
(CO-15) UNA APLICACIÓN DEL ENFOQUE DE RIESGO EN AUDITORÍA: EL CONSEJO CONSULTIVO.

Guillermo J. Sierra Molina
Manuel Orta Perez
José Ángel Pérez López
Universidad de Sevilla

RESUMEN

El trabajo que presentamos tiene por objetivo el estudio, desde la perspectiva del enfoque de riesgo en Auditoría, de un instrumento denominado "Consejo Consultivo", cuyo cometido consiste en un intento de conjunción entre todos los partícipes del proceso contable, desde los externos a la empresa -clientes, proveedores o auditores- hasta los internos -gerencia, mandos intermedios y auditores internos-, destinado a la mejora del proceso de planificación de la auditoría externa.

PALABARAS CLAVES: Auditoría Externa; Auditoría Interna; Contabilidad; Planificación; Riesgo de Auditoría.

ABSTARCT

The goal of this paper is to study, from audit risk approach, an instrument called Consulting Board, whose task is to conjugate every participant in the accounting process, from the external to the company, like customers, suppliers or auditors, to the internal, like directors, managers and internal auditors: the purpose of this figure is to improve the audit planning process of the external auditing.

KEYWORDS: Accounting; Audit Planning; Audit Risk; External Auditng; Internal Auditing.

Introducción.

La complejidad que hoy día tienen un gran número de empresas, tanto en relación a su tamaño como en lo relativo a la diversidad de sus actividades de negocio, hace que la planificación del trabajo del auditor se constituya como una tarea cada vez más complicada. Esto es debido, fundamentalmente, a la dificultad que éstos encuentran a la hora de identificar las áreas que presenten riesgos potenciales más significativos, ya que un conocimiento de la realidad de la empresa se configura como una cuestión cada día más muy difícil.

Por otro lado, las propias empresas encuentran muchas veces un escaso valor añadido en el trabajo que realizan los auditores, puesto que su labor se resume básicamente en un informe que se realiza en una fecha muy posterior a la de las Cuentas Anuales. Además, es ciertamente escaso el *feedback* que se recibe de los conocimientos que los auditores adquieren sobre ellas a lo largo del tiempo.

En esta situación, parece lógico que una colaboración entre ambas reportaría beneficios para los dos ámbitos:

1. Para los auditores, una mejor planificación de su trabajo, ya que éste podría dirigirse a las áreas realmente significativas.
2. Para la empresa, porque podrían conseguir recomendaciones que mejoren su gestión.

El trabajo que presentamos tiene por objetivo el estudio de un instrumento denominado "Consejo Consultivo", cuyo cometido consiste en un intento de conjunción entre todos los partícipes

del proceso contable, desde los externos a la empresa -clientes, proveedores o auditores- hasta los internos -gerencia, mandos intermedios y auditores internos-.

Enfoque actual de planificación de la Auditoría Externa.

La planificación de la Auditoría consiste básicamente en la identificación de unos objetivos básicos que están relacionados con las afirmaciones contenidas en las Cuentas Anuales y en el diseño de los procedimientos necesarios para probarlos de una manera eficaz y eficiente. El documento donde se concretan esos objetivos y procedimientos es el programa de Auditoría. Cook y Winkle [1987, 429], opinan que la planificación y la ejecución de la Auditoría es el ejercicio de definir, *perseguir* y *alcanzar objetivos*, y para realizar este ejercicio *los auditores deben organizar la aparente nebulosa tarea de auditar una empresa para definir con claridad los objetivos y procedimientos*.

Por ello, hay que desarrollar un enfoque de actuación lógico en función de las características propias de la empresa y teniendo siempre presente el entorno en el que lleva a cabo su actividad. La conclusión será disponer de un trabajo organizado correctamente, es decir, evitando posibles duplicaciones e intentando la realización simultánea de aquellos otros susceptibles de hacerlo.

Planificar el objetivo de una auditoría es uno de los aspectos más difíciles del esquema de trabajo de un auditor. Después de todo, si seguimos los postulados propugnados por el enfoque de riesgo, no se debe malgastar tiempo en auditar un área que se considere poco prioritaria o en identificar riesgos que los gerentes aceptan a priori como sustanciales con el negocio.

A continuación haremos una breve referencia al mencionado enfoque de riesgo, pero previamente hemos de detenernos destacar la importancia que pueden llegar a conseguir en todo el proceso la denominada Auditoría Interna, debido a que para una auditoría más eficaz deben coordinarse los esfuerzos de los auditores externos e internos.

La Auditoría Interna.

