en Venezuela

De acuerdo a información relevada, desde hace muy poco tiempo (01/01/2014) se comenzaron a aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) (en donde se incluyen la 265 y la 315) y las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (en donde se incluye la 4.400). Por tanto, a nivel de este país es absolutamente reciente la incorporación de las normas internacionales sobre la temática.

3.2.3- Normas que aplican en España

1.1.1.1. Normas nacionales

➤ Normas Técnicas de Auditoría del ICAC

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) es un organismo autónomo de España adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, con competencias propias en contabilidad, en todo lo relativo a la planificación y normalización contable y al control de la actividad auditora. Normas internacionales

De acuerdo al trabajo “El control interno y la calidad de la información financiera” realizado por las Doctoras de Ciencias Empresariales y profesoras de la Universidad de Madrid Teresa C. Herrador Alcaide y Susana de los Ríos Sastre, el ICAC emitió una resolución de 1 de setiembre de 1994, por la que publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno; y en ella establece que el auditor podrá comunicar las debilidades significativas encontradas en el control interno a la Dirección, al Comité de Auditoría o, si lo considera oportuno, a los Administradores de la entidad auditada, no obstante, en dicha norma se deja juicio del auditor la elección de comunicar o no las debilidades no significativas que se hubieran identificado; y en cualquier caso, la comunicación sobre dichas debilidades deberá hacerse por escrito en un documento diferente del informe de auditoría de Cuentas Anuales.

➤ Principios y buenas prácticas de acuerdo a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) de España

De acuerdo a la “Guía de Actuación y modelo de Informe del auditor referidos a la información relativa al Sistema de Control Interno sobre la Información Financiera de las entidades cotizadas” que fue adoptada por el Comité Ejecutivo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores de España (CNMV),

esta entidad promovió un Grupo de Trabajo de Control Interno sobre la Información Financiera (en adelante, el GTCI) de las entidades cotizadas con la finalidad de elaborar un conjunto de recomendaciones acerca del sistema de control interno sobre la información financiera (en adelante, SCIIF).

En el Apartado II de dicho documento se incluye un “Marco de referencia” que comprende treinta recomendaciones como principios y buenas prácticas que potencien una cultura de control interno dentro de las organizaciones. Entre ellas, la recomendación número 30 se refiere a que, para reforzar la transparencia y calidad de la información pública a los mercados sobre el SCIIF, resultaría adecuado que un auditor externo emitiera un informe sobre dicha información.

1.1.1.2. Normas internacionales

➤ Statments on Auditings Standards (SAS)

De acuerdo al trabajo “El control interno y la calidad de la información financiera” AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) ha emitido Statments on Auditings Standards (SAS) sobre la revisión del control interno que aplican en España.

El SAS n° 30 versa sobre el informe que emite un experto contable independientemente en relación al control interno contable de una entidad. En dicho SAS se especifica que el auditor sólo ofrece a la dirección de la entidad auditada una garantía razonable de la protección de los bienes, la adecuación de las transacciones as las normas de la dirección y la preparación de los estados financieros según los principios de contabilidad generalmente aceptados, que se hace a través del conceptos de debilidad material del control interno (definida esta como la existencia de puntos vulnerables en el sistema de control que implican un elevado nivel de riesgo de existencia de errores o irregularidades importantes que afectan a los estados financieros.

➤ Ley Sarbanes – Oxley

De acuerdo al trabajo “Impacto de la Ley Sarbanes – Oxley en la regulación del sistema financiero español” realizado por Virginia Cortijo Gallego: “Debido a la amplitud de su alcance, la adopción y cumplimiento de esta ley está representando unos de los mayores desafíos de los últimos tiempos en materia de legislación empresarial. A la vista de todo esto, y ante la globalización del mundo en que vivimos, cabe preguntarse si esta legislación ha tenido algún tipo de influencia sobre la información que las empresas de España remiten a los organismos reguladores nacionales o sobre la normativa española relativa al sector financiero.”

El trabajo se centró en el grupo de empresas que no cotizan en los mercados de valores norteamericanos porque el grupo formado por las empresas que sí

cotizan, se ven directamente afectadas por los preceptos incluidos en la Ley Sarbanes-Oxley.

La conclusión arribada fue que para las empresas que cotizan en bolsa esta ley aplica; sin embargo, para aquellas que no cotizan en los mercados estadounidenses la influencia de esta normativa sobre la información que remiten a los organismos reguladores nacionales ha sido nula.

3.2.4- Normas que aplican en Estados Unidos

➤ Statments on Auditings Standards (SAS)

En los Estados Unidos, las SAS proporcionan orientación a los auditores externos sobre las normas de auditoría generalmente aceptadas (abreviado como GaAs) en lo que respecta a la auditoría de una empresa no pública y la emisión de un informe. Ellos son promulgadas por la Junta de Normas de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), que posee los derechos de autor en las Normas.

