

TÍTULO:	CUESTIONES DE AUDITORÍA. AUDITORÍAS INTEGRALES
AUTOR/ES:	Casal, Armando M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Diciembre
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

---

**ARMANDO M. CASAL**

## **CUESTIONES DE AUDITORÍA. AUDITORÍAS INTEGRALES**

### **UN SERVICIO DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y NO FINANCIERA**

*AUDITORÍA INTEGRAL. Editorial. Aspectos introductorios. La auditoría financiera. La auditoría de control interno. La auditoría de cumplimiento de leyes y regulaciones. La auditoría de gestión. Comentarios finales. Bibliografía.*

#### **I - EDITORIAL**

---

La auditoría es entendida como una actividad profesional y social; estando reservada a los contadores públicos la auditoría de estados financieros y **las otras auditorías (auditoría del desempeño, auditoría de sistemas de información, auditoría del control interno, auditoría de administración de riesgos,** entre otras) recogen la experticia de diversas profesiones, pero no están limitadas a una en particular.

Existe una brecha entre lo que esperan los clientes (sociedad, empresa, accionistas y usuarios en general) y lo que los auditores pueden estar dispuestos a brindar o son capaces de entregar en la práctica profesional, si bien la contaduría es una disciplina profesional que ha evolucionado manteniendo una dinámica de mejoramiento continuo a lo largo de la historia.

Se exige cada vez mayores niveles de profesionalismo, lo cual se ha venido estimulando a nivel de los contadores individuales mediante los esquemas de estudio, experiencia, examen/certificación y educación continuada, y en las firmas de profesionales mediante los esquemas de autoevaluación, revisión de pares y mejoramiento continuo.

El aseguramiento de la información es mejor entendido a la luz de la estructura conceptual internacional de los contratos de aseguramiento emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento Internacional (Auditing and Assurance Standards Board - IAASB), que constituye el punto de referencia teórico para el nuevo entendimiento de la auditoría y su re-contextualización en el marco del aseguramiento.

En ese camino, el contrato de aseguramiento es un encargo en el cual el profesional en ejercicio expresa una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los usuarios a quienes está dirigida, diferentes de la parte responsable, en relación con el resultado de la

evaluación o medición de la materia sujeto contra un criterio confiable. El resultado de la evaluación o medición de la materia sujeto es la información que resulta de aplicar el criterio a la materia sujeto.

Al profesional en ejercicio se le permite desempeñar dos tipos de contratos:

- *Contrato de aseguramiento razonable*: su objetivo es la reducción del riesgo del contrato de aseguramiento a un nivel bajo de aseguramiento que sea aceptable en las circunstancias del compromiso, como base para una forma positiva de expresión de la conclusión profesional.

- *Contrato de aseguramiento limitado*: su objetivo es la reducción del riesgo del contrato de aseguramiento a un nivel que sea aceptable en las circunstancias del compromiso, donde el riesgo es mayor que para el contrato de aseguramiento razonable, como la base para la forma negativa de expresión de la conclusión profesional.

El aseguramiento incluye todos los contratos, excepto los encargos de seguridad baja y de certeza. Existen condiciones bajo las cuales el profesional en ejercicio puede aceptar un contrato de aseguramiento. Si no se cumplen, debe rechazar vincularse al mismo. Un reporte de aseguramiento escrito es la forma apropiada para el contrato de aseguramiento razonable o para el contrato de aseguramiento limitado.

El aseguramiento privilegia la calidad de la información por encima de todo. Consiste en hacer que la información sea creíble, es decir, que el usuario pueda confiar en ella para la toma de decisiones. No se trata, entonces, únicamente de producir información y afirmar su contenido, sino analizar el conocimiento inmerso en ella en función de los objetivos que se persiguen.

En el mundo actual, signado por la economía de mercados y los procesos de globalización, el aseguramiento de la información se ha convertido en la metodología "*sine qua non*" de la auditoría.

La auditoría ha cambiado y lo seguirá haciendo en el futuro inmediato. Y como respuesta a los nuevos desafíos la profesión auditora debe mantener su propia eficacia y presencia histórica.

## **II - ASPECTOS INTRODUCTORIOS**

---

El tipo de auditoría que ha caracterizado los servicios del contador público independiente es la financiera, cuyo propósito es el examen de los estados financieros de una entidad con el objetivo de emitir una opinión acerca de si los mismos están preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable.

Sin embargo, existe una demanda mundial creciente por información sobre una amplio rango de cuestiones para cubrir las mayores necesidades de los tomadores de decisiones. Se presenta así un aumento de la solicitud de los sectores públicos y privados por servicios de aseguramiento que mejoren la credibilidad de la información en una amplia variedad de temáticas.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) está liderando el posicionamiento del contador público como el proveedor primario de estos servicios, para satisfacer su demanda y para asistir a quienes propenden por la prestación de un servicio de calidad.

Las competencias y fortalezas de la contaduría pública como profesión, en términos de metodología de auditoría, estándares y técnicas para la obtención y evaluación de evidencia, tienen evidentemente aplicabilidad y valor más allá de la información financiera.

La IFAC ha desarrollado a través del IAASB un marco conceptual y un conjunto de principios generales, construidos a partir del enfoque existente de auditoría financiera y de las competencias que han generado la confianza que los usuarios colocan en la función de auditoría para mejorar la credibilidad de los estados financieros y de toda otra información en una amplia variedad de cuestiones. Esto incluye los atributos de objetividad, independencia y habilidades que diferencian la seguridad suministrada por un contador público de la posiblemente provista por otros profesionales.

Para una mejor orientación en los enfoques de los servicios brindados por los contadores públicos distintos de la auditoría o revisión de información financiera histórica, el IAASB está emitiendo Normas Internacionales sobre Servicios de Aseguramiento (ISAE), con el fin de establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales, así como proveer guías para la ejecución de los otros encargos de aseguramiento diferentes de los compromisos cubiertos por las Normas Internacionales de Auditoría (ISA).

La auditoría integral implica la ejecución de un trabajo con el enfoque, por analogía, de las auditorías financiera, de control interno, de cumplimiento de leyes y regulaciones, y de gestión. Es un modelo de cobertura global y, en consecuencia, no se trata de una suma de auditorías, pudiéndose estructurar con base en las normas de auditoría y aseguramiento de general aceptación.

La auditoría integral en el contexto de la responsabilidad (*accountability*) está plenamente justificada en la necesidad de la rendición de cuentas de toda persona jurídica que maneje bienes o que ha recibido la encomienda de realizar cualquier tarea por parte de terceros, de responder sobre la forma en que ha cumplido sus deberes y obligaciones, incluida la información suficiente sobre la administración de los recursos. Este deber implica para la entidad establecer una estructura organizacional adecuada para cumplirla y que pueda ser verificada por un auditor independiente. Se trata de una *Auditoría Integral e Integrada*. El término "Integral", comprende todos los elementos o aspectos clave de una cosa. Y el término "Integrada", lo que compone un todo de las partes integrantes de algo.

