



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

AUDITORIA INTERNA DE UNA EMPRESA COMERCIAL

Autor: RAMON EZEQUIEL GARAY

Director: JOSEFINA CUEZZO

2017

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

Resumen

La auditoría interna es utilizada como herramienta para verificar y evaluar el control interno de una entidad. Algunas de las actividades y las conclusiones que desarrolla un auditor, pueden ser aprovechadas como consultoría por la dirección. El objetivo principal de un auditor interno es verificar el cumplimiento de normas, procesos y políticas internas. El auditor interno tiene como fundamental campo de acción verificar el cumplimiento de las mismas. Pero mientras el auditor externo tiene por objetivo verificar la exactitud de la información financiera de una empresa ante diversos usuarios externos, fueran estos inversores, acreedores, bancos o el estado, la auditoría interna está claramente enfocada a servir a los intereses de los propietarios y directores de la misma, como así también proteger los activos de la organización ante diversos tipos de riesgos.

Para este trabajo, primero expondremos los conceptos básicos de auditoría y control interno, junto con las condiciones que debe cumplir el auditor para poder llevarla a cabo. Luego la planificación de la auditoría, cómo asignar en el tiempo los recursos disponibles en función de las tareas y los procedimientos a utilizar.

Por último aplicar la teoría en la práctica auditando una empresa comercial, tomando como objetivo de análisis el área almacén. Se recomienda implementar las mejoras propuestas para reducir riesgos y resguardar sus activos.

Prólogo

El objetivo de toda empresa, independientemente de sus orígenes, tamaño, sector y otras características estructurales, es el de maximizar el beneficio económico para sus dueños, socios o accionistas. La obtención del mencionado beneficio, se puede conseguir básicamente por un aumento en el volumen de ventas, un incremento en el margen obtenido o una reducción de costos; manteniendo el resto de las variables estables. Cualquiera de las situaciones anteriores implica asumir un determinado nivel de riesgo empresarial, que, puede variar sustancialmente. El mismo debe ser considerado y tratado utilizando alguna de las metodologías existentes en el mercado a fin de minimizar el posible impacto que puede generar la transformación de una situación de riesgo en una realidad concreta. Una herramienta que contribuye sustancialmente al objetivo mencionado es una adecuada estructura de control interno, un aspecto muchas veces descuidado en la gestión diaria de las empresas. Es importante precisar que se entiende por sistema de control interno a un conjunto de normas, controles, consideraciones y aspectos a tener en cuenta a fin de evitar la comisión de errores y fraudes, y de ganar seguridad y confiabilidad en la operatoria de la organización.

La finalidad de este trabajo es establecer un concepto claro y simple sobre la necesidad de las empresas comerciales de realizar auditorías para minimizar los riesgos y proteger sus activos.

El control implica trabajar con personas que forman parte de una organización, marcando pautas, procesos y reglas establecida por la alta gerencia; este es el objetivo del control interno. Mientras que el objetivo de la auditoria interna u operativa es verificar que esos procesos se estén cumpliendo y asesorar en caso de considerar que tales deben ser cambiados.

El presente trabajo tiene por objetivo disponer de un marco de referencia que sea completo y sencillo, y les permita a las empresas generar y mantener un ambiente de control interno adecuado durante todas las fases de su evolución. El mismo, una vez implementado y sujeto a un mantenimiento que se realice en forma constante y consistente es una base fundamental para la subsistencia y desarrollo de la empresa para que la misma pueda lograr un crecimiento sustentable en el tiempo.

CAPITULO I

Auditoría: Conceptos generales

Sumario: 1.- Definición de auditoría. 2.- Código de conducta profesional. Condición básica para el ejercicio de la auditoría (independencia). 3.- Responsabilidad del auditor. 4.- Auditoría interna, operativa y externa.

1.- Definición de auditoría

“Auditoría es el examen o revisión efectuado por alguien independiente de la elaboración de los elementos objetos del examen”.⁽¹⁾

Cualquier aspecto de la empresa es susceptible de auditoría y hay tantas formas de ella como áreas puedan ser objeto de revisión.

El examen realizado por el auditor le permite obtener las evidencias necesarias para emitir un informe que resuma su opinión sobre los elementos revisados. Este resumen constituye la conclusión del trabajo de auditoría.

En la definición se destaca un elemento de suma importancia: la independencia del auditor respecto de los elementos objeto de examen. La única posibilidad que el auditor emita un juicio técnico e imparcial sobre determinados elementos, es que su opinión no este comprometida con los

⁽¹⁾ LAZZATI, Santiago, Conceptos Generales de Auditoría, Editorial Macchi, (Buenos Aires, 1981), pág. 1.

mismos, ni en su preparación ni con las personas que son responsables de ellos.

2.- Código de conducta profesional. Condición básica para el desarrollo de la auditoría (independencia)

Los principios éticos que gobiernan las responsabilidades del auditor deben ser: - independencia – integridad – objetividad – confidencialidad – competencia profesional

La condición básica para el desarrollo de la auditoría es la independencia, que es la actitud de actuar con integridad y objetividad.

Una persona íntegra es una persona recta es una persona recta, intachable. Y la objetividad es la actitud imparcial.

La integridad es el elemento fundamental de un profesional, es la causa de confianza que se deposita en su trabajo. Integridad requiere honestidad y confidencialidad.

La objetividad es un estado mental, se exterioriza a través del desempeño en forma imparcial, siendo honesto y libre de intereses. La independencia debe transmitirse como sinónimo de imparcialidad, quien no sea independiente difícilmente pueda desempeñarse en forma objetiva.

La NIA 220 referida a control de calidad de auditoría de información financiera hace mención a los requisitos éticos relacionados con los compromisos de auditoría, comprendidos en los apartados A y B del código de ética para los contadores públicos emitidos por el IFAC (International Federation of Accountants). “Tales requisitos son:

- Integridad
- Objetividad
- Capacidad
- Confidencialidad

– Conducta profesional”⁽²⁾

Por otra parte, la NIA 220 hace referencia al cumplimiento de los requisitos de independencia, estableciendo que “el responsable del compromiso deberá:

A – Obtener información relevante de la firma y del grupo económico al que pertenece, a los efectos de identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que podrían vulnerar el principio de independencia.

B – Evaluar la información sobre problemas identificados, si los hubiera, respecto de los procedimientos y políticas de independencia, para determinar si existe una amenaza para la independencia del compromiso de auditoría.

C - Tomar las medidas adecuadas para eliminar las amenazas o reducirlas hasta un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas.

D – Documentar las conclusiones sobre la independencia y cualquier intercambio de opiniones con la firma que respalde tales conclusiones”.⁽³⁾

El responsable de la auditoría debe controlar que su equipo de trabajo haya cumplido con los requisitos éticos e independencia.

Independencia. Condición básica para el ejercicio de la auditoría.

El contador Público en su función de auditor debe ser independiente en relación a la empresa que está auditando, esto les da confianza y credibilidad a los estados contables bajo análisis, acompañado de un informe de los mismos. El requisito de independencia alcanza no solo al Contador Público que debe firmar el dictamen, sino también a todo su equipo de trabajo.

La RT 37 expresa en su norma II A.1:

⁽²⁾ SLOSSE, Carlos Alberto, GORDICZ, Juan Carlos, GAMONDES, Santiago, Auditoría, Editorial La Ley, (Buenos Aires 2008), pág. 28.

⁽³⁾ Ibídem, pág. 28.

“El contador público (en adelante, indistintamente el "contador") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo”.⁽⁴⁾

“Una de las principales características y cualidades de las que debe gozar un auditor, es la independencia frente a su auditado. El auditor debe gozar de absoluta independencia para poder opinar y conceptuar sin el riesgo de que su concepto u opinión resulte viciada de algún modo. Se debe evitar cualquier conflicto de intereses que pueda llevar al auditor a comprometer su credibilidad y confianza a la hora de cumplir con sus labores”.⁽⁵⁾

Independencia real y aparente. Falta de independencia

Las normas de auditorías argentinas y las normas de ética internacionales reconoce que la independencia del auditor debe ser analizada tanto desde el punto de vista real (mental o, de hecho) como del aparente (percepción de terceros), ya que ambas perspectivas no son sino como las dos caras de una misma moneda. La independencia real pertenece a la personalidad del auditor y, por lo tanto, se conoce por sus actitudes. El auditor debe tener una actividad mental enteramente objetiva, vale decir, libre de prejuicios, de manera de obrar con la integridad, ecuanimidad y el debido escepticismo profesional que exige la naturaleza de su función. Tales conductas le permiten rechazar las eventuales presiones que puedan restringir su imparcialidad. La independencia aparente es el resultado de las interpretaciones que hacen otros de esta independencia. “Si el auditor es independiente de hecho, pero los usuarios de los estados contables no lo perciben así y piensan que es un representante de los intereses del cliente, se

⁽⁴⁾ Resolución Técnica 37, Normas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, FACPCE, (22/03/2013).

⁽⁵⁾ La independencia del auditor, en Internet: <https://www.gerencie.com/la-independencia-del-auditor.html> (16/10/2017).

perderá la mayor contribución que el servicio de auditoría le reporta a la comunidad”.⁽⁶⁾

Situaciones que pueden constituir una amenaza a la integridad y objetividad del auditor:

A – Intereses financieros o económicos. Durante el periodo de trabajo o a la fecha de la emisión del informe no debe poseer o mantener un compromiso de adquirir ningún interés financiero directo o indirecto en compañías sobre las que se deben mantener la independencia. El auditor no debe ser un acreedor de significación del cliente, por lo que no deben existir facturas pendientes de pagos significativas.

B – Circunstancias en las cuales el elenco de auditores es virtualmente parte del management o actúa en carácter de empleado bajo el control de la administración de la empresa auditada. Durante el periodo de trabajo, el auditor y sus colaboradores no pueden realizar funciones propias a la administración de la empresa. No se considera relación de dependencia las tareas de:

- registro de documentación contable

- preparación de estados contables

- otras tareas remuneradas por honorarios siempre que no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos de auditoría.

Por lo tanto, el auditor no es independiente cuando estuviera en relación de dependencia, de la misma forma cuando sea Director o Administrador del ente cuyos estados contables están bajo auditoría.

C – Relaciones comerciales. No debe llevar negocios en común o cualquier otro tipo de vinculación comercial.

D – Relaciones de familia. Se establece como causal de falta de independencia el hecho de que el auditor fuera cónyuge o pariente por

⁽⁶⁾ LATTUCA, Antonio Juan, Compendio de Auditoría, Temas Grupo Editorial, (Buenos Aires, 2008), pág. 100

consanguinidad en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive o por afinidad hasta el segundo grado de alguno de los propietarios, gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de auditoría o de los entes vinculados económicamente a aquel de que es auditor.

E – Relaciones personales. El auditor y su personal deben evitar tener una vinculación con su cliente, vinculación que ponga en duda su independencia. De este modo la aceptación de regalos o la participación de entretenimientos con el cliente, estará prohibida.

F - Prestación de otros servicios profesionales. Las funciones gerenciales y la toma de decisiones son responsabilidades del cliente, por lo tanto, para evitar la falta de independencia el auditor debe evitar estas funciones.

Existen tareas que el auditor puede llevar a cabo, tales como, el servicio de teneduría de libros o los honorarios por servicios distintos al de auditoría. Pero hay normas que relacionan estos honorarios con los honorarios del servicio de auditoría a efectos de determinar la existencia o no de falta de independencia. Indicando que los honorarios por otros servicios no pueden superar el 5% de los honorarios cobrados por el servicio de auditoría, y en caso de superarlos existe falta de independencia por parte de los auditores.

G – Realización de otras actividades que impliquen conflicto de intereses. No está permitido realizar otras tareas profesionales fuera de la que realiza en la firma o en el estudio. No están restringida la enseñanza, actividades académicas y en entidades de bien público.

“Se pierde independencia también cuando se ha llegado a una empresa por recomendaciones, por ser amigo o familiar de alguien de la junta directiva o de un socio”.⁽⁷⁾

La RT 37, expresa en su norma II A.2:

“El contador no es independiente en los siguientes casos:

⁽⁷⁾ La independencia del auditor, en Internet: <https://www.gerencie.com/la-independencia-del-auditor.html> (16/10/2017).

1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.

2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél.

3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquéllas.

4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.

6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente”.⁽⁸⁾

Confidencialidad

La información que el profesional posee sobre su cliente es de vital importancia para la propia actividad del ente auditado y afecta a los aspectos de desenvolvimiento de su negocio.

Datos sobre nuevos productos, campañas publicitarias, estrategias competitivas, etc. No deben ser divulgados, ya que son parte del patrimonio del ente y su divulgación es equivalente a la pérdida de un activo social.

El secreto profesional es de gran importancia para que el cliente pueda seguir confiando en el auditor, es uno de los pilares básicos de la profesión contable, sin embargo, los profesionales están eximidos de guardar secreto profesional cuando deban ponerlo en conocimiento para su defensa personal.

Pueden existir normas legales que obliguen al profesional a poner en conocimiento información adquirida como resultado de su trabajo de auditor. Este es el caso de argentina en el cual el auditor, bajo determinadas circunstancias se convierte en un sujeto obligado a informar a la UIF (unidad de información financiera) operaciones consideradas sospechosas relacionadas con lavado de activos de origen delictivos.

Competencia profesional

Referido a la calidad y el cuidado para prestar el servicio, la búsqueda de la excelencia permite lograr la mejor calidad profesional. Para

⁽⁸⁾ Resolución Técnica 37, Normas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, FACPCE, (22/03/2013).

brindar un buen servicio el contador debe demostrar un proceso de educación y capacitación permanente.

3.- Responsabilidad del auditor

Concepto

La responsabilidad es la obligación moral por la existencia de posibles errores en alguna cosa o asunto, está relacionado con lo moral, lo ético, lo legal. Significa compromiso con la actividad realizada.

La responsabilidad profesional es un segmento de la responsabilidad de una persona que mide ese nivel de obligación y compromiso con su actividad profesional.

El contador público, en su función de auditor, debe estar sujeto a la responsabilidad profesional, este es contratado percibiendo honorarios por su trabajo.

La responsabilidad del auditor puede interpretarse como la obligación moral que asume un contador público al firmar un estado financiero en cuya información pueden confiar terceras personas.

Esta obligación moral tiene que ver principalmente con la ética, la cual debe distinguirse de la obligación o responsabilidad legal, ya que mientras la primera se sustenta en una conducta basada en la honestidad profesional, la segunda se refiere a disposiciones legislativas cuyo incumplimiento por parte del contador puede derivar en un juicio ante tribunales. Sin embargo, la responsabilidad profesional no lo exime de aspectos legales vinculados con el ejercicio de su profesión.

“Por responsabilidad se entiende que es el deber de responder, es decir el deber de reparar o resarcir daños ocasionados a otros, por una conducta lesiva antijurídica o contraria al derecho”.⁽⁹⁾

⁽⁹⁾ SLOSSE, Carlos Alberto, GORDICZ, Juan Carlos, GAMONDES, Santiago, op.cit., pág.32.

La responsabilidad se puede dividir en civil y penal. Estas están referidas a aquellas obligaciones o responsabilidades que el contador tiene de acuerdo a las leyes que afecten la preparación e información de los estados contables.

“Dentro de las responsabilidades del auditor en el aspecto profesional y personal se pueden destacar las siguientes:

1 - Si el auditor actúa sin tener la suficiente autonomía y se deja influenciar por los órganos de dirección y administración, su intervención, responsabilidad, alcance y resultados serán demasiado limitados y deficientes, originando un incumplimiento con el objetivo del encargo de auditoría.

2 - Experiencia profesional: El auditor debe contar con la calificación, conocimientos, métodos, habilidades, aptitudes, herramientas y técnicas concretas de auditoría, con el fin de que pueda realizar un examen exitoso.

3 - Escepticismo profesional: El auditor planifica y ejecuta la auditoría con escepticismo profesional –Duda razonable- reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.

4 - Juicio profesional: El auditor debe aplicar su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.

5 - Correcto manejo de relaciones personales y profesionales: Revisar el trabajo de los demás y aplicar el auditor su criterio no es del agrado de muchos. Por ello, en ciertas ocasiones sus relaciones con los auditados no son muy agradables, tornándose poco cordiales y a veces problemáticas, razón por la cual tiene que aprender a sobrellevar las situaciones negativas que se le presenten diariamente en su trabajo.

6 - Evidencia de la evaluación: Las evidencias que obtiene el auditor del examen deben ser reales, nunca ficticias, modificadas, destruidas, ocultadas o alteradas, aunque sirvan para aseverar cualidades o defectos del auditado.

7 - Resultados de la evaluación: El auditor debe respetar la confidencialidad de la información obtenida en su examen, nunca difundirla o utilizarla para su provecho, ni el de terceros.

8 - Profesionalismo: El auditor no puede realizar un examen si carece de equidad, imparcialidad, razonabilidad, ya que en la aplicación de estas virtudes se basa su actuación profesional. Al permitírsele revisar las operaciones de la entidad, se está confiando en que su actuación está avalada por principios y valores éticos y morales.

9 - Capacitar al personal subalterno: Es un deber profesional y moral proporcionar la capacitación necesaria a los auditores subalternos con el fin de que se desempeñen en forma eficiente y confiable, originando resultados óptimos en las valoraciones.

10 - Mantener una disciplina profesional: El auditor como experto, su actuación siempre debe ser competitiva, como persona se presume que siempre actúa con disciplina. Esta solo se logra con constancia, voluntad, capacitación y educación permanente.

11 - Evitar y prevenir sobornos: El auditor está en la obligación de prevenir y evitar cualquier tipo de soborno, beneficio o dádiva que puedan resultar de su actividad.

12 - Responsabilidad profesional: No se refiere solamente a laborar como auditor –sobrevivir-, se requiere que se acepte la responsabilidad que esto implica – Credibilidad, consciencia y conciencia.

13 - Innovación: En todo sentido es responsabilidad del buen auditor. La innovación es una de las características que constituyen el signo de los tiempos en que vivimos, la era del conocimiento; es el cambio que desafía si cesar nuestras máximas capacidades de adaptación. El auditor que no modifica, se momifica.

14 - Liderazgo: La tarea más relevante del auditor es entender que ser líder no es oprimir y que confianza y respeto no están reñidos entre sí, sino

que son suplementarios. La capacidad de un auditor se mide por la capacidad de manejar información negativa”.⁽¹⁰⁾

4.- Auditoria interna, externa y operativa

La labor de auditoria puede ser desarrollada por contadores independientes o bien por los mismos empleados y funcionarios de la organización. “La auditoría realizada por contadores públicos independientes para expresar una opinión sobre la información examinada es denominada auditoria externa o independiente. La auditoría realizada por los empleados o funcionarios de la organización con propósitos de control, es denominada auditoria interna”.⁽¹¹⁾ Los exámenes de programas de acción, de actividades o segmentos operativos de una entidad, con el objetivo de evaluar la eficiente utilización de sus recursos se denomina auditoria operativa.

Auditoria interna

“Función de evaluación independiente establecida en una organización para la revisión de sus actividades como un servicio a la dirección. Es un control que funciona midiendo y evaluando la confiabilidad y eficacia del sistema integral de control interno de la entidad con miras a lograr su mejoramiento.”⁽¹²⁾

La auditoría interna puede ser considerada como auditoria siempre que no integre el sistema que está regulando, cuando es independiente de él. La auditoría interna debe depender del máximo nivel ejecutivo de una empresa y auditar cualquier área inferior a este. Si, en cambio, el control de auditoria no es independiente del sistema que regula, entonces se trata de un control incorporado a este, pero no de una auditoria.

⁽¹⁰⁾ Responsabilidades del auditor ante la profesión, en Internet: <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/4499-responsabilidades-del-auditor-ante-la-profesion>, (14/10/2017).

⁽¹¹⁾ SLOSSE, Carlos Alberto, GORDICZ, Juan Carlos, GAMONDES, Santiago, *op.cit.*, pág.11.

⁽¹²⁾ LATTUCA, Antonio J., MORA, Cayetano A., Manual de Auditoria. Informe N° 5, FACPCE, CECYT, (Buenos Aires, 2004) pág.33.

Funciones:

A – revisión de operaciones para verificar su concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la organización.

B – control de los activos por medio de los registros y comprobaciones físicas.

C – revisión de las políticas y procedimientos para evaluar su efectividad.

D – revisar que los procedimientos contables se realicen conforme a las normas contables vigentes.

Auditoria operativa

“Se define como el examen de la gestión de un ente con el objetivo de evaluar la eficiencia de sus resultados en relación a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados; la coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión”.⁽¹³⁾

Auditoria externa de los estados contables

Mientras que la auditoria interna depende de la administración del ente, la externa es totalmente independiente de la organización. Para dar crédito de las manifestaciones de los estados contables, los interesados en dichos requieren de la opinión de un profesional independiente que este desligado de los intereses de la administración.

Una de las funciones de la auditoria externa es brindar una opinión sobre de las manifestaciones incluidas en la información contable del ente auditado. Sin embargo, el auditor externo está capacitado para brindar cualquier servicio que implique el examen de información, operaciones, procedimientos, proyecciones, etc., que necesiten un juicio profesional dentro del marco de competencia del contador público.

⁽¹³⁾ Ibídem, pág.33.

“Se refiere al examen de las cifras emergentes de los estados contables preparados por las distintas empresas y a la opinión sobre la razonabilidad y adecuado respaldo de los mismos.”⁽¹⁴⁾

El auditor expresa su opinión sobre los estados contables examinados por medio de un informe escrito que se conoce con el nombre de **Dictamen**.

⁽¹⁴⁾ LAZZATI, Santiago, op.cit., pág.12.

CAPITULO II

El control interno

Sumario: 1.- Concepto de control interno. 2.- Componentes de control interno. 3.- Objetivos de control interno.

1.- Concepto de control interno

El antiguo comerciante, como atendía su propio negocio en forma personal, no tenía la necesidad de practicar un control sobre las operaciones, ya que el mismo las efectuaba, y si detectaba un error estaba en condiciones de determinar cuál era su origen o causa, ya que en una sola persona se agrupaban todas las funciones, como ser adquisición de insumos, elaborar la producción, venta y cobranza y rudimentaria administración.

Como consecuencia del crecimiento industrial comienza la necesidad de efectuar un control sobre la gestión de los negocios por la aceleración en las fases de producción y comercialización, en relación al desarrollo de la administración u organización. Con el paso del tiempo se le dio mayor importancia a estos dos últimos creando sistemas de control. Debido a este desarrollo industrial y económico, los propietarios no pudieron continuar atendiendo en forma personal o los problemas comerciales, de producción y

administrativos y se vieron obligados a delegar funciones dentro de la organización y la responsabilidad de los hechos operativos o de gestión.

La delegación de funciones no es un proceso único y aislado ya que en forma paralela se debieron establecer sistemas o procedimientos que previeran errores o fraudes, que protegieran el patrimonio, que dieran informaciones coherentes y que permitieran una gestión adecuada.

Así nace el control como una función gerencial para asegurar y constatar que los planes y políticas preestablecidas se cumplan tal como fueron fijados.

El objetivo es evaluar, verificar, medir y corregir las funciones operativas de los individuos dependientes y subordinados, y poder determinar que las actividades que ejecutan realmente estén contribuyendo al logro de los objetivos fijados por la dirección superior. La dirección debe fijar o establecer las premisas fundamentales o pautas de acción para el cumplimiento de las actividades que realiza la organización, función que no debe ser efectuada una sola vez en la vida de la empresa, sino que debe realizarse revisiones periódicas durante la evolución del ente.

“El control. Se entiende por control al conjunto de medidas tendientes a determinar la veracidad de las afirmaciones o la normalidad de los actos que realizan los individuos o sistemas que procesan información”.⁽¹⁵⁾

En un ente la administración tiene cuatro fases:

- 1- Planificar: determinar los objetivos y establecer los medios de cómo alcanzarlos, mediante el desarrollo de planes
- 2- Organizar: es crear departamentos operativos, de servicios o de staff, cuya base es la especialidad. Es construir la estructura ideal que necesita el ente, mediante la asignación de funciones y responsabilidades

⁽¹⁵⁾ RUSENAS, Oscar Rubén, Control Interno, Editorial La Ley, (Buenos aires, 2006), pág. 6.

3- Dirigir y coordinar: es dar las directrices, es decir, instrucciones y normas o procedimientos. Se debe delimitar las responsabilidades y funciones de sectores e individuos.

4- Controlar: es unir el cumplimiento de las normas con la responsabilidad del individuo, vigilando su cumplimiento en forma esporádica y concentrarse en los desvíos o excepciones a los procedimientos predeterminados, para evaluarlos en cuanto a magnitud e importancia y por ultimo realizar una acción para corregir las irregularidades.

Ninguna persona debe tener el control total de una parte fundamental de las tareas u operaciones de una empresa. El trabajo de un individuo debe ser el complemento del realizado por otro.

La distribución de funciones no va sola, siempre debe ir acompañada por la responsabilidad, la cual nunca se delega, y esta responsabilidad tiende a fijar límites dentro de los cuales el individuo no puede sobrepasarse.

Todo lo dicho es conveniente que quede reflejado en la empresa en el manual de organizaciones, el que contiene los lineamientos generales de la empresa.

Además, sobre los individuos recae la custodia del patrimonio físico del ente sin el cual la organización no podría subsistir

Control interno. El INFORME COSO es reconocido como lo más completo en esta materia y así lo define: “el control interno es un proceso llevado a cabo por la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías: - Eficacia y eficiencia de las operaciones - Confiabilidad de la información financiera - Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables”.⁽¹⁶⁾

⁽¹⁶⁾ El informe COSO I y II, en Internet: <https://www.auditool.org/blog/control-interno/290-el-informe-coso-i-y-ii>, (22/10/2017).

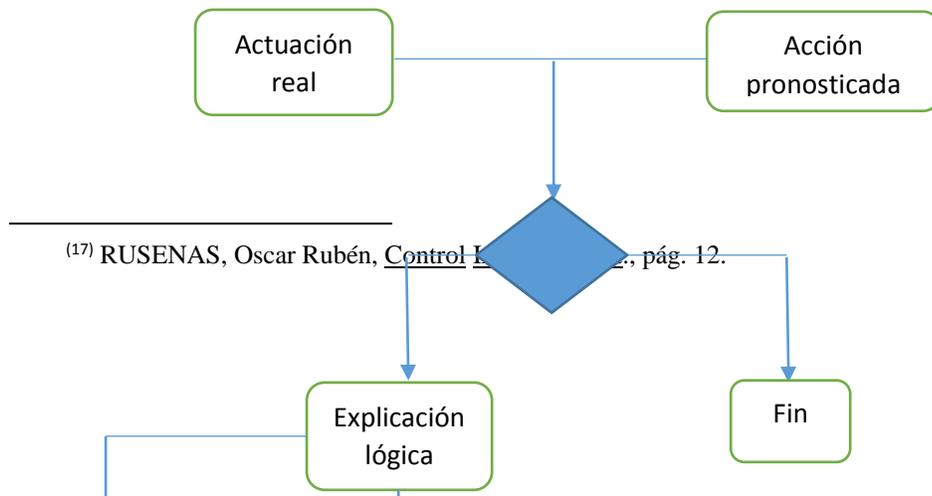
“El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa para, resguardar sus activos, controlar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa, y alentar la adhesión a las políticas gerenciales establecidas. Coordina el sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, compruebe continuamente el trabajo de otro empleado, hasta determinado punto que pueda involucrar la posibilidad de fraude”.⁽¹⁷⁾

El control interno es una expresión utilizada para describir todas las medidas tomadas por los propietarios y directores de empresa para dirigir y controlar a sus empleados.