También han sido creadas en los Estados Unidos, las siguientes normativas relacionadas:

- Ley Sarbanes – Oxley
- Normas Internacionales de Auditoría n° 265 y 315

3.2.5- Normas que aplican en Nueva Zelanda

- Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

En junio de 1992 la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) publicó unas Directrices para las Normas de Control Interno. Las normas expuestas en estas directrices estaban destinadas a que los responsables de la Administración pública las utilizaran para implantar una estructura eficaz de control interno, y a que los auditores oficiales las empleasen para evaluar dicha estructura.

Cinco años después, la comisión invitó a los miembros de la INTOSAI a comunicar las experiencias de sus países en el desarrollo, mantenimiento y evaluación de las estructuras de control interno basadas en los criterios.

Nueva Zelanda informó que cada director general de un departamento de la Administración pública, como directivo responsable, está obligado a establecer y mantener un sistema de procedimientos de control interno que proporcione una garantía razonable acerca de la integridad y la fiabilidad de la información financiera. Si bien esta responsabilidad normalmente se delega al director financiero de la organización, tanto el director general como el director

financiero suscriben una Declaración de Responsabilidad, que se incluye como parte del informe anual de la organización junto con los estados financieros auditados y las mediciones del rendimiento de los servicios.

4- Conclusiones:

De acuerdo al desarrollo de la temática objeto de análisis, podemos concluir que existe normativa internacional que pauta al Auditor de los Estados Financieros a emitir un Informe sobre el Control Interno de la entidad como subproducto de la Auditoría de Estados Contables. Normalmente dicho Informe se denomina Carta de Recomendaciones a la Gerencia. De acuerdo al análisis efectuado de algunos países, la adopción o no de estas normas internacionales a nivel de los diferentes países presenta diferentes grados de implementación. Se observó una reciente adopción en países con menor grado de desarrollo y mayores índices de corrupción de acuerdo a Transparencia Internacional (caso Venezuela). Por el contrario, en países donde se ha trabajado más tiempo en temas de transparencia, la adopción de la normativa internacional ha sido más temprana (caso países europeos).

En Uruguay, según pudimos relevar, existe un buen grado de implementación respecto a la situación internacional en la emisión de Informes de Control Interno. Esto lo vemos pautado fundamentalmente por:

- La existencia de normativa específica para empresas reguladas por el Banco Central del Uruguay que hace obligatoria la presentación ante el ente regulador (BCU) de:
 - ✓ Informes de Evaluación del Sistema de Control Interno en General (progresivamente con mayor alcance de tipos de instituciones dado que hasta el 2014 era solo obligatoria para Bancos y a partir del 2015 se amplió para Administradoras de Crédito)
 - ✓ Informes de Evaluación del Sistema de Control Interno adoptado por las instituciones supervisadas para Prevenirse del uso indebido (Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo), con mayor profundidad. Hasta hace unos años estos informes eran de Tipo Procedimientos Acordados (es decir se verificaba la implementación de Controles Internos que las instituciones declaraban). Esto ha evolucionado llegándose en la actualidad a Informes con Opinión acerca de la Eficacia del Sistema de Control Interno de PLFT adoptado por las instituciones, por parte del Auditor Externo.

- La adopción a nivel nacional, a través del Pronunciamiento 18, de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), lo cual convierte en

obligatorio para los profesionales uruguayos la aplicación de las NIAs 265 y 315, que implican el relevamiento del Sistema de Control Interno y la emisión de una carta de recomendaciones. La formalidad de la carta de recomendaciones a la gerencia varía de acuerdo al tipo y tamaño de empresa, así como de los procedimientos más o menos estandarizados y/o corporativos del Auditor Externo. En este sentido, se han relevado recomendaciones que varían en dos extremos: desde las elevadas a la gerencia sin formalidad alguna (por ejemplo: una planilla Excel sin firma ni protección con las recomendaciones) hasta las elevadas a través de una carta formal en formato no modificable, con firma del Auditor y timbre profesional.

Por último, se ha relevado que las firmas internacionales a la hora de emitir la carta de recomendaciones de Control Interno lo realizan bajo un enfoque de riesgos, es decir categorizando las observaciones – recomendaciones en tipologías como ser alto, medio o bajo, utilizando por ejemplo un semáforo o un termómetro (visualmente más claro hacia la alta gerencia]). Normalmente antes de comenzar el trabajo de campo del ejercicio siguiente, el Auditor externo realiza con la empresa auditada un seguimiento de las recomendaciones de nivel alto, dado que sus procesos auditorías de calidad así lo exigen.