

ENSAYO

**REPENSANDO INCUMBENCIAS DEL
CONTADOR PÚBLICO DESDE
LA AUDITORÍA CONTABLE INTERNA**

RESUMEN

**Marcela Alejandra Figueroa****Universidad Católica de Salta.
Argentina**✉ mafigueroa@ucasal.edu.ar

Mediante la investigación académica, cuyos resultados se desarrollan en el presente documento, se pudieron abordar problemáticas internas frecuentes en las empresas en general, presentes también en las que participaron del proyecto. Desde la pandemia del año 2020, comenzó a prestarse más atención a las dificultades internas de las empresas y cómo influían en su desempeño en momentos más complejos, ya que en ese tiempo operar con eficacia y eficiencia, viabilidad sistémica y tecnológica y protección de recursos escasos hizo la diferencia entre la continuidad o el cierre de los negocios en nuestro país. Esta circunstancia cobra mayor significado en economías como la argentina, donde un 90 % de las empresas que integran el Sector Privado son Pymes (Senado de la Nación Argentina, Comisión de Economías Regionales, Economía Social, Micro, Pequeña y Mediana Empresa, 2024). Por eso se torna plausible como vehículo de mejora el apoyo a este sector, para revitalizar la micro y macroeconomía nacional, cuestión que representa uno de los propósitos del servicio de aseguramiento en auditoría interna contable.

Con ese panorama, cabía plantearse la siguiente pregunta: ¿Cómo podría contribuir el contador público a la generación de valor de las empresas, desde el servicio de aseguramiento en auditoría interna?

Para ello, resultó lícito admitir que los servicios de aseguramiento estuvieron históricamente concentrados en la auditoría externa, marcando un rezago importante en la práctica de otros tipos de auditoría contable. Sin embargo, cuando en 1976 se publicaba el Informe N.º 1 de Auditoría del CECyT y la Resolución Técnica N.º 3 de auditoría, donde el Dr. Horacio López Santiso daba cuenta de una metodología común a los distintos tipos de auditoría, aplicando el enfoque sistémico. De hecho, tituló la obra *Un nuevo enfoque sobre la auditoría y sus normas*, y allí expuso:

Cada uno de los tipos de auditoría tradicionales (externa, interna, operativa, de gestión, etc.) puede ser pensado como una auditoría de sistemas o partes de un sistema (...) que es una función independiente al sistema controlado; a través del uso de pautas, normas o elementos para medirlas (sensor). (López Santiso, 1976, parte 1, sección 6)

Teniendo presente esa idea, y siendo la auditoría contable interna un servicio de aseguramiento y asesoramiento que incumbe al contador público, faltaría una norma técnica profesional que lo regule. Si bien la Resolución Técnica N.º 37 y su modificatoria Resolución Técnica N.º 53 contienen pautas para otros encargos de aseguramiento, no se ocupan en específico de la auditoría contable interna, ni profundizan su metodología según lineamientos del Instituto global de auditores internos (IIA), o del marco integrado que rige su práctica, o de las normas globales de auditoría interna específicas vigentes.

De esta forma, contar con una norma técnica específica para la auditoría interna que se equipare en la Resolución Técnica N.º 37 y su modificatoria permitiría reafirmar las bases para su práctica más generalizada. Sabido es que la pandemia del año 2020 y la transición hacia la quinta revolución industrial han cambiado al mundo. Hoy ya no es como antes, parafraseando la canción de Harry Styles (Styles et al., 2022). Por eso, contar con una norma técnica que regule el servicio de auditoría interna implicaría aceptar la fenomenología del cambio, tomando nuevas oportunidades para el contador, más acordes a las necesidades actuales del contexto, y capaces de contribuir a la generación de valor desde la eficientización interna de sus clientes.

PALABRAS CLAVE

adaptación, auditoría, contador, pymes

**REPENSANDO INCUMBENCIAS
DEL CONTADOR PÚBLICO
DESDE LA AUDITORÍA
CONTABLE INTERNA****AUTORA:**

Marcela Alejandra Figueroa

RECIBIDO:
9 de agosto, 2024**APROBADO:**
15 de abril, 2025**AUDITAR
PRIMERA REVISTA ARGENTINA
EXCLUSIVA SOBRE AUDITORÍA****DOI:** <https://doi.org/10.24215/27188647e024>**CÓDIGO JEL:** M42**ISSN:** 2718-8647<http://revistas.unlp.edu.ar/auditar>**ENTIDAD EDITORA:**Instituto de Investigaciones y Estudios
Contables, Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional de La Plata

ENSAYO
**RETHINKING THE RESPONSIBILITIES
OF THE PUBLIC ACCOUNTANT IN THE
INTERNAL ACCOUNTING AUDIT**
ABSTRACT

Through the academic research, the results of which are shared, it was possible to address common internal problems in companies in general, which were also observed in those participating in the project. Since the 2020 pandemic, more attention began to be paid to the internal difficulties of companies and how they influenced their performance in the most challenging times. Operating effectively and efficiently, with systemic and technological viability, and protecting scarce resources made the difference between business continuity or closure in our country. This circumstance takes on greater significance in economies like Argentina, where 90% of the companies that make up the private sector are SMEs. Therefore, support for this sector becomes plausible as a way to revitalize the national micro and macro economy, an issue that represents one of the purposes of the internal accounting audit assurance service.

Given this scenario, a hypothesis arose: ¿How could the public accountant contribute to generating value for companies through internal audit assurance services?