El método de control existente en las empresas incluye la comparación de una situación real contra una acción pronosticada, como ser, un objetivo, estándar o regulación previa.

En cada situación el método o procedimiento debe prever la posibilidad de practicar un control o análisis de lo que está sucediendo y, en caso de encontrar diferencias, desvíos o errores, poder obtener la explicación lógica por lo que esos hechos ocurrieron y tomar las medidas correctivas

La función de evaluación del sistema de control interno consiste en verificar la correcta actuación y efectividad de la operatoria del ente.



La importancia de llevar un sistema de control interno:

“No todas las empresas tienen implementado un sistema de control interno, por razones de política de la dirección o por razones de tamaño, porque en las pequeñas empresas la estructura operativa no permite la implementación de un proceso de control integrado; en consecuencia este trabajo va a ser de mayor utilidad para la auditoría en las empresas que tengan implementado un sistema de control interno que funcione adecuadamente; aunque el conocimiento del sistema de control interno va a permitir desarrollar procedimientos de comprobación de información más eficientes que en empresas que no tiene implementado un sistema de control interno”.⁽¹⁸⁾

2.- Componentes de control interno

El control interno comprende cinco componentes que el auditor debe enfocar para poder entender los procesos de control de la dirección.

⁽¹⁸⁾ El sistema de control interno y su importancia en la auditoría, en internet: <http://www.facpce.org.ar:8080/ponline/el-sistema-de-control-interno-y-su-importancia-en-la-auditoria/>, (22/10/2017).

“El logro de los objetivos del control interno, se alcanzan mediante la conformación de cinco componentes interrelacionados, que se derivan de la manera en que la dirección conduce la entidad y que están integrados en el proceso de dirección. Los componentes serán los mismos para todas las organizaciones (sean públicas o privadas), dependiendo del tamaño de éstas la forma de implantación de cada uno de los componentes. Los componentes son:

- Ambiente de control;
- Evaluación de riesgos;
- Actividades de control;
- Información y comunicación;
- Supervisión y monitoreo”.⁽¹⁹⁾

- Ambiente de control

El ambiente de control incluye las condiciones bajo las cuales están diseñados, se implantaron y funcionan: - el proceso contable del cliente y –los controles internos. Marca las pautas de comportamiento de los empleados y constituye la base de los demás componentes del control interno.

El INFORME COSO trata el ambiente de control de la siguiente forma: el ambiente de control establece la atmósfera o carácter de una organización, influyendo en la conciencia de control del personal. Es el fundamento de todos los demás componentes del sistema de control interno, otorgando ordenamiento y estructura a dicho sistema. Los factores a considerar dentro del entorno de control serán: la integridad y los valores éticos, la capacidad de los funcionarios de la entidad, el estilo de dirección y de gestión, la manera en que la dirección asigna autoridad y responsabilidad, la estructura organizacional vigente y las políticas y prácticas de personal utilizadas. En la evaluación, entre otros aspectos, debe examinarse: que los

⁽¹⁹⁾ Control interno y sus cinco componentes, en Internet: <https://www.gestiopolis.com/control-interno-5-componentes-segun-coso/>, (21/10/2017).

procedimientos existan, que hayan sido apropiadamente notificados, que sean conocidos, que sean adecuadamente comprendidos y que exista evidencia de que se aplican.

Factores del ambiente de control:

A – Integridad, valores éticos y estilo de operación de la gerencia. Implica la incorporación de normas de conductas para ser respetadas, no solo por el personal subalterno, concretado a través de un código de ética. Las normas incluyen pautas empresariales honestas y una conducta esperada para todos los integrantes de la organización. La característica personal de la dirección tiene gran influencia en el ambiente de control, particularmente si la dirección está dominada por una o unas pocas personas.

B – Compromiso de la dirección con la competencia y la razonabilidad de la información contable.

Competencia se refiere al conocimiento y las habilidades necesarios para cubrir las tareas que definen cada puesto de trabajo, el compromiso con la competencia significa que la dirección debe poner personal lo suficientemente calificado para cumplir el trabajo.

El compromiso de la gerencia con la razonabilidad de la información contable. La gerencia no debe distorsionar los resultados o el patrimonio de los estados contables para alcanzar ciertos objetivos, ya que de esta forma los subordinados se verán estimulados para alterar la información.

C – Actitud de la dirección respecto del diseño y mantenimiento de controles internos. Para esto el auditor debe considerar diversos factores, por ejemplo:

- Debilidades de control interno;
- Desarrollar políticas aceptables de negocios;
- Promover la contratación, capacitación, promoción, y remuneración del personal.

Una falta de interés de la dirección por estas cuestiones fomenta al personal a adoptar falta de compromiso para resolver las deficiencias de control interno.

D – Habilidad de la gerencia para controlar el negocio:

- Estructura del ente;
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad, por ejemplo, memorandos sobre la importancia del control, manuales de puestos y funciones, planes formales de organización, etc.;
- Supervisión y monitoreo de funciones;
- Métodos de control de la gerencia: - realizar auditoria interna – usar sistemas de planeación que incluyan presupuestos, pronósticos, planeación de utilidades, contabilidad por áreas – comparar el desempeño real VS planeado – establecer políticas para desarrollar el control interno y los sistemas contables.

E – Ambiente de control en las pequeñas empresas. Las características son diferentes ya que no existe la división entre gobierno de la empresa y la gerencia, lo probable es que el dueño sea gobierno y gerencia a la vez. Asimismo, no existe una plena segregación de funciones como en una entidad grande. Como ventaja tiene que si el propio gerente-propietario es honesto y se involucra personalmente en el funcionamiento de los controles, puede suplir los riesgos de la menor división de funciones incompatibles. “La desventaja es que, si trata de eludir controles o que algunos no se cumplan, por su posición está en capacidad de hacerlo. Por otra parte, es probable que no exista documentación formal referida a controles, si no que estos se establezcan por vía oral, los mismo que las comunicaciones”.⁽²⁰⁾

- Evaluación del riesgo por la dirección superior

La evaluación del riesgo permite:

⁽²⁰⁾ LATTUCA, Antonio Juan, Compendio de Auditoria, op.cit., pág.190.

- Identificar riesgos importantes para la preparación de estados contables.
- Determinar la significatividad de los mismos y la probabilidad de su concurrencia.
- Las acciones para enfrentar esos riesgos.

La no existencia del proceso de evaluación de riesgo o el inadecuado diseño o implemento del mismo, pueden determinar debilidades significativas de control interno.

Estos procesos de evaluación de riesgos no están presentes formalmente en las pequeñas empresas, no obstante, el auditor tiene que indagar a la gerencia como ella, se dirige y trata los riesgos de negocio.

Los riesgos pueden surgir por las siguientes circunstancias:

- Nuevo personal;
- Cambio de las operaciones;
- Tecnología nueva;
- Nuevos productos, nuevos negocios;

Todos estos riesgos pueden impactar en los estados contables.

- Actividades de control

La gerencia establece políticas y procedimientos de control, para lograr la eficiencia y efectividad de las operaciones, la confiabilidad de la información y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

“Las actividades de control consisten en las políticas, procedimientos, técnicas, prácticas y mecanismos que permiten a la dirección administrar (mitigar) los riesgos identificados durante el proceso de evaluación de riesgos y asegurar que se llevan a cabo los lineamientos establecidos por ella. Las actividades de control se realizan a través de toda la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Ellas incluyen un rango amplio de actividades: aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, reconciliaciones,

examen de la eficiencia de las operaciones, seguridad de los activos y segregación de funciones”.⁽²¹⁾

Las actividades de control permiten detectar cifras erróneas o el uso fraudulento de los activos; pueden estar dirigidas directamente a un error potencial de una afirmación o indirectamente para verificar la efectividad de otros controles que si se dirigen directamente a un error potencial.

Si las actividades de control las realiza un individuo se denomina control manual, si las realiza una computadora se denominan programadas o automáticas.

Es necesario analizar la separación de funciones incompatibles, esto permite que los controles operen efectiva y eficientemente.

En la estructura de control interno es necesario asignar ciertas responsabilidades a diferentes individuos, o sea, separar funciones incompatibles. Tal segregación de actividad sirve para evitar que una misma persona tenga acceso a los activos, capacidad de disponer de ellos, y responsabilidades por mantener los registros de tales activos. Las funciones que deberían estar en manos de diferentes personas son:

- Autorización de las transacciones;
- La ejecución de las transacciones;
- La custodia de los activos involucrados y
- El registro contable de aquellas transacciones.

La separación de funciones no será posible en pequeñas empresas, donde el control del gerente-propietario debiera cubrir controles que puedan estar afectados por la falta de segregación de funciones.

Actividades de control:

1 – Revisiones. Existen tres tipos de revisiones:

⁽²¹⁾ Informe COSO, en Internet: <https://www.academia.edu/6421946/Informe-COSO>, (19/10/2017)

- a- Revisión analítica: consiste en evaluar la información que surge de una serie de transacciones comparándola con un resultado esperado, es decir, si el negocio evoluciona de acuerdo a lo planeado.
- b- Revisión de transacción: el objetivo es verificar la validez y exactitud de las salidas, para esto se utilizan reportes emitidos por computadora, donde se listan cuáles son las partidas rechazadas por no cumplir ciertos requisitos. Por ejemplo, un cheque puede ser rechazado si se hace por una cantidad que exceda el límite previsto y que para ser emitido se necesita una clave especial que solo la tiene el funcionario autorizado; un gerente de personal puede revisar los cambios en el archivo maestro de sueldos y jornales para verificar que las personas que están recibiendo remuneraciones estén realmente empleadas y sus salarios sean los aprobados.
- c- Revisiones de desempeño: su propósito es revisar que las demás funciones de control se realicen de manera uniforme y efectiva e incluye revisiones de documentación e indagación a la gerencia.

2 – Controles del gerente propietario: estos controles son efectivos únicamente en negocios pequeños donde el gerente-propietario tiene suficiente conocimiento de los detalles de las operaciones para darse cuenta de las cifras erróneas.

3 – Conciliaciones y comparación de activos contra registros.

4 – Protección física de activos y registros. Para un buen control interno es necesario proteger los activos y registros contra robos, hurtos, deterioros y mal uso. Por ejemplo, los bienes de cambios se protegen custodiándolos en un almacén, donde se mantienen ordenados, vigilados periódicamente recontados por el encargado del depósito.

5 – Usos de formularios adecuados, correctamente enumerados y pre impresos.

6 - Planes y manuales de cuenta.

7 – Controles sobre el acceso no autorizado a los activos. Algunos controles están diseñados para prevenir el acceso a los activos por personas no autorizada por la gerencia. Por ejemplo, una fábrica puede mantener las existencias físicas de bienes de cambio en un área de almacenaje cerrada; un banco guarda dinero en una caja fuerte; un comerciante minorista puede usar sistemas de alarma. Así mismo los faltantes podrán descubrirse por procedimiento de recuento físico.

8 – Controles sobre acceso autorizados tanto al uso de los activos como a los registros contables relativos, ya que estas personas pueden estar en la posición de encubrir faltantes de activos en los registros. Si las tareas están bien segregadas una persona que posee el acceso autorizado a los activos no debería tener también el acceso autorizado a los registros contables.

- Información y comunicación

El auditor debe conocer el sistema de información, que consiste en software o programas y hardware, procesamientos y datos. Este debe tomar relevamiento de los procedimientos usados en el sistema contable que le permitan registrar, procesar y corregir la información que luego se resume y expone en los estados contables, así también como los registros contables que respaldan tal información y las cuentas que se utilizan. Debe conocer los métodos de amortización o depreciación usados y todo tipo de transacciones no rutinarias.

Pequeñas empresas. Tienen sistemas contables menos sofisticados que las empresas más grandes, pero útiles a la gerencia. Carecen de extensas descripciones o manuales de cuentas y procesos contables. Son más fáciles de comprender por el auditor y dependen más de la indagación oral.

- Supervisión y monitoreo.

“La gerencia deberá monitorear los procedimientos de control para asegurarse su efectividad. Cabe notar que si la gerencia no monitorea tales procedimientos, las personas que lo realizan pueden pensar que no son importantes y, en consecuencia, dejar de hacerlos”.⁽²²⁾

Los sistemas de control interno requieren supervisión, es decir, un proceso que verifique el desempeño del sistema de control interno en el transcurso del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continuada, evaluaciones periódicas, o una combinación de ambas cosas durante la ejecución de actividades y procesos.

Evaluación del sistema de Control Interno; la eficiencia del sistema de control interno de toda organización, debe ser periódicamente evaluada por la dirección y los mandos medios.

Eficiencia del sistema de Control Interno; un sistema de control interno se considera eficiente si la dirección de la entidad tiene la seguridad razonable de que: Dispone de la información adecuada sobre el nivel de logro de los objetivos operacionales de la entidad. Se prepara de forma fiable la información financiera de la misma. Se cumplen las leyes y normativa a las que se encuentra sujeta.

Validación de los supuestos asumidos; se deben validar periódicamente los supuestos que sustentan los objetivos de una organización. A modo de ejemplo, los objetivos de una organización pueden apoyarse en supuestos acerca de las necesidades del grupo meta. Por consiguiente, será fundamental la validación de estos supuestos en el transcurso del tiempo.

Deficiencias detectadas; se deben establecer procedimientos que aseguren que toda deficiencia detectada, que afecte al sistema de Control Interno o pueda llegar a afectarlo, pueda ser oportunamente informada.

⁽²²⁾ LATTUCA, Antonio Juan, Compendio de auditoria, op.cit., pág.202.

3.- Objetivo del sistema de control interno

Es importante conocer cuáles son los objetivos que persigue el sistema de control interno dentro de la organización.

El que no conoce los objetivos de una actividad, no puede hablar sobre la misma, y no tiene validez una opinión al respecto.

El auditor debe conocer cuáles son los objetivos que persigue cada control, o que pretende cada control para poder evaluarlo o entenderlo, y así poder determinar cuándo ese control es efectivo o no se cumple, lo que significa que debe ir a la fuente del control.

“El control es una función de supervisión y es una tarea de la dirección superior que esta delega en la auditoría interna. Esta, a su vez, integra el sistema de control interno y es su censor y corrector”. ⁽²³⁾

El objetivo de un sistema de control interno es proveer una razonable seguridad (ya que no puede ser esta absoluta o total), de que el patrimonio este resguardado contra posibles pérdidas o disminuciones originadas por los usos y disposiciones no autorizadas y que las operaciones o transacciones estén debidamente autorizadas y adecuadas o apropiadamente registradas, a fin de permitir o asegurar:

- a- la preparación de los estados contables de acuerdo a las normas contables y.
- b- reportes o informes de gestión de calidad aceptables.

Tipos de objetivos

Se divide en 2 partes:

1- Objetivos múltiples o amplios, en la cual detallamos una serie de objetivos extraído de las definiciones sobre control interno expresadas en el capítulo anterior

2- Objetivos básicos, condensados o resumidos,

⁽²³⁾ RUSENAS, Oscar Rubén, Manual de la Auditoría Interna y Operativa, Editorial La Ley (Buenos Aires, 2001), pág. 51.

1– Objetivos múltiples o amplios

a) La consecución de un balance de las diferentes actividades de la empresa.

b) Obtener la conformidad, seguridad o tranquilidad de que los niveles inferiores de la organización cumplen con las directrices provenientes de las gerencias superiores o de la dirección superior

c) Determinar ineficiencias y errores de: sistema, operaciones y humanos

d) Determinar mejores normas, métodos, instrucciones, procedimiento y sistemas

e) Crear mejores sistemas o métodos de control y/o reforzar los existentes.

f) Generar operaciones más eficientes, seguras y veloces.

g) Determinar la mejor utilización de recursos humanos, físicos y tecnológicos.

h) Evaluar la efectividad de una gestión, actuación o tarea.

i) Lograr que los datos se presenten exactos y oportunos.

j) Custodiar y resguardar bienes, valores o patrimonios.

k) Aumentar la eficiencia operativa y facilitar que las normas, procedimientos y sistemas dictados se cumplan.

l) Comprobar la exactitud y veracidad de los datos suministrados por la contabilidad.

m) Prevenir robos, fraudes y en el caso de que ocurran que exista la posibilidad de descubrirlos y poder cuantificarlos.

2 – Objetivos Básico, Condensados o Resumidos

Son los siguientes:

1- Protección de los activos.

2- Obtención de Información adecuada.

- 3- Promoción de la eficiencia operativa.
- 4- Estimular la adhesión a las políticas de la dirección.

1 - Protección de los activos o razonable protección del patrimonio

“La empresa, ente o institución para alcanzar el logro de sus objetivos tiene la necesidad de tener un patrimonio, y está obligada a adoptar medidas para su conservación con el fin de no tener que interrumpir su gestión o que se genere un debilitamiento de dicho patrimonio”.⁽²⁴⁾

El concepto fundamental, está en la idea de proteger el patrimonio contra cualquier hecho, evento o circunstancia no deseada.

El responsable de la protección del patrimonio, es la dirección de la empresa, ya que esta es una de sus funciones primordiales.

Por lo tanto, se trata de establecer una serie de medidas, para localizar errores no intencionales e intencionales, como así también localizar las irregularidades cometidas en forma premeditada o intencional en perjuicio de los bienes que posee la empresa.

Para proteger el patrimonio, la dirección de la empresa debe adoptar una serie de medidas que son aplicadas conjuntamente para prevenirlo. Esa aplicación conjunta significa que las medidas adoptadas no son excluyentes entre sí, sino que, interactúan en el mismo contexto, ya que están encadenadas y su buen funcionamiento se logra cuando todas dan resultado al unísono.

Estas medidas son:

1- Servicio de Vigilancia:

El servicio de vigilancia persigue los siguientes objetivos, entre otros, tendientes a proteger al patrimonio:

- a) Prevenir robos y hurtos.
- b) Prevenir, alarmar y controlar incendios.

⁽²⁴⁾ RUSENAS, Oscar Rubén, Control Interno, op.cit., pág.24.

c) Controlar la entrada-salida de: personal interno, visitas y transportes de mercancías.

d) Controlar la carga y descarga y su documentación sustentadora o respaldatoria de la operación.

e) Recorrer todos los sectores de la empresa observando el funcionamiento de los servicios internos y que el personal se encuentre abocado a sus labores habituales o específicas.

f) Controlar la hermeticidad de los depósitos.

g) Custodiar el transporte interno y el proveniente del exterior.

h) Proteger y brindar seguridad de las personas de la empresa o las que ingresaron como visitas.

2- Sistema de protección contra incendios:

La red contra incendios tiende a proteger al patrimonio cuando éste es amenazado por el fuego y para ello es necesario:

a) Determinar la ubicación geográfica de las áreas de mayor riesgo dentro de la empresa y la cantidad necesaria de mangueras, matafuegos, baldes de arena, etc.

b) Establecer un sistema de alarmas y de sensores que indiquen el aumento de la temperatura.

c) Controlar el estado de los equipos mediante el correcto funcionamiento de un mantenimiento preventivo del mismo.

d) Establecer instrucciones escritas sobre las funciones que deben cumplir los individuos en caso de incendio y cuáles son sus responsabilidades sobre los bienes que se pueden salvar o rescatar en caso de producirse este imponderable.

e) Realizar simulacros para ver si el punto anterior es cumplido en tiempo y forma preestablecido.

f) Verificar que el seguro contra incendio cubra el patrimonio expuesto a riesgo.

3- Mantenimiento preventivo: El mantenimiento preventivo tiende a lograr la protección o generación de ingresos, que por el transcurso del tiempo o por el uso sufren un agotamiento o tienen una vida limitada. Por lo tanto, realizando un cambio o una medida protectora, se consigue que ese bien no llegue al fin de su vida útil y genere daños mayores, cuyas consecuencias pueden ser un gran tiempo de inactividad (lucro cesante) o un alto gasto o erogación para recuperarlo para el proceso productivo.

Es conveniente que la empresa cuente con un Programa de Mantenimiento Preventivo y que el mismo se cumpla.

4- Separación de funciones y responsabilidades

Ningún individuo de la organización debe realizar- al mismo tiempo- las funciones de: manejo, registro y custodia de bienes, ni siquiera dos de ellas. Cada una de esas funciones las debe realizar una persona distinta, para que exista oposición de intereses, y, por lo tanto, un control mutuo.

Desgraciadamente esta medida es neutralizada cuando existe colusión entre distintos funcionarios responsables de diferentes operaciones entrelazadas.

5- Políticas de Seguros

La empresa y sus bienes están sujetos a hechos fortuitos e incendios imprevisibles, tales como, pérdidas, robos, sustracciones, destrucción total o parcial. Para proteger un bien se utiliza un cálculo actuarial entre el valor que tiene un seguro, el patrimonio que se quiere proteger y el riesgo o probabilidad que tiene frente a hechos inciertos, se elabora un programa de seguros, ya que el costo del seguro debe ser menor al valor del bien que se quiere proteger.

6- Comprobantes o formularios preenumerados

Mediante la preenumeración se posibilita la acción de controlar el flujo de información. La secuencia numérica permite detectar cuando un

comprobante falta y de inmediato realizar la búsqueda y localización, esta medida debe estar acompañada de los siguientes conceptos:

a) Formularios o comprobantes anulados: Cuando se anula un ejemplar por un error o equivocación del usuario, se debe colocar en el formulario la palabra anulado y distribuir en forma normal sus copias para su procesamiento. En el archivo deben quedar unidos todos los ejemplares del formulario anulado.

b) Formularios o comprobantes perdidos o sustraídos: Ante la pérdida o sustracción de comprobantes que puedan causar perjuicios económicos a la empresa, se debe realizar la denuncia policial o judicial y publicar en los diarios el hecho, para delimitar responsabilidades por el uso indebido de esos documentos.

c) Formularios o comprobantes inutilizados o en desuso: Cuando un formulario o comprobante son suprimidos o reemplazados por otros debe practicarse un inventario de los mismos, realizar un acta y destruirlos, para evitar su posterior utilización de: Identificación de los usuarios, de los formularios o comprobantes.

d) Formularios electrónicos: Se deben conocer cuáles son las claves de acceso de aquellos que están autorizados a la emisión de documentos electrónicos.

7- Registro de firmas y Régimen de autorizaciones

Así como existe una escala jerárquica o funcional, debe existir un registro de firmas de todas las personas que conforman o autorizan operaciones relevantes en el funcionamiento de la organización. Pero a su vez, se debe conocer cuáles son las facultades o lo que le está permitido ejecutar a cada uno de ellos, esto debe estar en un manual de autorizaciones que es aprobado por la dirección superior.

Tanto el registro de firmas como el manual de autorizaciones debe estar permanentemente actualizado. Cuando alguna persona se retira de la

empresa se debe hacer todas las comunicaciones internas y externas que deslignen la responsabilidad de la empresa.

8- Deposito total de los ingresos monetarios

Todos los fondos monetarios que ingresan a la empresa deben ser depositados y en la misma forma que han sido percibidos dentro de un plazo establecido. Es decir que si ingresa dinero en efectivo este no debe cambiarse por un cheque de un funcionario de empresa que necesita hacerse de dinero en forma inmediata, o sacarlo para reponer un fondo fijo o pagar un gasto en efectivo.

9- Emisión de un cheque por cada egreso

Cada vez que la empresa hace una erogación monetaria la misma debe quedar reflejada en un cheque realizado en forma nominativa. Debe usarse el método de emisión nominativo, no a la orden y cruzado, para que sea depositado y no cobrado en la caja del banco. En aquellos gastos que se hacen por el fondo fijo o caja chica son los únicos admitidos para ser pagados en efectivo y son gastos menores donde no se justifica hacer un cheque. El cheque que repone al fondo fijo debe ser hecho a la orden del tesorero de la empresa quien se encargara de cobrarlo en efectivo en el banco.

10- Cheque con más de una firma

Para establecer un mejor control de los egresos monetarios, los cheques deben contar con más de una firma, que se estampa en el momento previo al pago. Esto también permite distribuir la responsabilidad de los funcionarios firmantes. El manual de autorizaciones debe indicar quienes pueden firmar y hasta que monto. Normalmente hay combinaciones entre funcionarios de distintos niveles para la firma de los valores de acuerdo al monto del mismo

11- Compromisos u obligaciones de la empresa con terceros

Cuando la empresa se obligue hacia terceros, ya sea por medio de contratos, documentos comerciales, etc. debe estar este acto conformado con la firma de más de uno de los funcionarios responsables de la empresa, los cuales contarán con los poderes legales que le permitan realizar tal operación, esto también debe estar en el manual de autorizaciones.

12- Archivos

Los archivos contienen y conservan la historia de la organización, por lo tanto, su conservación y cuidado es muy importante respecto de hechos que puedan comprometer a la organización y los elementos de prueba que se encuentren almacenados en ellos.

La digitalización de documentos garantiza que los usuarios de los archivos tengan una copia del documento a su disposición y no se altere el archivo.

13- Registro de acceso

a) Áreas físicas: La existencia de áreas físicas o zonas de operativas de acceso restringido y el efectivo cumplimiento de normas que prohíben la presencia de personas ajenas a estas zonas de alto riesgo, que aseguran un mayor control de lo físico como de los registros.

b) Información confidencial: Se debe limitar el acceso a información de la empresa, como ser: base de datos, archivo de clientes, proveedores, formulas técnicas, propiedad intelectual, juicios, remuneraciones, etc.

c) Conocimientos: El conocimiento es un patrimonio de la empresa que debe protegerse. Por lo tanto, se debe restringir el acceso al personal que pueda apropiarse de él.

14- Controles de supervisión

Consisten en la presencia, en determinado punto del procedimiento que recorre una operación, de un responsable cuya función es confirmar y

verificar que se haya cumplido todos los controles presentes en el sistema hasta ese momento. Estos controles pueden formar o no parte de la rutina o procesamiento de la información. Esta supervisión puede ser practicada por personas o por sistemas.

15- Claves de acceso a información

Deben existir claves de acceso para la información contenida en la base de datos o archivos electrónicos de la empresa, estas claves no pueden ser usadas por otras personas que el propio usuario.

16- Propiedad intelectual, investigación y desarrollo

El conocimiento o desarrollo intelectual por medio de la investigación son parte del patrimonio de la organización. El know how y know ledge deben estar protegidos y custodiado por personal responsable con la adecuada protección legal de la propiedad intelectual.

2 – Obtención de Información adecuada o información confiable y eficiente

Ante la necesidad de tomar decisiones y evaluar posteriormente sus resultados, es necesario contar con un sistema de información confiable y eficiente.

Debemos tener en cuenta que la información proveniente de la contabilidad y toda estructura de datos que se elabora y distribuye dentro de la organización debe ser confiable y eficiente.