En el marco conceptual del aseguramiento se incluyen todos los contratos de aseguramiento con excepción del: (1) aseguramiento bajo, porque representa el anti-aseguramiento; y (2) aseguramiento sin duda, porque representa la certidumbre.

La metodología pone también énfasis en la valoración de los riesgos del negocio de la entidad, la evaluación del sistema de control interno integrado, el control del sistema de información contable (datos financieros y no financieros) y la asesoría como subproducto del encargo, sobre la amplia temática involucrada en el encargo y que agrega un valor agregado superlativo a los servicios de auditoría. Las características propias de la auditoría integral son las de coordinación, cooperación, ejecución multidisciplinaria y la realización cíclica.

Vemos, entonces, que la expresión auditoría integral describe un concepto evolutivo de auditoría que ha sido modificado a lo largo del tiempo y está pensada como un trabajo en equipo integrado por miembros que posean, en su conjunto, los conocimientos, la pericia y la dedicación necesarios para desempeñar sus responsabilidades, enmarcado en el concepto de seguridad razonable.

En consecuencia, la auditoría integral proporciona un informe de contador público independiente sobre la razonabilidad de la información financiera de la entidad, su control interno, el cumplimiento legal, y la gestión empresarial. Se tratan de opiniones integradas y no separadas, y brindadas teniendo presente las cuestiones de dichos cuatro aspectos que puedan estar interrelacionadas.

De esta manera, el papel de la auditoría integral adquiere una nueva característica de servicio a la sociedad y comunidad empresarial, y la responsabilidad del auditor incluye determinar si los administradores usaron adecuadamente los conceptos de economía, eficiencia y eficacia:

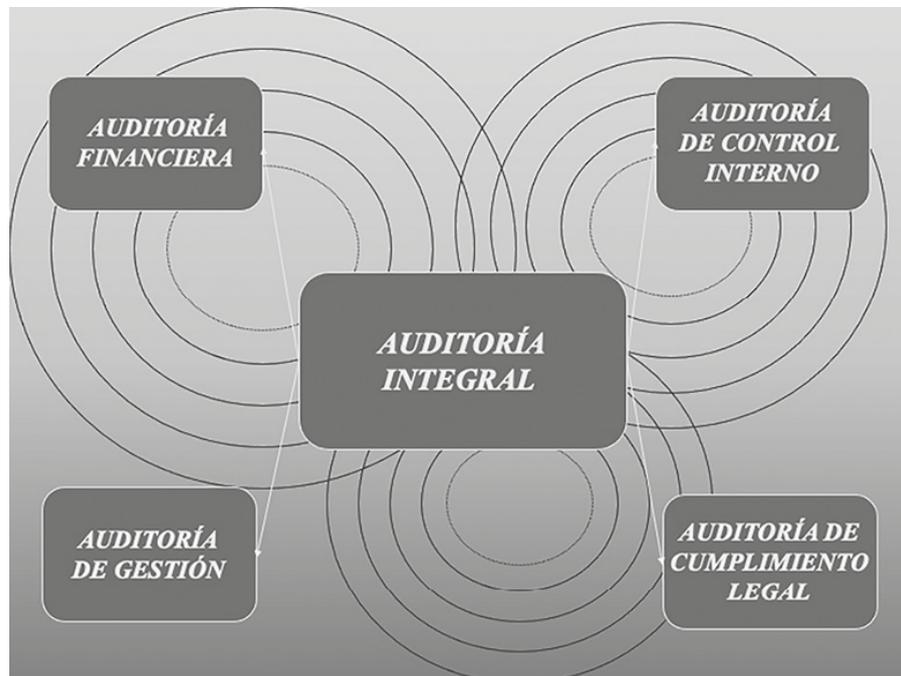
*Economía*, aquí está referido a los términos y condiciones conforme a las cuales se adquieren bienes y servicios en cantidad y calidad apropiadas, en el momento oportuno y al menor costo posible.

*Eficiencia*, consiste en lograr la utilización más productiva de los bienes materiales y recursos humanos y financieros.

*Eficacia*, es el grado en que los programas y proyectos logran los objetivos y metas propuestos.

La auditoría integral tiene sus antecedentes en importantes trabajos en el seno del sector público y privado: en el primero, los avances fueron producto de la tarea realizada por la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO). Y con relación al sector privado, los adelantos han sido estimulados por el Instituto de Auditores Internos (IIA) y por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).

Este servicio profesional creció en el seno del sector público y su evolución se ha atribuido a las demandas de los cuerpos legislativos para obtener información útil, respecto de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones del gobierno. De ahí, se procura extender al sector privado, que es aquella parte de la economía que busca el lucro en su actividad y que no está controlada por el Estado. Por contraste, las empresas que pertenecen al Estado son parte del sector público.



### **III - LA AUDITORÍA FINANCIERA**

El enfoque de auditoría de negocios consiste básicamente en vincular los riesgos del negocio (no solamente los contables) con los procedimientos de auditoría, implicando una transformación en la forma de trabajar del auditor, con el objetivo básico de proporcionar un servicio de auditoría financiera con mayor valor agregado y de asesoramiento independiente, mediante la identificación de oportunidades para mejorar los procesos vigentes en el ente.

Los procedimientos de auditoría en algunas áreas suelen ser insuficientes o excesivos, provocando una desviación de los recursos humanos. El trabajo de auditoría de estados financieros se debe orientar a actividades que se consideren como críticas o de alto riesgo. Cada vez es mayor la exposición de los patrimonios de los entes a diferentes riesgos, por lo que es necesario identificarlos y valorarlos.

La metodología en base a Riesgos por Proceso consiste básicamente en los siguientes pasos:

- Identificar las áreas del ente (financiera, administrativa, comercial, etcétera).
- Dividir las áreas en componentes (departamentos, secciones y unidades).
- Elaborar un inventario de los procesos que se llevan a cabo en cada componente.
- Depurar el inventario de procesos, uniendo los que son compatibles y eliminando los que no están eventualmente sujetos a auditoría.

El riesgo del negocio es la probabilidad de que un suceso ocurra y provoque pérdidas al ente y se pueden clasificar en riesgos puros y especulativos:

- los riesgos puros son aquellos que implican pérdidas financieras y daños a las operaciones o bienes, tanto materiales como humanos, y pueden, a su vez, clasificarse en a)1. riesgos de actos fortuitos (incendio, terremoto, etc.) y a)2. riesgos de actos criminales provocados intencionalmente (robo, estafa, fraude, sabotaje, piratería, etc.).

b) los riesgos especulativos son aquellos que además de causar pérdidas, también pueden provocar utilidades, con la particularidad de que no son asegurables. Pueden ser b)1. riesgos operativos (errores contables o errores de procedimientos); b)2. riesgos técnicos (negligencia) y b)3. riesgos financieros (volatilidad del mercado, fluctuaciones del tipo de cambio, intereses, multas y recargos, etc.

c) la metodología para valorar riesgos consiste básicamente en:

- identificar los riesgos del negocio, elaborando un inventario de las contingencias a que están sujetos los procesos identificados,
- codificar y ponderar los riesgos,
- elaborar una tabla de probabilidad de ocurrencia del riesgo,
- confeccionar una tabla de medición de los niveles de la matriz de riesgo.