To this end, it was essential to admit that assurance services had historically been concentrated in external auditing, marking a significant lag in the practice of other types of accounting auditing. However, when CECyT Audit Report No. 1 and Technical Resolution No. 3 on auditing were published in 1976, Dr. Horacio Lopez Santiso described a methodology common to the different types of auditing, applying the systemic approach. In fact, he titled the work "A New Approach to Auditing and its Standards," and there: "Each of the traditional types of auditing (external, internal, operational, management, etc.) can be thought of as an audit of systems or parts of a system (...) which is a function independent of the system being controlled; through the use of guidelines, standards, or elements to measure them (sensors)..." Bearing this in mind and given that internal accounting auditing is an assurance service that falls under the purview of public accountants, a professional technical standard to regulate it is lacking. While Technical Resolution No. 37 and its amendment, Technical Resolution No. 53, contain guidelines for other assurance engagements, they do not specifically address internal accounting auditing, nor do they elaborate on its methodology according to the guidelines of the Global Institute of Internal Auditors (IIA), the integrated framework that governs its practice, or specific global internal auditing standards. Thus, having a specific technical standard for internal auditing, consistent with Technical Resolution No. 37 and its amendment, would reaffirm the foundations for its more widespread practice. It is well known that the 2020 pandemic and the transition to the Fifth Industrial Revolution have changed the world. Today is as it was before, to paraphrase the Harry Stiles song. Therefore, having a technical standard that regulates the internal audit service would imply accepting the phenomenology of change, taking advantage of new opportunities for the accountant, more in line with the current needs of the context, and capable of contributing to the generation of value through internal efficiency for its clients.


Marcela Alejandra Figueroa

 Universidad Católica de Salta.
 Argentina

✉ mafigueroa@ucasal.edu.ar

KEYWORDS

adaptation, audit, accountant, SMEs

**REPENSANDO INCUMBENCIAS
DEL CONTADOR PÚBLICO
DESDE LA AUDITORÍA
CONTABLE INTERNA**
AUTORA:

Marcela Alejandra Figueroa

RECIBIDO:
 9 de agosto, 2024

APROBADO:
 15 de abril, 2025

AUDITAR
PRIMERA REVISTA ARGENTINA
EXCLUSIVA SOBRE AUDITORÍA
DOI: <https://doi.org/10.24215/27188647e024>
CÓDIGO JEL: M42

ISSN: 2718-8647

<http://revistas.unlp.edu.ar/auditar>
ENTIDAD EDITORA:
 Instituto de Investigaciones y Estudios
 Contables, Facultad de Ciencias Económicas,
 Universidad Nacional de La Plata



DESARROLLO DEL TRABAJO

EL CAMBIO Y SU FENOMENOLOGÍA PARA LA ADAPTACIÓN EN LA SUPERVIVENCIA

No es la especie más fuerte la
que sobrevive, ni la más inteligente,
sino la más receptiva al cambio
-Charles Darwin-

Actualmente el mundo gira bajo una atmósfera de mutación permanente, en continuidad de los efectos causados por la pandemia del año 2020. A ello se agregaron otras problemáticas globales, como las guerras en Asia y Europa, atentados a políticos de relevancia mundial, o regímenes de gobierno autoritarios que generan corrientes migratorias alarmantes. Desde que el virus del COVID-19 surgía en Wuhan, China como fenómeno sanitario, los cambios fueron precipitándose en corto tiempo. El proceso tecnológico se sumó a ello, profundizando las transformaciones que ya venían desarrollándose en diversos aspectos de la vida cotidiana: en el plano económico, social, sanitario y político. La conjunción de ambos fenómenos –sanitario y tecnológico– incidió sobre el mundo en sentidos opuestos. Mientras el fenómeno sanitario ralentizó la economía, el fenómeno tecnológico la mantuvo activa, gracias a los medios y plataformas digitales. Internet como soporte esencial favoreció la gestión económica a través del *e-commerce* y las bancas digitalizadas, los monederos y monedas digitales, posibilitando la continuidad de la operatoria financiera con la que se eludió la parálisis comercial, a pesar del aislamiento sanitario que recluyó a gran parte de la población mundial en 2020.

La información, como recurso estratégico en todo proceso decisorio tampoco escapó a la fenomenología del cambio. Tuvo su propio vórtice transformador, con claros efectos en el aceleramiento de su transmisión y en el acortamiento del tiempo de validez, previo a la obsolescencia. El uso masivo de la información gracias a la tecnología y la globalización en las comunicaciones ha cambiado, sin duda, al mundo.

En nuestro país estos fenómenos llegaron en un momento

local complejo. La macroeconomía presentaba signos de deterioro, con indicadores de estanflación, contracción de la inversión y de la industria por la caída del ahorro, cierre alarmante de pymes (Paulise, 2016), caída en el nivel de empleo, incremento de la presión fiscal sobre un menor número de contribuyentes y emisión constante de moneda. La desconfianza en el mercado empujó al alza los precios relativos del consumo, incluyendo al dólar que –para la idiosincrasia argentina– representa el refugio predilecto para proteger el poder adquisitivo de los pesos.

Por ello, tomar como hipótesis el rol del contador para aportar a la creación de valor desde el servicio de aseguramiento en auditoría interna fue un propósito inspirador de la investigación. Se comenzó analizando el marco regulatorio de la profesión contable y su vigencia actual. El artículo 13 de la Ley 20.488/73 –del cual surgen las incumbencias del contador público– cuenta con 52 años. Este no es un dato menor, sobre todo cuando el mundo actual dista en gran medida del existente en la década de los 70. En esa época, la tecnología no sustituía las tareas manuales, ni desplazaba el papel como soporte documental primario. Tampoco era posible concretar actos económicos sin la presencia física de sus protagonistas, y pensar en esas cuestiones hubiera resultado, sencillamente, utópico. Por eso, la realidad actual ha tornado a la Ley 20488/73 anacrónica. De ahí la necesidad de revisar el marco positivo que regula nuestra profesión, aceptando el cambio de paradigmas global como un nuevo horizonte de posibilidades para la profesión.

En otros ámbitos vinculados estrechamente al de la profesión del contador se observan adaptaciones concretas. En el **ámbito de los empresarios y ejecutivos**, el creciente interés por técnicas derivadas de las neurociencias ha marcado un cambio de época en la búsqueda de calidad en la gestión. La predisposición para modificar viejas creencias y prácticas en el gobierno corporativo y en el ejercicio del liderazgo en los equipos humanos comenzó en EE. UU., trasladándose luego hacia otras latitudes. La afección de los ejecutivos por incorporar herramientas de *coaching* de acción, ontología del lenguaje, *marketing* y neurociencias aplicadas a la conducción de sus negocios y finanzas, modificó hábitos y prácticas anticuadas; estimulando mejoras en las operaciones y sus



resultados derivados tanto cualitativa como cuantitativamente. Referentes como Joe Dispenza (Herrera, 2021), Tony Robbins, o Estanislao Bachrat (Aular, 2018) han sabido captar la atención de altos directivos de importantes grupos empresarios e incursionar como asesores de negocios, por saber aplicar sus aprendizajes sobre neurociencias al campo de la economía, la administración y las finanzas. Estos personajes que inspiran a los altos directivos empresariales han revalorizado el sentido de la interdisciplinariedad como vía idónea para incorporar nuevas prácticas que sean consecuentes con la adaptación al cambio, interpretando las expectativas de resultados de sus destinatarios.