Cuando la estructura de la organización es más compleja y la cantidad de hechos y registros económicos financieros son muy variados, se pierde el concepto de operación aislada o única, y se ingresa en el concepto de dispersión de hechos que luego se conocerá por el resultado de la información que lo condensa y agrupa. Es decir que las decisiones se toman

una vez que el hecho ocurrió, en base a los datos que la información proporcionó.

También la información debe ser completa y oportuna. De poco o nada sirve que una información que fue procesada solo en parte o es incompleta respecto de los datos totales que debió contener.

“La información confiable y eficiente, así como completa y oportuna, debe ser una preocupación de todos los sectores de la organización, proporcionando de esta manera, material para el análisis de variaciones o desvíos que ocurrieron al comparar los resultados previstos o predeterminados y los resultados reales”.⁽²⁵⁾

Situaciones donde se trata de cumplir con este objetivo de control interno:

a) Manual de cuentas contables

El manual de cuentas contables debe reunir las características siguientes:

1- La Codificación o parte numérica debe ser abierta, es decir, que dentro de ella siempre pueda incorporarse una cuenta intermedia o nueva sin modificar la homogeneidad del grupo.

2- La parte literal debe ser lo suficientemente expresiva dentro del concepto que agrupa.

3- Debe tener la descripción de los conceptos fundamentales que la cuenta agrupa.

4- El manual de cuentas contables debe contener partidas analíticas donde se registran los hechos o sucesos y una parte sintética que permita obtener información resumida o agrupada.

5- El plan de cuentas es una versión resumida del manual de cuentas contables.

⁽²⁵⁾ RUSENAS, Oscar Rubén, Control Interno, op.cit., pág.31.

b) La sumatoria de la información analítica debe ser igual a la sintética

Se debe mantener un constante estudio o conciliación de la información analítica. Como la contabilización es analítica, y mediante distintos procesos de agrupamiento se va generando información de tipo condensada, se debe tener la certeza que durante ese proceso todos los datos analíticos fueron incorporados para formalizar el dato resumido. En la parte contable expresaríamos este concepto de la siguiente forma: la sumatoria de las cuentas analíticas es igual a la cuenta colectiva o la sumatoria de las cuentas colectivas es igual a la cuenta compuesta.

En la parte operativa podríamos decir que el total de horas trabajadas es igual a la sumatoria de todas las fichas de reloj de los operarios que conforman la planta.

c) Instrucciones que determinen concepto de uniformidad

El objetivo es lograr datos comparables entre dos o más periodos o situaciones. Por lo tanto, la información debe contener la particularidad de ser homogénea y consistente en cuanto a su preparación y presentación.

d) Fuente de la información diversa o información cruzada

Muchas veces una información puede ser chequeada consultando a otro sector de la empresa, conciliando luego ambos datos. La cifra de cobranzas del mes, puede ser conciliada con el total de depósitos en concepto de cobros de clientes en tesorería. El total de ventas del mes informado por el área comercial, se puede chequear con el total facturado más los pedidos pendientes de facturación.

e) Comparación de datos actuales con datos históricos

Esto puede realizarse cuando los conceptos son homogéneos y uniformes, lo que permite realizar conclusiones sobre el contenido de la información procesada.

f) Comparación de información propia con la tercera

Para garantizar la información propia en los casos en que la misma se encuentra reflejada por la contrapartida en la información externa o de terceros, se puede conciliar ambas informaciones para tener la correcta imputación de los hechos y sucesos.

g) Información fluida, constante o regular

El flujo de la información debe ser constante, de manera tal que no genere picos o cuellos de botella que alteran el concepto de oportunidad.

h) Comparación de la información real con la pronosticada

En el caso de existir pre elaborada o pronosticada, la cual marque los objetivos a seguir o cumplir, se debe hacer periódicamente una comparación con la información real. Ejemplos a considerar son los presupuestos, costos, programas económicos o financieros, etc. En estos casos se deben hacer estudios sobre las variaciones significativas y a posteriori, extraer las conclusiones respectivas sobre las mismas, y las medidas a aplicar para el caso de tener que hacer correcciones.

i) Comprobantes y formularios preenumerados

No debe faltar ningún dato, la información debe ser completa, para esto la preenumeración juega un rol importante.

3 - Promoción de la eficiencia operativa o simplemente eficiencia operativa:

Las organizaciones económicas tienden a ser cada día más efectivas y a su vez más eficientes. Para evaluar la efectividad se puede medir el grado de cumplimiento de los fines que tiene la organización, es decir si ésta alcanza, está por alcanzar o no los fines que pretende tener.

La eficiencia de un ente la podemos medir o evaluar por el conjunto de recursos humanos, naturales, materiales, etc. Que utiliza o emplea la empresa para alcanzar, generar o producir una unidad o bien de cambio.

La eficiencia operativa tiende a aumentar cuando los recursos empleados tienden a decrecer en comparación a los costos de realizar, esa gestión de producción, o cuando ésta crece, permaneciendo estables aquellos.

Para cumplir con los objetivos de la organización, deben existir una serie de disposiciones prácticas. El resultado real o práctico de dichas disposiciones en forma correcta, ideal, positiva o idónea es el que tiende a lograr lo que denominamos eficiencia operativa.

Es tarea del cuerpo ejecutivo entrenar y coordinar los movimientos o funciones que los niveles intermedios y finales deben realizar para alcanzar el objetivo fundamental que el ente quiere lograr.

Las medidas prácticas para cumplir este tercer objetivo de control interno son:

a) Estructura humana

La mano de obra de una organización es uno de los principales elementos, sin ella no podría existir. Los recursos humanos se pueden clasificar dentro de los distintos niveles en base a conocimientos de cada individuo. El grupo humano debe ser coherente con los fines del ente y para ello se debe:

1- Realizar una delicada selección de los individuos, teniendo en cuenta aspectos físicos, culturales, éticos, morales, etc.

2- Debe ser capacitado.

3- Un individuo bien seleccionado y capacitado debe ser correctamente entrenado y a su vez, integrado al equipo de trabajo.

4- El individuo debe conocer los fines y objetivos de la organización y estar identificado con los mismos.

5- Los miembros de la empresa deben aplicar su mejor juicio o criterio al momento de tomar decisiones. Es decir, que la dirección superior

debe tener la seguridad que las decisiones programadas siempre son cumplidas tal como se fijan, y cuando existe la necesidad de tomar decisiones no programadas, sus funcionarios aplicaran su mejor juicio personal en favor del bien de la organización.

6- Justa remuneración

7- Seguimiento de las conductas personales. Se debe evaluar el comportamiento desde el plano social, personal y económico.

b) División del trabajo

La división del trabajo se basa en la partición de una tarea determinada y sus componentes más sencillos.

Cuando más especializada es la labor, el individuo que la practica se transforma en más hábil y por lo tanto se logra una mayor eficiencia, pero existe un delicado problema que proviene de la extrema división de las tareas, y es que el individuo tiende a enajenarse y pierde, como consecuencia, eficiencia operativa, entonces es conveniente que el personal rote de puestos dentro de periodos razonables.

Para la división del trabajo hay que tener en cuenta:

1- Estableciendo la base de especialización por finalidad del trabajo, ejemplo producción, comercialización, administración, etc.

2- La especialización puede ser también por procesos, ejemplo, tesorería, compras, etc.

3- Por áreas geográficas o tipos de clientes

La división del trabajo va formando unidades de control, por ejemplo, un grupo de operarios es conducido por un supervisor, éste sería una unidad de control, pero a su vez, un grupo de supervisores sería guiado por un jefe seccional, y éste también es una unidad de control. De esta manera, se crea una pirámide de control que llega hasta el máximo director de la organización.

En resumen, la división del trabajo tiende a lograr la mayor eficiencia operativa, pero la excesiva especialización puede ser tan contraproducente como la mano de obra ociosa.

c) Manuales de funciones o procedimiento

Todas las normas, sistemas, procedimientos, instrucciones, rutinas, etc., deben estar contenidas dentro de los manuales de trabajo, de modo que permitan tener procesos homogéneos y en caso de conflictos entre individuos o sectores se neutralicen las opiniones subjetivas.

Las normas deben ser claras, precisas y concretas, no deben permitir ningún tipo de duda, no deben permitir dudas, y cuando existan modificaciones las mismas deben ser incorporadas de inmediato y por todos conocidas a través de eficientes medios de comunicación internos

d) Medios materiales y tecnológicos

La empresa vive en un mundo dinámico y por lo tanto debe comportarse de la misma manera; quien quiera permanecer ajeno o estático, caerá destruido por el cambio producido por la velocidad de la innovación tecnológica.

La eficiencia operativa está en función directa con los cambios tecnológicos.

4 - Estimular la adhesión a las políticas de la dirección o el cumplimiento de las políticas prescriptas en la organización.

Las empresas u organizaciones socioeconómicas tienen maneras o formas propias de ser tan particulares que las diferencian de las demás empresas que habita en el contexto.

Estas maneras de ser o particularidades propias están cristalizadas en los objetivos y / o metas que pretenden alcanzar y en un conjunto de políticas que los individuos que la componen deben conocer y cumplir, para que las organizaciones puedan alcanzar sus fines.

Cuando el individuo o la persona está actuando bajo el convencimiento de que sus tareas coinciden con lo pretendido de él por el ente (o empresa), se logra de esta manera que mantenga una identificación con las políticas prescriptas por la organización.

Este proceso de identificación hombre- empresa, se encuentra ligado al concepto de eficiencia operativa, ya que existe una vinculación directa entre lo que quiere la organización de sus miembros integrantes y el acatamiento de estos de lo determinado por la dirección superior.

Las políticas son órdenes o lineamientos generales que emanan desde la cúspide de la organización; es decir que pueden provenir de los órganos directivos, como grandes líneas políticas a seguir por toda la empresa, y de un carácter particular o fundamental para alcanzar los fines que la organización ha fijado. El órgano ejecutivo de la empresa puede proponer políticas que deben ser aprobadas por la dirección superior.

Todas las políticas deberán quedar reflejadas por escrito, ya sea en manuales, instrucciones, memorandos, comunicaciones internas en la empresa, etc., y ser difundidas para que los individuos las conozcan, las entiendan y las puedan acatar y cumplir.

Como las organizaciones actúan en un medio dinámico, este ritmo hace que las políticas de la organización tengan que adaptarse a las nuevas circunstancias y verse obligadas a cambiar o modificarse total o parcial. Es decir que la organización debe prever, dentro de ella, la existencia de un mecanismo o dispositivo que permita rever las políticas y, a su vez, adaptarlas al momento en que se vive.

En esta parte, la auditoria interna u operativa debería tratar de incursionar en el asesoramiento y control de las políticas y dejar un poco de lado la ardua y rutinaria función del punteo; entonces su ayuda a la organización consistiría en determinar si las políticas existentes son apropiadas, correctas, para el momento en que se vive.

Todo cambio de política debe provenir de la autoridad que oportunamente la creo, y hasta que la misma no sea cambiada, todos los integrantes de la organización deben acatar las vigentes.

Las medidas prácticas existentes destinadas para cumplir este objetivo pueden ser;

a- Manual de organizaciones

Reúne los lineamientos generales del ente, expresando los objetivos principales a seguir, definiendo los fines a alcanzar, detallando los medios y estableciendo las políticas a cumplir.

En el manual de organizaciones se agrupan las funciones que han de cumplir los integrantes según la estructura organizativa que se adopte, y se determina cual es la responsabilidad o correspondiente a cada tarea.

También quedan expresadas en él, las interrelaciones entre los distintos departamentos y sectores de la empresa, y, en caso de conflicto, actúan como medio regulador o atenuante de las diferencias, para que el motivo de conflicto se soluciones. Dentro de este manual también encontramos los procedimientos, los sistemas, las normas y las instrucciones vigentes para el movimiento administrativo de la organización.

b- Organigrama

El grafico denominado organigrama determina las líneas formales de autoridad y dependencia de los distintos sectores y de los individuos que lo ocupan.

Permite conocer de quien depende una unidad o individuo y, a su vez, quienes dependen de este. Denota también los niveles y jerarquías dentro de la organización y como es sumamente dinámico, debe ser actualizado constantemente para no perder vigencia o significado.

c- Manual de funciones

El manual de funciones de una empresa comprende una descripción detallada de las funciones que deben desarrollar los individuos en los distintos sectores de la organización.

Todas las funciones que se lleven a cabo en un sector o por un individuo deben quedar expresadas por escrito, ya que, en caso de conflicto, se puede saber con exactitud quien no cumplió con sus funciones o quien invadió funciones correspondientes a otro sector o persona. El manual de

funciones debe expresar claramente y sin ambigüedad a que unidad o individuo reporta la tarea que se está describiendo, y en caso inverso quienes son los subordinados de este sector o individuo.

Contiene las funciones propias a realizar y cuáles son las funciones a supervisar y, cuáles son las funciones de control que se deben realizar. No podemos olvidar que toda función va acompañada de la correspondiente responsabilidad, que también debe quedar inserta en el manual.

El manual de funciones debe estar expresado por escrito y toda modificación que se produzca debe estar incorporada de inmediato.

d- Manual de procedimientos

El manual de procedimientos describe las etapas o pasos que deben cumplirse para ejecutar una función, cuales son los soportes documentales y que autorización requiere.

Sabemos que dentro de la organización el elemento humano es un factor vital para la vida de la misma, y que sufre constantemente cambios, ya sea por nuevas incorporaciones, por despidos, por remuneraciones, por ascensos, etc., por lo que hay que entrenar a nuevos individuos y mantener la uniformidad de criterios en cuanto a las tareas que se ejecutan. Por eso todo lo que es estándar dentro de una empresa debe ser incorporado por escrito dentro de este manual, que permitirá conocer completamente, desde que se comienza hasta que se termina una tarea, y, en caso de producirse una variación en el factor humano, quien asuma luego esta labor tendrá su historia y podrá ejecutarla sin mayor dificultad. Por lo tanto, aquí también es importante que los mismos se encuentren actualizados y expresados por escritos.

e- Manual de autorizaciones

El manual de autorizaciones fija los límites de las personas, expresado en valores monetarios.

CAPITULO III

Planificación de la auditoria

Sumario: 1.- Planificación de la auditoria. 2.- Etapas del proceso de auditoría. 3.- Herramientas de la planificación. 4.- Métodos de relevamiento. 5.- Procedimientos de auditoría. 6.- Procedimientos típicos de auditoría. 7.- Riesgo de auditoría. 8.- Evaluación de los controles y controles clave. 9.- Papeles de trabajo.

1.- Planificación de la auditoria

1.1.- Conceptos generales

La naturaleza del trabajo de auditoría y su objetivo primario -emisión de una opinión profesional-, intrínsecamente conlleva una necesidad básica de desarrollar la acción de planificar. Esta acción se puede sintetizar como la asignación en el tiempo de los recursos disponibles en función de las tareas y de la amplitud de los procedimientos a utilizar. A su vez, en la secuencia de este proceso iterativo, los procedimientos a aplicar son consecuencia directa de la evaluación primaria de la magnitud, forma de operación y características del contexto en que se desenvuelve el ente auditable.

La planificación además del beneficio que genera su utilización a través del ordenamiento del proceso a ser cumplimentado, en el caso específico de la auditoría, su empleo la transforma en una de las mejores

herramientas a utilizar para la obtención de los objetivos perseguidos.

La afirmación anterior se fundamenta en ciertas pautas operacionales del trabajo:

- i) Necesidad de una conclusión que es la ponderación resultante de diversas tareas.
- ii) Tales tareas difieren en su
 - Extensión y correlación temporal
 - Requerimientos de idoneidad
 - Ubicación geográfica
- iii) Los elementos mencionados en ii), deben combinarse entre sí.

Como consecuencia, desde el punto de vista profesional, la planificación es un elemento insoslayable en la realización del cualquier trabajo de auditoría.

Así la Resolución Técnica Nro. 37 de la F.A.C.P.C.E., señala entre las Normas sobre Auditoría de Estados Contables:

“3.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.”⁽²⁶⁾

Seguidamente se analizarán secuencialmente los distintos aspectos de la planificación.

1.2.- Objetivo de la planificación

⁽²⁶⁾ Resolución Técnica 37, Normas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, FACPCE, (22/03/2013).

El objetivo de la etapa de planificación consiste en determinar qué procedimientos de auditoría corresponderá realizar y cómo y cuándo se ejecutarán.

La planificación, si bien es una etapa del proceso de auditoría, es un proceso en sí mismo: son una serie de actos u operaciones que conducen a un fin específico. Ese fin es determinar cuáles serán los procedimientos de auditoría a emplear que permitan obtener la satisfacción necesaria para emitir una opinión.

La planificación es un proceso dinámico que, si bien se inicia al comienzo de la labor de auditoría, puede modificarse o continuarse sobre la marcha de las tareas. En ese mismo sentido se expide la NIA 300 “Planificación de una auditoría de estados financieros” al establecer que “es un proceso continuo e iterativo que a menudo comienza al poco tiempo de haber terminado una auditoría previa o, en conexión con la finalización de una auditoría previa y continúa hasta la finalización del compromiso de auditoría en curso”.⁽²⁷⁾

La planificación de una auditoría comienza con la obtención de información necesaria para definir la estrategia a emplear y culmina con la definición detallada de las tareas a realizar en la etapa de ejecución, cuyo resultado será evaluado en la etapa de conclusión.

La planificación es importante en todo tipo de trabajo cualquiera sea el tamaño del ente a auditar. Es prácticamente imposible obtener efectividad y eficiencia sin una adecuada planificación. La planificación debe ser cuidadosa y creativa, positiva e imaginativa, debe tener en cuenta alternativas para realizar las tareas y debe seleccionar los métodos más apropiados.

La NIA 300 ya mencionada, establece que “el objetivo de la planificación es la realización de la auditoría en forma eficaz y eficiente. Esta premisa es similar a los conceptos mencionados en los párrafos precedentes.

⁽²⁷⁾ NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, (15/10/2013)

La planificación de la auditoría da el marco para que el auditor desarrolle la auditoría aplicando el principio de economía...⁽²⁸⁾, tal como lo define la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE.

1.3.- Elementos de la planificación

Los elementos básicos que deben integrar un esquema de planificación para el cumplimiento de los objetivos enunciados son los siguientes:

a) Propósito del trabajo a realizar

El propósito del trabajo es el principal condicionante de la planificación. Todo trabajo de auditoría puede divergir en sus objetivos pero en resumen, todos tienden a expresar una opinión profesional ya sea sobre estados contables o sobre un área administrativa de un ente. Por ende, la planificación primariamente debe tomar en consideración este factor para dimensionar el trabajo a las necesidades emergentes del tipo de opinión a brindar.

b) Características del ente donde se efectúa el trabajo

Las características del ente donde se efectuará el trabajo, particulariza las clases de procedimiento a aplicar para cumplimentar la tarea.

Básicamente factores que resaltan en este ámbito son:

i) La conformación jurídica que presenta el ente, vg. empresa unipersonal, sociedad civil, sociedad comercial (dentro de ésta figuran las actualmente tipificadas por la ley y eventualmente las creadas por las cambiantes condiciones económicas).

ii) Las características operativas. El tipo de operaciones que realiza el ente influye necesariamente en la definición de los diferentes procedimientos a aplicar. Esto involucra una amplia gama que se extiende desde aquellos casos en que:

⁽²⁸⁾ Ibíd.

- las mercaderías son producidas o revendidas
- el ente es monoprodutor o pluriprodutor
- las operaciones son sustancialmente normales o se trata de transacciones únicas, esporádicas o extraordinarias.

iii) Grado de confiabilidad de los pigmentos de control

La información a evaluarse o sobre la cual se emitirá una opinión queda procesada directa o indirectamente dentro de los distintos sistemas vigentes en el ente. Por ende los elementos de control con que cuenta cada sistema y su grado de utilización, conforman un factor relevante en la determinación de la naturaleza, amplitud y oportunidad de los procedimientos a aplicar.

c) Estimación de las horas a insumir en la realización del trabajo

La presupuestación del trabajo resume una asignación de horas a cada una de las tareas a realizar. Como se señala en la introducción, la planificación se nutre de este factor como elemento básico de su materialización práctica. Los elementos básicos de la presupuestación de horas son los siguientes:

i) Entrevistas al cliente

Esta técnica -realmente irremplazable-, otorga al auditor una vivencia que le permite dimensionar el trabajo en real magnitud.

El mejor logro del objetivo perseguido, obliga a señalar que en este punto, es fundamental la experiencia profesional y algunas herramientas de trabajo que eviten omisiones en la obtención de la información.

Es recomendable a este respecto, la preparación de una metodología de cuestionario sintetizada en un memorándum. Dicho cuestionario detalla las preguntas fundamentales en cada una de las áreas que caracterizan el ente y que tiene repercusión en el proceso de auditoría que se va a iniciar.

ii) Visita a las plantas y oficinas, y observación de las operaciones

Esto permite que muchos factores de dimensión de estructuras y

disposición de elementos sean conocidos directamente pudiendo determinar su incidencia en la asignación de los recursos y procedimientos a implementar.

A título de ejemplo cabe señalar disposición de los almacenes y depósitos, ubicación de las líneas de producción, custodia de los activos fijos en plantas, etc..

Características de documentación y registros A los efectos de la cuantificación de las horas, el conocimiento de las modalidades de documentación y registros asumidas permiten una más apropiada definición de los tiempos a insumir.

d) Programas de trabajo

La detallada enunciación de procedimientos de auditoría se condensa y resume en un cuerpo orgánico y sistemático que se define como programa de trabajo. El auditor elegirá de acuerdo con los elementos enunciados en los acápites anteriores, las alternativas más apropiadas a volcar en los programas de trabajo y que le permitan el cumplimiento de las metas fijadas.

Se conocen diferentes enfoques en la preparación de los programas de trabajo, dependiendo entre otras razones del conocimiento técnico y experiencia de quienes tendrán a su cargo la auditoría, el tamaño del estudio del profesional, la complejidad de la tarea en función de las características del cliente, el mayor o menor deseo de privilegiar la eficiencia por sobre la creatividad del auditor, etc..

Según sea el grado de detalle que se asume en su conformación, pueden variar desde simples guías o recordatorios de procedimientos, también denominados programas generales, hasta aquellos analíticos o detallados. Así, los programas generales exponen sintéticamente (recuerdan), los enunciados de los pasos a desarrollarse en oposición a la descripción minuciosa y pormenorizada que se utiliza en los analíticos o detallados.

También es menester una clasificación de acuerdo con la específica relación con un trabajo en particular. Desde este punto de vista en la práctica

se conocen como programas estándar y programas específicos. Los primeros son preparados con el objetivo de ser utilizados en una cantidad de circunstancias similares por lo general para ser aplicados a diferentes clientes que el profesional atienda. Los segundos, programas específicos son aquéllos que se preparan y aplican en circunstancias determinadas, por lo que asumen un grado de detalle aún mayor, pudiendo comprender cada una de las cuentas que componen el plan de cuentas del cliente con su respectivo código.

El auditor en la etapa de planificación, elegirá dentro de las alternativas señaladas, el enfoque que mejor se adecúa a sus necesidades y objetivos perseguidos.

1.4.- Oportunidad de la planeación

La planeación de la auditoría es un proceso que, en parte, necesariamente debe realizarse antes de iniciarse la tarea, aunque, sólo luego de identificadas las afirmaciones que contienen los estados contables y determinados los objetivos y riesgos de auditoría que conlleva la evaluación de las actividades de control del propio ente, puede explicitarse el programa en forma completa.

Sin embargo, allí no termina la confección del programa de auditoría, pues a medida que se va desarrollando el trabajo, se reevalúa permanentemente el plan y se le efectúan modificaciones necesarias para alcanzar los objetivos establecidos y cumplir eficientemente con el trabajo.

El auditor debe emitir su juicio sobre la razonabilidad con la que los estados contables exponen la situación patrimonial y los resultados de la empresa, y para hacerlo, lleva a cabo una revisión crítica de aquellos estados, buscando todos los elementos de juicio necesarios en un medio incierto. Nunca llega a estar absolutamente seguro que los estados contables reflejen la verdadera situación de la empresa; por lo tanto, trata de reducir la incertidumbre a límites razonables, lo que explica su permanente preocupación de reevaluar sus próximos pasos en la búsqueda de la verdad.

2.- Etapas del proceso de auditoría

“La secuencia de pasos que implica llevar a cabo una auditoría puede variar según diferentes circunstancias. No obstante ello, usualmente se verifican tres etapas esenciales: planificación, ejecución y conclusión”.⁽²⁹⁾

Estas tres etapas implican que la auditoría es un proceso secuencial con un punto de partida y otro de terminación.

Las etapas del proceso de auditoría pueden sintetizarse de acuerdo con el siguiente detalle:

Etapa	Objetivo	Resultado
Planificación	Predeterminar procedimientos.	Memorando de planificación y programas de trabajo.
Ejecución	Obtener elementos de juicio, a través de la aplicación de los procedimientos planificados.	Evidencias documentadas en papeles de trabajo.
Conclusión	Emitir un juicio basado en la evidencia de auditoría obtenida en la etapa de ejecución.	Informe del auditor.

En general se puede afirmar que los objetivos primordiales de cada una de las etapas en las que ha sido dividido el proceso de auditoría son los siguientes:

Planificación: El objetivo último de esta etapa es la determinación del enfoque de auditoría a aplicar y su consecuencia inmediata, la selección de los procedimientos particulares a ejecutar. Esto se verá reflejado en un memorando de planificación que documenta las consideraciones analizadas durante toda la etapa, como asimismo los respectivos programas detallados de trabajo que indican de qué forma, en qué momento y con qué alcance se

⁽²⁹⁾ SLOSSE, Carlos Alberto, GORDICZ, Juan Carlos, GAMONDES, Santiago, op.cit., pág. 47.

ejecutarán los procedimientos seleccionados.

Ejecución: Su finalidad será la de cumplimentar los procedimientos planificados para obtener elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una opinión. Todos esos elementos de juicio se traducirán en papeles de trabajo que constituyen la documentación y evidencian el examen realizado. Es de destacar que en esta etapa no sólo se realizarán los procedimientos previstos en la etapa de planificación, sino también todas aquellas pruebas alternativas que deban efectuarse reemplazando o complementando a las originalmente planificadas, ya sea por dificultades propias de la empresa, de los sistemas, del resultado de los procedimientos realizados o por eficiencia en el examen.

La NIA 200 "Objetivo y principios generales que rigen la Auditoría de estados financieros" hace referencia implícita a estas dos etapas al establecer que el auditor debe planificar y realizar (ejecutar) la auditoría para reducir el riesgo involucrado hasta un nivel que resulte aceptable que concuerde con el objetivo de auditoría.

Conclusión: En esta etapa se evalúan todas las evidencias obtenidas durante la etapa de ejecución que deben permitir formar un juicio una opinión sobre la razonabilidad de los estados contables, emitiendo el respectivo informe del auditor.

Habiendo definido en forma global los objetivos de cada una de las etapas que integran el proceso de auditoría, seguidamente se analizarán las características principales de cada una de ellas.

La anteriormente mencionada NIA 200 se refiere también indirectamente a la etapa de la conclusión, definiéndola concretamente como "Expresión de una opinión sobre los estados financieros".