Las etapas principales del trabajo de auditoría de negocios son las siguientes:

- 1) diseño de la estrategia de auditoría, en base a los riesgos del negocio identificados.
- 2) comprensión del negocio del cliente para individualizar asuntos que deban considerarse en dicha estrategia y oportunidades de servicio al ente (privado o público). Reunión con la Gerencia del ente para confirmar la comprensión de los riesgos del negocio (no solamente los contables).
- 3) documentación del conocimiento de los controles internos generales como parte de la planificación, reflejando las conclusiones de su evaluación en los programas de trabajo.
- 4) examen basado en los riesgos de desvío o error de significación para cada objetivo de auditoría, documentando las razones de las clasificaciones de riesgo alto, medio o bajo.
- 5) análisis basado en una documentación adecuada de los sistemas de la organización y controles, en un programa a medida de las circunstancias del ente. Identificación de los controles de alto nivel establecidos por el ente para mitigar los riesgos (no solo los contables). Diseñar un programa de trabajo basado en controles confiables. Considerar el trabajo de auditoría interna, entre otros, para evitar duplicación de tareas.
- 6) combinación justificable de los procedimientos analíticos y de pruebas de detalle. Minimizar el alcance de las pruebas sustantivas sobre transacciones de carácter repetitivo. Identificación de transacciones no rutinarias y estimaciones contables.
- 7) realización de reuniones de cierre de la auditoría con el equipo de trabajo, incluyendo a los especialistas de impuestos, sistemas computadorizados, muestreo, técnicas de auditoría con ayuda del computador (TAAC), consultores, etc. Análisis de lo hecho y de las mejoras para el futuro.
- 8) trabajo en equipo interdisciplinario como una unidad con una comunicación efectiva en todas las etapas de la auditoría. Mejorar la eficacia y eficiencia de la auditoría financiera, brindando además algún servicio adicional de mayor valor agregado como subproducto del mencionado enfoque de negocios.

Los componentes del servicio de auditoría se asientan en la auditoría de los estados financieros y en la carta de recomendaciones específicas sobre el control interno, pudiéndose incorporar otros componentes en escala ascendente, tales como el acceso a especialistas, la anticipación de las necesidades del cliente, el análisis de los asuntos de negocios y la asesoría independiente.

Son cuestiones importantes a tener claras en el enfoque:

- afirmaciones (aseveraciones, aserciones) de los estados contables,
- objetivos de auditoría,
- objetivos críticos de auditoría,
- riesgo de auditoría,
- clasificación de riesgos (inherentes, de control y de detección),
- riesgos profesional y de servicio al cliente,
- seguridad razonable,

- posibilidad de fraudes y actos ilegales,
- precisión planeada de auditoría,
- procedimientos de auditoría (pruebas de controles, procedimientos analíticos y pruebas de detalles),
- tratamiento de contingencias,
- tratamiento de eventos subsecuentes,
- evaluación de cartas de abogados,
- consideraciones sobre entes relacionados,
- evaluación de los hallazgos de auditoría,
- diferencias de auditoría ajustadas y no ajustadas,
- presentación de los informes de auditoría.

El contador público tiene la necesidad de estar preparado manejando información, desarrollando nuevos conocimientos, cultivando la creatividad y ejercitando un pensamiento sistémico.

## **IV - LA AUDITORÍA DE CONTROL INTERNO**

El auditor de estados financieros únicamente opina sobre los estados financieros básicos por ser estos el objetivo de su trabajo. Sin embargo, en los últimos años en algunos países se está exigiendo dentro de la auditoría financiera la opinión sobre el control interno financiero, lo cual constituye un acercamiento a la auditoría integral expuesta en este trabajo.

El control interno es un proceso realizado por la dirección, administración o gerencia y otro personal de una entidad (ente), diseñado para proporcionar seguridad razonable, mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera (adicionado luego, la información no financiera).
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Esta definición original del informe COSO 1992 sobre control interno tuvo importancia porque incorporó en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes a nivel mundial y actualizó la práctica del control interno, así como los procesos de diseño, implantación y evaluación.

La primera categoría se orienta a los objetivos básicos de negocios de una entidad, incluyendo los de desempeño y rentabilidad, así como la salvaguarda de activos (incluida en 1994 por separado).

La segunda se relaciona con la preparación de estados financieros de publicación confiables, incluyendo estados contables intermedios y datos financieros seleccionados derivados de tales estados.

La tercera se refiere al cumplimiento de las leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad.

Estas categorías son distintas, pero están interrelacionadas, y el control interno puede juzgarse efectivo en cada una de las tres categorías mencionadas.

El control interno consta de cinco *componentes*, aplicables a todas las entidades, derivados de la manera cómo la administración realiza los negocios y están integrados al proceso administrativo:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Actividades de control.
- Información y comunicación.
- Monitoreo (supervisión y seguimiento).

Se produce una sinergia e interrelación entre esos componentes, formando un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes y una relación directa entre las categorías de objetivos que se esfuerza la entidad para conseguir y los componentes, que representan lo requerido para lograrlos.

Esa definición pionera de control interno reflejaba ciertos conceptos fundamentales:

- es un proceso, constituyendo un medio para un fin determinado,
- es ejecutado por personas en cada nivel de una organización,
- puede proporcionar solamente seguridad razonable y no absoluta,
- está enlazado para objetivos en una o más categorías separadas pero interrelacionadas.

Ahora, el Marco COSO 2013 presenta una nueva definición del control interno y describe los requerimientos para un control interno efectivo: "*Control interno es un proceso, efectuado por la junta de directores de una entidad, gerencia, y otro personal, diseñado para proporcionar seguridad razonable acerca del logro de los objetivos relativos a operaciones, informes y cumplimiento*".

De un sistema de control interno se puede esperar que proporcione una seguridad razonable para la consecución de los objetivos relacionados con la confiabilidad de la información financiera y con el cumplimiento de leyes y regulaciones, lo que en gran parte están basados en sensores impuestos por sectores externos a la entidad. Sin embargo, la consecución de los objetivos de operaciones no siempre está bajo el control de la entidad, no pudiendo el control interno prevenir juicios o decisiones incorrectas.