Según Almela (1987), la etapa actual de la evolución de la moderna concepción de la Auditoría Interna comienza con la creciente responsabilidad asignada a la alta dirección empresarial respecto a la confiabilidad de los estados financieros publicados por sus empresas. Esto contribuye a que las empresas no sólo necesiten los servicios de auditores externos sino que muchas de ellas reconocen la necesidad de efectuar exámenes para complementar los trabajos de los auditores externos con personal de la propia entidad, los auditores internos.

Estos sujetos utilizan los mismos métodos que los auditores externos y, en muchos casos, fueron guiados por los auditores externos contratados por las empresas. Esto contribuyó al desarrollo de la Auditoría Interna; pero sin duda la causa fundamental de su rápida evolución es el reconocimiento y aceptación de su función dentro del sistema de control interno.

La Auditoría Interna es una función independiente ubicada dentro del organigrama empresarial, con la finalidad de verificar si las actividades se están realizando de acuerdo con las normas y procedimientos establecidos por los niveles de dirección y si responden a los mejores métodos de operación y control.

El Instituto de Auditores Internos define la Auditoría Interna, en su revisión de 1981, como: "...un servicio a la organización, consistente en una valoración independiente de la actividad establecida dentro de la misma. Es el control que funciona a través del examen y valoración de lo adecuado y efectivo de los controles internos de la empresa". Y en la de 1990 como: "una función de evaluación independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades como un servicio para la organización".

Según las Normas establecidas por el IIA el objetivo de la Auditoría Interna es ayudar a los miembros de una organización en el desempeño efectivo de sus responsabilidades. Varios autores, entre ellos Kell, Boynton y Ziegler (1995) y Hevia (1996), coinciden en plantear que cuando se logra este objetivo es porque la Auditoría Interna ha proporcionado análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información respecto a las actividades que se han auditado, incluyendo la promoción de un control efectivo en toda la organización con un coste razonable.

De lo expuesto anteriormente se puede interpretar que los objetivos fundamentales de la Auditoría Interna son:

1. Mantenimiento de un sistema de control interno efectivo. Para lograr este objetivo su alcance deberá abarcar la revisión de la confiabilidad y la integridad de la información financiera y operativa y los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y suministrar información (cuantitativa y cualitativa). Así como los medios de salvaguarda de los activos y, si procede, verificar su existencia.
2. Cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos para el logro de los objetivos de la empresa, lo que requiere de la revisión de los sistemas establecidos para garantizar el cumplimiento con políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos que pudieran tener un efecto significativo en las operaciones e informes, determinando si la organización los está aplicando
- Identificación de las áreas donde ocurren desviaciones y los riesgos. Incluye la revisión de las operaciones o programas para verificar si los resultados están de acuerdo con los objetivos y metas establecidos, y si las operaciones o programas se llevan a cabo en la forma prevista, además de valorar la economía y eficiencia con que son utilizados los recursos.

La función de la Auditoría Interna debe realizarse tanto en el área contable, como en la organización empresarial, exista o no esta unidad, lo cual asegura la confiabilidad de la información para la toma de decisiones y que la empresa cuente con los controles administrativos indispensables para saber si los procedimientos, instrucciones y políticas emanadas de la dirección se cumplen.

Relaciones con el auditor externo.

En la medida que la Auditoría Interna ha evolucionado adquiriendo nuevas responsabilidades y un mayor alcance, la capacidad profesional que se exige de los auditores internos ha crecido significativamente, así como la independencia mental. Dos factores que influyen positivamente en el establecimiento de una estrecha cooperación entre auditores internos y externos.

Según lo establecido en la norma específica 550 "Auditores Externos" del IIA, el director de Auditoría Interna deberá coordinar los esfuerzos de las auditorías interna y externa.

Hay que tener en cuenta que en el alcance de sus funciones, con vistas a cumplimentar los objetivos propuestos, la Auditoría Interna debe basarse en normas y procedimientos de auditoría de general aceptación que tienen gran similitud con las que utiliza la auditoría externa. Sin embargo existen diferencias entre ambas.

La diferencia esencial entre una y otra radica en que el auditor interno es empleado de la entidad que audita, lo que limita su independencia. Además, el alcance de la auditoría también es diferente. Al interno le corresponde auditar todas las fases de la actividad de la empresa, lo que implica ir más allá de los informes contables o financieros, mientras que el externo expresa su opinión acerca de la razonabilidad con que han sido presentados los estados financieros y aunque evalúa el cumplimiento del sistema de control interno, no valora ni expresa su opinión sobre la economía, eficiencia y eficacia en el uso de los recursos de la empresa, ni si esta cumple con los objetivos que se había propuesto.