3.- Herramientas de la Planificación:

3.1.- Programas de trabajo

El programa de trabajo es un elemento de utilidad indiscutible. La

etapa de planificación debería comprender su confección ya que permitiría un seguimiento ordenado de las tareas de revisión.

Seguidamente se expone a manera de ejemplo el contenido de un programa de trabajo específico para un cliente:

Aspectos a incluir:

ESENCIALES *

Nombre del cliente

Fecha a la que se efectúa la revisión

Detalle de los procedimientos de auditoría a aplicar especificando

- Visitas durante las cuales se llevarán a cabo
- Alcance
- Categoría del auditor a cargo (capacitación y experiencia requeridas)

Tiempo presupuestado y tiempo real empleado

Explicación de cualquier variación entre lo programado y lo efectivamente realizado.

Constancia del cumplimiento de cada procedimiento incluyendo fecha y firma de quien lo llevó a cabo.

Conclusión (juicio de valor), luego de la revisión del área o rubro.

CONVENIENTES SEGUN LAS CIRCUNSTANCIAS

Recordatorio de los objetivos generales que se persiguen con la revisión.

Referencia sintética a las principales características de los sistemas de control vigentes en el área que cubre el programa y en particular sobre deficiencias cuya potencialidad requiriese especial atención.

Elementos que proveerá el cliente y su fecha tentativa.

El motivo por el cual estos aspectos no se incluyen como esenciales a incluir en un programa de trabajo radica en que:

a) los objetivos de la revisión de un rubro deben estar siempre presentes en un auditor capacitado y son presupuesto indispensable para que

se encuentre en condiciones de realizar su labor de revisión;

b) normalmente los papeles de trabajo preparados con la revisión de los sistemas de control se agrupan en un solo legajo, donde al final de cada área se exponen las conclusiones, no siendo indispensable por lo tanto, reiterarlo en el programa y,

c) los elementos a entregar por el cliente con su fecha tentativa, forman parte por lo común de un papel de trabajo al efecto.

No obstante lo expuesto, conviene remarcar que el programa de trabajo no es algo que deba realizarse de una manera determinada sino que es la resultante de distintos factores, entre los que debe incluirse necesariamente, las convicciones del profesional.

3.2.- Presupuestación de tareas

Una herramienta básica de la planificación es la utilización de un formulario en el que se resumen las distintas tareas que deben realizarse y su adjudicación a los auditores de acuerdo con su complejidad, el grado de confiabilidad de los elementos de control y la experiencia del personal interviniente. Una vez realizada esta primera distribución será conveniente utilizar un papel de trabajo que permita visualizar su correlación temporal en función de las fechas críticas y analizar si es conveniente la carga de trabajo asignada a cada auditor.

En función de esta observación es muy probable que surjan modificaciones a la estimación primitiva, ya que puede suceder, por ejemplo, que en función de las horas presupuestadas y la cantidad de auditores intervinientes, no se puedan cumplir los plazos para la presentación de estados contables

En el modelo de formulario de presupuestación que se incorpora a este trabajo, se pretende que el diagrama no solo sirva para planificar sino que además, se puede emplear como medio de control de esa estimación por contraste con el tiempo insumido realmente en cada paso.

En la ejemplificación se incluye un resumen parcializado de tareas para indagar el uso en la práctica del contenido del formulario.

A renglón seguido, se indica el contenido de cada parte del formulario:

Empresa

Se indicará la denominación completa del ente auditado.

Cierre de ejercicio

Corresponde incluir la fecha a la cual se refieren los estados contables auditados.

Tarea Nro.

Se utilizará para numerar correlativamente cada una de las tareas a realizar.

Descripción

Se incluirá la denominación de las distintas tareas que se efectuarán en la auditoria.

Auditor a cargo

Se debe señalar quién efectuará la tarea en ese renglón (encargado de trabajo, asistentes).

Horas de trabajo presupuestadas

Corresponde estimar cuántas horas se insumirán en cada tarea, considerando su magnitud y la experiencia del auditor que la efectuará.

Horas de trabajo reales

Se consignará el tiempo realmente insumido para la tarea.

Diferencia

Se informará el exceso o defecto de las horas reales en relación con las presupuestadas. Si se hubiera empleado un tiempo menor al previsto, la diferencia se indicará entre paréntesis.

Explicación de variaciones

Corresponde incluir una breve explicación de las causas que motivaron los excesos o defectos.

En el formulario que se acompaña puede verse que la tarea a la que se asignó el Nro.1 (no implica gradación de su relevancia): el arqueo de fondos se asignó al asistente principal (asistente 1 = A1 en el formulario), presupuestándose 5 horas e insumiéndose igual cantidad.

En la tarea señalada como Nro._5 “Cuentas Varias”, la asignación recayó en el encargado de trabajo (E en el formulario), con una estimación de 8 horas, habiendo sido necesarias en la práctica 6 horas, originando una diferencia de 2, que se explican en la columna siguiente como debidas a la eliminación de cuentas producidas en la empresa.

Se puede ver que existe una serie de tareas que se suponen en curso, y que concordantemente sus valores horarios reales, no se han transcripto en el formulario.

AL y CAM Contadores Públicos Empresa		PRESUPUESTACION DE TAREAS				Cierre de Ejercicio	
Tarea Nro.	DESCRIPCION	Auditor a cargo	HORAS DE TRABAJO			EXPLICACION DE VARIACIONES	
			Pres.	Reales	Dif.		
Activos Corrientes							
1	Caja y bancos	A-1	5	5	—	Eliminación de las cuentas	
2	Arqueo de fondos	A-1	4	4	—		
3	Seguimiento del arqueo de fondos	A-2	4	4	—		
4	Circularización de los saldos bancarios	A-1	10				
5	Revisión de las confirmaciones bancarias	E	8	6	(2)		
6	Cuentas varias	E	4				
6	Revisión final						
Créditos							
7	Arqueo de documentos	A-1	3	3	—	Cambio de método	
8	Circularización de saldos deudores		4	4	—		
9	Seguimiento del arqueo de documentos	A-2	4	4	—		
10	Id. de confirmac. de saldos	A-2	4	4	—		
11	Análisis de antigüedad de saldos	A-1	2				
12	Id. de los cobros posteriores	A-2	4				
13	Id. de cuentas diversas	A-1	10				
14	Revisión final	E	6				
Bienes de Cambio							
15	Observación de la toma de inventarios	A-1	8	9	1		
16	Análisis comparativo con el año anterior de los criterios de valuación	E	8	10	2		
17	Seguimiento del inventario físico	A-1	4				
18	Análisis detallado de la valuación	A-1	16				
19	Cuentas varias	A-2	4				
20	Revisión final	E	8				

3.3.- Cronograma de tareas

Otro formulario de utilidad probada es el gráfico de correlación de tareas, en forma sintética puede denominarse:

Cronograma de tareas.

Su intención es permitir coordinar la labor de los distintos auditores intervinientes en función del tiempo disponible y de las tareas a realizar.

En el formulario analizado en el punto anterior, se define el tiempo a emplear en cada tarea y quién la efectuará, pero en una auditoría también es necesaria:

- la determinación de la secuencia adecuada de las tareas,
- la reducción al mínimo de los tiempos libres de auditores o las sobrecargas de trabajo cuando se acercan las fechas establecidas como límite de trabajo.

El formulario propuesto se basa en el gráfico de barras (técnicas de Gantt), por ser de utilización simple y ampliamente difundida. No se ha optado por el empleo de la técnica de programación por camino crítico (PERT, CPM, etc.), en razón de su falta de adherentes entre la profesión contable el país, aun cuando como herramienta sea más completa y flexible.

El cronograma de tareas propuesto se compone de:

- Columnas que indican los sucesivos días de trabajo y las fechas del calendario a que, corresponden esos días.

A su vez, para facilitar la graficación se ha dividido el día en dos partes, mañana y tarde, que corresponden a periodos de cuatro horas cada uno.

- Filas en las que se colocarán los tipos de auditores que intervendrán en la realización de las tareas. Eventualmente pueden reemplazarse o complementarse con los nombres del personal interviniente.

Para el empleo del formulario, operativamente, se procederá de la siguiente forma:

- Se analizarán las tareas asignadas en el formulario de presupuestación al encargado de trabajo. Se determinará cual es el orden

razonable de esas tareas.

- Se volcarán las tareas al gráfico en el orden establecido. Cada barra representará una tarea. Su longitud estará determinada por las horas asignadas a esa de acuerdo con la definición previa de la cantidad de horas que representa cada día (en el ejemplo 8 horas).

- Se analizarán las tareas asignadas en el formulario de presupuestación al asistente principal. Se determinará cual es el orden razonable de aquélla.

- Se volcarán las tareas al gráfico, en el orden establecido.

- Se procederá en forma similar a la enunciada para el asistente principal con todos los asistentes que intervendrán.

- Se estudiará el gráfico obtenido a efectos de determinar si la secuencia especificada para cada individuo permite la realización de tareas correlativas por parte de otros miembros del equipo. En caso de no ser así, será necesario reordenar la secuencia y si no fuere factible deberá modificarse la asignación de tareas entre los auditores.

Uno de los aspectos que debe analizarse es la posibilidad de dividir el trabajo en dos etapas, generalmente conocidas por “preliminar” y “final”.

“El objeto del trabajo preliminar es desarrollar una serie de tareas de revisión que no dependen básicamente de la información de cierre del ejercicio, logrando de esa manera minimizar las sobrecargas de trabajo en el proceso final”.⁽³⁰⁾

Ejemplos de tareas que pueden adelantarse son: evaluación de las actividades de control de los sistemas, prueba de transacciones, circularización, revisión analítica de las cifras acumuladas, lectura de actas de directorio y asamblea, análisis del sistema de costeo, etc..

En éste caso puede ser necesario preparar dos cronogramas de tareas si las dos etapas no se realizan en forma continuada.

⁽³⁰⁾ LATTUCA, Antonio J., MORA, Cayetano A., op.cit., pág.51.

En el ejemplo que se acompaña es evidente que ciertas tareas han sido desarrolladas con anterioridad al cierre de ejercicio, por lo que 30-9, que figura como primer día de trabajo, corresponde a la etapa final.

El cronograma adjuntó, posibilita el control de la programación mediante la comparación con los tiempos reales.

A ese efecto cada fila (indica al auditor) se divide en dos partes: "P" presupuesto y "R" real.

Los números que se advierten en las barras corresponden a las tareas detalladas en el formulario de presupuestación descrito anteriormente.

En el ejemplo la auditoría se halla en curso y concordantemente se ha volcado en forma íntegra la estimación de las tareas y se insertaron las barras de los tiempos reales para aquellos casos en que la tarea ha sido finalizada.

Cabe aclarar que este cronograma abarca los días 1 a 6 del período de auditoría, por lo que existirán otras hojas para los días siguientes.

AL y CAM Contadores Públicos												
Cronograma de tareas												
Empresa											Cierre de Ejercicio	
DIAS	1		2		3		4		5		6	
	30-9		3-10		4-10		5-10		6-10		7-10	
AUDITORES	M	T	M	T	M	T	M	T	M	T	M	T
ENCARGADO	P	26	16	5			18			32	17	
	R	26	16	5								
1 ASISTENTE PRIMERO	P	1	7	2		25		13		28	34	23
	R	1	7	2		25						
2 ASISTENTE SEGUNDO	P	27	3	8	9	10		29	12	36	19	30
	R	27	3	8	9*	10						

4.- Métodos de relevamiento

Independientemente del enfoque de auditoría que se utilice, siempre es imprescindible efectuar un relevamiento de los sistemas de información, contabilidad y control al comenzar una labor de auditoría. Normalmente estas tareas se van a realizar en la etapa de planificación.

Debe quedar claro que el conocimiento general de los sistemas de información, contabilidad y control de un ente, por ser un factor totalmente relacionado con la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría a realizar, necesariamente va a tener que efectuarse antes de la etapa de ejecución de auditoría y, en ciertos casos, como primera tarea de la etapa de planificación.

Este relevamiento puede ubicarse en el tiempo dividido en dos momentos:

—En primer lugar, en la planificación estratégica, donde se van a considerar principalmente los aspectos relacionados con el ambiente de control.

—En segundo lugar, en la planificación detallada, donde se va a analizar el sistema en forma minuciosa, únicamente para aquellos componentes donde se efectuará un enfoque de auditoría hacia los controles y no un enfoque de auditoría sustantivo (que consiste en comprobar la razonabilidad de un saldo contable). En esta oportunidad, se necesitará lograr una clara comprensión del flujo de las operaciones y una evaluación general sobre la confiabilidad de aquellos controles que se determinen como controles clave.

Cabe aclarar que en una primera auditoría todas estas actividades relacionadas con el conocimiento del sistema de información, contabilidad y control van a requerir más labor que la necesaria para auditorías recurrentes, donde ya se conoce cómo opera el sistema, cuál es su estructura y cuál es su ambiente general de control a través del conocimiento acumulado y experiencia de trabajos anteriores; desde ya que comprobando previamente que mantienen plena vigencia en el tiempo.

Documentación del relevamiento del sistema de información, contabilidad y control

La tarea de documentación del relevamiento del sistema de información, contabilidad y control es amplia. En una primera auditoría, donde en general no se conoce la forma en que funcionan los distintos procedimientos del ente, es importante hacer un relevamiento en forma extensiva. En auditorías recurrentes, este relevamiento se limitará únicamente a obtener conocimiento de las modificaciones o cambios en los sistemas. A esta última tarea, normalmente, se la conoce como "procedimientos de actualización de

sistemas”

Al conocer la existencia de mociones o cambios en los sistemas, se debe tomar nota de ello y documentarlos en los papeles de trabajo, para poder determinar la suficiencia y razonabilidad de las pruebas de auditoría oportunamente determinadas. Es decir, identificar si sigue siendo vigente el enfoque de auditoría planificado anteriormente si es conveniente modificarlo, o con agregar cambios menores, se puede obtener la misma satisfacción de auditoría que en oportunidades anteriores.

Hay muchas formas de documentar la comprensión de los sistemas de información, contabilidad y control. Dentro de las técnicas más conocidas se pueden mencionar:

- cursogramas o diagramas de flujo.
- descripciones narrativas.
- cuestionarios especiales.

La naturaleza de la documentación a utilizar es totalmente independiente del proceso general de auditoría, y va a depender sólo de la forma en que se presente la información a relevar y del criterio del auditor. En ciertas oportunidades la realización de un cursograma puede llegar a ser mucho más útil que la descripción narrativa de determinada operación. En otras, y según sea el componente, la existencia de cuestionarios especiales puede ayudar de manera más efectiva que el análisis a través de alguna otra fuente de documentación.

Al realizar la documentación de sistemas, se debe verificar si existen manuales en la organización que puedan llegar a suplir la descripción de los sistemas realizada por el auditor. Dependerá de cada una de las situaciones que se presenten el elegir uno u otro método de documentación y, especialmente, identificar aquellas oportunidades en donde, utilizando el material que facilite el ente, se pueda llegar a obtener la documentación necesaria para evidenciar la evaluación del sistema de información, contabilidad y control.

A continuación se describen cada una de las técnicas mencionadas.

4.1.- Cursogramas o diagramas de flujo

Los cursogramas o diagramas de flujo son la representación gráfica de la secuencia de las operaciones de un determinado sistema. Esa secuencia se gráfica en el orden cronológico en que cada operación tiene lugar.

En la confección de cursogramas o diagramas de flujo, es de suma importancia establecer los códigos de las distintas figuras que formarán parte de la narración gráfica de las operaciones. Existe abundante literatura sobre cómo preparar un cursograma y qué simbología utilizar. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que no es tan importante seguir una línea prefijada de simbología siempre que, dentro de los papeles de trabajo, se determine claramente cuál es la simbología que se utilizó y de qué manera se encuentra encadenada en ese diagrama de flujo.

Esto equivale a decir que, antes de la lectura de cualquier cursograma o diagrama de flujo, es imprescindible contar con una hoja guía de simbología.

En este sentido, algunos profesionales realizan estos cursogramas en forma global, identificando únicamente documentos-fuente, emisores, tareas especialmente realizadas, y distribución entre las distintas secciones que interesan y que forman parte de la operación que se está narrando. Esto significa que no es tan importante identificar la secuencia o preparar el cursograma como si se estuviera diseñando el sistema, sino que únicamente se hace un diagrama global para tomar conocimiento en forma general de cómo se realiza ese procesamiento específico.

En la parte práctica de los capítulos de los distintos componentes que forman parte de los estados contables, hay ejemplos de relevamientos realizados a través de cursogramas o diagramas de flujo que ayudarán a entender y conocer esta herramienta como una técnica más a utilizar en la documentación del análisis del sistema de información, contabilidad y control.

4.2. Descripciones narrativas

Las descripciones narrativas consisten en presentar en forma de relato, las actividades del ente, indicando las secuencias de cada operación, las personas que participan, los informes que resultan de cada procesamiento y volcado todo en forma de una descripción simple sin utilización de gráficos.

Es importante el cuidado dado al lenguaje a emplear y la forma de vertir el conocimiento adquirido del sistema a los papeles de trabajo, de manera que no resulte engorroso el entendimiento de la descripción vertida.

4.3. Cuestionarios especiales

Los cuestionarios especiales, también llamados "cuestionarios de control interno" son una técnica muy difundida para la documentación del análisis de los sistemas de información, contabilidad y control.

Estos cuestionarios consisten en la presentación de determinadas preguntas estándar para cada uno de los distintos componentes que forman parte de los estados financieros. Estas preguntas siguen la secuencia del flujo de operaciones del componente analizado. Con sus respuestas, obtenidas a través de indagaciones con el personal del ente o con la documentación de sistemas que se facilite, se analiza si esos sistemas resultan adecuados o no en pos de la realización de las tareas de auditoría.

Estos cuestionarios pueden estar confeccionados de dos formas:

- La primera de ellas consiste en diagramar las preguntas de manera que acepten como única contestación las alternativas "sí, no, o no aplicable". La existencia de respuestas "no", a priori, indicaría la posibilidad de eventuales fallas o ineficacias en los sistemas de control. Estas respuestas generan normalmente recomendaciones a la Gerencia sobre aspectos a mejorar o perfeccionar en los sistemas. Las respuestas "sí", indicarían aquellos controles en los que se podría llegar a depositar confianza de auditoría.
- La otra alternativa es la que parte de la realización de preguntas donde su respuesta no es tan simple como la anterior (sí, no, no aplicable),

sino que implica el desarrollo de determinados aspectos específicos de control. Esta forma de realización, está orientada a que se describa de qué manera controles estándar que deben estar vigentes en todos los sistemas, se realizan en cada ente en particular. A diferencia del anterior modelo donde se preguntaba si existe o no determinado control, este cuestionario descriptivo de sistemas pregunta de qué manera se realiza determinado control o proceso.

Las ventajas o desventajas de cada método dependen del sistema a relevar y del enfoque de auditoría que se quiera realizar.

Al igual que con el tema de cursogramas o diagramas de flujo, en la parte práctica de los capítulos de los distintos componentes que forman parte de los estados contables se incluyen modelos de cuestionarios de relevamiento de control interno en sus dos categorías, donde el lector podrá identificar la forma en que pueden realizarse y cumplimentarse.

Por supuesto cabe aclarar que la utilización de estas herramientas implica una tarea previa a cualquier labor de auditoría que cada profesional deberá realizar. Antes de encarar una labor de auditoría y habiéndose decidido utilizar la técnica de relevamiento en base a cuestionarios, se debe contar con ejemplares de ellos en forma estándar, tarea previa que no es necesario realizar si se utiliza como técnica de relevamiento a los cursogramas o descripciones narrativas.

4.4. Consideraciones generales

Luego de la descripción efectuada de cada una de las técnicas de relevamiento y documentación de los sistemas de información, contabilidad y control que se pueden llegar a utilizar, cabe hacer alguna consideración sobre sus ventajas y desventajas.

Como en todos los temas relacionados con un enfoque de auditoría eficiente y eficaz, cada ente y cada trabajo de auditoría es totalmente independiente del resto. El profesional debe evaluar en cada caso, cuál es la técnica que facilite su labor.

No obstante se pueden hacer las siguientes consideraciones o comentarios:

- La utilización de la técnica de descripciones narrativas es muy útil para tomar conocimiento general de la estructura de determinado proceso. Es una herramienta usada para evaluar el ambiente de control que resulta engorroso documentar en forma de cursogramas o de cuestionarios y puede ser útil para relevamientos realizados en la etapa de planificación estratégica.
- La realización de cursogramas o diagramas de flujo puede considerarse más útil y clara, ya que en forma simple y gráfica de demuestra cómo se realizan determinadas operaciones.
- La utilización de cuestionarios implica una labor previa de preparación, que el profesional deberá evaluar si considera eficiente encarar.

5.- Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría pueden dividirse, según la evidencia que brindan, en procedimientos de cumplimiento, sustantivos y pruebas globales de razonabilidad de saldos.

En la práctica, resulta difícil clasificarlos ya que muchos cumplen un doble propósito. Los procedimientos que proporcionan evidencia de control también pueden proporcionar evidencia sustantiva acerca de transacciones y saldos individuales examinados. En forma similar, los procedimientos que proporcionan evidencia sustantiva generalmente permiten inferir la existencia y efectividad de los controles relacionados.

5.1.- Pruebas de cumplimiento

Estas pruebas tienden a confirmar el conocimiento que el auditor tiene acerca de las actividades de control de su cliente. Están orientadas tanto a confirmar los datos obtenidos en la etapa de relevamiento, como a verificar el funcionamiento durante el período subexamen.

En orden a lo expresado algunos auditores distinguen dentro de

estas pruebas las llamadas “circulares”. Estas consisten en una revisión de la disposición efectiva de los controles de la empresa .en un determinado momento con el propósito de ratificar el relevamiento efectuado por el auditor. Pueden ser consideradas como un primer paso en la ejecución de las pruebas de cumplimiento de controles.

En efecto, dado que el relevamiento del control, ya sea que se haga por el método narrativo, el de cursograma, el de cuestionarios o el combinado, surge de manifestaciones verbales o escritos del cliente, el auditor debe constatarlas antes de extraer su conclusión preliminar sobre las bondades o debilidades de las actividades de control.

A tal efecto, debe tomar en cada subsistema de la empresa, cuatro o cinco operaciones y, seguir el movimiento de la documentación a través de todo el sistema, de allí su denominación de pruebas circulares. Por ejemplo en el subsistema de ventas, tomará la nota de pedido, el remito y la factura y verificará las autorizaciones, controles, el débito de la cuenta del cliente el registro en libros principales, etc., es decir todas las operaciones a que dan lugar esos comprobantes; del mismo modo procederá con las compras, ingresos, egresos, almacenes, sueldos y jornales, etc..

Se dice que cuatro o cinco operaciones en cada área son suficientes para este tipo de pruebas “circulares”, pues ellas no tienden a medir el funcionamiento de las actividades de control durante todo el ejercicio examinado sino que simplemente apuntan a confirmar el conocimiento del sistema que se ha formado el auditor en la etapa preliminar.

Esta prueba debe efectuarse mientras se contesta el cuestionario o se redacta el cursograma o inmediatamente después.

Luego de relevar y evaluar preliminarmente los controles, el auditor está en condiciones de comprobar su funcionamiento durante todo el periodo objeto del examen, es decir, si están siendo aplicados del modo descrito en los cursogramas o cuestionarios de control interno.

“Las pruebas de cumplimiento de controles cubren ese objetivo y su

intensidad estará en relación directa con el resultado de la ponderación preliminar de las actividades de control.

Puede decirse que ponen en evidencia la asiduidad o frecuencia de los errores producidos por la falta o insuficiencia de controles. Aunque es obvio, vale la pena recalcar que estas pruebas no se refieren a valores (magnitudes), sino sólo a frecuencia de errores u omisiones”.⁽³¹⁾

Las pruebas de cumplimiento se refieren a funciones contables básicas, tales como registros, cobros y egresos, movimientos de inventarios, compras cuentas por cobrar y ventas, cuentas por pagar y compras, etc..

Cabe notar que los controles de la organización pueden ser de dos tipos: aquéllos que dejan una indicación visual de que han sido efectuados (rastros de auditoría) y aquéllos que no hacen.

Un ejemplo del primer caso es la inicial puesta por un empleado sobre una factura de ventas indicando que ha controlado precios y cantidades. En el segundo caso, es decir cuando no hay rastros de auditoría, el mejor control que puede existir es la segregación de funciones. Por ejemplo, la apertura de la correspondencia y el listado de valores ingresado por esa vía efectuadas por un empleado que no se ocupe del registro contable de los ingresos de caja.

Consecuentemente, cuando el auditor se propone evaluar la consistencia de un control que deja rastros de auditoría, prueba su cumplimiento mediante el examen de la documentación básica empleada en la operación. En tanto que si el control no ha dejado rastros, sus procedimientos han de ser la indagación oral al personal interviniente y la observación de la operación interviniente en el preciso momento que se ejecuta..

Si después de ejecutar las pruebas el auditor estima que los controles están operando efectivamente, entonces puede confiar en ellos y

⁽³¹⁾ SLOSSE, Carlos Alberto, GORDICZ, Juan Carlos, GAMONDES, Santiago, op.cit., pág. 68.

reducir el alcance de las pruebas sustantivas.

5.2.- Pruebas sustantivas

Estas pruebas tienen como objetivo, comprobar la validez de los saldos de las cuentas que presentan los estados contables. Se trata aquí de probar magnitudes (importes en moneda) y no, como en el caso de las pruebas de cumplimiento, determinados atributos o características de las operaciones.

Estas pruebas pueden referirse a un universo de transacciones de un mismo sentido que compiladas configuran el saldo de una cuenta determinada, v.gr. ventas, gastos de mantenimiento, etc., o que contribuyan a formar el saldo p. ej.: cobranzas de clientes en relación con cuentas por cobrar, pagos a proveedores respecto de cuentas por pagar, compras de mercaderías con mercaderías, etc..

Pero también se aplican estas pruebas a saldos específicos a la fecha de cierre de los estados contables o próxima a ella, tales como bienes de cambio, cuentas por cobrar, cuentas \ por pagar, etc..

A las primeras se las conoce con diversos nombres en la práctica profesional, a saber: pruebas de operaciones contabilizadas, pruebas de incrementos y disminuciones de saldos, pruebas detalladas, pruebas de comprobantes en serie. A las segundas, normalmente se las señala como pruebas de saldos. En rigor unas y otras son pruebas sustantivas de saldos, las primeras presentan como características relevantes para la medición, el proceso acumulativo en la formación del saldo, las segundas muestran como perfil significativo para el auditor, la posición a una fecha determinada. En ambos casos, valga la reiteración, lo que interesa en definitiva, son los valores.

Puede decirse, asimismo que estas pruebas tienden a medir el valor promedio de un universo, determinado sobre la base del análisis de un conjunto de ítems seleccionados denominado muestra.

Las pruebas de" cumplimiento de controles y las que ahora se comentan, no deben realizarse como procedimientos aislados entre sí, sino,

por el contrario, sus resultados se entrelazan y complementan.

Por ejemplo, al revisar las compras y los egresos de caja, el auditor se formará una opinión acerca de la corrección de los créditos y débitos en las cuentas de proveedores, ello influirá naturalmente en la extensión de la prueba de confirmación de cuentas por pagar.