En el **plano educativo** también hubo signos inequívocos de adaptación a los cambios, incluso antes de 2020. Tal vez al considerar las implicancias del fenómeno tecnológico que ya venía en desarrollo (y en particular la inteligencia artificial), comenzó a plantearse la eventual desaparición de profesiones como la nuestra. Quizás eso propició que, en 2017, Argentina encare reformas significativas en materia de educación universitaria. La aprobación de la Resolución Ministerial N° 3400-E/2017 instó la reforma sobre los planes de estudios de algunas carreras universitarias de “interés público social”, por incidir directamente en cuestiones de salud, seguridad, derechos, bienes o formación de las personas. Por ello, una mala praxis de estos profesionales podría dañar bienes jurídicos y sociales preciados en la comunidad (artículo 43 de la Ley de Educación Superior N° 24.521/95). Siendo nuestra profesión una de las consideradas “de interés público”, desde la reforma puntualizada se impulsaron modificaciones a los *Syllabus* de estas carreras, incorporándose espacios curriculares con contenidos de auditoría contable interna, auditoría de sistemas y el requerimiento obligatorio de cumplir una determinada cantidad de horas de prácticas profesionales supervisadas en ámbitos de desempeño reales, para desarrollar el “saber-hacer” integrado al “saber ser”, a partir del “saber-saber”.

Al ver las transformaciones en el ámbito empresario y educativo, cabe preguntarse si hubo correlato en nuestro **ámbito profesional**. Con un marco normativo anacrónico, pareciera que su adaptación no sería adecuada ante lo que el contexto actual requiere. Está pendiente el debate sobre el horizonte de posibilidades profesionales en la nueva realidad, considerando a la tecnología como aliada en lugar de amenaza. Los contadores tenemos la posibilidad concreta de valernos de la

tecnología para nuestro beneficio, aprovechando los avances en inteligencia artificial, nanotecnología, cadenas de bloques, criptoactivos y la tokenización (tanto comercial como fiscal), herramientas eficientes en labores del tipo *data entry*. La posibilidad de ganar tiempo y energía permite destinarla a labores de análisis estratégico y para contribuir a crear valor es la vía óptima para transitar la fenomenología del cambio y sus implicancias presentes. Definir el lugar del contador público en la sociedad actual con visión de futuro, implica prestarle debida atención a esta fenomenología, adaptándose para la continuidad. En este sentido, contar con una norma específica que regule el ejercicio de la auditoría contable interna en Argentina podría contribuir en gran medida a esa adaptabilidad de nuestra profesión, atendiendo concretamente al contexto y sus demandas.

CONECTANDO POSIBILIDADES ENTRE LA AUDITORÍA INTERNA Y LAS PYMES

En medio de la dificultad
reside la oportunidad
-Albert Einstein-

La auditoría contable interna como servicio de aseguramiento

Durante la investigación, las acciones para validar la hipótesis sobre las posibilidades de la auditoría contable interna se circunscribieron a su ejercicio liberal, en el ámbito privado. Si bien se aplica la auditoría interna también al ámbito público, allí se rige por leyes específicas como la N° 24.156; no siendo ese el objeto de la investigación académica desarrollada.

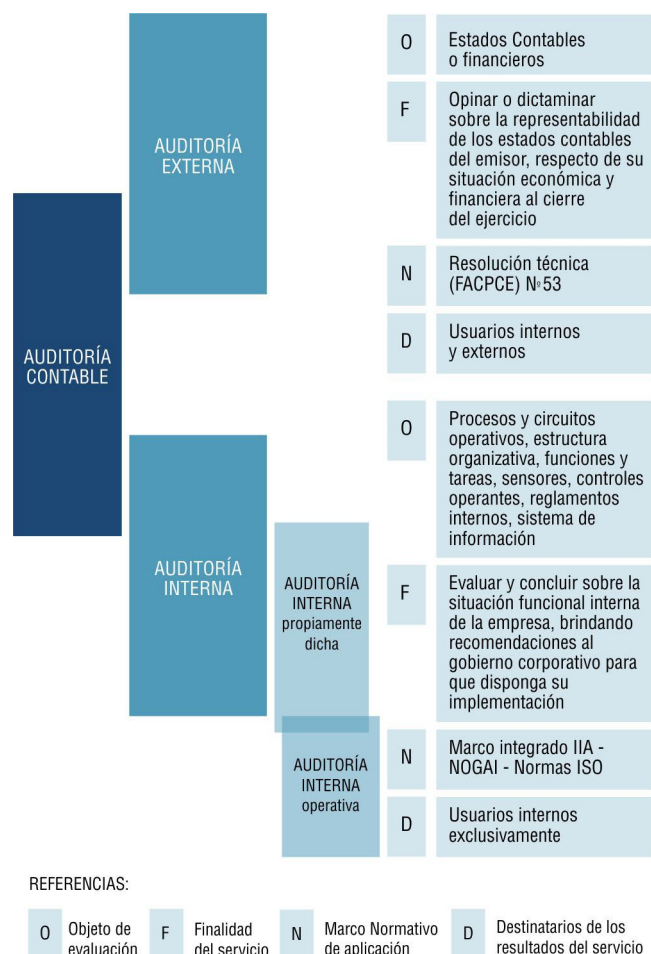
En cuanto a su concepto, la auditoría contable —como género— es una técnica profesional de control externo, independiente, escéptico, que suele aplicarse con bases selectivas sobre elementos u objetos evaluados, pertenecientes a un universo puntual, aplicando una metodología propia para su desarrollo¹.

Dentro del género “auditoría contable”, se identifican clases o tipos, que se distinguen entre sí por los aspectos que pueden verse en la Figura 1.