Briston (1980) decía que era más difícil definir el papel del auditor interno que el del externo, debido a que las responsabilidades básicas del auditor externo son definidas por la ley, mientras que la Auditoría Interna difiere en cierto grado de una organización a otra. Aunque los objetivos profesionales de ambos colectivos en el desarrollo de sus respectivos trabajos son en si mismos complementarios.

La consideración del Riesgo de Auditoría

En los últimos años -1983- la consideración del Riesgo de Auditoría ha aparecido a raíz de la emisión del S.A.S. nº 47 *Riesgo de Auditoría e importancia relativa al practicar una Auditoría* [AICPA, 1983] sección 312 de la Normas de Auditoría del AICPA. Todos los manuales de Estados Unidos, posteriores a su publicación, coinciden en la aplicación del Modelo de Riesgo para la planificación de la estrategia de Auditoría (Es interesante analizar el cambio en las ediciones sucesivas de algunos de ellos, por ejemplo, en Taylor y Glezen los publicados en 1987 y 1991). En el Reino Unido ha ocurrido algo parecido y lo hemos comprobado también con la obra de uno de sus autores más relevantes: Emile Woolf que lo incorpora entre la cuarta [1989] y la quinta [1994] edición de su obra *Auditing Today*.

Defliese *et al.* [1991, 15], en el prólogo del manual *Auditoría Montgomery* hacen referencia a la sustitución de los capítulos sobre revisión y documentación de sistemas y sobre pruebas y objetivos por los relativos a la evaluación de los Riesgos inherentes y de control. El argumento es el siguiente: *el Modelo de Riesgo del S.A.S. nº47 ha influido grandemente en la manera en que los auditores conceptualizan el trabajo que llevan a cabo y en la manera que quienes establecen las normas de Auditoría exponen y justifican los nuevos pronunciamientos autorizados.*

Su aplicación actual puede sustentarse en afirmaciones tan contundentes como la que hacen Taylor y Glezen [1991, 245], *cuando los auditores preparan el programa de Auditoría utilizan - implícita o explícitamente - el Modelo de Riesgo de Auditoría.* La planificación de la auditoría basada en el riesgo exige que se utilice toda la información disponible para decidir si los errores podrían no ser más probables en ciertas empresas auditadas y en ciertas partidas y tipos de transacciones, y tiene que ver con la modelización del proceso de auditoría. Sus argumentos, basados en la literatura, son enormemente significativos. A continuación recogemos algunos de ellos:

Turley y Cooper [1991, 55]

"...uno de los desarrollos más significativos y permanentes en la metodología de Auditoría de los últimos años ha sido la aplicación del concepto de riesgo para modelizar y dirigir el trabajo".

Cosserat [1989,190]

"El Enfoque basado en el Riesgo permite que los esfuerzos de Auditoría sean dirigidos sobre aquellas áreas consideradas como de mayor riesgo de errores, constituyendo una respuesta al incremento de la presión de las responsabilidades y los costes".

Gwilliam [1987,90]

"...fuerte interés que en los últimos años ha habido por la utilización de modelos formales para describir el proceso de auditoría, siendo guías para las firmas, en particular en la etapa de planificación, a fin de asegurar que la Auditoría se dirige de forma sistemática y efectiva".

Piquet [1990,17]

"La puesta en práctica del Enfoque de Auditoría basado en el Riesgo no es una moda lanzada por algunos defensores del mismo, más parece un fenómeno irreversible para responder a las expectativas de las empresas".

El *Riesgo de Auditoría*, podemos definirlo como: *la probabilidad de que la opinión de Auditoría no sea correcta por errores importantes no detectados o por valoraciones incorrectas efectuadas por parte del auditor.* El objetivo del auditor es conseguir el mayor nivel de certeza posible de que su opinión es correcta, lo que implica restringir el Riesgo de Auditoría al menor nivel relativo. Si el auditor desea una certeza del 99%, el Riesgo de Auditoría será de 1%.