5.3.- Pruebas globales de razonabilidad de saldos.

Estas pruebas se instrumentan para conocer mejor los negocios del cliente e identificar las áreas donde puede ser necesaria una mayor investigación como consecuencia de existir fluctuaciones significativas; relaciones dudosas o inusitadas. Los procedimientos para llevar a cabo este tipo de pruebas son:

- Análisis comparativo de estados contables de períodos sucesivos, en valores absolutos y en porcentajes. Explicación de las variaciones.
- Análisis de tendencias con datos de un año base.
- Análisis de cocientes o ratios importantes (liquidez, endeudamiento, ciclos de créditos y deudas, rotación de bienes de cambio, inmovilización, margen bruto sobre ventas, rendimiento neto de la inversión, etc.) y comparación con los ejercicios anteriores y los típicos del ramo del negocio.
- Comparación de datos reales con presupuestados.
- Relaciones lógicas entre ciertas cifras de los estados contables, Ejemplo: comisiones y ventas, amortizaciones y valores de origen de bienes de uso, cargas sociales y sueldos y jornales, intereses pagados y pasivos, etc.

6.- Procedimientos típicos de auditoría

Para poder obtener elementos de juicio válidos y suficientes, el auditor se vale de métodos prácticos y lógicos de investigación y prueba. Estos métodos prácticos y lógicos de investigación y prueba, verdaderas técnicas

utilizadas por el auditor para el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias, constituyen los llamados “procedimientos de auditoría”.

Seguidamente se realizará una breve descripción de los más usuales, siguiendo el orden establecido por la Resolución Técnica Nro. 37.

6.1. Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.

6.2. Cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad.

Como la auditoría sigue fundamentalmente el camino inverso al de la contabilidad que partiendo de un hecho o circunstancia pasa de los registros analíticos (subdiarios) a los sintéticos (diario general) y finaliza en los estados contables, una de las tareas a realizar por el profesional ha de ser constatar que los estados son la resultante de la información contable, por lo que deberá verificar que han sido compilados partiendo de las cifras de los mayores generales que a su vez acumulan temáticamente las imputaciones originadas en el diario general. Posteriormente y a través de otros procedimientos se constatará que los asientos del diario surgen de registros analíticos como los subdiarios de compra, ventas, ingresos y egresos, liquidaciones de jornales, etc..

Debe recordarse que uno de los párrafos incluidos en el informe del auditor originados en disposiciones legales expresa que los estados contables “surgen de libros rubricados llevados de conformidad con las disposiciones legales vigentes”.

6.3. Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria

Este procedimiento es complemento del anterior, pues en tanto aquél se realiza a nivel de saldos de cuentas, éste se efectúa a nivel de transacciones.

Para ello, el auditor controla la correlación entre registros

relacionados, como por ejemplo entre asientos del diario relativos a compras de uno o varios períodos mensuales, con los totales que surgen del subdiario de compras de tales períodos y a continuación tomará una muestra de las transacciones volcadas en el subdiario cotejándolas con la documentación comprobatoria que da origen al registro contable. En el caso de compras la documentación podría estar compuesta por orden de compra o nota de pedido, remito del proveedor, informe de recepción y factura.

Esta revisión se realiza siguiendo el camino inverso al de la contabilidad y luego se complementa seleccionando un grupo de operaciones v constatando su registro contable.

Mediante estas pruebas el profesional “crea” evidencias que lo persuaden sobre la composición de distintas cuentas.

6.4. Inspecciones oculares.

Como ya se dijera al hacer referencia a una de las clasificaciones de las evidencias, se está ante procedimientos destinados a dotar al auditor de evidencias naturales, las que son particularmente fuertes por ser tomadas directamente por el auditor, no dependiendo por lo tanto de documentación o informes de terceros, (no se incluye dentro de los terceros a los colaboradores del auditor).

Entre las inspecciones más comunes se encuentran las siguientes:

- de fondos, documentos a cobrar y de ciertas inversiones:

Se denominan por lo común arqueos y están destinados a controlar la cantidad existente a una fecha determinada. Por lo general se realizan a la fecha de cierre del ejercicio (aunque en ciertos casos pueden realizarse a otra fecha) para dar seguridad a los saldos de Recaudaciones a depositar, Fondo fijo, Moneda extranjera, Valores al cobro, Documentos a cobrar, Depósitos a plazo fijo, Inversiones en Acciones y cuentas relacionadas como ser Intereses devengados y no devengados, Diferencias de cotización, Rentabilidad de inversiones y similares. También puede el auditor decidir realizar arqueos sorpresivos en cualquier otra fecha como medio de comprobar el

funcionamiento de las actividades de control de los sistemas involucrados.

- de existencia de bienes de cambio y bienes de uso.

La tarea del auditor consiste en presenciar los recuentos que realiza el personal del ente a la fecha de cierre del ejercicio, aunque como en el caso anterior puede realizarse en otro momento si se dan ciertas circunstancias como ser actividades de control adecuadas y se complementa con un análisis de lo ocurrido en esa fecha y el momento de cierre.

“Por lo general y dependiendo de la actividad del ente, se trata de procedimientos destinados a obtener evidencias sobre rubros de mucha importancia dentro de los estados contables. Es decir saldos con importancia relativa alta y donde la potencialidad de los riesgos derivados de no detectar fallas es por lo común muy alto”.⁽³²⁾

Estas pruebas están destinadas fundamentalmente a cumplir con el objetivo de EXISTENCIA aun cuando también sirven para constatar VALUACION en aquellos casos en que se observa material deteriorado, pasado de moda, bienes de uso inutilizados, tecnología obsoleta y EXPOSICION cuando puedan existir bienes en tránsito, en poder de terceros, obras en curso de ejecución, bienes de uso destinados a la venta, etc..

6.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros.

Este procedimiento tiene suma importancia para el auditor por cuanto la evidencia es proveída por terceros ajenos al ente y directamente al profesional, evitando así que pueda ser manipulada por funcionarios del ente auditado.

Las confirmaciones más comunes son las siguientes:

- dirigidas a bancos (en general entidades financieras):

En ellas en realidad no se piden confirmaciones sobre datos incorporados en la nota que se envía, sino “información” sobre distintos aspectos de interés para el auditor. La información generalmente solicitada

⁽³²⁾ LATTUCA, Antonio J., MORA, Cayetano A., op.cit., pág.64.

está referida a los saldos en cuenta corriente, y cajas de ahorro; documentos descontados; préstamos a favor del ente; títulos en custodia y conceptos ' similares. Se dice que se trata de información y no confirmación por cuanto al auditor le interesa no solamente constatar que los saldos declarados realmente existen sino también verificar que no existen operaciones omitidas en la contabilidad, cumpliendo así con el objetivo de INTEGRIDAD. Este procedimiento también puede aportar evidencias sobre valuación (intereses de préstamos no devengados, rentas de títulos en custodia, cuotas de préstamo vencidas, etc.) y exposición (préstamos a largo plazo, etc.).

- dirigidas a clientes, proveedores v acreedores fundamentalmente:

Estos pedidos a terceros comúnmente llamados circulares han sido clasificados de la siguiente manera:

POSITIVA: del texto resulta que se espera respuesta del tercero en todos los casos, pudiendo ser

- DIRECTA: cuando se envía el saldo que el ente posee en sus registros

- A CIEGO: cuando no se envía saldo alguno, constituyendo en realidad un pedido de información

NEGATIVA: del texto resulta que se espera respuesta sólo en caso de discrepancia entre el importe incluido en la circular con el que figura en los registros del tercero.

Por lo general se utiliza la circular positiva por cuanto brinda mayor seguridad al auditor, para quien la falta de respuesta no significa conformidad con el saldo, como ocurriría con la negativa, sino que debe insistir con el procedimiento o bien utilizar criterios alternativos. También, por lo común, se prefiere la circular positiva directa para cuentas a cobrar del ente y positiva a ciego para cuentas a pagar. Las confirmaciones negativas son utilizadas como complemento de las antes descritas y para casos donde el tercero está interesado en manifestar su disconformidad si ésta existe, por ejemplo para

saldos en cuenta corriente o caja de ahorros bancarias.

Los principales pasos que sigue el auditor para cumplir el procedimiento son los siguientes:

1. Toma de conocimiento de las partidas que integran la cuenta (terceros involucrados, importes, regularidad de los movimientos, antigüedad de los saldos).

2. Determinación del tamaño de la muestra y elección de los saldos a circularizar.

3. Completamiento de las notas de pedido de confirmación o información, preparación de una planilla de control al efecto y envío a cargo del auditor o de sus colaboradores.

4. Recepción de las respuestas directamente por el auditor y vuelco en la planilla de control. Envío de un segundo pedido para aquellas sin respuesta o devueltas por el correo.

5. Aclaración de las diferencias existentes entre lo manifestado por el ente y lo respondido por el tercero, ya sea por el auditor o a través de funcionarios del ente auditado.

6. Aplicación de procedimientos alternativos para obtener evidencias en caso de diferencias no aclaradas o de saldos por los que no se obtuvo respuesta.

7. Conclusión a la que arriba el auditor luego de realizado el procedimiento.

6.6. Comprobaciones matemáticas.

Las comprobaciones matemáticas son utilizadas tanto en transacciones como en saldos de cuentas y se refieren a control de sumas de mayores y otros registros auxiliares, en los registros principales, determinación de la exactitud aritmética en cálculos de factura, cómputos de costos, preparación de balances, aplicación de criterios para la fijación de provisiones, cálculo de provisiones para impuestos, siendo de tal magnitud la cantidad de situaciones en que se utiliza que no justifica un detalle mayor al realizado.

6.7. Revisiones conceptuales.

Este procedimiento que forma parte de lo que se denomina revisión analítica y, representa sencillamente un control de lógica, es decir que mediante este camino el auditor trata de persuadirse acerca del contenido de una cuenta, de un rubro, de la lógica de un asiento contable, de la claridad del título de una cuenta, de la coherencia de las partidas que integran un saldo, de la validez de los argumentos esgrimidos para constituir una previsión. Como se advierte, no está destinado a obtener documentación comprobatoria, sino que las evidencias que se procuran deben surgir de la compenetración del profesional acerca de las razones del ente, de la persuasión que otorga el saber que nada de lo observado contraría criterios contables, normas de valuación, razonables imputaciones.

No es este un procedimiento que deba juzgarse en forma aislada, ya que su importancia estriba sólo en el conocimiento que otorga el auditor, aunque éste, posteriormente y a través de la red que forman los distintos procedimientos deberá obtener elementos de juicio válidos y suficientes. En auditoria de estados contables las revisiones conceptuales constituyen procedimientos válidos pero sólo excepcionalmente serán suficientes, debiendo complementarse por lo tanto con otros que agreguen evidencias de mayor peso.

6.8. Comprobación de la información relacionada

Este procedimiento tiene como objetivo verificar afirmaciones que se corresponden mutuamente. Así, el análisis de determinadas afirmaciones relacionadas con movimientos de bienes de cambio conlleva al ingreso por compras y la cuenta a pagar que se origina y las bajas por ventas su compilación e imputación al costo de ventas. Es decir que la información relacionada puede estar originada en la propia mecánica de débitos y créditos de las registraciones contables como en la imputación y/o exposición de afirmaciones de las que el auditor tomó conocimiento por cualquier causa.

No obstante que la información relacionada no brinda una prueba en

sí misma, agrega elementos de convencimiento por la negativa. Quiere decir que si la información relacionada no es coherente, la falta de armonía representará un llamado de atención para el auditor quien deberá investigar las causas de la inconsistencia.

6.9. Comprobaciones globales de razonabilidad

Este procedimiento integra también la llamada revisión analítica y tiene como objetivo analizar las relaciones entre aquellos elementos de los estados cuya evolución puede ajustarse a patrones predecibles. Como ejemplos pueden citarse los siguientes:

- Porcentajes históricos de utilidad bruta
 - Relación entre ventas y costos
 - Relación entre venías y determinados insumos de importancia
 - Relación entre cobranzas por ventas y depósitos bancarios j
 - Variaciones y su justificación de índices de liquidez, endeudamiento y similares
- Comparaciones entre los saldos de las cuentas más importantes entre dos fechas determinadas, por ejemplo entre el cierre de un periodo anterior y el cierre del presente período, ambos en moneda de igual poder adquisitivo
 - Relación entre deudas bancarias e intereses pagados a bancos

6.10. Examen de documentos importantes.

Este procedimiento significa que el auditor deberá tomar conocimiento directo del contenido de todos aquellos documentos que pueden tener influencia significativa en sus tareas o en sus conclusiones.

Así, la lectura de los estatutos o contrato social, de las actas de directorio o asamblea, las escrituras traslativas de dominio de los inmuebles, contratos de leasing o de uso de tecnología, contratos de concesión, licitaciones públicas ganadas por el ente, constituyen ejemplos donde la lectura es imprescindible. Algunos de ellos serán valiosos en la etapa de conocimiento del ente, otros en la de planificación, pero todos requieren la

lectura atenta y reflexiva del auditor.

6.11. Preguntas a funcionarios y empleados del ente

Difícilmente podría realizarse una auditoría si no se contase con la posibilidad de obtener información del ente a través de preguntas a funcionarios y empleados. Va de suyo que por el origen de la evidencia tendrán una fuerza de persuasión muy limitada. No obstante, su importancia radica por una parte en que quienes están compenetrados en la operatoria del ente, sus procedimientos y sistemas, empleados que realizan determinadas tareas, características de ciertas operaciones, funcionamiento del archivo, están en inmejorables condiciones para transmitir esa información al auditor haciendo que éste comprenda con mayor rapidez y menores posibilidades de error lo que sucede en la organización y por la otra sirvan para completar la información que debiendo estar disponible, es escasa, confusa o de difícil obtención como por ejemplo las leyendas de las jurnalizaciones, condiciones de ciertas operaciones, determinados sucesos.

La información recibida será contrastada por el auditor con evidencias que vaya recogiendo en el transcurso de su tarea y aquella que pueda ser considerada como relevante deberá ser confirmada por escrito por funcionarios de primer nivel a través de lo que se denomina Carta con manifestaciones de la gerencia.

6.12. Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

Esta carta tiene como única finalidad servir de respaldo de la información obtenida verbalmente por el auditor y una evidencia de haber efectuado preguntas de importancia en la búsqueda de elementos de juicio válidos y suficientes, que otorguen adecuado soporte a su opinión.

7.- Riesgo de auditoria

7.1. Definición y composición

Excepto en contadas ocasiones el auditor puede estar en condiciones de emitir un juicio técnico con absoluta certeza sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros. Esta falta de certeza genera el concepto de riesgo de auditoría. La labor del auditor se concentrará entonces en ejecutar tareas y procedimientos tendientes a reducir ese riesgo a un nivel aceptable.

El riesgo de auditoría puede definirse como la posibilidad de emitir un informe de auditoría incorrecto por no haber detectado errores o fraudes significativos que modificarían el sentido de la opinión vertida en el informe.

La susceptibilidad a la existencia de errores o fraudes puede presentarse a distintos niveles. Analizar su presencia ayuda a evaluar y manejar en forma más adecuada, la implicancia que determinado nivel de riesgo tiene sobre la labor de auditoría a realizar.

El riesgo de auditoría está compuesto por distintas situaciones o hechos que, analizados en forma separada, ayudan a evaluar el nivel de riesgo existente en un trabajo en particular y determinar de qué manera es posible reducirlo a niveles aceptables.

Bajo este análisis, el riesgo global de auditoría es el resultado de la conjunción de:

- Aspectos aplicables exclusivamente al negocio o actividad del ente, independientemente de los sistemas de control desarrollados, lo que se denomina riesgo inherente.
- Aspectos atribuibles a los sistemas de control, incluyendo auditoría interna, lo que se denomina riesgo de control.
- Aspectos originados en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría de un trabajo en particular, lo que se denomina riesgo de detección.

Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera de control por parte del auditor y son propias de los sistemas y negocios del ente. En cambio, el riesgo de detección está directamente relacionado con la labor del

auditor.

Debe quedar claro que si bien existen formas en las que se puede categorizar e identificar al riesgo de auditoría, lo más importante dentro de la etapa de planificación de una auditoría de estados financieros es detectar los factores que producen el riesgo.

Los factores de riesgo son las diversas situaciones individuales que actúan en la determinación de su nivel. Si bien existen factores típicos para situaciones comunes, la identificación de ellos es una tarea individual que debe realizar el auditor al planificar su examen de auditoría.

Una vez realizada la identificación de los factores de riesgo corresponde efectuar su evaluación. Esta tarea de evaluación se realiza en dos niveles:

- En primer lugar, referida a la auditoría en su conjunto. En este nivel se identifica el riesgo global de que existan errores o fraudes no detectados por los procedimientos de auditoría y que en definitiva lleven a emitir un informe de auditoría incorrecto.
- En segundo lugar, se evalúa el riesgo de auditoría específico para cada componente de los estados contables en particular.

La identificación de los distintos factores de riesgo, su clasificación y evaluación permiten concentrar la labor de auditoría en las áreas de mayor riesgo. Por ejemplo, el componente de existencias y costos de producción de una compañía productora de distintos tipos de bienes y con complejos sistemas de determinación de costos unitarios tendrá un riesgo mayor que el componente de gastos pagados por adelantado que incluya pocas primas de seguro abonadas y no devengadas. Con este simple ejemplo se puede determinar que el componente de mayor riesgo, existencias y costos de producción, requerirá mayor labor de auditoría que el de gastos pagados por adelantado.

El riesgo de auditoría se reduce en la medida en que se obtenga evidencia de auditoría que respalde la validez de las afirmaciones contenidas

en los estados contables. No obstante, cualquiera sea el grado de obtención de validez para estas afirmaciones es inevitable que exista algún grado de riesgo. El trabajo del auditor será entonces reducirlo a un nivel tal donde la existencia de errores o fraudes sea lo suficientemente baja como para no interferir en su opinión global.

7.2. Tratamiento según las Normas Internacionales de Auditoría

La NIA 315 "Identificación y análisis de los riesgos de distorsiones significativas mediante la comprensión de la entidad y de su entorno" establece que una de las responsabilidades del auditor es identificar y analizar los riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros mediante la comprensión de la entidad y de su entorno, incluso del control interno de la entidad.

Indica específicamente que los mencionados riesgos de distorsiones significativas, generados en fraudes o errores, podrán afectar a los estados financieros y a las aseveraciones/afirmaciones que los componen.

La comprensión aludida a la entidad, a su entorno y a su control interno, tiene por objetivo determinar las bases para diseñar e implementar respuestas efectivas a dichos riesgos. Confirmamos de esta forma, la importancia que esta obra otorga al real conocimiento del negocio o actividad del ente auditado como condición previa a la realización de cualquier examen de auditoría.

Esta norma trata a los riesgos de auditoría junto con el proceso de evaluación del sistema de control interno ya que intenta constantemente verificar la existencia de alguna actividad de control ante la existencia de riesgos.

7.3.- Categorías de riesgo de auditoría

Existen tres categorías de riesgo de auditoría. Las mismas son:

- Riesgo inherente

- Riesgo de control
- Riesgo de detección

La comprensión de cada una de ellas ayudará al auditor a evaluar el nivel de riesgo existente en una auditoría en su conjunto y en cada componente en particular, para poder determinar cuál es el enfoque de auditoría apropiado a cada situación individual.

7.3.1. Riesgo inherente

El riesgo inherente es la susceptibilidad de los estados financieros a la existencia de errores o fraudes significativos, antes de considerar la efectividad de los sistemas de control.

Por ejemplo, en una empresa de alta tecnología el riesgo inherente de la afirmación "realización de los inventarios de existencias" será mayor que el nivel de riesgo que se determine en la revisión de una auditoría de estados financieros de empresas productoras de bienes con tecnología estándar. ¿Por qué es así? El riesgo que existe en la medición contable de productos de alta tecnología lleva implícito el problema de la obsolescencia que es de relevante importancia en ese tipo de industria y que difícilmente pueda identificarse, reducirse o tratarse aisladamente, cualquiera sea el sistema de control que la empresa establezca.

El riesgo inherente está totalmente fuera de control por parte del auditor. Difícilmente se puedan tomar acciones que tiendan a eliminarlo porque es propio de la operatoria del ente.

Factores que determinan el riesgo inherente

Entre los factores que determinan la existencia de un riesgo inherente se pueden mencionar:

- La naturaleza del negocio del ente: el tipo de operaciones que se realizan y el riesgo propio de esas operaciones; la naturaleza de sus productos y volumen de transacciones.

El riesgo inherente que tiene una compañía petrolera de exploración y explotación, el de una industria de tecnología avanzada o el de una empresa

con operaciones reducidas y pocos productos y un mercado totalmente transparente decididamente son distintos.

- La situación económica y financiera del ente.

El riesgo de auditoría de una pujante empresa productora con altos niveles de ganancias y sólida posición económico-financiera no será el mismo que el de una empresa con graves problemas financieros y baja rentabilidad económica que comprometa la vigencia del principio de empresa en marcha.

- La organización gerencial y sus recursos humanos y materiales; la integridad de la gerencia y la calidad de los recursos que el ente posee.

La predisposición de los niveles gerenciales a establecer adecuados y formales sistemas de control, su nivel técnico y la capacidad demostrada en el personal clave, son elementos que deben evaluarse al medir el riesgo inherente.

7.3.2. Riesgo de control

El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o fraudes significativos en forma oportuna.

Por ejemplo, dentro del componente de Ingresos por ventas y Cuentas a cobrar, distinto será el nivel de riesgo de control de una empresa con un complejo sistema de verificación de créditos a los clientes antes de continuar las operaciones de venta que el de otra que no realiza estos controles y, por lo tanto, está más expuesta a que sus cuentas a cobrar puedan ser consideradas incobrables.

Este tipo de riesgo también está fuera del control de los auditores, pero eso sí, las recomendaciones resultantes del análisis y evaluación de los sistemas de información, contabilidad y control que se realicen van a ayudar a mejorar los niveles de riesgo en la medida en que se adopten tales recomendaciones.

Además, la existencia de bajos niveles de riesgo de control, lo que implica que existan buenos procedimientos en los sistemas de información,

contabilidad y control puede ayudar a mitigar el nivel de riesgo inherente evaluado en una etapa anterior.

Factores que determinan el riesgo de control

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en el sistema de información, contabilidad y control. La tarea de evaluación del riesgo de control está íntimamente relacionada con el análisis de estos sistemas.

La existencia de puntos débiles de control implicaría "a priori" la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, al contrario, puntos fuertes de control serían factores que reducen el nivel de este riesgo.

Evolución y transformación de los factores de riesgo

Los factores de riesgo y su clasificación entre "inherentes" o "de control" evolucionan en el tiempo y pueden transformarse según las circunstancias. Muchos años atrás, en el desarrollo ordinario de una auditoría, si se estaba examinando un ente con operaciones en diversas localidades físicas, por ejemplo con establecimientos productivos en diferentes lugares de un país y con distintos centros de comercialización en ese mismo país, se definía que desarrollar y aplicar un sistema electrónico de información en todas esas localidades implicaba necesariamente un riesgo inherente ya que a pesar del mejor diseño que se podía hacer del sistema, su complejidad determinaba riesgos originados en que difícilmente se podía asegurar que fuera operado de la misma forma en todos los lugares. Hoy el desarrollo de la tecnología informática ha avanzado tanto que desarrollar e implementar dichos sistemas demandan costos significativamente menores, pudiendo incluir cómodamente costos de capacitación adecuados para hacer desaparecer dicho riesgo. Dicho factor de riesgo, en la actualidad, se asocia más a un riesgo de control que a un riesgo inherente.

Esto permite otra deducción: muchas veces ante la dificultad en determinar si un factor de riesgo es un riesgo inherente o un riesgo de control, se puede apelar al análisis del costo/beneficio para el desarrollo del control.

De esta manera se podría generalizar que si el costo del desarrollo y aplicación de un control es mayor a los beneficios que se podrían obtener de su utilización, se está frente a un riesgo inherente. Si los beneficios del control fueran mayores al costo de su implementación, y el mismo no existiera, se está frente a un riesgo de control.

7.3.3. Riesgo de detección

El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o fraudes existentes en los estados contables.

Por ejemplo, errores en la definición de una muestra en la circularización de saldos de proveedores, o en la definición del periodo de análisis de pagos posteriores pueden implicar conclusiones erróneas en cuanto a la validez de la integridad de las cuentas a pagar.

A diferencia de los dos riesgos mencionados anteriormente, el riesgo de detección es totalmente controlable por la labor del auditor y depende exclusivamente de la forma en que se diseñen y lleven a cabo los procedimientos de auditoría.

Al igual que el desarrollo y la aplicación efectiva de un buen sistema de control mitigan la existencia de altos niveles de riesgo inherente, el riesgo de detección es la última y única posibilidad de mitigar altos niveles de riesgos inherentes y de control.

Factores que determinan el riesgo de detección

Los factores que determinan el riesgo de detección están relacionados con:

- La ineficacia de un procedimiento de auditoría aplicado.
- La mala aplicación de un procedimiento de auditoría, resulte éste eficaz o no.
- Problemas de definición de alcance y oportunidad en un procedimiento de auditoría, haya sido bien o mal aplicado. Este factor se relaciona con la existencia de muestras no representativas.

El auditor no examina el 100% de las transacciones de un ente, sino que se basa en el trabajo realizado sobre una muestra y extiende esos resultados al universo de las transacciones. La mala determinación del tamaño de la muestra puede llevar a conclusiones erróneas sobre el universo de esas operaciones.

8.- Evaluación de los controles y controles clave

Una vez comprendido y analizado el sistema de información, contabilidad y control, corresponde evaluarlo. La evaluación de los controles se basa fundamentalmente en el criterio profesional. El proceso de evaluación de los controles generalmente implica la realización de los siguientes pasos:

- identificar los controles clave potenciales;
- reconsiderar la evaluación inicial de enfoque y riesgo de auditoría;
- evaluar las debilidades encontradas y el efecto que éstas tienen sobre el enfoque previamente planificado.

8.1. Identificar los controles clave potenciales

Control clave es aquel control que reúne dos condiciones:

- proporciona satisfacción de auditoría relevante, siempre que esté operando efectivamente, y,
- la proporciona de modo más eficiente que otros procedimientos.