¹ Concepto elaborado por la propia autora.



Figura 1. Tipos de auditoría contable



En función de esta clasificación, la auditoría contable interna es una especie dentro de la auditoría contable, que se subdivide a su vez en dos (2) clases: la auditoría contable interna propiamente dicha y la operativa².

Dentro de la auditoría contable interna propiamente dicha, el objeto evaluado es el sistema de funcionamiento interno de la organización, con su estructura, procesos, patrones de desempeño operativos y gobierno, buscando identificar aquellas fallas o desvíos que lo alejan de su nivel óptimo –de razonable seguridad– funcional.

Para mitigar estas incorrecciones y sus riesgos consecuentes, se promueve la cultura del control basada en las reglas para una sana administración, cuya adopción deben ser impulsadas desde el gobierno de la organización. Estas cuestio-

nes se adecuan a los lineamientos globales del IIA en materia de auditoría interna.

Cuando el funcionamiento interno de la empresa u organización alcanza un nivel de madurez tal que sus operaciones se desarrollan con razonable seguridad, se activan mecanismos detectivos y correctivos espontáneos ante los desvíos durante la operatoria. Así se dan las condiciones para eficientizar la gestión y maximizar los resultados funcionales, estableciendo criterios de medición –indicadores de rendimiento– por cada puesto de servicio, área, tareas y circuitos dentro de los procesos. Estos se utilizarán como presupuestos para ser comparados con el desempeño real y sus resultados. En función de los desvíos podrá establecerse ajustes a la operatoria, que acerque lo obtenido con las expectativas de rendimiento planificadas. Estas cuestiones constituyen el objeto de evaluación de la “auditoría interna operativa”, en su búsqueda de eficacia, eficiencia y generación de valor en las organizaciones.

Independientemente del tipo de auditoría interna de que se trate, el auditor interno evalúa, objetiva y escépticamente, el desempeño de la organización en sus operaciones, circuitos y procesos operativos, controles internos, sensores y gobierno. A través de los sensores, identifica rastros del control interno y su efectividad para prevenir y corregir desvíos. Cuando culmina su evaluación, el auditor interno habrá identificado oportunidades de mejora según los desvíos detectados, y las evidencias que lo respaldan. A partir de ello, elaborará las propuestas o recomendaciones tendientes a superar dichas fallas, optimizando y apoyando la madurez interna de la organización. He ahí el valor agregado que la auditoría interna ofrece a los clientes, una actividad orientada hacia la mejora continua de la gestión y sus resultados.

Ahora bien, para que se pueda extender la aplicación de este servicio a las pymes, se entendió viable plantearlo bajo un formato de prestación similar al que utilizan los auditores externos. Esta medida, además de abaratar los costos para la pyme, representa una oportunidad de ejercicio liberal para el profesional, ya que le permite brindar su servicio de aseguramiento en auditoría interna a más de un cliente. Esta

² Criterios de clasificación de la auditoría contable elaborados por la propia autora.



circunstancia se diferencia al formato que comúnmente se aplica para la auditoría interna. Ocurre que, desde sus inicios, el auditor interno se desempeñó en el ámbito de “grandes empresas” (no pymes) y dentro de las propias instalaciones de la organización, pudiendo incluso representarse gráficamente su puesto en el organigrama del ente. Este formato fue redefinido durante la ejecución de la investigación por considerarse que representa un costo que la mayoría de las pymes no está en condiciones de afrontar. Además, recoge la condición básica y esencial de independencia del auditor interno. Entre los fundamentos de esta postura, resulta que, aun cuando el auditor interno se ubica jerárquicamente como staff de la alta dirección y por encima de las gerencias operativas, y aun cuando no existiera relación laboral de dependencia con la organización, subyacen cuestiones fácticas que influirán en su independencia, al menos en lo que concierne a su dimensión aparente. Cuando el auditor se desempeña periódicamente en las instalaciones de la empresa, durante un horario que suele ser regular en asistencia y permanencia, pudiendo visibilizarse su puesto en el organigrama, eso genera cierta familiaridad que puede confundir, incluso a la interpretación de su rol en el ámbito judicial. De hecho, es común que exista desconcierto o vaguedad entre el mismo personal de la empresa sobre la tarea que realiza el auditor interno. Por ese motivo, ejecutivos de diferentes niveles suelen encomendarles tareas o hacer pedidos que implican transgredir su condición básica de independencia. Cualquier intervención del auditor interno en decisiones o en la gestión operativa concreta ya infringe su independencia y desvirtúa su rol. La cuestión puede agravarse cuando, en ocasión de cumplir su labor profesional, el auditor interno observase incorrecciones que rozan la órbita del fraude, pudiendo involucrar incluso a ejecutivos o, incluso, a la alta dirección. La aparición de situaciones de esta naturaleza requiere acciones concretas del auditor interno que, aun cuando existiera un Comité de auditoría independiente de la alta dirección, suele terminar con la salida del profesional de esa organización, para evitar que la real situación se visibilice, y puedan darse “males mayores” para la organización (ocultarla en lugar de subsanarla). En este tipo de situaciones es donde se plantea la desigualdad entre el formato de prestación de un auditor interno y el de un auditor externo. Si una situación análoga a

la planteada se diera en el marco de una auditoría externa, el profesional evaluará sus acciones y podrá desvincularse con mayor facilidad de su cliente, evaluando si procede realizar las denuncias de rigor en, por ejemplo, situaciones de lavado de activos de origen ilícito. A la vez, como de seguro ese no sería su “único cliente”, puede reconducir la atención de su cartera, sin ver seriamente afectados sus ingresos profesionales o su estructura operativa en el estudio. En cambio, el auditor interno posiblemente carezca de otros clientes u otros ingresos, por haber dispuesto de una dedicación horaria y técnica que le demandan una suerte de exclusividad con ese cliente, derivado del propio formato de prestación. Por ello, al adoptar un formato asimilable al de la auditoría contable externa se tuvo como premisa para la investigación académica, pudiendo comprobar su viabilidad.