Los auditores, por tanto, reconocen que es imposible eliminar completamente el riesgo y establecen un nivel máximo que según ellos es posible tolerar. No existen pautas fijas, pero según Adams [1991,147], ellos mismos marcan en los manuales que elaboran, un riesgo tolerable de un 5%. También puede ser evaluado en términos cualitativos (en vez del 5%, hablar de riesgo *bajo*), lo cual es más común en la práctica. El Riesgo de Auditoría se determina a partir de la siguiente fórmula:

$$RA = RI \times RC \times RD.$$

Que es una manera de expresar que el Riesgo de Auditoría (RA) varía de forma directamente proporcional a los diferentes riesgos, que se definen de la siguiente forma:

- RIESGO INHERENTE (RI), es el riesgo que se origina por la naturaleza propia de una cuenta o de un tipo de operaciones, independientemente de la efectividad de los controles contables internos correspondientes
- RIESGO DE CONTROL (RC): es el riesgo de que el sistema de controles internos no sea capaz de evitar o detectar oportunamente errores importantes.
- RIESGO DE DETECCIÓN (RD): es el riesgo de que los errores importantes, individualmente o en conjunto en los estados financieros no sean detectados mediante la aplicación de pruebas sustantivas.

Aspectos conceptuales del Enfoque y consideración de sus restricciones

La filosofía del enfoque es la siguiente: en primer lugar se decide el Riesgo general de Auditoría que está dispuesto asumir el auditor, posteriormente hay que determinar y valorar los Riesgos inherente y de control y, finalmente, se diseñan una serie de procedimientos que den lugar a un Riesgo de detección que no supere el nivel de Riesgo admitido y, de los cuales, se pueda obtener la evidencia mínima necesaria que soporte una opinión responsable de Auditoría. Hay que tener presente que existen riesgos que el auditor puede controlar y otros que existen independientemente de la Auditoría, por lo que puede establecerse la siguiente clasificación en función del control que el auditor pueda ejercer sobre ellos:

- a) *No controlables* (Riesgos inherente y de control), son aquellos sobre los que lo único que puede hacer es evaluarlos o estimarlos pero no reducirlos ni modificarlos.
- b) *Controlable* (Riesgo de detección), es aquél que el auditor puede controlar modificando la naturaleza, el momento de aplicación y la amplitud de las pruebas sustantivas. Así, una vez estimados RA, RI y RC, RD será:

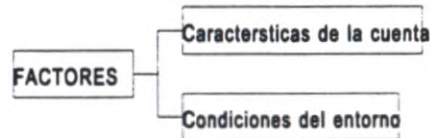
$$RD = \frac{RA}{RI \times RC}$$

Los Riesgos "*no controlables*" se proyectan hacia las Cuentas Anuales encontrando en su camino una serie de obstáculos interpuestos tanto por la empresa como por el auditor. El primero de ellos es el Sistema de control interno, que detecta algunos errores pero a los que le pasan desapercibidos otros, éstos son los que el auditor pretende detectar con la aplicación de sus procedimientos sustantivos.

Al aplicar estos procedimientos, el auditor identifica una serie de errores sobre los que propone los oportunos ajustes a los gestores de la empresa. Si son aceptados, se modificarán las Cuentas Anuales y sólo llegarán a ellas los que estén comprendidos y definidos dentro del Riesgo de detección, es decir, dentro del rango de aceptación del auditor. En caso contrario, afectará a la opinión de Auditoría a emitir.

Por tanto, si los factores de riesgo inherentes y el sistema de control son indicativos de que el riesgo que ocasionan es bajo, el auditor necesitará menos procedimientos sustantivos porque está dispuesto a asumir un Riesgo de detección mayor y, por tanto, será necesario menos tiempo y menos coste. Pero si las estimaciones preliminares sobre los Riesgos inherentes y de control señalan que son altos, entonces no hay razón en realizar pruebas de control y, sólo ir directos a las sustantivas con una importante intensidad, lo que traerá consecuencias evidentes en el coste.

En la siguiente ilustración se muestra la explicación anterior, y se aprecia cómo los riesgos inherentes se proyectan hacia las Cuentas Anuales encontrando en su camino una serie de obstáculos interpuestos tanto por la empresa como por el auditor.



El enfoque también tiene su aplicación específica en el momento de la evaluación de la evidencia. Así, antes de emitir una opinión sin salvedades, según Defliese *et alt.* [1991, 240], el auditor debe estar convencido de que el Riesgo general de Auditoría es suficientemente bajo. Esto presenta el problema de la combinación de los Riesgos de Auditoría individuales de cada una de las divisiones realizadas de las Cuentas Anuales para afrontar el trabajo con mayor eficiencia. Según los citados autores, no existe un método matemático único, sencillo y generalmente aceptado para solucionarlo. Por tanto, deberá hacerse a partir del juicio profesional del auditor.

Bajo este enfoque, los auditores tienen, en muchas ocasiones, un plan de trabajo preestablecido, que tiene en cuenta problemáticas generales y no se asienta en la realidad particular de la empresa a auditar, por lo cual, a veces, se termina simplemente auditando aspectos equivocados.