En cuanto a los componentes, podemos resumir que:

- *Ambiente de control*: la esencia de cualquier negocio es su gente -sus atributos individuales, incluyendo la integridad, los valores éticos, la competencia- y el ambiente en que ella opera. Sus factores son: integridad y valores éticos, compromiso con la competencia, características de los directores y comité de auditoría, filosofía y estilo de operación de la administración, estructura organizacional, asignación de autoridad y responsabilidad, y política y prácticas de recursos humanos.
- *Evaluación de riesgos*: la entidad debe ser consciente de los riesgos del negocio internos y externos y enfrentarlos. Debe señalar objetivos, integrados con Finanzas, Producción, Ventas, Administración y Otras actividades. También debe establecer mecanismos para identificar, analizar y administrar los riesgos relacionados.
- *Actividades de control*: se deben ejecutar políticas y procedimientos de control (preventivos, generales, de aplicación, computadorizados, manuales, etc.), para ayudar a asegurar que se están aplicando efectivamente las acciones identificadas por la entidad como necesarias para manejar los riesgos en el logro de los objetivos.
- *Información y comunicación*: los sistemas de información y comunicación se interrelacionan, ayudando al personal de la entidad a capturar e intercambiar la información necesaria para conducir, administrar y controlar sus operaciones.
- *Monitoreo*: debe monitorearse el proceso total y de considerarse necesario, hacer modificaciones. De esta forma el sistema puede reaccionar en forma dinámica, cambiando a medida que las condiciones lo justifiquen.

Considerando sus restricciones, el control interno opera a niveles diferentes con relación a los distintos objetivos y no puede proporcionar seguridad absoluta con respecto a cualquiera de sus categorías, si bien muchos factores sirvan para fortalecer el concepto de seguridad razonable:

- la efectividad de los controles estará limitada por la realidad de las fallas humanas en la toma de decisiones.
- los controles internos pueden estar bien diseñados, pero pueden resquebrajarse, por mala interpretación de las instrucciones, juicios equivocados, errores, etcétera.
- el desbordamiento de la administración puede significar saltar las políticas o los procedimientos establecidos con propósitos ilegítimos.
- las actividades en colusión de dos o más personas pueden derivar en fallas de control.

- los recursos tienen limitaciones y las entidades deben considerar lo relativo a los costos y beneficios derivados de establecer controles.

Los contadores públicos independientes constituyen partes internas o externas a la entidad, que desempeñan un papel importante para la consecución de los objetivos del control interno.

El control interno *basado en principios* representa una actualización de la Estructura 1992, principalmente, por el efecto del impacto que tienen los cambios en la tecnología en las organizaciones. Mantiene los mismos objetivos y componentes del control, aunque realiza modificaciones importantes en la redacción y presentación, buscando hacerla más acorde para las necesidades del presente:

- aplica un enfoque basado en principios,
- aclara el papel que la definición de objetivos tiene en el control interno,
- refleja la relevancia incrementada de la tecnología,
- fortalece los conceptos de gobierno corporativo,
- amplía la categoría de presentación de reportes (información no financiera externa e interna),
- entre la información externa no financiera, el marco hace mención a los informes sobre control interno, a los informes de sostenibilidad, y a la cadena de proveedores/custodia de activos. En tanto que, dentro de la información interna no financiera, el marco se refiere a las encuestas de satisfacción de clientes, a tableros de comando integrales y a informes para la dirección,
- fortalece la consideración de las expectativas contra el fraude,
- considera los diferentes modelos de negocio y estructura organizacionales.

Un auditor debe obtener un conocimiento suficiente del sistema de control interno de una entidad en orden a planear la auditoría, pero usualmente no podría estar en condiciones de identificar todas las debilidades que pudieran existir. En la mayoría de los casos, los auditores que conducen una auditoría de estados financieros proporcionan información útil para la administración en el desempeño de sus responsabilidades, comunicando hallazgos de auditoría, información analítica y recomendaciones. En la auditoría integral, la auditoría financiera y la auditoría de control interno se encuentran entrecruzadas.

La auditoría del control interno sobre la presentación de reportes financieros se debe integrar con la auditoría de estados financieros. Sin embargo, los objetivos de estas auditorías no son idénticos, y el auditor tiene que planear y desempeñar el trabajo para lograr los objetivos de ambas auditorías al diseñar su prueba de los controles, a saber:

- (a) obtener evidencia suficiente para soportar la opinión del auditor respecto del control interno sobre la presentación de reportes financieros para el final del año, y
- (b) lograr evidencia suficiente para soportar la opinión del auditor sobre las valoraciones del riesgo de control para los propósitos de la auditoría de estados financieros.

La valoración del riesgo subyace a todo el proceso de auditoría, incluyendo la determinación de las cuentas y revelaciones significantes, así como de las aserciones relevantes, la selección de los controles a probar, y la determinación de la evidencia necesaria para un control dado.

Durante años se han hecho sugerencias por parte de entes públicos y privados, y ciertas compañías incluyen un informe gerencial sobre control interno dirigido a los accionistas. La Comisión Cohen, el Institute of Financial Executives y la Comisión Treadway, están entre los entes privados que recomendaron el reporte gerencial mencionado. La mayoría de tales reportes públicos hablan sobre los controles internos en la preparación de los estados financieros publicados por la entidad. Una definición de control interno consistente con este enfoque sería así: *"el control interno sobre los estados financieros publicados es un proceso, desarrollado por la dirección de la entidad, la gerencia y otro personal, para proveer una seguridad razonable sobre la confiabilidad de la preparación de los estados financieros"*.

Los reportes usados exclusivamente dentro de una entidad podrían tratar los controles internos que estén relacionados con las categorías de todos los objetivos (operaciones,

informes, y cumplimiento).

Un área en evolución de los reportes gerenciales sobre control interno son los controles al cumplimiento de leyes y regulaciones que han sido implementados principalmente en el sector gubernamental.

El contenido usual de los reportes anuales a los accionistas sobre el control interno de la gerencia incluye los siguientes aspectos principales:

- declaración de las responsabilidades de la gerencia sobre el control interno;
- discusión de los elementos específicos del sistema de control interno de la entidad (función del comité de auditoría, establecimiento y comunicación de políticas establecidas, relaciones de autoridad y responsabilidad, personal, código de conducta, programas de auditoría interna, etc.);
- limitaciones inherentes de los sistemas de control interno;
- la respuesta de la gerencia a las deficiencias de control interno a partir de numerosas fuentes, incluidos los auditores internos, los auditores externos y los reguladores. En la mayoría de los casos los reportes establecen que el sistema de control interno está sujeto a continuas revisiones que resultan en recomendaciones para el mejoramiento y que los gerentes toman las acciones correctivas adecuadas.
- firma y nombre de las personas que firman el reporte;
- otros aspectos, tales como la categoría de los controles que se tratan; un modelo de referencia para el reporte, o la identificación de los criterios contra los cuales se mide el sistema de control interno; una conclusión sobre la efectividad del sistema de control interno; las debilidades materiales del sistema (que podrían impedir, de ser serias, la conclusión sobre el sistema); la fecha o período para la cual se obtiene la conclusión.