Las pymes como destinatarias de la auditoría contable interna

Seleccionar pymes como destinatarias del servicio brindado en el marco de la investigación no fue antojadizo. Y redefinir su formato de prestación tampoco.

La creencia arraigada por la cual se asocia a la auditoría interna con empresas de envergadura y con una estructura interna consolidada excluiría —**prima facie**— a las pymes como potenciales destinatarias. Eso equivaldría a decir que solo el 10 % de las empresas argentinas serían clientes potenciales del servicio de auditoría interna. Sin embargo, y por el contrario a esa creencia limitante y generalizada, son las pymes las que —como referentes del sector privado argentino— requieren con más énfasis de este servicio, para optimizar su funcionamiento interno y cumplir su rol de agentes de movilización social, generadoras de empleo y motor de las economías regionales del país.

Respecto al criterio de selección de las Pymes que participaron del proyecto de investigación académica, fueron elegidas entre el universo de aquellas que tenían convenios activos con la Facultad de Economía y Administración de la Universidad Católica de Salta siendo receptoras de estudiantes avanzados en condiciones de realizar sus prácticas profesionales (requisito indispensable para graduarse como contadores). Esto representa otras de las transformaciones que en respuesta al cambio se dieron en el ámbito educativo, tal como se mencionó al citar la Resolución Ministerial N.º 3400/17 previamente.



Bajo estos criterios, las pymes locales y la Universidad consolidaron sus acciones en una cooperación mutua, recibiendo los beneficios derivados del proyecto investigativo en ambos lados: las empresas identificando oportunidades para mejorar su funcionamiento interno y ser más eficaces y eficientes; y la Universidad contando con el espacio de desempeño real que las empresas le posibilitan para las prácticas profesionales de sus estudiantes próximos a graduarse.

En la Tabla 1, se resumen los datos genéricos de las empresas seleccionadas como participantes y destinatarias del servicio objeto del proyecto de investigación.

Tabla1: Perfil general de las destinatarias

DATOS GENERALES		
	Pyme A	Pyme B
PYME según estándares normativos	SI	SI
Segmento económico donde opera la empresa	Comunicaciones y tecnología	Industria y Construcción
Prestador del Estado	SI. También opera en el Sector privado	NO
Forma jurídica del negocio	SRL	SRL

METODOLOGÍA APLICADA EN LA EJECUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

El servicio brindado en el marco de la investigación académica fue gratuito y estuvo a cargo de un equipo integrado por colegas docentes de la Facultad de Economía y Administración de UCASAL, junto a estudiantes avanzados de la carrera de Contador Público que habían regularizado y/o aprobado la asignatura “Auditoría 1” (corresponde a saberes de auditoría interna). La dirección técnica fue llevada a cargo por la titular de la Cátedra, Contador Público y Especialista en Auditoría y Control de Gestión, además de Analista de auditoría interna certificada ante el IAIA³.

La metodología aplicada se correspondió con los lineamientos dispuestos por el Marco internacional para la práctica de la auditoría contable (MIPP) (Instituto de Auditores Internos,

2019). El proceso de labor desplegado en las destinatarias mantuvo estricto apego a las condiciones de confidencialidad, independencia, escepticismo y objetividad requeridas para las labores profesionales, aplicando herramientas técnicas propias de la auditoría contable interna. Se documentaron sistemáticamente los avances y hallazgos de incorrecciones, con sus respectivas evidencias, para fundar adecuadamente las conclusiones parciales y la final, valorándose el impacto de cada una sobre ente considerado en su conjunto, tal como lo define el enfoque sistémico de la labor. La acción del equipo se inició luego de firmar un convenio marco, en el cual se detallaron las condiciones del servicio y los resultados proyectados. En dicho Convenio se expusieron, además normas del Código de Ética de FACPCE y del Instituto de Auditores Internos de Argentina, las que resultan de aplicación en cuestiones relacionadas a la relación profesional -cliente, y entre colegas profesionales, dado que los colegas asesores de las destinatarias también participaron en algunas instancias de la ejecución de la investigación académica, junto al equipo de docentes y estudiantes y a los gerentes y directivos de las compañías seleccionadas.

Con respecto a la duración de la labor, la ejecución del proyecto investigativo insumió diez meses desde su inicio hasta la entrega del informe de auditoría interna a las destinatarias, y dos meses adicionales para el acompañamiento de los respectivos directivos, gerentes y los grupos de control involucrados en la implementación de las propuestas que fueron aceptadas por el gobierno del ente.

Respecto al Marco internacional para la práctica de la auditoría interna (MIPP) y el modo en que fue aplicado al desarrollo del proyecto investigativo, este prescribe un proceso dinámico e interrelacionado con acciones profesionales que se distribuyen en tres (3) Fases con sus respectivas etapas, para conocer el funcionamiento interno del ente, sus debilidades y fortalezas en la operatoria, los circuitos y procesos internos por cada área de la organización, los sensores documentales y registrales donde se reflejan rastros del control interno operante. Gracias a la información recabada, se posibilita la aplicación de herramientas técnicas para obtener evidencias que luego permitirán componer la matriz de riesgo control, como

³ Formación técnica de la autora.



base para el diseño de las propuestas de mejora o recomendaciones que contribuyan a la optimización operativa del cliente. En el desempeño de esta labor se aplicaron pautas emergentes del Estándar COSO 1⁴, y se observaron también las reformas proyectadas en las Normas globales de auditoría interna (NOGAI), que finalmente fueron aprobadas en diciembre de 2024. También, como estímulo al saber ser, se aplicaron las normas del Código de Ética que rige el desempeño de los auditores internos. Ello es así porque, a diferencia de lo que ocurre con la auditoría externa, no existe en nuestro país una Norma técnica contable profesional específica que regule esta labor, con lo cual se aplicó el marco normativo global como se expuso previamente.

Conviene reiterar que en el servicio prestado se incluyó:

- A. Un servicio de aseguramiento, por aplicación de la metodología de control independiente, externo al ente, objetivo, escéptico y selectivo sobre la dimensión interna de la empresa, de lo cual se identificaron las oportunidades de mejora en su estructura y funcionamiento, dentro de procesos, circuitos, grupos de control, sensores, etc.
- B. Un servicio de asesoramiento sobre reglas para una sana administración y optimización del control interno, a través de recomendaciones comunicadas al gobierno. Además, se aportó a su implementación, respondiendo inquietudes y consultas con posterioridad a la entrega del Informe de auditoría interna.