En nuestra opinión, los auditores pueden evitar tales problemas, si su diseño del programa de auditoría se apoya sobre un cuerpo de experiencias procedentes de la información suministrada por la propia organización, incluyéndose aquí los auditores internos. Carlson (1998) analiza el plan de auditoría interno de Travelers Group, donde se desarrolla una herramienta, que denomina Consejo Consultivo, cuyo planteamiento se basa en aprovechar el conocimiento corporativo del grupo para ayudar la tarea del auditor externo. De esta forma, se posibilita un conocimiento profundo y rápido de la empresa que está siendo revisada, asegurando que estos auditores enfoquen perfectamente su trabajo desde el principio y permitiéndoles corregir las posibles desviaciones que pudieran producirse durante el transcurso del mismo. En nuestra opinión, esta técnica puede ser fácilmente adaptable a una gran cantidad de ambientes y necesidades.

Fundamentos del modelo: Consejo Consultivo.

El desarrollo del modelo Consejo Consultivo tiene por finalidad mejorar la calidad y la productividad del trabajo de auditoría. Según el mencionado autor, el desarrollo de este enfoque de trabajo surge a partir de un cambio institucional⁹ que hace plantearse a la empresa auditora, en concreto a su Auditor Jefe, como hacer su trabajo de una manera más eficiente, puesto que la idea generalizada dentro de la compañía era que la labor desempeñaba por las auditorías aportaban un escaso valor añadido para los objetivos de la empresa.

En concreto, el departamento de Auditoría Interna es reorganizado a través de las líneas de negocios que ya existían, con equipos integrados de economistas, y de forma subsidiaria auditores asignados a cada unidad de negocio. Un auditor responsable conjuntaba cada equipo y otorgaba responsabilidad para todas las actividades de auditoría relativas a las unidades de negocios de los equipos particulares. En suma, la misión de este departamento era dar órdenes con el objetivo de alcanzar mejoras significativas tanto en la productividad como en la calidad.

De esta forma, se establecieron objetivos ambiciosos, como por ejemplo, disminuir el tiempo medio de las auditorías de 13 semanas a 6 u 8 semanas, intervalo que comprendía desde su inicio hasta su total finalización, incluyéndose en este cómputo la realización de la emisión del informe. Parece obvio que un tipo de reducción de esta índole, en el tiempo de realización de una auditoría, sin que se mermase la calidad de la misma, no puede realizarse por el simple hecho de trabajar más duro, sino que en este cambio se debían de implicar otros aspectos (organizativos, metodológicos, etc.).

El análisis efectuado por este grupo corporativo, tratando de dar soluciones al problema planteado, reveló una gran lista de prácticas realizadas por los auditores que entorpecían la eficiencia de su trabajo. Por ejemplo, como consecuencia de estos resultados, se determinó que existían áreas que tenían pocas posibilidades de plantear riesgos significativos para la organización o proporcionar ocasiones significativas para mejoras operacionales. Por ello, se decidió concentrar nuestros esfuerzos en aquellas áreas que pudieran tener el mayor impacto.

Este cambio en la forma de enfocar o plantear la auditoría es bastante significativo, puesto que se requería a los auditores que, en cada auditoría, identificaran las tres o cinco áreas de control que fuesen realmente importantes para la empresa, de manera que pudieran enfocar aquellos "objetivos de control" casi con exclusividad. Las demás áreas recibirían solamente una atención limitada durante la auditoría, puesto que, desde ese momento, pasaban a no ser consideradas áreas claves en el proceso auditor. Esto es un gran ajuste, un gran cambio en la mentalidad y forma de trabajo del staff auditor, acostumbrado a desarrollar su trabajo con objetivos globales, mirando debajo de cada roca y cada árbol para estar seguros de que no han pasado nada por alto.

De esta forma, para cada departamento determinado, se centra el trabajo de auditoría sobre las áreas más críticas en cada operación. Así, la selección los objetivos de control claves es absolutamente crítica para la realización de la asignación de cualquier auditoría. Con el objeto de ayudarnos a establecer esos importantes objetivos se desarrolla el denominado Consejo Consultivo.

⁹ En concreto la adquisición de Travelers por Primerica Corporation en 1994, que tiene como consecuencia el nacimiento de la empresa Travelerz Group.

El Consejo Consultivo: Definición y forma de trabajo.

La idea subyacente en la constitución de esta figura es la de incluir a todas aquellas partes que puedan proporcionar señales significativas de una determinada operación que está siendo auditada y el riesgo que ello conlleva. De esta forma, el Consejo Consultivo debe incluir, con carácter general, a todos los miembros del equipo asignado para la realización de la auditoría; los programadores informáticos del equipo auditor; los auditores *seniors* del departamento de auditoría, los auditores jefes para todos los demás negocios de la compañía y los representantes de los auditores externos de la empresa.