Los indicadores de debilidades materiales en el control interno sobre la presentación de reportes financieros incluyen:

- identificación del fraude, sea o no material, por parte de la administración principal;
- reexpresión de los estados financieros previamente emitidos, para reflejar la modificación de una incorrección material;
- identificación por el auditor, de una incorrección material de los estados financieros en el período actual, en circunstancias que señalan que tal declaración equivocada no habría sido detectada por el control interno sobre la presentación de reportes financieros de la entidad.
- supervisión inefectiva por parte del comité de auditoría (o su equivalente) de la entidad, respecto del proceso de presentación de reportes externos y del control interno sobre la presentación de reportes financieros de la entidad.

Mediante la evaluación de la evidencia obtenida a partir de todas las fuentes, incluyendo las pruebas de controles que realiza el auditor, las declaraciones equivocadas detectadas durante la auditoría de estados financieros, y cualesquiera deficiencias del control identificadas, el auditor debe formarse una opinión sobre la efectividad del control interno sobre la presentación de reportes financieros.

## **V - LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEYES Y REGULACIONES**

---

La consideración de leyes y regulaciones en la misma auditoría de estados financieros ya se encuentra considerada en la NIA 250, siendo los objetivos del auditor:

- (a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada vinculada con el cumplimiento con las disposiciones de aquellas leyes o regulaciones generalmente reconocidas, por tener efecto directo sobre la determinación de cantidades y revelaciones materiales en los estados financieros;
- (b) Desarrollar procedimientos de auditoría específicos que le ayuden a identificar casos de no cumplimiento con otras leyes y regulaciones que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros; y

(c) Responder apropiadamente al no cumplimiento o sospecha de no cumplimiento con leyes y regulaciones identificado durante la auditoría.

En la práctica pueden existir otros compromisos de aseguramiento (*assurance*) tales como auditorías de cumplimiento legal en materia ambiental, prevención de riesgos laborales y de seguridad industrial en una determinada actividad, es decir una verificación y evaluación del cumplimiento de los requisitos legales de los cuales existen evidencias de cumplimiento (generalmente, registros documentales).

Resulta fundamental que, por una parte, el auditor domine la legislación existente y por otra, conozca los procesos de la actividad, debiendo correlacionar toda esa información y saber cómo afecta la legislación a la organización auditada. Además, debe tener en cuenta los cambios legislativos, la interpretación de determinados requisitos legales, posibles lagunas existentes en casos concretos, entre otros aspectos.

En los compromisos de aseguramiento, se provee un informe escrito que contiene una conclusión (en forma positiva o en forma negativa) que transmite la seguridad obtenida acerca de la información sobre el tema del encargo. No expresa una conclusión sin modificaciones para ningún compromiso de aseguramiento cuando existen determinadas circunstancias (por ejemplo, limitación al alcance del trabajo; criterios inadecuados; información sobre el tema con incorrecciones materiales) y su efecto es o puede ser material y no extendido (conclusión con modificaciones) o material y extendido (conclusión adversa o abstención de opinión). En algunos casos, el contador público puede considerar retirarse del compromiso.

La dirección y gerencia tienen la responsabilidad de garantizar que las actividades del ente se conducen conforme con las leyes y reglamentos vigentes. Para ello como mínimo es preciso que mantengan un compendio de las leyes importantes aplicables a la industria o sector, seguir un código de conducta empresarial, tener asesores legales competentes, y operar con normas de controles internos relacionadas adecuadas.

En otras palabras, es responsabilidad de la administración, con la supervisión de quienes tienen a cargo el gobierno, asegurar que las operaciones de la entidad son realizadas de acuerdo con las disposiciones de las leyes y regulaciones, incluyendo el cumplimiento con las disposiciones de las leyes y regulaciones que determinan las cantidades y revelaciones informadas en los estados financieros de la entidad.

La auditoría de cumplimiento se puede definir como *"la comprobación o el examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables"*. En la auditoría integral, tanto la auditoría financiera como la auditoría de cumplimiento se hallan entrelazadas.

El contador público independiente tiene que diseñar un enfoque de auditoría que le permita obtener una seguridad razonable de que el ente cumple con las leyes, regulaciones y requerimientos pertinentes. El trabajo del auditor comienza por obtener una comprensión de esta temática, desarrollando luego procedimientos de auditoría para identificar casos de incumplimiento significativos e informar a quienes gobiernan la entidad aquellas cuestiones, claramente importantes, que involucren el no cumplimiento con leyes y regulaciones que llamen su atención durante el curso de la auditoría.

Pueden haber ocurrido incumplimientos, tales como investigación por departamentos gubernamentales, pagos por servicios no especificados, comisiones u honorarios que parecen excesivos, compras a precios notablemente superiores o por debajo del precio de mercado, pagos inusuales en efectivo, transacciones inusuales con compañías registradas en paraísos fiscales, pagos por bienes o servicios hechos a algún país distinto del país de origen, pagos sin documentación apropiada, existencia de un sistema contable que falla en dar una pista de auditoría adecuada, transacciones no autorizadas o registradas impropriamente y comentarios en los medios noticiosos que afecten al ente.

El informe de incumplimiento aplica a la administración del ente, a los usuarios del informe del auditor y, en su caso, a las autoridades reguladoras. En esta última situación el deber de confidencialidad del auditor normalmente le imposibilitaría reportar incumplimiento a una tercera parte, pero en ciertas circunstancias ese deber de confidencialidad es sobrepasado por

el estatuto, la ley o por las Cortes de justicia. El auditor puede necesitar la asesoría legal en tales circunstancias dando debida consideración a la responsabilidad del auditor hacia el interés público.

En lo que hace al sector público muchos trabajos incluyen responsabilidades de auditoría adicionales respecto de la consideración de leyes y reglamentos. Aun si las responsabilidades no se extienden más allá de las del auditor privado, si bien las responsabilidades para informes pueden ser diferentes, ya que el auditor de dicho sector puede estar obligado a reportar sobre casos de incumplimiento a las autoridades que gobiernan o informarlos en el informe de auditoría.

## **VI - LA AUDITORÍA DE GESTIÓN**

---

La auditoría de gestión es el examen que efectúa un auditor independiente de una entidad con el fin de emitir su informe profesional, vinculado con la evaluación de la economía y eficiencia de sus operaciones, la eficacia en el cumplimiento de los objetivos. Se puede extender a los conceptos de respeto por la ética, equidad y ecología (auditoría económico-social).

La gestión o la actuación de la dirección comprende lo adecuado de las políticas, objetivos y metas propuestas, los medios para su implantación y los mecanismos de control interno, que posibiliten el seguimiento de los resultados obtenidos.

La auditoría de economía y eficiencia persigue mejorar el empleo de los recursos a través de la reducción de los costos y/o el aumento de la producción y ventas. Existen ejemplos de auditorías específicas vinculadas con los siguientes temas:

- Sustitución de personal, materiales y equipos de menor costo.
- Consolidación o fusión de las actividades de administración y servicio.
- Introducción de nueva tecnología para mejorar la producción.
- Adhesión a políticas, procedimientos, leyes, reglamentos o cambios necesarios.
- Contratación externa o ejecución interna.
- Adquisiciones comparadas con alquileres.