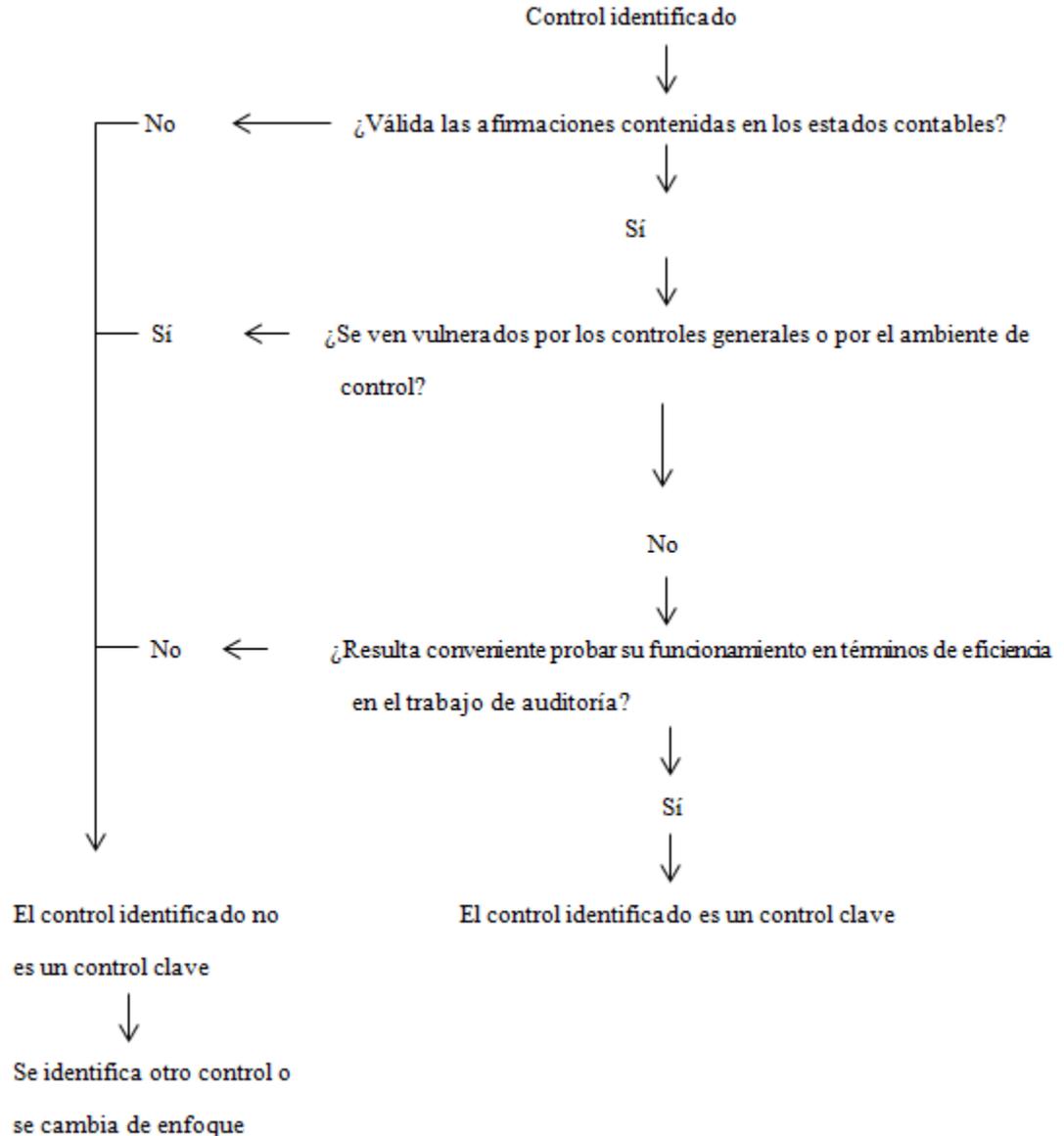
La identificación y selección de controles clave es un proceso de raciocinio y comprensión del sistema de información, contabilidad y control. El proceso de identificación puede resumirse en el siguiente esquema:

- Primero, se identifican cuáles son aquellos controles que aislada o combinadamente con otros, validan las afirmaciones contenidas en los estados contables o se relacionan con los riesgos inherentes del componente. Por consiguiente, estos controles proporcionarán satisfacción de auditoría sobre esas afirmaciones.

- En segundo lugar, se analiza el impacto que el ambiente de control y los controles generales tienen sobre estos controles clave.

- Por último, se evalúa en aras de la eficiencia en la labor de auditoría, si resulta conveniente probar esos controles o encarar el trabajo a través de procedimientos sustantivos o con otros controles clave.

En el siguiente cuadro se resume este proceso:



Dentro de la identificación de controles clave es importante hablar de la jerarquía de los mismos.

Al desarrollar el tema de controles directos, se mencionó que se

dividen en cuatro categorías: los controles gerenciales, los controles independientes, los controles o funciones de procesamiento y los controles para salvaguardar activos.

Esta categorización implica una cierta jerarquía. La existencia de controles gerenciales y controles independientes que validen determinada afirmación contenida en los estados contables, junto con la existencia de controles o funciones de procesamiento que cumplan también ese objetivo, indicaría que va a resultar más útil y eficiente probar el cumplimiento de los primeros, puesto que involucrarían a los segundos. En otras palabras, siempre que tengamos más de un control que brinde validez a determinada afirmación contenida en los estados contables, aquel (de esos controles) que esté ubicado por encima de los otros seguramente será el control clave.

El profesional auditor sabrá identificar que algunos controles gerenciales pueden llegar a ser demasiado globales como para confiar nuestra labor de auditoría únicamente en su cumplimiento. Se debe tomar especial conocimiento del entorno en que estos controles gerenciales se realizan, de la integridad del personal involucrado y de la experiencia anterior.

8.2. Reconsiderar la evaluación inicial de enfoque y riesgo de auditoría

Luego de la identificación de estos controles que se nombraron como clave y antes de su prueba en la etapa de ejecución se deberá reconsiderar la evaluación preliminar del riesgo inherente y de control. El análisis y conocimiento del sistema vigente para cada componente puede hacer modificar la evaluación preliminar del riesgo de auditoría, ya sea elevándolo o reduciéndolo.

Es en este momento donde se analiza la posibilidad de modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de las tareas de auditoría a realizar, obviamente en virtud de la forma en que se presentó en la realidad el sistema analizado.

8.3. Evaluar las debilidades encontradas y el efecto que éstas tienen

en el enfoque previamente planificado

Por último, se debe evaluar la existencia de debilidades de control que pudieron haberse detectado en el análisis de los sistemas de la empresa y la implicancia que ellas tienen sobre el enfoque y labor de auditoría previamente planificados. Se puede llegar a la conclusión, por ejemplo, que partiendo de un enfoque inicialmente determinado de prueba de controles y habiendo detectado determinadas debilidades que distorsionarían el adecuado funcionamiento de estos controles, se necesite indefectiblemente cambiar el enfoque de controles hacia un enfoque de tipo sustantivo (o sea apunte directamente a la comprobación de saldos contables).

La existencia de estas debilidades, aunque no modifiquen la primera evaluación de los controles, o el enfoque inicial de auditoría, deben ser consideradas a fin de efectuar recomendaciones o sugerencias a la Gerencia de cómo estas debilidades afectan a la operatoria del ente y, de cómo su corrección provocaría eficiencia y eficacia en la administración. Se enfatiza que dicha carta con recomendaciones sobre aspectos de control interno, es un subproducto cuya emisión impone la conciencia profesional; además, debería ser siempre bien recibida, como contribución, por el personal clave del cliente (y no ser considerada como un "polígono de tiro" en que se apunta a determinado funcionario).

Cabe mencionar que estas fallas no necesariamente deben ser aquellas relacionadas con los controles clave, sino que durante todo el proceso de relevamiento, documentación y evaluación de los sistemas de información, contabilidad y control, se puede llegar a tomar conocimiento de determinadas debilidades o deficiencias cuya modificación traería aparejada una mayor eficiencia y eficacia en los procedimientos administrativos y donde la responsabilidad como profesionales hace que sea necesaria su mención y puesta en conocimiento de la dirección del ente.

Este enfoque de auditoría donde existe una muy clara y precisa comprensión del funcionamiento de los sistemas, normalmente trae aparejado

recomendaciones de utilidad especial a la Gerencia, puesto que van más allá del simple procedimiento administrativo, involucrando a la totalidad de las operaciones al negocio en su conjunto. Si se realiza un correcto análisis de los sistemas de información, contabilidad y control haciendo especial hincapié en las categorías y jerarquías de control, probablemente de la labor de auditoría surjan recomendaciones útiles para los niveles superiores del ente que serán valoradas especialmente.

El control presupuestario que cada día logra mayor vigencia y mayor importancia en la tarea de los administradores, normalmente no era tenido en cuenta por su indirecta relación con los estados contables. En el enfoque que aquí se propone, dicho control toma especial relevancia y es de suma importancia que esto sea puesto en conocimiento de los niveles gerenciales.

9.- Papeles de trabajo

9.1.- Concepto

Papeles de trabajo son todos aquellos objetos donde constan las tareas realizadas, los elementos de juicio obtenidos y las conclusiones a las que arribó el auditor. Constituyen por lo tanto base para la emisión del informe y luego su respaldo.

La expresión “Legajo de papeles de trabajo” ha estado referida a elementos de papel desde los albores de la auditoria, en función de los usos y del propio significado de las palabras que la integran. En efecto, se trata de elementos por lo común de papel, recibidos de terceros ajenos al cliente, del propio cliente y de los confeccionados por el auditor en el transcurso del examen y hasta el momento en que esté en condiciones de emitir su informe.

El avance creciente de los negocios y el progreso tecnológico representó la aparición de modernos medios como soporte de operaciones y en reemplazo de registros, disminuyendo o directamente eliminando elementos de papel.

La autorización legal otorgada a ciertos entes, como ser bancos

oficiales y mixtos de provincias, Comandos de Ejército, Fuerza Aérea y Armada y otros para microfilmear su documentación, los sistemas de contabilidad autorizados por el art. 61 de la Ley de Sociedades, la nominatividad de acciones decreto 83/86 y diversos aspectos informáticos autorizados y reglados en derecho tributario, representan un avance en la utilización de modernos medios tecnológicos.

Ante este avance, la doctrina de nuestro país afirma que el problema de la eficacia probatoria subsiste cuando la prueba derivada de procesadores electrónicos pretende utilizarse en ámbitos carentes de previsiones legales específicas, no obstante lo cual si bien aún no han alcanzado el máximo de garantías de certeza los nuevos sistemas de comprobación de hechos, no deberían ser desechados sino por el contrario analizados en cada caso.

Por ello, la posibilidad de que los papeles de trabajo puedan estar integrados por elementos que no sean de papel, como por ejemplo discos de archivo de computación, etc., está limitada en principio a la circunstancia de que ya sea por sí mismos o por la existencia de otros elementos que le sirvan de soporte, resulten aptos para sustentar la evidencia que de ellos se pretenda obtener.

Así, la existencia de un disco con la confirmación telefónica que de un saldo a cobrar muy importante, ha efectuado al auditor un cliente del ente auditado, sólo le serviría como evidencia en la medida que también pudiera ser aceptado por terceros (por ejemplo: por los jueces en caso de litigio). En la Argentina, una cinta magnetofónica no sirve como medio de prueba autónoma por lo que de presentarse en juicio debería ser aceptada en este caso por el deudor (confesión).

Como puede apreciarse, una conversación personal o telefónica y su posterior grabación magnetofónica o no, servirá para influir en el ánimo del auditor, para persuadirlo acerca de una determinada situación, pero su utilización como medio de prueba, quedará suspendida al posterior reconocimiento por parte del tercero o a la existencia de otros elementos

(correspondencia, resúmenes de cuenta, pagos del deudor, etc.).

Todo esto pone de resalto la necesidad de que la información verbal que resulte de relevancia, sea posteriormente confirmada por escrito. Un ejemplo de ello es la denominada carta con manifestaciones de la gerencia.

La Resolución Técnica Nro. 37 de la FACPCE establece que

“2.2. Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

2.3. Los papeles de trabajo deben contener:

2.3.1. La descripción de la tarea realizada.

2.3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, los elementos de juicio), ya se tratare de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.

2.3.3. Las conclusiones particulares y generales.

2.4. El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.”⁽³³⁾

9.2.- Características:

Siendo los papeles de trabajo documentación tan diversa, es evidente que tienen, en general, características distintivas, que hacen que cada elemento tenga su propia fisonomía. Sin embargo, existen elementos comunes a la documentación en sí:

- En cuanto a la forma

⁽³³⁾ Resolución Técnica 37, Normas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, FACPCE, (22/03/2013).

- En cuanto al soporte
- En cuanto al contenido

En cuanto a la forma:

Los papeles de trabajo tienen una característica común esencial que es la claridad. Esto se debe a que no solo tiene que ser comprendidos por su propio auditor, sino también por el equipo de trabajo, los supervisores que realizan el control de calidad y los terceros involucrados en su eventual revisión, como sus auditores, peritos, jueces, etc.. Deben ser ordenados en su secuencia, ya que esto permite inferir que el mismo orden se dio en el trabajo realizado. Cuando se los analiza en forma conjunta, deben estar correctamente relacionados entre sí, ya que las conclusiones de un procedimiento en un rubro pueden derribar en análisis y conclusiones en otros rubros relacionados

En cuanto al soporte:

El soporte de los papeles de trabajo es indistinto. Puede ser en papel o archivos computadorizados (modificado por la R.T. 37). Es evidente que, si la única función fuese la de respaldar la responsabilidad de profesional, los papeles de trabajo deberían contener elementos que les permitan servir como prueba en juicio. Pero el valor probatorio de los papeles de trabajo tiene más que ver con la comprobación de la evidencia que con la prueba formal.

Si el valor probatorio jurídico fuese determinante, no podrían aceptarse respuestas de terceros o del ente que no tuviesen una firma certificada por un escribano, lo que sería ridículo en la dinámica del proceso de auditoría y en el objetivo del informe. Por lo tanto, el soporte depende del criterio que el auditor determine para mantener sin alteraciones la documentación del trabajo.

Habitualmente, los papeles de trabajo se mantienen en tres tipos de medios:

- Fotocopias, por ejemplo, para el estatuto de constitución de la sociedad.
- Originales, como en el caso de las respuestas de terceros

(deudores, proveedores, abogados). • Planillas en papel, para aquellos documentos que necesiten una firma de un responsable del ente. • Planillas electrónicas, en los casos en los que el auditor procese información, como los recálculos.

Todos estos documentos, excepto aquellos en los que se considera que la firma en original sea importante, podrían ser escaneados y archivados en medios informáticos, con los correspondientes elementos de seguridad que impidan su adulteración. Porque, si bien es cierto que la documentación del trabajo no debe considerarse como elemento esencial de prueba en juicio, el mantenimiento inalterado de ellos brinda seguridad en todos los objetos se esta documentación.

En cuanto al contenido:

El contenido de los papeles de trabajo es el elemento más diverso ya que cada papel tiene características propias del procedimiento que respalda o de la etapa de auditoría que muestra evidencia.

Existen elementos comunes a todos ellos:

- La planificación del trabajo
- La ejecución de los procedimientos planificados, y eventualmente alternativos
- Las observaciones del auditor y de las personas del equipo de trabajo
- Las conclusiones derivadas de la ejecución de los procedimientos de las observaciones realizadas

A su vez, en cuanto al contenido formal de los papeles, deberían estar claramente identificados:

- El ente que está auditando
- El trabajo que se está realizando y sobre qué informe contable
- Los responsables de la planificación, la ejecución y la supervisión por parte de la auditoría
- Eventualmente, los responsables por parte del ente

- La fecha de ejecución
- La fuente de información obtenida

9.3.- Clasificación de los papeles de trabajo.

Con base en su utilización y contenido, los papeles de trabajo se clasifican en archivo permanente o expediente continuo de auditoría y papeles de trabajo actuales. A continuación, se señalan las características de cada uno de ellos.

Archivo Permanente o Expediente Continuo de Auditoría

El archivo permanente constituye un legajo o expediente especial en que se concentran los documentos relativos a los antecedentes, constitución, organización, operación, normatividad jurídica y contable e información financiera y programático-presupuestal, actas y documentos de entrega recepción de los entes fiscalizables. Esta información, debidamente actualizada, servirá como instrumento de referencia y consulta en varias auditorías.

La integración del archivo permanente se iniciará en la etapa de planeación de la auditoría, cuando se obtenga información general sobre el ente por auditar (organización, funciones, marco legal, sistemas de información y control, etc.)

El archivo permanente se actualizará con la información que se obtenga al ejecutar una auditoría o al dar seguimiento a las recomendaciones correspondientes. Su integración deberá sujetarse a lo dispuesto en el procedimiento para la Integración y Actualización del Archivo Permanente, emitido por el Órgano de Control o de cada una de las áreas correspondientes.

Papeles de Trabajo del Período

Los papeles de trabajo actuales o del período se elaboran y obtienen en el transcurso de la auditoría; en ellos se deja evidencia del proceso de planeación y del programa de auditoría; del estudio y evaluación del control

interno; del análisis de saldos, movimientos, operaciones, tendencias y razones financieras; del registro de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría; de la supervisión realizada; de la persona que aplicó los procedimientos y de la fecha en que se realizó el trabajo; de las conclusiones de la revisión; y del informe de auditoría en que se incluyan las recomendaciones formuladas.

Los papeles de trabajo denominados cédulas de auditoría, se clasifican de acuerdo a la Guía para la Elaboración de Papeles de Trabajo, en cédulas sumarias, analíticas, subanalíticas, de informe, de observaciones y de seguimiento de recomendaciones.

1. Cédulas sumarias o de resumen

En las cédulas sumarias se resumen las cifras, procedimientos y conclusiones del área, programa, rubro o grupo de cuentas sujeto a examen; por ejemplo, ingresos, gastos o asignaciones presupuestales.

Es conveniente que estas cédulas contengan los principales indicadores contables o estadísticos de la operación, así como su comparación con los estándares del período anterior, con el propósito de que se detecten desde ese momento desviaciones importantes que requieran explicación, aclaración o ampliación de algún procedimiento, antes de concluir con la revisión (véase la Guía para la Elaboración de Papeles de Trabajo).

2. Cédula Analítica

Además de contener la desagregación o análisis de un saldo, concepto, cifra, operación o movimiento del área por revisar, en las cédulas analíticas se detallan la información obtenida, las pruebas realizadas y los resultados obtenidos.

Es conveniente que la información recabada se agrupe o clasifique de tal forma que permita detectar fácilmente desviaciones o aspectos sobresalientes de las operaciones, y que a ella se agreguen los comentarios o

aclaraciones que se requieran para su debida interpretación.

Las pruebas que deben consignarse en las cédulas analíticas se refieren a las investigaciones necesarias para cumplir los objetivos establecidos en los programas de trabajo, considerando las cifras y datos asentados en la cédula sumaria.

En dichas cédulas se incluye, además, el análisis de cifras específicas o la verificación de algún cálculo, que son útiles para reforzar el resultado de las pruebas. Su aplicación parte de razonamientos de tipo financiero o estadístico; algunas aplicaciones se pueden referir, por ejemplo, a razones de rentabilidad o producción per cápita, la determinación del costo-beneficio, las variaciones entre el gasto ejercido y el presupuesto, conciliaciones, etc.

Asimismo, en las cédulas analíticas se incluyen los resultados finales, representados por las observaciones.

3. Cédulas Subanalíticas

Por medio de las cédulas subanalíticas, se desagregan o analizan con detalle los datos contenidos en una cédula analítica. Si se examina, por ejemplo, la cuenta de inversiones en valores, la cédula subanalítica sería aquella en que se mostraran los saldos mensuales de las cuentas de inversión.

4. Cédula de Observaciones

Las deficiencias e irregularidades que se hayan encontrado en el transcurso de la revisión, se resumirán en esta cédula de observaciones, debidamente identificados con el número de cédula correspondiente, a fin de facilitar su consulta y revisión.

5. Cédula de Informes

Una vez concluido el trabajo de auditoría, y de manera adicional a las cédulas en que se presenten las conclusiones, se integrará, al inicio del

expediente de papeles de trabajo, un informe donde se expongan brevemente los antecedentes de auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados y sus resultados, a fin de ofrecer un panorama de trabajo realizado y de las posibles acciones por emprender.

6. Cédula de seguimiento de recomendaciones

Si del trabajo de auditoría se derivan recomendaciones u otro tipo de acciones legales, será necesario dejar constancia de ello, primeramente en cédulas de discusión o de comentarios y después en cédulas de control de seguimiento. (Actas de Notificación de Observaciones).

9.4.- Plazo de conservación

“El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan”.⁽³⁴⁾

Con la nueva modificación introducida por RT 37, observamos entonces que el plazo de conservación de papeles de trabajo se extiende a 10 años respecto a los 6 años que establecía la RT 7.

⁽³⁴⁾ Resolución Técnica 37, Normas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, FACPCE, (22/03/2013).

CAPITULO IV

El área almacén en una empresa comercial

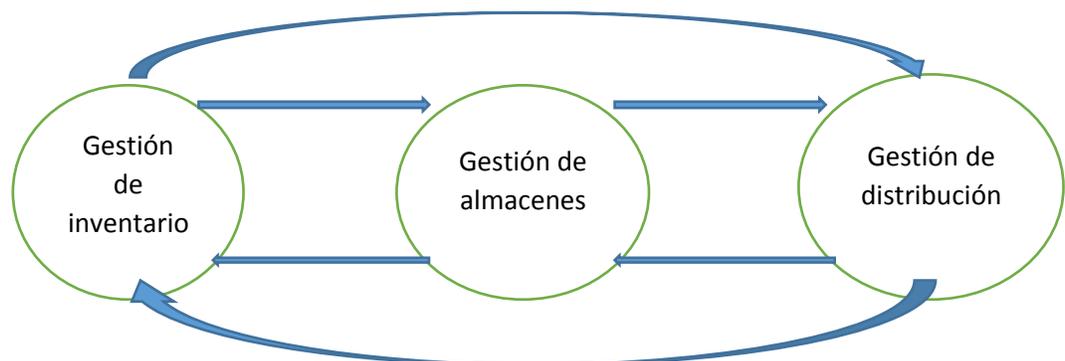
Sumario: 1.- Área funcional almacenes en una empresa comercial. 2.- Importancia y objetivos. 3.- Funciones. 4.- Sistemas. 5.- Organización interna. 6.- Matriz de sistemas administrativos

1.- Área funcional almacenes en una empresa comercial

Conceptos generales.

Es el Sector de la empresa a cargo de la gestión de los bienes que esta maneja o manipula, desde la recepción, el almacenamiento y la entrega hasta el control y resguardo de las unidades físicas, como de las condiciones de adecuado almacenamiento y de los registros y documentos necesarios para el seguimiento y gestión de esos bienes

Interrelación de Procesos de los Procesos de Gestión de Bienes



Gestión de Inventarios. Qué? Cuánto?? Cuándo?

Gestión de Almacenes. Dónde? Cómo??

Gestión de Distribución. A dónde? Por dónde? Con qué?

Almacenes es una unidad de servicio y soporte en la estructura de una Empresa. Existe en la medida que existan BIENES.

Las palabras claves que definen su función son:

- Recibir
- Resguardar
- Custodiar
- Controlar
- Abastecer.

En una empresa Comercial se almacenan bienes que revende a sus Clientes sin mayor transformación.

Centralización o Descentralización de los almacenes:

- Centralizar: concentrar en una única área gestión de almacenes.

Es tener la responsabilidad por la totalidad de los bienes que se almacenan

-Descentralizar: es que exista más de un área responsable de los bienes almacenados en la Empresa, con un grado de independencia en la gestión y en la responsabilidad por los bienes que administra. Existe autonomía en la decisión de cada área descentralizada.

-La Descentralización puede operar en aquellos casos donde existen bienes de características heterogéneas.

- La Centralización es el criterio de organización más utilizado.

La Centralización tiene las siguientes Ventajas:

- Facilita la uniformidad en los criterios de gestión de los bienes
- Se aprovecha al máximo el personal disponible.
- Menor espacio total ocupado Facilita el control de las existencias.
- Menores costos de administración del almacenamiento.

La Descentralización tiene las siguientes Ventajas:

- Evita la manipulación innecesaria.
- Hay disminución de la carga burocrática.
- Son menores los gastos de transportes hacia los sectores requirentes.
- Mayor rapidez en el aprovisionamiento.
- Facilita la especialización en la gestión de los bienes

Costos de Almacenamiento.

El manejo y almacenamiento de bienes es algo que eleva el costo del producto final, sin agregarle valor, en teoría es un “mal necesario”, razón por la cual se debe:

- Conservar el mínimo de existencias
- Con el mínimo riesgo de faltantes
- Al menor costo posible de operación

Todo material almacenado genera Costos. Son los Costos de Almacenamiento. En este se deben considerar:

- Costos de manipulación
- Costo de oportunidad
- Costos de servicios de stock

Todos ellos dependen de dos variables:

- La cantidad en existencias
- El tiempo de permanencia de las existencias

2.- Importancia y objetivos.

La gestión de almacenamiento es una función básica en toda Empresa que tenga Bienes. Los Inventarios representan, en muchas de ellas, uno de los Activos más importantes:

- En el Estado de Situación Patrimonial, el Inventario puede ser el activo corriente de mayor trascendencia.

•En el Estado de Resultados, el Inventario Final define el Costo de los Bienes disponibles para la venta, y determina el Costo de las Mercancías Vendidas (CMV)

Una gestión de almacenamiento deficiente o inadecuada incide en forma directa en la gestión de compras, en la gestión de ventas, y por ende, en las utilidades de la Empresa.

El Departamento Almacenes tiene como principales Objetivos:

General: Garantizar el suministro (aprovisionamiento) continuo y oportuno de los Bienes a las diferentes Áreas que los requieren, para asegurar los servicios en forma ininterrumpida y rítmica.

Específicos: Adecuado resguardo, seguridad, mantenimiento y conservación de Bienes. Rapidez de entregas. Óptimos costos de almacenamiento y administración de existencias. Minimización de operaciones de manipulación y transporte. Eficaz control de existencias.

3.- Funciones

- Recibir los bienes desde sus orígenes.
- Entregar los bienes a los sectores requirentes (usuarios).
- Resguardar adecuadamente los bienes para la comercialización.
- Mantener óptimas condiciones de distribución interna, limpieza y orden.
- Entregar los bienes destinados a la venta, definidos por el área de comercialización.
- Custodiar adecuadamente los bienes tanto en cantidad como en calidad.
- Efectuar los movimientos del stock, con el mínimo de tiempo y costo posible.
- Llevar registros de TODAS las existencias y de TODOS sus movimientos.

4.- Sistemas

La gestión de existencias es un Sistema de Gestión de Stock integrado por una serie de Sub Sistemas, cuyos principales procesos son:

INGRESOS → ALMACÉN → SALIDAS

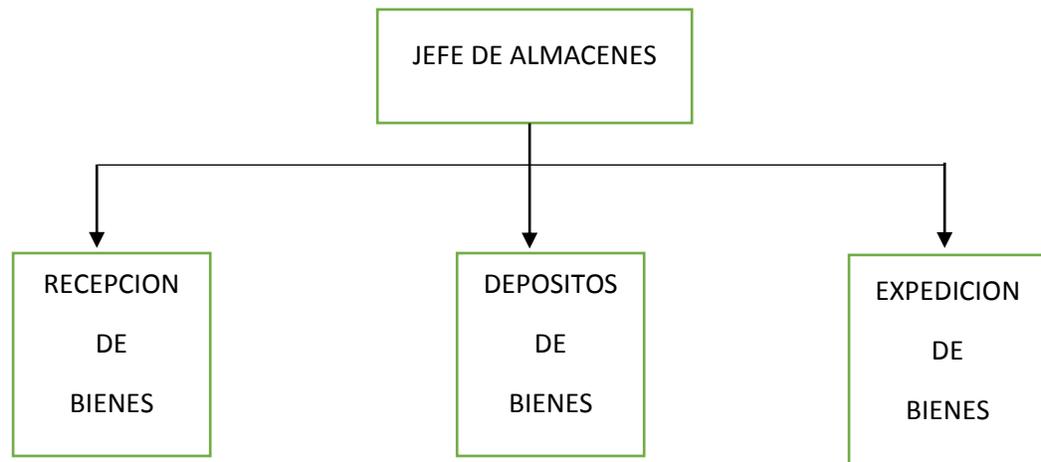
Procesos (Sub Sistemas) de INGRESOS de Bienes:

- Adquisiciones a proveedores
- Devoluciones de clientes
- Devoluciones internas de otros sectores

Procesos (Sub Sistemas) de Salidas de Bienes:

- Entregas a clientes.
- Devoluciones a proveedores.
- Entregas de bienes a sucursales y salón de ventas.
- Entregas internas a otros sectores.