No obstante, ésta no es una participación cerrada. Por ejemplo, se puede dar el caso que, para un pequeño número de revisiones sensibles o de alto riesgo, se incluyan dentro del Consejo Consultivo a los representantes de la gestión de nuestros clientes, puesto que sus opiniones y comentarios pueden presentar gran utilidad para alcanzar los objetivos perseguidos con el establecimiento de esta institución. De hecho, aun cuando nuestros clientes no participen, nosotros solicitaremos datos sobre los mismos, previos a las negociaciones y adjudicación de la auditoría, con el fin de determinar los objetivos de control claves antes de que el trabajo de auditoría comience.

Como hemos visto, durante la fase de planificación, los auditores reúnen información relativa a la próxima revisión desde un conjunto de fuentes previas que van desde los papeles de trabajos hasta las entrevistas con los gerentes y el personal operativo, por ejemplo. Con esta información en las manos, el equipo se encuentra preparado para empezar a evaluar el riesgo y determinar los objetivos específicos que deben ser señalados.

Una vez finalizada esta tarea previa, el equipo auditor convoca una reunión con el Consejo Consultivo, presentándoles a su cliente la visión que ellos tienen de la empresa a auditar a partir de la información obtenida en esa primera revisión comentada en el párrafo anterior.

Se debe aclarar que esta primera sesión del Consejo debe ser simplemente informativa, es decir, no se trata de una presentación formal que requiera varias horas de preparación. Sin embargo, para que sea realmente efectiva, en la misma se debe establecer una discusión abierta y sincera sobre el negocio, sus principales procesos y cualquier otra información necesaria para determinar los objetivos de la auditoría.

En esta reunión, el equipo de auditoría debe sugerir también una lista de objetivos de control claves para ser discutidos por el grupo. La filosofía de trabajo del Consejo Consultivo debe ser examinar la información previa suministrada por los auditores, discutiendo y poniendo en duda las hipótesis sobre los objetivos de control y planes que el equipo auditor pudiera haber trazado.

En nuestra opinión, la discusión puede cubrir tópicos tales como:

- ¿Cómo el auditor espera evaluar un objetivo de control particular?
- ¿Por qué se piensa que un objetivo de control en concreto puede ser crítico para la organización?
- ¿Cuáles son las razones por las que otro potencial objetivo no fue sugerido?

Frecuentemente, cada uno de los interrogantes planteados incluyen, aun de forma implícita, las preguntas ¿Cuál es la equivocación que puede ocurrir? y ¿Cómo la organización puede prevenirla?. De este modo, se discuten los problemas que han encontrado cada uno de los grupos participantes en la auditoría, analizando y discutiendo las diferentes posiciones encontradas, teniendo la posibilidad de

tener presente problemas similares ocurridos en otras organizaciones, de los cuales los participantes son conscientes.

La Consideración de la Diversidad.

El diseño de varias perspectivas ayuda a asegurar que, establecido un conjunto específico de objetivos, se maximizarán los beneficios de las tareas especificadas en cada visión. Los miembros del Consejo Consultivo son, por ello, escogidos razonadamente gracias a la información previa existente sobre los mismos. El Auditor Responsable debe tener detalles de procesos similares en otras partes de la organización, así como de sus experiencias, tanto positivas como negativas. De esta manera se pueden tener técnicas e indicaciones que pueden ser de utilidad en otras tareas, además de describirse dificultades potenciales.

De esta forma, cada grupo vinculado al Consejo Consultivo realiza una serie de tareas y aporta una serie de información derivadas de las características propias de cada uno de ello, que podemos esbozar de la siguiente manera:

- a. Las investigaciones internas que presenten ciertos niveles de significatividad, representatividad y coherencia atestiguan los resultados de los análisis de control y, a menudo, pueden proporcionar señales gráficas sobre las causas de problemas en ambientes similares. De esta forma, la realización de las mismas no es una tarea baladí, puesto que uno de los objetivos para su ejecución es ayudar a que los controles claves sean efectuados.
- b. Los auditores externos proporcionan datos como pueden ser el informe de auditoría. Para ello han requerido revisiones de áreas específicas, ofrecen guías sobre materia contable o, en algunas ocasiones, sirven como recurso experto y/o suplementario para el equipo.
- c. La gestión de clientes, cuando ellos participan, lleva a cuestiones específicas concernientes con su inclusión como objetivo en el trabajo de auditoría. Cuando sea posible, nuestra política es pedirles su asistencia, aún cuando sean contrarias al objetivo propuesto por el equipo de auditoría, ya que las sugerencias del cliente serán rara vez un reto puesto que nuestro propósito con este cambio de pareceres es clarificar y hacer efectiva la multitud de sugerencias que los mismos nos realicen.
- d. Los programas informáticos utilizados por el staff amplían las perspectivas del negocio que tienen los participantes en las discusiones. Como resultado, se pueden sugerir métodos alternativos para automatizar el trabajo donde el objetivo se encuentra en la mayor claridad, o señalar las complicaciones en la aplicación del sistema, lo cual podría tener su impacto en la capacidad del equipo auditor de conseguir sus objetivos.
- e. El personal que se está adiestrando en las tareas de auditoría, que se encuentra localizado en la rotación de tareas, dentro del departamento de auditoría, como parte de su programa de enseñanza sobre la gestión de la compañía, trae perspectivas desde las áreas de la empresa en las que trabajan en rotaciones anteriores.
- f. Los seniors del departamento de auditoría ayudan a evaluar que el equipo está trabajando de acuerdo con las normas departamentales y tiene recursos apropiados para alcanzar sus objetivos.

Todas estas consideraciones, nos presentan al trabajo de auditoría como una amplia variedad de componentes que nos previene de nuestra primitiva idea, que contemplaba a la auditoría de una empresa como una mera ida hacia las señales que nos posibilitaban la revisión del plan de auditoría y, una vez concluidos todos los pasos, la aprobación mecánica de la misma.

La importancia de la flexibilidad.

Debemos advertir que el proceso del Consejo Consultivo es flexible puesto que permite que se realicen ajustes. Por ejemplo, planeamos que cada sesión sea cubierta en una reunión de menos de una hora. Ocasionalmente, sin embargo, podemos estimar la necesidad de realizar una reunión adicional a causa de la extrema complejidad de la operación que está siendo auditada, el deseo del equipo de una guía adicional o la identificación de situaciones sensibles. También se puede necesitar una reunión para señalar cuestiones que no han sido preguntadas en la reunión inicial del Consejo Consultivo, pero que los participantes consideran importantes en un momento determinado.

Dichas reuniones internas se realiza normalmente después de completar una parte significativa del plan de auditoría. Se discuten los progresos y resultados hasta la fecha, se alcanzan acuerdos sobre el curso futuro de la tarea y se determina que ajustes se necesitan para alcanzar los objetivos de control claves.

Conclusiones.

La ventaja obvia de una mayor eficiencia al considerarse la auditoría como un instrumento cercanamente alineado a las necesidades de la empresa, no es el único beneficio del Consejo Consultivo:

- a. Los participantes incrementan su conocimiento de los clientes y de las actividades de la auditoría que previamente eran desconocida para ellos. En suma, amplían sus perspectivas sobre el equipo de auditoría y su conocimiento de la organización.
- b. Los miembros del Consejo obtienen una visión más cercana de las responsabilidades asumidas y desempeñadas por los demás miembros. Tal conocimiento ayuda a disipar las equivocaciones que inicialmente pudieran existir cuando los individuos no conocen bien a los demás o no han trabajado anteriormente juntos.
- c. La Gestión de Clientes gana más profundidad para la comprensión de los controles, y el personal auditor llega a estar más afinado en lo que es importante para la unidad de empresa. Tal comprensión entre las dos partes asegura que se pueda realizar un ajuste apropiado en la planificación de la auditoría cuando sea necesario por rápidos que sean los cambios de ambientes, sin que ello provoque graves distorsiones en cuanto a la consecución de los objetivos.
- d. Los miembros ejecutivos del equipo de auditoría obtienen con este instrumento una mayor destreza a la hora de realizar presentaciones, de tal manera que, con este sistema, se ejercitan en proporcionar información a la gerencia en ambientes hostiles o en la discusión ante la posibilidad de encontrar opciones enfrentadas en cuanto a las costumbres corporativas.
- e. El personal en prácticas de la empresa auditora consiguen un conocimiento profundo de los conceptos de control y de las mejoras de las capacidades para la resolución de problemas. Además, este personal en práctica se expone a una variedad de operaciones dentro de la empresa gracias a la cual pueden obtener una experiencia que difícilmente podrían conseguir de otra forma.

Pensamos que esos beneficios, que se acumulan como resultado de haber podido compartir información entre los participantes, probablemente pueden dar más peso a las mejoras específicas que hemos observado en nuestras auditorías. De esta forma se advierte un incremento significativo en la amplitud y profundidad del conocimiento del departamento de auditoría, además de una mayor cooperación y espíritu de trabajo entre sus miembros.