La auditoría de efectividad o eficacia persigue medir la marcha de una actividad en relación con sus objetivos o medidas de rendimiento establecidas (sensores). En ciertos casos la entidad puede tener un sistema de medición a ser evaluado y en otros casos, el auditor necesita previamente definir los indicadores y normas de rendimiento.

Normalmente los criterios de evaluación de la gestión de una entidad deben ser diseñados para cada situación específica, pudiéndose utilizar luego para casos similares. Es decir, que no existen principios de gestión generalmente aceptados que estén sistematizados, sino que se basan en prácticas desarrolladas en el campo de trabajo y que pueden ser mejoradas con el transcurso del tiempo o la experiencia.

La auditoría económico-social agrega aspectos relacionados con el código de ética empresarial, la equidad social en el manejo de sus recursos y el respeto por el medio ambiente y la ecología en el desenvolvimiento de las actividades y operaciones de la entidad.

Las entidades pueden desarrollar indicadores específicos en este campo, incluyendo la confección de un código de conducta. En lo que respecta al medio ambiente, por ejemplo, hay sensores representados por las normas ISO sobre el sistema de gestión ambiental.

Existen normas de auditoría de gestión desarrolladas a nivel internacional que pueden ser tomadas como punto de referencia, abarcando normas generales, normas de examen y evaluación, y normas sobre informes.

El Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) ha enumerado las *ventajas derivadas de una auditoría de gestión*:

- identificación de objetivos, políticas y procedimientos aún no definidos,
- identificación de criterios para la medición del logro de objetivos de la organización,

- evaluación independiente y objetiva de operaciones específicas,
- evaluación del cumplimiento de los objetivos, políticas y procedimientos,
- evaluación de la efectividad de los sistemas de control gerencial,
- evaluación de la confiabilidad y utilización de la información gerencial,
- identificación de áreas críticas o problemáticas y de las causas que las originan,
- identificación de áreas que contribuyen a un posible aumento de ganancias o rentas y/o disminución o limitación de costos, etcétera,
- identificación de cursos alternativos de acción.

Un *plan general de auditoría de gestión* puede abarcar la gestión global de la entidad y la revisión de gestiones específicas de los sistemas comercial, financiero, producción, recursos humanos, administración, y otras áreas funcionales, considerando el concepto de componentes críticos o de mayor riesgo.

El *contenido del informe de auditoría de gestión* puede incluir los siguientes puntos:

- antecedentes de la entidad y motivo del informe,
- descripción de las áreas críticas auditadas,
- información sobre conocimiento del negocio y de la organización,
- objetivos y alcance de la auditoría,
- indicadores y normas de rendimiento utilizados,
- asuntos de importancia,
- puntos fuertes y débiles detectados (debilidades y fortalezas),
- evaluación de la Economía-Eficiencia-Eficacia-Ética-Equidad-Ecología,
- conclusiones y recomendaciones,
- efectos de los puntos débiles observados,
- comentarios y opiniones de la gerencia.

La *selección de ciertas áreas a ser auditadas en la auditoría de gestión* puede hacerse en base a lo siguiente:

- consideración de problemas y debilidades conocidas dentro del ente,
- identificación de áreas de problemas potenciales abordando puntos vulnerables o debilidades de control,
- identificación de áreas para la auditoría, a través de la revisión sistemática, viendo los elementos primordiales del ente, identificando funciones operativas, metas, estrategias, estructura, sistemas, etcétera,
- examen de los informes de otros auditores independientes.

La *planificación de la auditoría de gestión* implica básicamente los siguientes pasos principales:

- identificar áreas a ser auditadas,
- comenzar el estudio preliminar, reuniendo antecedentes sobre la organización,
- revisar operaciones actuales, procedimientos y prácticas,
- definir objetivos particulares de la auditoría,
- definir alcance o actividades específicas a ser auditadas,
- desarrollar la estrategia o metodología de la ejecución de la auditoría,
- elaborar un memorándum de planificación de la auditoría,
- definir los pasos del trabajo de auditoría en programas de auditoría,

Los *componentes de un sistema de medición del rendimiento* son los siguientes:

- Indicadores de rendimiento.

- Normas de rendimiento.
- Recolección de datos del rendimiento real.
- Comparación y evaluación.

Los *tipos de indicadores de rendimiento* pueden ser los indicados seguidamente:

- Indicadores de volumen de trabajo.
- Indicadores de economía y eficiencia.
- Indicadores de efectividad.
- Indicadores de ética, equidad y ecología.

Las *normas de rendimiento* pueden obtenerse de fuentes internas o externas, tales como:

- Leyes, reglamentos o contratos.
- Metas de la Administración.
- Estadísticas y prácticas de la empresa.
- Grupos de entidades similares.
- Rendimiento histórico.

Existe una amplia bibliografía de consulta sobre el tema, de numerosos autores pertenecientes a países desarrollados tales como Estados Unidos, Canadá e Inglaterra.

Cada entidad o empresa, en función de sus características propias, del entorno, de sus estrategias y operaciones, deberá seleccionar sus variables de gestión específicas. El cálculo de las mismas y su desglose se ajustarán a ciertas especificaciones. Los indicadores se pueden calcular por línea de producto, por área geográfica, por centro de trabajo, por tipo de cliente o por canales de distribución.

## **VII - COMENTARIOS FINALES**

---

La auditoría ha venido desarrollando, desde largo tiempo atrás, modelos o representaciones mediante la utilización de herramientas generadoras de un control integral. Este examen, u observación cuidadosa que sirve para hacer una comprobación, tiene su teoría y práctica a través de la auditoría integral, como un instrumento particular del aseguramiento de los hechos y circunstancias económicos y financieros producidos por el desenvolvimiento de los entes.

El desarrollo económico y de nuevas tecnologías, así como los avances de los sistemas de información, han determinado innovaciones de carácter gerencial y administrativo, que permiten un esquema eficiente para alcanzar los objetivos fijados. Dentro de este contexto, la auditoría de estados financieros no representa ya una guía exclusiva de respaldo para la confiabilidad del proceso de toma de decisiones.

Tal circunstancia, se ha hecho manifiesta en primer término con las auditorías gerenciales (operativas, administrativas, operacionales o de gestión), destinadas a satisfacer nuevas necesidades de la comunidad de negocios, para la medición y el análisis de un gran número de aspectos, como la economía, eficiencia y eficacia de la gestión administrativa, además de otros temas tales como la calidad de los productos y servicios, el impacto de los riesgos en el negocio, la repercusión de los hechos empresariales en el medio ambiente, y también con auditorías específicas del control interno y del cumplimiento de normas legales y regulaciones.

Lo anterior unido al incipiente y cambiante nivel tecnológico ha hecho resaltar la necesidad de la implantación de un modelo de control integral, representando un servicio distinto del más alto nivel, contenido en la razonable evaluación del ámbito global de una entidad, utilizando para ello la posibilidad de emplear modernas herramientas de índole electrónica, extraídas del mundo de la informática y vinculadas con los sistemas de autopistas de información.