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Se exponen a continuación los resultados procurados de la labor en el marco de la investigación académica, tabulándose de acuerdo a los componentes del Modelo COSO 1.

Ambiente de control: Tras evaluar la dimensión interna de las destinatarias, se observó precariedad e inmadurez en el diseño de su control interno, notándose ausencia de reglas para una sana administración con alcance general y coordinado, definición imprecisa de puestos de servicio, superposición o contradicción

en algunas funciones, responsabilidades y deficiencias en la comunicación interna, desde el nivel superior al inferior, y viceversa. Ello aun cuando estas empresas tenían una trayectoria cercana a la década en el mercado. Los indicadores que se utilizaron para valorar este componente fueron los que se presentan en la Tabla 2.

Tabla 2- Aspectos evaluados para el Ambiente de Control

AMBIENTE DE CONTROL		
	Pyme A	Pyme B
Propietarios del capital coinciden con miembros de la Alta dirección	SI	SI
Existen vínculos familiares entre los miembros de la Alta Dirección	SI	SI
Tipo de vínculos familiares entre miembros de la alta dirección	Cuñados	Cónyuges
Alta Dirección profesionalizada	SI	SI
Formación profesión de los miembros de la AD afín a la administración de negocios	NO	NO
Ejecutivos familiarizados con la cultura del control	NO	NO
Se fomenta la cultura del control y sus beneficios en la empresa	NO	NO
La estructura organizativa interna está formalizada, y es conocida por todos los integrantes y niveles de la empresa	NO	NO
Las operaciones de la empresa coinciden con su objeto social, según contrato	NO	PARCIALMENTE
Aspectos de la identidad corporativa consolidados (denominación, misión, visión, valores) y son conocidos por todos los integrantes de la empresa	NO	NO
Existen reglamentos diferenciales para ejecutivos y personal subalterno, detallando derechos, obligaciones, responsabilidades y régimen disciplinario; siendo conocidos por todos	NO	NO
Funciones y responsabilidades de cada área y sus ejecutivos responsables delimitadas, sin superposiciones entre sí, y conocidas por todos los integrantes de la empresa	NO	NO

⁴ COSO en su versión 1, el cual plantea como objetivos del control interno la eficacia y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento a las normas internas y legales aplicables al ente.



Entre las medidas sugeridas para fortalecer este componente, y que aceptaron las destinatarias, se mencionan:

- Redacción del estatuto del personal de la empresa, detallando los aspectos que definen su personalidad fundacional, como misión, visión, valores y propósitos del negocio.
- Comunicación del organigrama y las definiciones de las principales tareas entre los responsables de grupos de control.
- Redefinición de la página web de las empresas, incluyendo mención expresa de los aspectos de su personalidad empresarial, y de su compromiso social con la comunidad.
- Comunicación y difusión interna y externa (en el acceso y espacios comunes de las empresas de placas con el logo) de la misión, visión y valores de la compañía.

Actividades de control: Las destinatarias contaban con gerentes operativos (grupos de control) designados al frente de cada área operativa, en un nivel jerárquico inferior al de la gerencia general. Sin embargo, el gerente general solía inmiscuirse en decisiones y operaciones que les correspondían a los gerentes operativos de estas áreas, a veces alterando el orden de prioridades o impartiendo instrucciones contradictorias con las que habían impartido los grupos de control respectivos. Al no existir pautas internas escritas, se debilitaba la autoridad de los gerentes operativos ante los subalternos, impidiendo la supervisión del personal y medidas correctivas que estos gerentes intermedios pudieran disponer para disciplinar a su personal. La informalidad y el desorden presentes en el ejercicio de la autoridad se observó también en los mecanismos de delegación entre alta dirección y subalternos, contrario a los principios de unidad de mando y uniformidad que se requieren para un ejercicio adecuado de la jerarquía y la autoridad. En la Tabla 3 se presenta la síntesis sobre los indicadores evaluados para este componente.

Tabla 3- Aspectos evaluados para las Actividades de Control

ACTIVIDADES DE CONTROL		
	Pyme A	Pyme B
Normas internas escritas y comunicadas a todos los integrantes que deberían acatarlas en la organización	NO	NO
Cada área operativa posee un grupo de control responsable	PARCIALMENTE	SI
Cada área cuenta con su régimen de autorizaciones interno	NO	PARCIALMENTE
Cada área cuenta con reglamento o instructivo de operaciones y es conocido por su personal	NO	NO
Procesos básicos de operación (compra-pagos-ventas-cobros) y los de apoyo (personal-registros-almacén) están normatizados y se supervisa su cumplimiento	NO	NO
Se practican controles físicos periódicos sobre activos estratégicos y seguimiento de los desvíos	NO	NO
Cada área administra los sensores y evalúa los rastros de control contenidos, para verificar que la operatoria cumple con las pautas internas en cada área operativa	NO	NO
Definición de controles por oposición de intereses internos, entre las áreas operativas	NO	NO

Una de las propuestas del equipo de investigación que fue receptada por los gobiernos de las destinatarias fue la redacción de instructivos de trabajo para cada puesto de servicio, dentro de cada área operativa. De esta forma, se optimizaría el desempeño de cada empleado, mejorando los controles y posibilitando destacar a aquel recurso que mejor desempeño posea en cada área. Así se fomenta la posibilidad de hacer una carrera y de acceder a la movilidad interna entre áreas, propiciando el mérito y el compromiso por el progreso propio y el de la empresa. Se recomendó que esta tarea fuera ejercida por cada grupo de control, involucrando a su propio personal, y presentando los avances a la alta dirección; con



lo cual se involucraran actores de todos los niveles jerárquicos de la compañía.

Evaluación de riesgos: Para facilitar la aplicación del enfoque de riesgos en la identificación de incorrecciones a nivel de actividades, circuitos y procesos operativos internos, se requiere previamente la voluntad de la alta dirección para construir la cultura del control interno. Los beneficios derivados de una cultura del control interno sólido en las organizaciones, posibilita la detección temprana de los desvíos. Esto no estuvo presente al momento de la evaluación interna de las destinatarias. La síntesis de indicadores sobre este componente se muestra en la Tabla 4.