BIBLIOGRAFIA

- ABDEL-KHALIK AND SOLOMON (1988): *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade* (Illinois: American Accounting Association)
- ADAMS, R. (1991): "Audit Risk", en *Current Issues in Auditing 2º Ed.*, Sherer, M. and Turley, Paul Chapman Publishing LTD, U.K.
- AKRESH, A.D., LOEBBECKE, J.K. Y SCOTT, W.R. (1988): "Audit Approaches and Techniques", en ABDEL-KHALIK AND SOLOMON, *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*.
- ALMELA, B.(1987): *Control y Auditoría Internos de la Empresa*, Colegio de Economistas, España, p. 154.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (1983): S.A.S. núm. 47 "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", New York.
- BRISTON, R.J. (1980): "The changing role of the internal auditor", *The internal Auditor*, Febrero 1980, vol.37,núm.1
- CARLSON, R.C. (1998): "Consulting Boards". *The Internal Auditor*. Vol: 55, Iss: 6, p. 49-53.
- COOPERS & LYBRAND (1987): *Manual de Auditoría* (Bilbao: Ediciones Deusto).
- DEFLIESE, P., JAENIKE H., SULLIVAN J. Y GNOSPILIUS R., (1991): *Auditoría Montgomery 2ª Edición en castellano* (México: Limusa)
- ELLIOT, R. K. (1995): "The Future of Assurance Services: Implications for Academia", *Accounting Horizons*, Vol. 9 núm. 4, Diciembre, 109-127.
- FLINT, D. (1988): *Philosophy and Principles of Auditing. An introduction* (Londres: Macmillan Education Ltd)
- GRAY, I. Y MANSON, S. (1989): *The audit Process. Principles Practice and Cases* (London: Chapman & Hall)
- GARCÍA, S. (1995): *Importancia Relativa en la Planificación de Auditoría*. (Madrid: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España).
- GARCIA, M.A. (1995): *La Auditoría y el fraude: algunas consideraciones internacionales*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXIV, núm. 84, págs 697-726.
- GONZALO, J.A. (1995): *Presentación: La Auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXIV, núm. 84, págs 595-629.
- KREIKEBAUM, H., (1981): "Bases Psicológicas para la Auditoría", *Revista Técnica de Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº3, 36-42.
- HOBBS, H.K., Y HUSSEIN, M.E., (1985) , *Internal.....*, op.cit, pág. 28; Brink y Witt, (1982), *Modern.....*, op. cit., p. 4-5.
- HEVIA, E. (1996): "Manual de Auditoría Interna. Serie sobre Control Interno, Auditoría y Seguridad Informática", *Diario Expansión*, p. 10-11, España.
- IIA de España (1998): *Codificación de las Normas para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna*, Madrid, p. 105.
- KELL, W. , BOYNTON, W., ZIEGLER, R. (1995): *Auditoría Moderna*, segunda edición, Editorial Continental, S. A. De C. V., México. p. 751.
- MARTINEZ, F.J., (1996): *Materialidad y Riesgo en Auditoría (Su análisis como factores condicionantes de la calidad técnica de la actividad de Auditoría)*, III Premio Jose Mª Fernandez Pirla. (Madrid: ICAC).
- PEREDA, J.M., (1995): *Manual de Auditoría y Cuentas Anuales*, 2ª edición (Madrid: Centro de estudios Ramon Areces)
- PRADO, J.M., GONZÁLEZ, I. y MARTÍN, D. (1995): *La situación de la Auditoría en España desde la perspectiva de los auditores*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXIV, núm. 84, págs 630-666.
- PORTER, W. y BURTON, J. (1980): *Auditoría: un análisis conceptual* (México: Diana)
- RICCHIUTE, D., (1995), *Auditing 4ª ed.* (Cincinnati: South-Western College Publishing)
- TAYLOR, D. y GLEZEN, C. (1991): *Auditing: Integrated Concepts and Procedures* (Nueva York: John Wiley & Sons, Inc).
- TAYLOR, D. y GLEZEN, C. (1987): *Auditoría. Conceptos y Procedimientos* (México: Limusa)
- TURLEY, S. y COOPER, M. (1991): *Auditing in the United Kingdom*. (London: Prentice Hall).
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), (1981): *Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, actualización de 1990 de Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Florida, USA.
- URÍAS, J. (1993): "Nuevos desarrollos en el campo de la Auditoría: hacia una Auditoría global", Ponencia presentada en el V Encuentro de profesores Universitarios de Contabilidad, Sevilla.