Tal modelo es la auditoría integral, configurada por una matriz integrada compuesta por la auditoría financiera, la auditoría de control interno, la auditoría de cumplimiento legal y la

auditoría de gestión. Se trata de un modelo matricial estructurado a partir de procedimientos generales elaborados con base en las normas internacionales de auditoría, con la posibilidad de ser ampliadas de forma racional para cumplir con ese cometido y permitir la emisión de juicios técnicos en los informes profesionales del contador público sobre un amplio espectro de cuestiones tales como riesgos, procesos, controles, cumplimiento, economía, eficiencia, eficacia, ética empresarial, equidad, calidad, medio ambiente, y desarrollo tecnológico, entre otros.

Para ello es necesario la obtención de evidencias, pertinentes, válidas y suficientes, interrelacionadas con el sistema total del ente económico y de uso múltiple, planificando previamente la auditoría integral para atender las distintas necesidades del proceso organizacional de las entidades o empresas públicas, privadas y/o mixtas.

Al respecto, particularmente, cuando los responsables de la gestión de un ente se preocupan por hacer correctamente las cosas se está transitando por el campo de la *eficiencia* (utilización adecuada de los recursos disponibles) y cuando se utiliza instrumentos para evaluar el logro de los resultados, para verificar que las cosas bien hechas son las que en realidad debían realizarse, entonces se encamina hacia la *eficacia* (logro de los objetivos mediante los recursos disponibles). Cuando busca los mejores costos y mayores beneficios está en el marco de la *economía*. La efectividad es sinónimo de eficacia. La eficiencia, eficacia y economía, en la práctica, no van siempre de la mano.

La auditoría integral es de esta manera un servicio que responde a las necesidades crecientes de los usuarios de la información financiera, no financiera o de otro tipo, posibilitando una mayor competencia y competitividad del profesional contable. Es así como el contador público en su condición de auditor, y dentro del concepto de formación integral, debe prepararse adecuadamente para brindar a sus clientes un nuevo servicio con sus propios recursos intelectuales.

Para atender las auditorías integrales el contador público debe ser un profesional integral, no solo a nivel multidisciplinario sino también interdisciplinario. Por su parte, la comunidad profesional debería difundir adecuadamente los beneficios de la auditoría integral en el marco de los servicios de auditoría y aseguramiento de la información.

Vemos que se necesitan equipos profesionales multidisciplinarios para la realización de las auditorías integrales y el contador público debería involucrarse para liderarlos. Esos equipos deberían contar con sólidos conocimientos de auditoría y, en su conjunto, tendrían que dominar una amplia variedad de disciplinas. Estas capacidades, algunas propias y exclusivas del saber del profesional en ciencias económicas, pueden adquirirse y/o reforzarse mediante programas de capacitación continuada que incluyen cursos de posgrado en auditoría y aseguramiento.

También, podrían desarrollarse normas específicas de auditoría vinculadas con el ejercicio de la auditoría integral, en aspectos vinculados con la condición básica para el ejercicio de las mismas, con el desarrollo del trabajo y con la emisión de informes de auditoría, tomando como base para ello las mejores prácticas representadas por las normas de auditoría externa e interna de clase mundial.

Se reafirma que la auditoría integral constituye un instrumento para la evaluación de la Administración pública y privada, pudiendo asimilarse en ciertos casos a un proceso de reingeniería la implantación de sus recomendaciones.

La posibilidad de establecer una unidad de auditoría integral en un ente de carácter interno o de contratar los trabajos a auditores externos, no hace variar la esencia de las auditorías integrales. Se postula la adecuada coordinación entre la auditoría interna y la auditoría externa, a los efectos de obtener economías en la utilización de los recursos asignados a una auditoría integral.

La globalización del mundo de los negocios requiere homogeneizar las metodologías y procedimientos, así como la unificación semántica en la práctica de la auditoría integral, la que puede ser un agente de cambio para el mejoramiento de la calidad de la gestión y rendición de cuentas de los máximos responsables de las organizaciones de todo tipo, naturaleza o condición.

A modo de resumen final, brindamos algunos TIPS sobre esta problemática profesional y de

negocios:

- Tradicionalmente se ha venido exponiendo la idea de que auditoría es una parte de la contabilidad y, en consecuencia, se ha sesgado su enfoque hacia la auditoría financiera.
- Sin embargo, la auditoría es una metodología para evaluar distintos objetos o realidades, con mentalidad crítica, analítica e investigativa, sobre una base objetiva, independiente y ética, tendiente a emitir un informe profesional independiente determinado como su producto final.
- La auditoría integral no representa un proceso de juntar colecciones de auditorías (no es una mera suma de auditorías).
- Los tipos de auditoría que la conforman se hallan integradas a todos sus efectos.
- Se trata de un modelo de cobertura global para obtener el mejor resultado de una evaluación conjunta de una entidad.
- Posibilita al contador público proporcionar mayor valor agregado en su papel de auditor integral.
- Es un producto profesional diferenciado o diferente en la actividad de auditoría y aseguramiento.
- No debe ser de carácter necesariamente obligatorio. Los usuarios del servicio determinarán la contratación o no del encargo.
- Aplica tanto al sector público como al sector privado. En ciertos casos, puede estar exigida por las regulaciones aplicables.
- Tiende a descubrir los fraudes o actos de corrupción de los entes auditados, aun no siendo exclusivamente su objetivo.
- No reemplaza a ninguna de las auditorías que constituyen su enfoque integrado.
- La auditoría financiera no pierde su indiscutible valor para la comunidad de negocios.
- La auditoría integral se convierte en una asesora de privilegio de la alta dirección.
- Se halla conformada por la auditoría financiera, la auditoría de control interno, la auditoría de cumplimiento de leyes y regulaciones y la auditoría de gestión (economía, eficiencia y eficacia).
- No se debe confundir el servicio de auditoría integral con la "*Evaluación del rendimiento operativo*" de una entidad, así como tampoco es procedente publicitar como "*Servicio de auditoría integral*", tal como lo hemos visto en el mercado, una simple enumeración de los encargos de auditoría, aseguramiento, servicios relacionados, auditorías especiales y otros trabajos profesionales vinculados, que se pueden brindar a los clientes actuales y potenciales de una firma contable.
- El reconocimiento de la auditoría integral -sin cortapisas que la limitan y dificultan- representa un activo valioso para todos los profesionales de la contaduría pública.
- Es un modelo de control completo de un ente, incluido su entorno.
- Necesita contar con el apoyo de auditores competentes, íntegros y sin resistencia al cambio. Este posible rechazo se produce normalmente como un mecanismo de defensa de perder lo conocido y que se promueve a través del temor.
- La profesión contable organizada debe alentar, en el seno del mercado de los servicios de auditoría y aseguramiento, su conocimiento y estudio masivo, sin deformaciones conceptuales.
- Las prácticas pequeñas y medianas (firmas de contadores públicos que no son líderes del mercado), deben estar alertas a este potencial servicio, ya que posee características que lo distingue particularmente.