Tabla 4- Aspectos evaluados para la Evaluación de riesgos

EVALUACION DE RIESGOS		
	Pyme A	Pyme B
Existe coherencia entre las operaciones de la empresa con las políticas del gobierno empresario, y con la misión, visión y valores de la firma	NO	NO
Se identifican los riesgos internos, por área operativa de la empresa	NO	NO
Se identifican los riesgos externos que amenazan la empresa, ideando planes para atender contingencias	NO	NO
Existe unidad de mando en niveles intermedios y bajos de la organización	NO	PARCIALMENTE
Existe planificación de las operaciones con presupuestos y programas de gestión.	NO	NO
Existen indicadores de rendimiento por áreas y se hace su seguimiento	NO	NO
Existen reglas sobre las restricciones en el acceso de activos estratégicos, y permisos de acceso por grupos de interés	NO	NO
Se cumplen las obligaciones fiscales	PARCIAL	PARCIAL
Se cumplen las obligaciones laborales como empleador	PARCIAL	PARCIAL
Existe la obligación de confeccionar rendiciones de cuenta periódicas, intra e inter áreas, identificando desvíos significativos y poniendo en conocimiento a la Alta Dirección	NO	NO
Las urgencias diarias se atienden conforme surgen, con decisiones tomadas en el momento, según criterio del decisor (Improvisación)	SI	SI

Una de las recomendaciones que fue aceptada por las destinatarias fue la confección de presupuestos operativos y financieros, en función del control de las estadísticas de ventas y de compras de los últimos meses. También se recomendó la definición de indicadores de desempeño para medir el accionar de cada área, y que a la vez permita evaluar los procesos en el aporte de cada una de las áreas involucradas en su secuencia. Por ejemplo, se propuso implementar indicadores de control semanal entre la cantidad de pedidos de cotizaciones de clientes y las órdenes de compra/contrataciones recibidas de éstos, al término de una semana, evaluando la atención que se le dispensó a tales pedidos. Con estos indicadores, concatenados, se podría permitiría evaluar de manera sincrónica la efectividad de la fuerza de ventas de la empresa, y el acompañamiento en la respuesta logística que satisfaga a los clientes, en función de los pedidos recibidos; consolidando de esta manera el proceso de ventas en su dimensión económica. Esta propuesta fue bien recibida por el gobierno de las empresas, ya que no implicaba costo alguno, sino implementar métricas concretas al desempeño operativo de sus áreas. Sin embargo, no se pudo confirmar el avance en la implementación de estas medidas al término de la investigación.

Información y comunicación: Si bien las destinatarias poseían sistemas informáticos para procesar los datos de sus operaciones, tales sistemas no eran convencionales y poseían numerosos parches según las necesidades para sortear complicaciones en su operatoria. Esto creaba una dependencia significativa de un único proveedor, el desarrollador del sistema y encargado de su mantenimiento. Además, dichos sistemas no poseían una integración que reflejara la secuencia real de las operaciones, por lo que requerían intervenciones manuales para completar la carga de datos no sistematizados. Esta situación generaba baches en la información resultante, desactualizada, y con el consecuente margen de error. En suma, la información resultaba particionada, incompleta y desactualizada. Las intromisiones manuales de los operarios no tenían supervisión formal. Los objetivos de disponer la información obedecían a dar respuesta a usuarios externos (fisco, bancos, estudio contable asesor, etc.) y no a necesidades internas. Los canales de comunicación tampoco estaban



formalizados, impidiéndose un seguimiento objetivo y cronológico sobre la información que circulaba internamente en la organización (WhatsApp, mails, etc.). Los indicadores representativos de la situación observada para este componente se presentan en la Tabla 5.

Tabla 5- Aspectos evaluados para la Información y comunicación

INFORMACION Y COMUNICACIÓN		
	Pyme A	Pyme B
Las políticas de la AD se comunican hacia los niveles medios, y estos a su vez elaboran pautas e instructivos para su personal, afines a las políticas de la AD	NO	NO
Sistema de registración contable automatizado	SI	SI
Sistema de registración contable actualizado	NO	NO
Canales de comunicación formales, internos y externos, que permitan un seguimiento cronológico	NO	NO
Administración formal de la información, con registro y permisos de acceso por grupos de interés	NO	NO
Asesoramiento profesional externo afines a cuestiones económicas y financieras	SI, en materia fiscal, previsional, contable y financiera.	SI, en materia fiscal, previsional, contable y financiera.
Balance auditado	SI	SI

Se propuso a las destinatarias evaluar la inversión en un sistema de proceso de la información libre de parches y de acciones manuales, donde se evite la manipulación indebida o errores en la misma. Aun cuando ambas habían experimentado un crecimiento desorganizado en sus estructuras, razón por la cual debieron parchar los sistemas de gestión que colaboraban en la administración de las compañías, esta propuesta no fue aceptada en lo inmediato, atento a que requería una inversión.

Monitoreo y supervisión: Conociendo el estado de situación de los componentes previamente analizados, resulta previsible concluir sobre la inmadurez del control interno de las

destinatarias. Tanto el desempeño de los grupos de control de cada área operativa –acción de Supervisión– como el control general de la alta dirección o gobierno –Monitoreo– no evidenciaron condiciones para la construcción de una cultura basada en el control, aspecto resaltado por el estándar COSO. La improvisación prevalecía en los procesos decisorios, sumada a la falta de formalización de las pautas de trabajo y de parámetros o indicadores de desempeño objetivos por áreas, evitan la previsibilidad sobre los resultados del negocio y tornan más vulnerables a la empresa ante un contexto variable y exigente. El resumen de indicadores considerados para este componente se detalla en la Tabla 6.