5.- Organización interna



Recepción de Bienes:

- Preparar el lugar físico adecuado para la recepción de los productos y su óptima utilización.

- Autorizar los ingresos en las porterías u otros accesos de la Empresa.

- Realizar el recuento y control de los productos que ingresan.
- Efectuar el control de calidad de los bienes que ingresan.
- Emitir el documento que respalda el control de la recepción, cualquiera sea el origen de la misma.

- Confeccionar o emitir el "Informe de Recepción"
- Resguardar los productos hasta su almacenaje en el depósito.

Depósito de Bienes:

- Disponer y administrar los espacios y lugares de almacenaje.
- Asignar y distribuir los bienes según criterios técnicos y de seguridad de los mismos.

- Clasificar, ordenar, acomodar y resguardar todos los bienes en su poder.

- Implementar medidas que aseguren, para todos los bienes, un óptimo mantenimiento y conservación de los mismos.

- Implementar medidas que minimicen riesgos para los bienes, las personas y la Empresa.

- Efectuar controles físicos periódicos de los bienes.

Expedición de Bienes:

- Preparar el lugar físico adecuado para la expedición de bienes.
- Acondicionar los bienes para su entrega y traslados (armados, envasados, embalajes, etc.)

- Autorizar las salidas físicas de bienes desde las porterías u otros accesos de la Empresa.

- Realizar el control de los bienes que salen de la Empresa, verificando que todas las salidas estén autorizadas.

- Emitir el documento de respaldo del egreso de los bienes (Remito)

- Organizar las entregas a los transportes y/o fletes, tanto propios como de terceros.

- Resguardar los bienes “pendientes de entrega”

6.- Matriz de sistemas administrativos

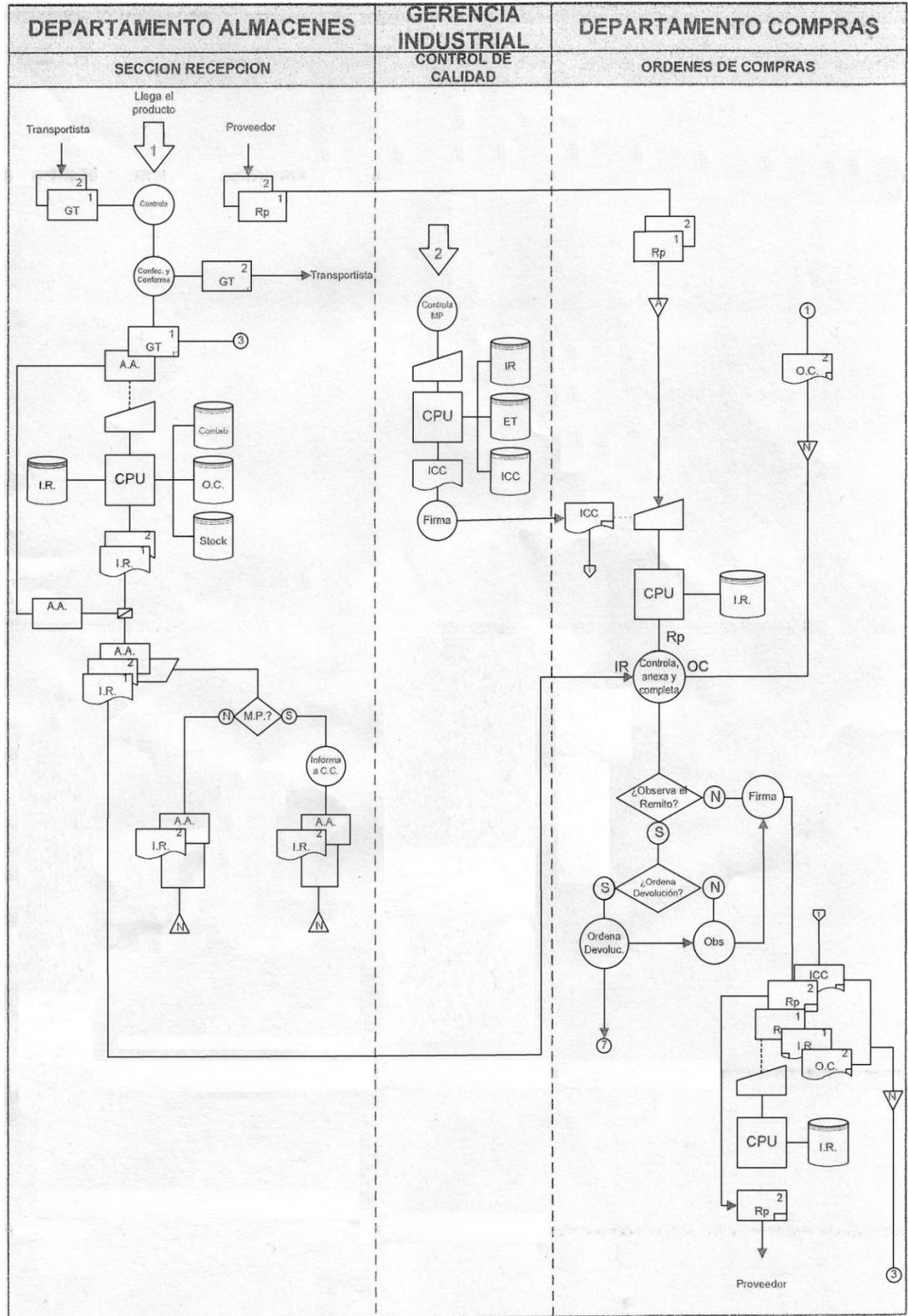
Adquisición de bienes de cambio

Proceso	Subproceso	Sector	IN PUT		Actividades	OUT PUT	
			Documentos	Archivos		Documentos	Archivos
Recepción de bienes	Emisión del informe de recepción	Sección Recepción	GT	OC	Recepcionar Mercadería, Recontar Controlar y conformar GT	AA, IR	IR, Contabilidad Stock
					Confeccionar el alta de almacén		
					Procesar AA y generar el IR		
					Archivar AA e IR2		
	Conformidad del remito del proveedor	Sección órdenes de compra	OC, RP	IR	Controlar RP con OC e IR	RP 2 conformado	IR
					Conformar RP		
Archivar OC, Rp e IR							

Circuito de emisión del Informe de Recepción

Operación	Objetivo	Tipo de objetivo	Riesgo	Actividades de control
Llegada del producto al almacén	Que el proveedor cumpla con las condiciones de entrega de los productos, plazos y medios de traslado pactados	Operacional	Que el proveedor no cumpla con alguna de las condiciones de entrega o haya faltante de bultos	<ul style="list-style-type: none"> * El primer control es realizar una inspección visual y recuento de los bultos. * Verificar con lo mencionado en la GT y dar conformidad a la misma. * Recibir el RP en sobre cerrado y enviarlo directamente a la sección órdenes de compra para realizar el control a ciegas y evitar robos
Emisión del IR	Que se realice el control de la mercadería recibida a ciegas	Operacional y de información	Que se omita el procedimiento de recuento manual completando directamente	<ul style="list-style-type: none"> * Se debe emitir el IR sin conocer el RP. * El IR debe ser realizado por una persona distinta a la que realiza el AA para evitar inconvenientes. * Pre numeración correlativa de los AA y los IR
Control físico y de calidad de los productos	Realizar un recuento para detectar fallas o roturas en la mercadería recibida, así como desperfectos	Operacional y de información	Que se reciban productos defectuosos, se omita la detección de fallas o no se controle la calidad de las mismas	<ul style="list-style-type: none"> * Recuento físico de los materiales, dejando constancia de las observaciones. * Enviar a control de calidad para el control correspondiente. * Control de calidad debe emitir el ICC en base a las ET requeridas para el producto y firmarlo junto con el IR.

Cursograma adquisición de bienes de cambio



CAPITULO V

Ejecución de la auditoría del área almacén

Sumario: 1.- Antecedentes de la compañía. 2.- Relevamiento de control interno. 3.- Programas de Trabajo y Pruebas Circulares - Circuito de Compras y Pagos. 4.- Toma de inventario. 5.- Matriz de control interno. 6.- Conclusión Auditoría área almacenes.

1.- Antecedentes de la compañía

La compañía Autoservicio San Ramón S.R.L comenzó su actividad en el mes de diciembre del año 1990, iniciándose en la venta mayorista de lácteos y fiambres, con una inmensa incertidumbre ya que para los fundadores de la misma era un rubro totalmente desconocido, pero esto no iba a ser un obstáculo para lograr sus metas y convertir en realidad el sueño de empresa que hoy están viviendo.

Hoy la compañía cuenta con tres puntos de ventas y un amplio surtido de productos abarcando artículos de limpieza, perfumería, enlatados, seco, frío y congelado:

-Ex mercado de abasto (prospero mena 353): cuenta con 24 empleados, donde además funciona su administración.

-Banda del río Salí (av. san Martín y 25 de mayo): con 15 Personas

-Mercofrut: con un número de 11 Empleados.

Cada punto de venta cuenta con depósito propio y además existe un almacén donde se centralizan las compras de mayor volumen.

Proveedores

No se realiza cotización de precios a proveedores ya que las compras son enviadas directas de fábrica. Estos son los proveedores más relevantes con la cantidad de artículos que se comercializan de cada uno:

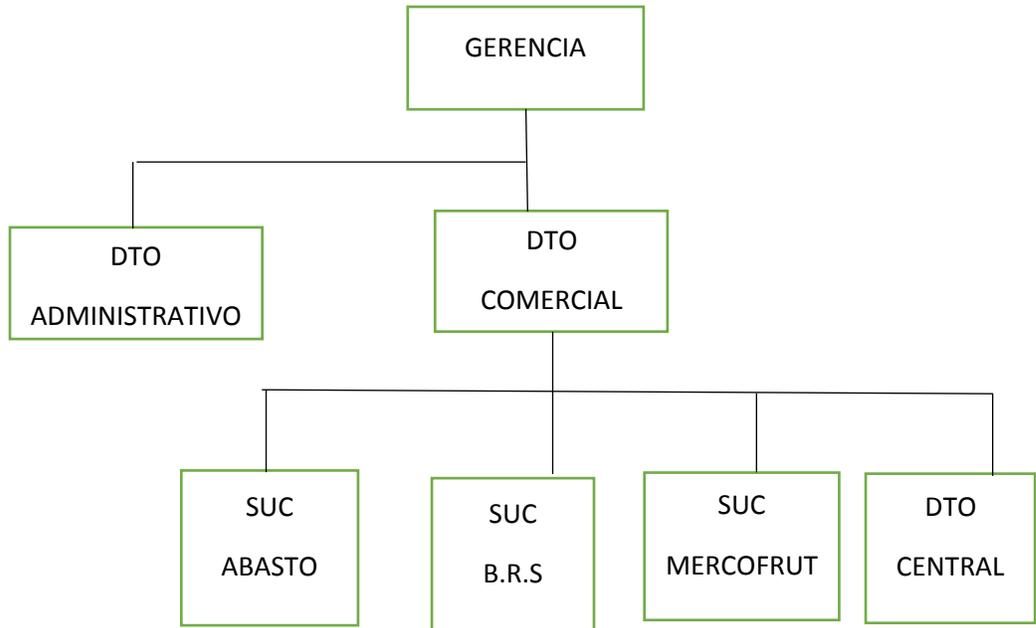
Núm.	Razón Social	Cantidad
1	UNILEVER DE ARGENTINA S.A.	864
2	ALICORP	251
3	JOSE BUSNELLI	211
4	CLOROX ARGENTINA S.A.	182
5	LA VIRGINIA S.A	175
6	DANONE ARGENTINA S.A.	165
7	SANCOR	147
8	MASTELLONE HNOS S.A.	143
9	DISTRI-AR	129
10	SANTIAGO SAENZ S.A.	118
11	RPB S.A.	113
12	JOSE GUMA	92
13	MOLINOS RIO DE LA PLATA	88
14	JOSE V. PAOLETTI y CIA. S.R.L.	80
15	DULCOR	78
16	MILKAUT	74
17	DON RICARDO	71
18	EXTRALIMP S.A.	69
19	DULFELIZ S.R.L.	68
20	FRIGORIFICO PALADINI S.A.	65
21	FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A	62
22	MANFREY COOP DE TAMBEROS..	62
23	IND. ALIMENTICIAS MENDOCINAS S.A.	58
24	ALIMENTOS GRANIX DE ASOC DE LOS ADV. DEL 7MO DIA	45
25	PEPSICO DE ARGENNTINA SRL	45
26	ESTABLECIMIENTO SANTA ANA S.A.	43
27	LA PARMESANA-POO ALIMENTOS S.A.	43
28	MASIDE S.R.L.	43
29	ESTABLECIMIENTO VILLA RICA S.C.	39
30	LENTERDIT S.A.	39
31	BAVOSI S.A	38

32	MAPA VIRULANA S.A.I.C.	38
33	SAIZ	38
34	DISTRIBUIDORA CALDEN S.R.L.	36
35	ALPARGATAS S.A.I.C.	34
36	ESTABL.LAS MARIAS S.A.C.I.F.A.	33
37	PRIFAMON S.A.I.C	30
38	VANOLI Y CIA S.A.	30
39	ARROYO CABRAL COOPERATIVA LTDA.	27
40	S.A. RODRIGUEZ HNOS C.I.F. Y A.	26
41	TREMBLAY S.R.L.	26
42	WASSINGTON S.A.C.I.F.I. e I.	26
43	PILARES COMPAÑIA ALIMENTICIA SA	25
44	RAFAELA ALIMENTOS S.A	25
45	SALTA REFRESCOS S.A. (COCA COLA)	25
46	LA CUMBRE SAN LUIS S.A.	23
47	PROVEEDORES VARIOS	23
48	WILLINER	22
49	ALGODONERA ACONCAGUA	20
50	CACHAY S.A.	20
51	DESARROLLO ALIMENTICIOS S.R.L.	20
52	FRIGORIFICO EL BIERZO S.A.	20
53	LA ESPANOLA	20
54	TEMPLAC S.A.	20
56	AGUAS DANONE DE ARGENTINA S.A.	18
57	LA COLINA	17
58	NUTRICIA-BAGO S.A.	17
59	SODECAR	17
60	CABRALES S.A.	16
61	FRIG.LA PIAMONTESA	15
62	NOAL	15
63	SHAM S.R.L.(LA RIOJANITA)	15
64	LOS CINCO SOLES SRL	14
65	CELULOSA CAMPANA	13
66	MADOMI PASTAS DE GUILLERMO MARTIN ABDALA	13
67	INDUSTRIAS QUIM.Y MIN.TIMBO S.A	12
68	MELIAN S.A.(FRAU)	12

La empresa cuenta con 190 proveedores y un total de 4976 artículos a la venta.

En cuanto a la comercialización Autoservicio san ramón realiza la mayoría de sus ventas de contado y con tarjeta de crédito, pero conserva una pequeña porción clientes (deudores por vta.) y no realiza pre-venta. Cuenta con tarjeta de fidelidad, donde el cliente suma puntos con cada compra que después puede bonificar pagando un menor valor de su boleta, hoy cuenta con 2341 clientes activos.

Organigrama



2.- Relevamiento de control interno

Debido al crecimiento de la empresa los socios determinaron que es imprescindible aumentar los procesos y enfocar procedimientos más rigurosos, así mismo decidieron empezar por el área almacén, que, en su criterio, es el sector menos protegido. Por eso mismo decidieron iniciar en el mes de octubre del 2017 una auditoria interna.

Los métodos de relevamiento utilizados en nuestro trabajo para tomar conocimiento del sector almacén de la compañía, fueron los siguientes:

A- Cuestionario realizado al jefe de la sección almacén, deposito central y;

B- Una entrevista al gerente comercial sobre los aspectos generales del circuito objeto de nuestro trabajo.

Estos procedimientos permiten detectar fallas de control interno en la operatoria de la compañía que se indicaran más adelante.

CUESTIONARIO DE EVALUACION DE CONTROL INTERNO			
Empresa: Autoservicio San Ramón S.R.L	Fecha: 04/10/2017		
Encuestado: Pablo chocobar	Reviso: Garay Ramón Ezequiel		
Cargo: jefe de almacén	circuito: Almacén		
Pregunta	SI	NO	OBSERVACIONES
¿el almacén es centralizado?		X	cada sucursal tiene su propio almacén
¿es el principal deposito?	X		
¿se realizan compras desde aquí?		X	
¿se realizan ventas desde aquí?		X	
¿realizan Informes de Recepción?	X		Pero se recibe con O.C y remito
¿tienen normas expresas para recepción?		X	
En cuanto a la recepción			
¿siempre es sobre compras autorizadas?	X		
¿solo mercadería de reventa?	X		
¿se transfiere mercadería a otras sucursales?	X		
¿esas transferencias son autorizadas?	X		
¿son documentadas?	X		
¿se custodia adecuadamente los bienes?	X		
¿el almacén tiene cámaras de seguridad?		X	
¿ tiene alarma antirrobo?		X	
¿ tiene resguardo contra incendio?	X		
¿posee seguro?		X	
¿efectúa movimientos de stock?	X		
¿son eficientes y rápidos en la entrega?	X		
¿llevan registro de las existencia y movimientos?	X		
¿ realizan recuento de los bienes recibidos?	X		Solo de los bienes de mayor rotación.

¿se ordenan y guardan los bienes conforme a un criterio?		X	Espacio físico reducido
Procesos de entradas al depósito:			
Adquisiciones a proveedores	X		
- Devoluciones de clientes		X	
- Devoluciones internas de otros sectores		X	
Procesos de salidas de bienes:			
- Entregas a clientes.		X	
- Devoluciones a proveedores.	X		
- Entregas de bienes a sucursales y salón de ventas.	X		
- Entregas internas a otros sectores.		X	
¿Se documentan estos movimientos?	X		

CUESTIONARIO DE EVALUACION DE CONTROL INTERNO			
Empresa: Autoservicio San Ramón S.R.L	Fecha: 04/10/2017		
Encuestado: Bernardo Sergio	Reviso: Garay Ramón Ezequiel		
Cargo: Jefe de Sucursal Mercofrut	circuito: Almacén		
Pregunta	SI	NO	OBSERVACIONES
¿tiene a cargo tanto las ventas como recepción?	X		
¿es compartido el deposito con el salón de ventas?	X		
¿se realizan compras desde aquí?		X	
¿se realizan ventas desde aquí?	X		
¿realizan Informes de Recepción?	X		Pero se recibe con O.C y remito
¿tienen normas expresas para recepción?		X	
En cuanto a la recepción			
¿siempre es sobre compras autorizadas?	X		
¿solo mercadería de reventa?	X		
¿se transfiere mercadería a otras sucursales?	X		
¿esas transferencias son autorizadas?	X		
¿son documentadas?	X		
¿se custodia adecuadamente los bienes?	X		
¿el almacén tiene cámaras de seguridad?	X		
¿ tiene alarma antirrobo?	X		

¿ tiene resguardo contra incendio?	X		
¿posee seguro?		X	
¿llevan registro de las existencia y movimientos?	X		
¿ realizan recuento de los bienes recibidos?	X		
¿se ordenan y guardan los bienes conforme a un criterio?		X	espacio físico reducido
Procesos de entradas al depósito:			
Adquisiciones a proveedores	X		
- Devoluciones de clientes	X		
- Devoluciones internas de otros sectores		X	
Procesos de salidas de bienes:			
- Entregas a clientes.	X		
- Devoluciones a proveedores.	X		
- Entregas de bienes a sucursales y salón de ventas.	X		
- Entregas internas a otros sectores.		X	
¿Se documentan estos movimientos?	X		

Resultados obtenidos del relevamiento realizado:

De las encuestas realizadas surgen los siguientes puntos débiles y fuertes. A continuación, se detallan:

Puntos débiles:

1- El error más grave es no realizar el Informe de Recepción a ciegas, la mercadería se está recibiendo en el caso de las compras a proveedores con la Orden de compra emitida del área administrativa, corre un riesgo alto ya que el jefe de almacén conoce previamente que es lo que va a recibir.

2- Lo mismo sucede al momento de hacer una transferencia hacia una sucursal, solo que la recepción se realiza con un documento interno (remito de transferencias).

3- No se utilizan criterios para acopiar los bienes, eso dificulta no

solo el control de stock, sino también el orden del depósito, corriendo riesgo de que se produzcan vencimientos de las mercaderías por el desorden, además dificultando la tarea al momento de contar el stock.

4- Las normas y procedimientos no se encuentran redactadas por escrito, por lo que, puede llevar a errores en su aplicación.

5- Las transferencias no llevan firma ni autorización del gerente comercial, las aprueba y conforma el jefe de almacén o el jefe de sucursal.

6- El depósito central no posee alarmas ni cámaras de seguridad.

7- Tanto el almacén como las sucursales no tienen Seguro contratados.

8- En las sucursales el encargado de la misma tiene las funciones tanto de ventas como de almacenaje.

Puntos fuertes:

1- Toda operación que se realiza es documentada.

2- Rapidez en la recepción y en el abastecimiento de mercaderías a las distintas sucursales.

3- Periódicos conteos de stock

4- Registro contable de las operatorias.

Entrevista al gerente general del departamento comercial: Florencia Garay

1- ¿Cuáles son los objetivos que la empresa tiene en cuanto a la gestión de almacenes?

- La compañía desea tener un funcionamiento eficiente en cuanto a la rapidez en la recepción y en las transferencias de mercadería a otras sucursales.

- Brindar el mayor resguardo y cuidado a los bienes ingresados.

2- ¿Cuáles son los procedimientos usados para llegar a estos objetivos?

La mercadería que se acopia en el depósito principal, tiene un jefe a

cargo del mismo, donde se distribuyen los bienes a medida de las necesidades de cada sucursal. Este jefe se encarga de la recepción y la registración de cada movimiento. Solo está autorizado a recibir aquellos bienes que se encuentren en la Orden de Compra recibida del departamento administrativo o del Remito interno de Transferencias en caso de ser mercadería proveniente de una compra a un proveedor o envíos de otras sucursales, respectivamente.

Cada sucursal cuenta con su propio deposito, el cual está a cargo del jefe de sucursal, el cual es responsable también del área comercial en su punto de venta. Debe regirse por el mismo procedimiento detallado anteriormente.

3- ¿necesitan autorización para recibir mercadería o para realizar transferencias de otras sucursales?

No. Para la recepción proveniente de un proveedor necesitan la Orden de Compra generada por el departamento administrativo. Tampoco en el caso de las transferencias, solo que este generado el Remito interno de transferencia.

4- ¿Por qué usan depósitos descentralizados?

La empresa desde sus orígenes ya funcionaba de esta forma y como realiza ventas por mayor de un gran número de artículos le es de gran utilidad un espacio físico donde guardar la reposición de su mercadería. Además, la descentralización tiene sus ventajas, por ejemplo: menores los gastos de transportes hacia los sectores requirentes, mayor rapidez en el aprovisionamiento, menores costos de transportes hacia los sectores requirentes, etc.

5- ¿realizan recuento físico de stock? ¿con que frecuencia? ¿sabe con exactitud el stock existente a la fecha?

Sí. Semanalmente hacemos un conteo de los productos de mayor rotación, la empresa vende más de 4000 productos y es muy difícil contarlos a todos, por esto mismo no puedo saber mi stock exacto.

6- ¿Qué criterios usa para almacenaje de mercadería?

No tenemos criterios de almacenaje, llega la mercadería y se guarda en cualquier sector del depósito, el espacio físico nos limita y cuesta tenerlo bien organizado.

3.- Programas de Trabajo y Pruebas Circulares - Circuito de Compras y Pagos

Estas pruebas circulares se realizaron en el periodo que transcurre entre los meses de octubre a diciembre del corriente año, ya que los antecedentes muestran que este periodo es en el que se producen la mayor cantidad de compras, ya que la empresa se prepara para afrontar las ventas de fin de año.

Estas pruebas consisten en tomar una muestra de los principales proveedores y realizar un análisis del legajo de proveedores, auditando la trazabilidad de la operatoria. El Legajo del Proveedor se encuentra conformado por: orden de pedido, la solicitud de cotización, la orden de compra, el remito del proveedor, el informe de recepción y el remito interno de transferencia. Los controles que se efectúan en cada uno de los mencionados documentos se detallan a continuación en los respectivos programas de trabajo.

Programas de Trabajo

1) Orden de pedido:

- Verificar que la realice el personal a cargo de la misma
- verificar autorización por el jefe de almacén.

2) Solicitud de Cotización:

- Verificar que se autorice debidamente la orden de compra antes de enviarla al proveedor.
- Verificar que se realice siempre la planilla comparativa de precios.
- Controlar que la solicitud de cotización esté debidamente autorizada antes de enviarla al sector Órdenes de compras.

3) Orden de compra:

- Verificar autorización por el gerente de la orden de compra.
- Verificar si cumple con las condiciones del presupuesto y si no lo hace ¿si fue debidamente autorizado?

- Verificar forma de pago pactada.

4) Remito del proveedor:

- Verificar detalle del producto y cantidad recibida.
- Chequear si se realizó la conformación del remito.

5) Informe de recepción:

- Verificar que sea haga a ciegas
- Controlar que la fecha en que se genera el I.R sea la misma de la recepción del remito

- Verificar que cuente con la conformidad del jefe de almacén.

6) Pedido interno de transferencias (P.I.T):

- Verificar que la realice el personal a cargo de la misma
- verificar autorización por el jefe de la sucursal que está solicitando los bienes.

7) Remito interno de la empresa:

- Comparar cantidades con P.I.T
- Verificar que haya conformidad del jefe de almacén.