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), emitió un Marco Conceptual para los servicios de aseguramiento, en el que establece una estructura de referencia para los servicios de aseguramiento que tienen como objetivo fortalecer la credibilidad de la información a un nivel alto o moderado.

El objetivo de un servicio de aseguramiento es el de permitir que un contador público evalúe un asunto determinado que es responsabilidad de otra parte, mediante la utilización de criterios adecuados e identificables, con el fin de expresar una conclusión que transmita al destinatario un cierto nivel de confiabilidad acerca del tema en cuestión.

De acuerdo con el Marco Conceptual Internacional de Auditoría para que un contrato determinado constituya un servicio de aseguramiento requiere que contenga todos y cada uno de los elementos siguientes:

- a) Una relación tripartita que involucra a:
  - i. Un contador profesional,
  - ii. Una parte responsable y
  - iii. Un supuesto destinatario de la información.
- b) Un tema o asunto determinado;
- c) Criterios adecuados;
- d) Un proceso de contratación; y
- e) Una conclusión.

En suma, la *auditoría integral* reúne en una sola pieza *integrada* otros tipos de auditoría que podrían, en otras circunstancias, existir por separado y comprende todos aquellos aspectos fundamentales para ser considerada *completa* representando, en consecuencia, el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un espacio de tiempo o período determinado, evidencia relativa a la información financiera, la estructura del control interno financiero, el cumplimiento de las leyes y regulaciones pertinentes, así como la conducción ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos por la entidad, con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia razonable entre estos temas o asuntos decisivos y los criterios confiables usados, tales como normas o estándares, o los indicadores establecidos para evaluar el desempeño de una determinada organización de cualquier naturaleza o condición.

## **VIII - BIBLIOGRAFÍA**

---

### **Antecedentes de otros trabajos vinculados con el autor**

- "El sistema de control integral hacia la calidad total" - Armando M. Casal - Trabajo presentado al X Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas - Mar del Plata - noviembre 1994 - publicado en la revista La Información de Editorial Cangallo - marzo 1995.
- "El enfoque de auditoría de estados contables que contempla las tendencias en el ámbito internacional" - Mario Wainstein y Armando M. Casal - Trabajo presentado a la XIX Conferencia Interamericana de Contabilidad - Bs. As. - octubre 1991.
- "La auditoría del medio ambiente en el marco de la auditoría integral y total" - Armando M. Casal y Mario Wainstein - Instituto de Investigaciones Contables - Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires - noviembre 1996.
- Trabajo Interamericano sobre "El proceso de auditoría en una auditoría integral" - XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad - Perú - 1997.
- "La auditoría integral y el mejoramiento de la información de gestión en las organizaciones de todo tipo" - Armando M. Casal y Diego Patrignani - XVIII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur - Mar del Plata - año 1996.
- "Auditoría integral, un nuevo producto profesional hacia la calidad total" - Armando M. Casal - XXI Conferencia Interamericana de Contabilidad - Cancún - setiembre 1995 - publicado en la revista La Información de Editorial Cangallo - noviembre 1995.
- "La auditoría integral o total" - Armando M. Casal - Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires - Instituto de Investigaciones Contables Prof. Juan Alberto Arévalo, Contabilidad y Auditoría - junio 1999.
- "Nuevos servicios profesionales ante el reto de la economía global: la auditoría integral" - Mario Wainstein y Armando M. Casal - XIX Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur -

Santiago de Chile - agosto 1998.

- "Normas de auditoría gubernamentales" y "Normas mínimas de control interno para el buen gobierno corporativo en entidades del Estado" - Armando M. Casal - Gobierno corporativo. Dirección, administración y control de organizaciones en forma ética y responsable - ERREPAR - caps. 29 y 30 - 2011.

- "El perfil del auditor moderno en la perspectiva de la auditoría integral" - Expositor: Armando M. Casal - II Reunión Internacional de Auditores Internos de la Banca Central - Bs. As. - setiembre 1996.

- "La auditoría y el medio ambiente. Un paso a la auditoría integral" - Trabajo presentado por Mario Wainstein en la I Jornada Rioplatense de Profesores de Práctica Profesional. Bs. As. - 25, 26 y 27/6/1998.

- Programa de Educación Continuada del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Materia: Auditoría Integral - Profesor a cargo: Casal, Armando M. - 1995 y 1996.

#### OTROS TEMAS DEL AUTOR RELACIONADOS CON LA TEMÁTICA PRINCIPAL

- "Herramientas para el análisis del contexto organizacional" - D&G - N° 267 - 2021 - pág. 1251.

- "Auditoría del control interno sobre el proceso de presentación de reportes financieros" - D&G - N° 263 - 2021 - pág. 903.

- "Aspectos básicos sobre los niveles de seguridad en los compromisos de aseguramiento de la información" - D&G - N° 245 - 2020 - pág. 231.

- "El modelo de las tres líneas para la gestión y el control efectivos de los riesgos organizacionales" - D&G - N° 252 - 2020 - pág. 899.

- "Diagnóstico de negocios" - D&G - N° 248 - 2020 - pág. 533.

- "El modelo de riesgos y la auditoría basada en riesgos. La visión estratégica de sistemas aplicada a la auditoría de estados financieros" - D&G - N° 232 - 2019 - pág. 3.

- "Marco conceptual para los encargos de aseguramiento del IAASB" - D&G - N° 208 - 2017 - pág. 3.

- "Auditoría de ética" - D&G - N° 201 - 2016 - pág. 585.

- "Rendición de cuentas" - D&G - N° 205 - 2016 - pág. 979.

- "Retos y prácticas por la implementación del COSO Control Interno Marco Integrado 2013" - D&G - N° 184 - 2015 - pág. 3.

- "Auditoría del control interno que está integrada con la auditoría de estados financieros" - D&G - N° 183 - 2014 - pág. 1269.

- "Ética y cumplimiento. Desarrollo de los negocios respetando las normas" - D&G - N° 177 - 2014 - pág. 649.

- "Cuentas del gobierno: transparencia fiscal, rendición de cuentas y riesgo fiscal" - D&G - N° 179 - 2014 - pág. 816.

- "Miscelánea de la contabilidad de gestión" - D&G - N° 179 - 2014 - pág. 886.

- "Nueva estructura integrada de control interno COSO 2013 y documentos ilustrativos relacionados" - D&G - N° 172 - 2014 - pág. 3.

- "Auditoría de los programas sociales" - D&G - N° 160 - 2013 - pág. 53.

- "Evaluación y perfeccionamiento del control interno" - D&G - N° 169 - 2013 - pág. 1050.

- "Formación de los contadores públicos: la educación como pilar fundamental" - D&G - N° 167 - 2013 - pág. 787.

- "Las auditorías integradas" - D&G - N° 162 - 2013 - pág. 273.