Tabla 6 - Aspectos evaluados para el Monitoreo y Supervisión

MONITOREO Y SUPERVISION		
	Pyme A	Pyme B
Se cuenta con un tablero para el seguimiento sistemático de los indicadores de desempeño, por cada área operativa	NO	NO
Existen controles predefinidos, que derivan de las políticas y dejan rastros concretos de su observancia en los sensores que reflejan la operatoria interna.	NO	NO
Seguimiento periódico de resultados por áreas, según indicadores predefinidos	NO	NO
Control de ejecución operativo según presupuesto de asignación de recursos y seguimiento de su ejecución por cada área operativa.	PARCIALMENTE, solo para los proyectos con el Estado, que exige estos documentos, pero solo al inicio de la obra	NO
Planificación de la gestión, organizada en Programas de trabajo, según plazos de ejecución y objetivos a cumplir por cada área involucrada	PARCIAL. Solo se aplica a proyectos que requieren certificar avance de obras ante Organismos públicos	NO
Existe un régimen disciplinario diferenciado para ejecutivos y subalternos, conocido por los miembros, controlándose su acatamiento.	NO	NO



Se propuso implementar software accesible que permitiese monitorear el desempeño de las áreas operativas y reportar de manera concreta sus indicadores (G Suite, Team, Power Bi), capacitando al gobierno en jerarquizar el valor del desempeño en el monitoreo de la empresa, cuidando que los resultados parciales de cada área estén alineados a los procesos y a los objetivos presupuestados por la compañía. Eso permitiría revisar y ajustar las estrategias, de acuerdo las políticas y valores que definen la personalidad de la empresa. Esta propuesta fue parcialmente aceptada, indicando que por el momento no era una prioridad para estas empresas.

CONCLUSIÓN

La fenomenología del cambio profundizó sus efectos, acelerándose desde 2020 y visibilizándose en profundas y continuas transformaciones de la actualidad. El servicio de aseguramiento que incumbe al contador público, tal como fuera definido por el Dr. Horacio López Santiso en 1976, representa la visión de este colega sobre el enfoque sistémico de la labor, requiriendo en este momento de un marco normativo que lo acompañaba en su implementación generalizada. Hoy la Ley 20.488/73 que regula el ejercicio profesional, con 52 años de vigencia, resulta anacrónica para los tiempos que corren.

En lo concerniente al servicio de aseguramiento del contador, se avizora un polo de desarrollo profesional a partir de la puesta en valor de la auditoría contable interna. El ejercicio liberal de este servicio, mediante la adaptación al formato usual de su prestación, aplicando el esquema que utilizan los auditores externos; permitiría generalizar este servicio a diversos tipos de organizaciones del sector privado, a un costo asequible para estas, incluyendo a las pymes, representantes del 90 % del sector privado argentino. Si bien la auditoría interna resulta de plena aplicación al ámbito público, su prestación se rige por normas tales como la N.º 24.156 en el ámbito federal, no formó parte del objeto de la investigación académica que se presenta.

Conforme los resultados obtenidos de la labor académica expuesta, se aprecia una oportunidad para redefinir el horizonte de posibilidades de la profesión del contador, contribuyendo con un servicio dual como la auditoría interna a la eficiencia del funcionamiento interno y desempeño de las organizaciones del sector privado. De esa forma, aplicando la metodología de control profesional planteada por el marco global de la auditoría interna y sus normas globales, se estima necesaria y oportuna una norma técnica afín a la R.T 37 y su modificatoria, que regula la auditoría externa. Una norma de estas características impulsaría el rol del contador público como auditor interno, contribuyendo a la identificación de oportunidades de mejora continua en las destinatarias para crear valor sustentable. El servicio de aseguramiento en auditoría interna provee recomendaciones tendientes a subsanar desvíos e incorrecciones en el funcionamiento interno, para lograr mayor eficacia y eficiencia operativa, cumplir las normas internas y externas, dotar de confiabilidad del sistema de información (contable y extracontable) y promover la salvaguarda de los activos con los que se generan los resultados de la explotación (servicio de “aseguramiento”). A su vez, se acompaña el proceso de implementación de dichas recomendaciones, apoyando al gobierno corporativo y sus grupos de control en la alineación coherente de las reformas con la visión, objetivos, metas y valores de la entidad, con eficiencia (servicio de asesoramiento). Así, el auditor interno provee un servicio dual, que aporta a la seguridad razonable del giro del negocio y favorece la mejora continua.

Como corolario, una norma profesional específica en materia de auditoría contable interna guiará la labor de aquellos contadores públicos que se avoquen a su prestación, brindando sustento técnico acorde a los lineamientos globales de la práctica y promoviendo su generalización. Así podría mejorarse el posicionamiento del contador en su función social, a partir de un servicio de aseguramiento inclusivo de las pymes, que se precie esencial para las empresas desde el fomento de la cultura del control interno y su relación con la obtención de resultados satisfactorios, conforme a lo esperado por la sociedad en su conjunto.





REFERENCIAS

Aular, M. (26 de julio de 2018). Estanislao Bachrach: “Si un CEO quiere proyectos innovadores debe tener empleados felices”. Grandes Pymes. <https://www.grandespymes.com.ar/2018/07/26/estanislao-bachrach-si-un-ceo-quiere-proyectos-innovadores-debe-tener-empleados-felices%C2%94/>

Herrera, H. (22 de junio de 2021). Los tres secretos poderosos de branding personal de Joe Dispenza. *Forbes Colombia*. <https://forbes.co/2021/06/22/red-forbes/los-tres-secretos-poderosos-de-branding-personal-de-joe-dispenza>

Instituto de Auditores Internos. (agosto de 2019). *Marco internacional para la práctica profesional. Guía complementaria. Guía práctica*.

López Santiso, H. (1976). *Un nuevo enfoque sobre la auditoría y sus normas. Informe N° 1 del Área Auditoría*. Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Paulise, L. (10 de junio de 2016). El 80% de las Pymes no sobreviven más de dos años en Argentina. *Somos Pymes*. <https://www.somospymes.com.ar/item/17331-el-80-de-las-pymes-no-sobreviven-mas-de-dos-anos-en-argentina.html>

Senado de la Nación Argentina, Comisión de Economías Regionales, Economía Social, Micro, Pequeña y Mediana Empresa. (abril de 2024). *Impacto económico y social de las MiPymes en Argentina*.

Styles, H., Harpoon, K. y Johnson, T. (2022). As it was [Canción]. En *Harry's House*. Columbia.