AUDITORIA INTERNA		EMPRESA : AUTOSERVICIO SAN RAMON S.R.L			ORDEN DE PEDIDO		CIRCUITO : ALMACEN	
PROVEEDOR	Número	FECHA	DETALLE	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	¿FUE REALIZADO POR PERSONAL COMPETENT	¿FUE AUTORIZADO POR EL JEFE DE ALMACEN?	OBSERVACIONES
			jabon en polvo ala x400gr	600	uds	si	si	
			lavavajilla ala x 750ml	200	uds	si	si	
UNILEVER	78	02/09/2017	mayonesa hellmanns x237gr	150	uds	si	si	
			caldos knorr de gallina x12	300	uds	si	si	
YERBA CBSE	82	05/09/2017	yerba cbse x 250gr	1200	uds	si	si	
			jabon en polvo zorro x 3kg	300	uds	no	no	fue realizado por el departamento
ALICORP	93	16/09/2017	jabon tocador plusbelle x 140gr	120	uds	no	no	administrativo por orden del
			shampoo plusbelle x 1lt	50	uds	no	no	gerente comercial
MOLINO RIO DE LA PLATA	105	10/10/2017	arroz gallo x500gr	1500	uds	si	si	
			agua fresh baggio x1.5lt	5000	uds	si	si	
R.P.B	125	22/10/2017	jugo baggio x200ml	1200	uds	si	si	
			pure de tomate la huerta x520gr	300	uds	si	si	
RIVOLI	131	29/10/2017	fideo rivoli entrefino x 5kg	150	uds	si	si	
			lavandina ayudin x 1lt	250	uds	si	si	
CLOROX S.A	139	30/10/2017	esponja mortimer	100	uds	si	si	
			poet liquido x900cc	500	uds	si	si	
ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS	148	02/11/2017	aroz 53 x 500gr	2500	uds	si	si	
			caballa en aceite x360gr	100	uds	no	no	fue realizado por el departamento
MARBELLA S.A	150	03/11/2017	atun desmenuzado	50	uds	no	no	administrativo por orden del
			filet de anchoas x30gr	25	uds	no	no	gerente comercial
AGUAS DANONE	161	07/11/2017	aguas saborizadas ser x 1.5lt	300	uds	si	si	
			aguas saborizadas levite x 600ml	150	uds	si	si	

AUDITORIA INTERNA		EMPRESA: AUTOSERVICIO SAN RAMON S.R.L			CIRCUITO: ALMACEN						
		OFICINA DE COMPRA									
PROVEEDOR	NUMERO	FECHA	DETALLE	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	PRECIO UNITARIO	TOTAL	¿ESTA APROBADO POR EL GERENTE COMERCIAL?	FORMA DE PAGO	¿CUMPLE CON LA LISTA DE PRECIOS DEL PROVEEDOR?	OBSERVACIONES
			jabon en polvo ala x400gr	600	uds	16	9600	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
			lavavajilla ala x 750ml	200	uds	13	2600	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
UNILEVER	88	04/09/2017	maponesa hellmanns x237gr	150	uds	10	1500	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
			caldos kmori de gallina x12	300	uds	7	2100	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
YERBA CBSE	92	08/09/2017	yerba cbse x 250gr	1200	uds	12	14400	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
			jabon en polvo zorro x 3kg	300	uds	80	24000	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	la D.C se realizo sin tener
ALICORP	108	19/09/2017	jabon tocador plusbelle x 140gr	120	uds	8	960	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	orden de pedido por autorizacion
			shampoo plusbelle x 1lt	50	uds	23	1150	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	del gerente comercial
MOLINO RIO DE LA PLATA	125	11/10/2017	arroz gallo x600gr	1500	uds	12	18000	SI	CHEQUE A 30 DIAS	SI	
			agua fresh baggio x1.5lt	5000	uds	13	65000	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	si bien no son los precios vigentes
R.P.B	133	22/10/2017	jugo baggio x200ml	1200	uds	9	10800	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	orden de compra se libro antes
			pure de tomate la huerta x520gr	300	uds	9	2700	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	del cambio de la misma
RIVOLI	140	30/10/2017	leite molli entrefino x 5kg	150	uds	50	7500	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
			lavandina ayudin x 1lt	250	uds	15	3750	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
CLOROX S.A	152	30/10/2017	esponja morimer	100	uds	4	400	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
			poeti liquido x300ccc	500	uds	22	11000	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS	166	03/11/2017	arroz S3 x 500gr	2500	uds	5	12500	SI	EFFECTIVO Y DE CONTADO	SI	
			caballa en aceite x380gr	100	uds	25	2500	SI	CHEQUE A 60 DIAS	SI	la D.C se realizo sin tener
MARBELLA S.A	170	05/11/2017	atun desmenuzado	50	uds	12	600	SI	CHEQUE A 60 DIAS	SI	orden de pedido por autorizacion
			filet de anchoas x80gr	25	uds	30	750	SI	CHEQUE A 60 DIAS	SI	del gerente comercial
			aguas saborizadas ser x 1.5lt	300	uds	7	2100	SI	TRANSFERENCIA BANCARIA	SI	
AGUAS DAMONE	178	07/11/2017	aguas saborizadas leve x 600ml	150	uds	20	3000	SI	TRANSFERENCIA BANCARIA	SI	

AUDITORIA INTERNA		EMPRESA : AUTO-SERVICIO SAN RAMON S.R.L		REMITO DEL PROVEEDOR		CIRCUITO: ALMACEN		
PROVEEDOR	NUMERO	FECHA	DETALLE	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	¿CONTIENE LAS MISMAS CANTIDADES QUE LA O.C.?	¿ESTA CONFIRMADO POR PERSONAL COMPETENTE?	OBSERVACIONES
			jabon en polvo ala x:400gr	600	uds	si	no	fue recibido y sellado por un
			lavavajilla ala x: 750ml	200	uds	si	no	operario del deposito y no por el
UNILEVER	56625	15/09/2017	mayonesa hellmanns x:237gr	150	uds	si	no	jefe de almacen
			caldos knorr de gallina x:12	300	uds	si	no	
YERBA CBSE	3750	18/09/2017	yerba cbse x: 250gr	1200	uds	si	si	
			jabon en polvo zorro x: 3kg	300	uds	si	si	
ALICORP	6290	03/10/2017	jabon tocador plusbelle x: 140gr	120	uds	si	si	
			shampoo plusbelle x: 1lt	50	uds	si	si	
MOLINO RIO DE LA PLATA	112208	22/10/2017	arroz gallo x:500gr	1500	uds	si	si	
			agua fresh baaggio x:1.5lt	4000	uds	no	si	recibe 1000 usd menos
R.P.B	9975	22/10/2017	jugo baaggio x:200ml	1200	uds	si	si	
			pure de tomate la huerta x:520gr	300	uds	si	si	
RIVOLI	45520	13/11/2017	fideo rivoli entrefino x: 5kg	150	uds	si	si	
			lavandina ayudin x: 1lt	300	uds	no	si	recibe 50usd de mas
CLOROX S.A	12258	15/11/2017	esponja mortimer	100	uds	si	si	
			poett liquido x:900cc	500	uds	si	si	
ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS	759	17/11/2017	arroz 53 x: 500gr	2500	uds	si	si	
			caballa en aceites x:380gr	100	uds	si	no	fue recibido y sellado por un
MARBELLA S.A	13655	15/11/2017	atun desmenuzado	50	uds	si	no	operario del deposito y no por el
			filet de anchoas x:90gr	25	uds	si	no	jefe de almacen
			aguas saborizadas ser x: 1.5lt	300	uds	si	si	
AGUAS DANONE	39001	23/11/2017	aguas saborizadas levite x: 600ml	150	uds	si	si	

AUDITORIA INTERNA		EMPRESA: AUTOSERVICIO SAN RAMON S.R.L			CIRCUITO: ALMACEN			FACTURA			
PROVEEDOR	NUMERO	FECHA	DETALLE	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	PRECIO UNITARIO	TOTAL	¿COINCIDE EL PRECIO CON LO PACTADO EN LA O.C.?	¿COINCIDE LAS CANTIDADES CON LAS CONFORMADA EN EL REMITO?	¿COINCIDE CON LA FORMA DE PAGO INDICADA EN LA O.C.?	OBSERVACIONES
			jabon en polvo ala x400gr	600	uds	17	10200	no	si	si	se debe gestionar N.C por la diferencia en el precio con la O.C
UNILEVER	50078	15/09/2017	lavavajilla ala x 750ml	200	uds	15	3000	no	si	si	
			mayonesa hellmanns x237gr	150	uds	12	1800	no	si	si	
			caldos knorr de gallina x12	300	uds	8	2400	no	si	si	
YERBA CBSE	2500	18/09/2017	yerba cbse x 250gr	1200	uds	12	14400	si	si	si	
			jabon en polvo zoro x 3kg	300	uds	80	24000	si	si	si	
ALICORP	5901	03/10/2017	jabon tocador plusbelle x 140gr	120	uds	8	960	si	si	si	
			shampoo plusbelle x 1lt	50	uds	23	1150	si	si	si	
MOLINDRIO DE LA PLATA	109998	22/10/2017	arroz gallo x500gr	1500	uds	12	18000	si	si	no	se pago en efectivo y no con cheque
			agua fresh baggio x1.5lt	4000	uds	13	52000	si	si	si	recibio 1000 uds menos, se debe reclamar al proveedor el envio
R.P.B	8903	22/10/2017	jugo baggio x200ml	1200	uds	9	10800	si	si	si	al mismo precio de compra
			pure de tomate la huerta x520gr	300	uds	9	2700	si	si	si	
RIVOLI	45008	13/11/2017	fideo rivoli entrefino x 5kg	150	uds	50	7500	si	si	si	
			lavandina ayudin x 1lt	300	uds	15	4500	si	si	si	recibio 50 uds mas, se debe emitir N.D y gestionar la devolucion de la mercaderia
CLOREX S.A	11753	15/11/2017	esponja motimer	100	uds	4	400	si	si	si	
			poet liquido x300cc	500	uds	22	11000	si	si	si	
ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS	650	17/11/2017	arroz 53 x 500gr	2500	uds	5	12500	si	si	si	
			caballa en aceite x380gr	100	uds	25	2500	si	si	no	se pacto pagar con cheques a 60 dias y se abono en efectivo
MARBELLA S.A	13008	15/11/2017	atun desmenuzado	50	uds	12	600	si	si	no	
			filet de anchoas x80gr	25	uds	30	750	si	si	no	
			aguas saborizadas ser x 1.5lt	300	uds	7	2100	si	si	si	
AGUAS DANONE	35125	23/11/2017	aguas saborizadas levite x 600ml	150	uds	20	3000	si	si	si	

AUDITORIA INTERNA		EMPRESA: AUTOSERVICIO SAN RAMON S.R.L			INFORME DE RECEPCION					
PROVEEDOR	NUMERO	FECHA	DETALLE	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	¿COINCIDE CON LA CANTIDAD EXISTENTE EN EL REMITO?	¿SE REALIZA A CIEGAS?	¿COINCIDE CON LA FECHA DE LOS REMITOS?	¿TENE LA CONFORMIDAD DEL GERENTE?	OBSERVACIONES
			jabon en polvo ala x400gr	600	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			lavavajilla ala x 750ml	200	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	51	15/03/2017	mayonesa hellmanns x237gr	150	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			caldos knorr de gallina x12	300	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	66	18/09/2017	verba obse x 250gr	1200	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			jabon en polvo zorro x 3kg	300	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	80	03/10/2017	jabon tocador plusbelle x 140gr	120	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			shampoo plusbelle x 1lt	50	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	102	22/10/2017	arroz gallo x500gr	1500	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			agua fresh baggio x1.5lt	4000	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	115	22/10/2017	jugo baggio x200ml	1200	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			pure de tomate la huerta x520gr	300	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			fideo rivoli entrefino x 5kg	150	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	120	13/11/2017	lavandina ayudin x 1lt	300	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			esponja mortimer	100	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	139	17/11/2017	poett liquido x300ccc	500	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			arroz 53 x 500gr	2500	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	152	17/11/2017	caballa en aceites x380gr	100	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			atun desmenuzado	50	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	159	15/11/2017	filet de anchoas x80gr	25	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
			aguas saborizadas ser x 1.5lt	300	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion
	172	23/11/2017	aguas saborizadas levite x 600ml	150	uds	SI	no	SI	si	se usa D.C.y Remito para la recepcion

AUDITORIA INTERNA		EMPRESA: AUTOSERVICIO SAN RAMON S.R.L		PEDIDO INTERNO DE TRANSFERENCIA (P.I.T)		CIRCUITO: ALMACEN		
PROVEEDOR	NUMERO	FECHA	DETALLE	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	¿FUE REALIZADO POR PERSONAL COMPETENTE?	¿FUE AUTORIZADO POR EL JEFE DE ALMACEN?	OBSERVACIONES
			jabon en polvo ala x400gr	50	uds	si	si	
			lavavajilla ala x 750ml	25	uds	si	si	
UNILEVER	105	17/09/2017	mayonesa hellmanns x237gr	20	uds	si	si	
			caldos knorr de gallina x12	100	uds	si	si	
YERBA CBSE	139	21/09/2017	yerba cbse x 250gr	120	uds	si	si	
			jabon en polvo zorro x 3kg	30	uds	si	no	
ALICORP	158	05/10/2017	jabon tocador plusbelle x 140gr	20	uds	si	no	fue autorizado por el encargado de acopiar la mercaderia en el deposito
			shampoo plusbelle x 1lt	5	uds	si	no	
MOLINO RIO DE LA PLATA	176	25/10/2017	arroz gallo x500gr	150	uds	si	si	
			agua fresh baggio x1.5lt	250	uds	si	si	
R.P.B	189	22/10/2017	jugo baggio x200ml	120	uds	si	si	
			pure de tomate la huerta x520gr	50	uds	si	si	
RIVOLI	201	15/11/2017	fileo rivoli entrefino x 5kg	20	uds	si	si	
			lavandina ayudin x 1lt	15	uds	si	si	
CLOPOX S.A	215	17/11/2017	esponja montimer	30	uds	si	si	
			poet liquido x300ccc	60	uds	si	si	
ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS	222	20/11/2017	arroz 53 x 500gr	250	uds	si	si	
			caballa en aceite x380gr	20	uds	si	no	fue autorizado por el encargado de acopiar la mercaderia en el deposito
MARBELLA S.A	239	22/11/2017	atun desmenuzado	5	uds	si	no	
			filet de anchoas x30gr	10	uds	si	no	
			aguas saborizadas ser x 1.5lt	50	uds	si	si	
AGUAS DANONE	258	25/11/2017	aguas saborizadas levite x 600ml	20	uds	si	si	

AUDITORIA INTERNA		EMPRESA: AUTOSERVICIO SAN RAMON S.R.L		CIRCUITO: ALMACEN				
		REMITO INTERNO DE LA EMPRESA						
PROVEEDOR	NUMERO	FECHA	DETALLE	CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	¿COINCIDE CON LAS CANTIDADES DE P.I.T?	¿TIENE CONFORMIDAD DE EL JEFE DE ALMACEN?	OBSERVACIONES
			jabon en polvo ala x400gr	60	uds	no	no	fue sellado por el conductor de
			lavavajilla ala x 750ml	35	uds	no	no	el camion encargado
UNILEVER	75	18/09/2017	mayonesa hellmanns x237gr	25	uds	no	no	de la logistica
			caldos knorr de gallina x12	120	uds	no	no	
YERBA CBSE	79	21/09/2017	yerba cbse x 250gr	120	uds	si	si	
			jabon en polvo zorro x 3kg	30	uds	si	si	
ALICORP	89	05/10/2017	jabon tocador plusbelle x 140gr	20	uds	si	si	
			shampoo plusbelle x 1lt	5	uds	si	si	
MOLINDO RIO DE LA PLATA	101	25/10/2017	arroz gallo x500gr	150	uds	si	si	
			agua fresh baggio x1.5lt	250	uds	si	si	
R.P.B	112	22/10/2017	jugo baggio x200ml	120	uds	si	si	
			pure de tomate la huerta x520gr	50	uds	si	si	
RIVOLI	129	15/11/2017	fideo rivoli entrefino x 5kg	20	uds	si	si	
			lavandina ayudin x 1lt	15	uds	si	si	
CLOROX S.A	139	30/10/2017	esponja mortimer	30	uds	si	si	
			poet liquido x300cc	60	uds	si	si	
ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS	142	20/11/2017	arroz 53 x 500gr	250	uds	si	si	
			caballa en aceite x380gr	20	uds	si	no	fue sellado por el conductor de
MARBELLA S.A	154	22/11/2017	atun desmenuzado	5	uds	si	no	el camion encargado
			filet de anchoas x30gr	10	uds	si	no	de la logistica
			aguas saborizadas ser x 1.5lt	50	uds	si	si	
AGUAS DANDINE	163	25/11/2017	aguas saborizadas levite x 600ml	20	uds	si	si	

AUDITORIA INTERNA		EMPRESA: AUTOSERVICIO SAN RAMON S.R.L. CIRCUITO: ALMACEN									
		RESUMEN DE AUDITORIA INTERNA									
PROVEEDOR	NO FUE REALIZADA LA ORDEN DE PEDIDO POR PERSONAL COMPETENTE	NO FUE AUTORIZADA LA ORDEN DE PEDIDO POR EL JEFE DE ALMACEN	EL REMITO NO CONTIENE LAS MISMAS CANTIDADES QUE LA O.C.	EL REMITO NO FUE CONFORMADO POR PERSONAL COMPETENTE	NO COINCIDE EL PRECIO DE LA FACTURA CON LO PACTADO	NO CUMPLE FORMA DE PAGO	EL INFORME DE RECEPCION NO SE REALIZA A CIEGAS	EL P.I.T NO FUE AUTORIZADO POR EL JEFE DE ALMACEN	NO COINCIDE EL REMITO INTERNO DE TRANSFERENCIA CON EL P.I.T	EL REMITO INTERNO NOTIENE LA CONFORMIDAD DEL JEFE DE ALMACEN	
UNILEVER				X	X		X		X	X	
YERBA CBSE							X				
ALICORP	X	X					X				
MOLINO RIO DE LA PLATA						X	X				
R.P.B			X				X				
RWOLI							X				
CLORDX S.A			X				X				
ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS							X				
MARBELLA S.A	X	X		X			X			X	
AGUAS DANONE							X				

4.- Toma de inventario

La toma física de inventario consiste en realizar un proceso para poder verificar en forma física los bienes a una fecha determinada, con el fin de asegurar su existencia real.

Los resultados obtenidos de los registros contables, son comparados con la constatación física, a fin de establecer su conformidad. Posteriormente las diferencias que pudieran existir son aclaradas e investigadas por las personas a cargo, y se procede a realizar los ajustes necesarios.

A continuación, se realiza la toma de inventario usando una muestra de 10 artículos, se eligieron 5 de ellos por ser altísima rotación y los otros 5 por ser bienes que la empresa no contempla en sus recuentos físicos periódicos.

DETALLE	STOCK s/auditoria	STOCK s/sistema	DIF	REF
JABON ALA X 400gr	10500	10500	0	
ACEITE COCINERO X900cc	7500	7600	-100	1
JUGO ADES DE MANZANA x 1LT	360500	360550	-50	2
LECHE LARGA VIDA MILKAUT X1lt	105000	105000	0	
TRAPO DE PISO MEDIA NARANJA	300	450	-150	3
QUITAMANCHA AYUDIN x220ml	550	500	50	4
SAL CELUSAL x500gr	0	0	0	5
VELAS FAROLITO	225000	225000	0	
LECHE CHOCOLATADA SANCOR X200ml	0	350	-350	6
DESODORANTE REXONA MEN	0	0	0	7

Referencias:

- 1- Se realizó una transferencia a una sucursal sin emitir el remito interno, por lo que no se descontó del sistema 100 unidades.
- 2- Se decomisó mercadería por estar en mal estado y no se realizó el remito correspondiente.
- 3- Se realizó en forma errónea el Informe de Recepción por una

equivocación del empleado.

4- No se realizó el I.R al momento de llegar la mercadería al depósito.

5- Aunque no existan diferencias entre el stock auditado y el del sistema, la empresa no debería tener inventarios en cero desabasteciendo del artículo para la venta

6- No se encontró el origen que hace a la diferencia.

7- Se constató que en ese periodo el almacén recibe 300 unidades de desodorante Rexona Men según factura n° 4759 del proveedor UNILEVER, mercadería que nunca fue ingresada en el sistema ya que no existe I.R de la misma, y además no se encuentra en el depósito a la fecha del conteo.

5.- Matriz de control interno

La matriz de control interno consiste en un recuadro en el cual se exponen todas las fallas de control que se detectaron en la empresa, en este caso, del área almacén. La misma también expone los posibles riesgos y/o implicancias que podrían traer consigo las mencionadas fallas y las sugerencias que como auditores recomendamos nosotros en cada caso, para corregir los errores de procedimiento y de control y de este modo disminuir los riesgos.

OPERACIÓN	FALLA DE CONTROL INTERNO	RIESGO/IMPLICANICAS	ACTIVIDADES / ACCION DE CONTROL
-----------	--------------------------	---------------------	---------------------------------

Análisis de emisión de orden de pedido	No siempre realiza la O.P el Jefe de Almacenes, ni siempre es autorizada por él	Riesgo que no pidan ni las cantidades ni las descripciones correctas	Colocar claves en el sistema operativo que solo la conozca el jefe de almacenes, de esta forma solo él apruebe y envíe las ordenes.
Revisión de la solicitud de cotización y Planilla Comparativa de Precios	No realiza S.C, ni PCP en ninguna de sus compras	Puede estar comprando caro y en condiciones desfavorables si no realiza comparación con otros proveedores	Si bien la empresa compra directo de fábrica por lo que no existen dos proveedores que vendan el mismo artículo, pero puede revisar los precios de venta de la competencia para ver si nos están vendiendo al precio correcto
Análisis de la operatoria en la recepción del remito del proveedor	El Remito no siempre contiene igual cantidad que la orden de compra y, no siempre es conformado por el personal a cargo	El proveedor puede enviarnos de más cantidad, por lo que nos estaría forzando a comprar más de lo requerido o, podría mandar de menos, en ese caso corremos el riesgo de desabastecimiento y no llegar a cumplir con las ventas	Siempre debemos cruzar la O.C con el Remito y verificar que no se conformen cantidades distintas a las solicitadas. Solicitar devolución o envíos de los faltantes dependiendo cada caso.
Conformidad del Remito	Los Remitos no siempre son firmados por la persona a cargo de esa tarea	Es muy riesgoso que un empleado no autorizado firme y selle los remitos de recepción de mercadería, no solo porque puede cometer un error en la recepción, sino porque pueden cometerse fraude.	Controlar firma y sello del jefe de almacén en los Remitos.
Análisis en la generación del Informe de recepción	El I.R nunca se realiza a ciegas, se reciben los bienes con O.C y Remito del proveedor.	El empleado conoce con anticipación cuales son las cantidades y que productos se van a recibir, habiendo de esta forma mayores riesgos de robo.	Controlar que el jefe de almacén realice el I.R a ciegas.

Operatoria de la Factura	Precio facturado distinto del pactado en la O. C.	Que se efectúen recargos o cobren gastos no pactados en la oferta inicial o bien se produzcan omisiones de descuentos y bonificaciones	Cotejar siempre la factura, con la O.C. y con la solicitud de cotización
Operatoria de la Factura	Existe inconsistencia en la forma de pago entre la O.C y la F.C	Que se produzcan problemas de liquidez porque se pactó con cheque y se paga con efectivo	Cotejar siempre la factura, con la O.C. y con la solicitud de cotización
Análisis de la operatoria de transferencias de bienes de cambio (P.I.T)	No autorización del pedido interno de transferencias por el jefe de almacén.	Pueden generarse errores en el cargado del P.I.T al hacerlo alguien no capacitado, como confundir artículos o cantidades	Colocar claves en el sistema operativo que solo la conozca el jefe administrativo, de esta forma solo él apruebe y envíe las ordenes.
Análisis de la operatoria de transferencias de bienes de cambio (recepción en cada sucursal)	No siempre coincide el Remito interno de transferencia con el P.I.T	En el caso de enviar mercadería de más, pueden estar dejando bienes inmovilizados que quizás en otra sucursal les está haciendo falta. Si es de menos, puede producir desabastecimiento en ese punto de venta	Cruzar siempre Remito interno con el P.I.T
Análisis de la operatoria de transferencias de bienes de cambio (conformidad)	El Remito no siempre es conformado por el jefe de almacén	Un riesgo altísimo es que otro empleado o en este caso el chofer que envía las transferencias conforme las mismas. Puede existir desvíos de bienes si es el mismo quien hace la logística	Verificar que todos los Remitos internos de transferencias sean sellados y firmados por el jefe de almacén.
Manual de funciones	No hay un manual de funciones por escrito	Al no estar bien delimitada cada función, no crea un nivel de responsabilidad y autoridad entre los empleados. Además de realizar tareas en las que no están autorizados.	Crear un manual de funciones
Alarmas antirrobo y cámaras de seguridad	No cuenta el deposito con alarmas ni cámaras de seguridad	En caso de extravió o robos no podrá contar con las grabaciones ni con alarmas antirrobo	Se recomienda su instalación

Compras excesivas	Depósitos muy pequeños para la cantidad de mercadería almacenada	Dificulta el uso de un criterio para el ordenamiento de los bienes y a además el conteo al momento de controlar stock. También puede producirse vencimientos de la mercadería por el desorden	Controlar las compras, haciendo reposiciones periódicas
Control de stock	Solo se realizan conteos de determinados bienes	El empleado sabe cuáles son los bienes sobre los que se realizan controles, entonces podría robarle a la empresa en aquellos bienes sobre los que NO se realizan control de inventarios	Incorporar en el conteo aquellos artículos que no estaban incluidos en la toma de inventarios
stock mínimo	Los órdenes de pedidos se emiten cuando el jefe de almacén se queda sin stock	Durante el tiempo que demora en emitirse la O.C, llega la mercadería al depósito y se la distribuye a las sucursales, la compañía pierde de vender esos artículos.	Se recomienda implementar el sistema de stock mínimos, donde el mismo programa alerta al encargado de compras antes de acabar su stock para evitar quiebres en las góndolas.
Seguro incendio y Robo	No cuenta con seguro de ningún tipo	En caso de un siniestro no estaría resguardado	Contratar seguro
Diferencia de existencias en la toma de inventario	No emisión del remito interno al momento de transferir los bienes o en la devolución de mercadería a proveedores	No contar con información real en la contabilidad de la compañía	Controlar el circuito completo de los procesos internos al realizar una transferencia o una devolución de mercadería a proveedores
Diferencia de existencias en la toma de inventario	Error en el tipeo u omisión al momento de cargar el I.R	No contar con información real en la contabilidad de la compañía	cruzar I.R con la Factura del proveedor

6.- Conclusión Auditoria área almacenes

A partir de la información relevada y de las pruebas obtenidas en

nuestro trabajo de auditoria interna sobre la operatoria del área almacén podemos decir que tanto el cuestionario como la entrevista y más aún al realizar las pruebas circulares y la toma de inventario, se puede observar que existen muchas deficiencias de control en la operatoria de la sociedad. Dando lugar a múltiples riesgos o incidentes que pueden producirse o estar produciéndose dentro de la empresa. Se destaca entre sus principales falencias:

- el uso indebido del informe de recepción, dando lugar y facilidad a que el encargado junto con un chofer o un compañero desvíen bienes de la empresa.

- la compañía solo realiza toma de inventario sobre los productos de mayor rotación, dejando de lado el resto de los artículos.

- desorden en el almacén por el exceso de mercadería que guarda, lo que dificulta el conteo.

- personal no autorizado que conforma remitos de transferencias (como ser el chofer de la empresa)

- no cuenta con cámaras de seguridad ni alarma antirrobo, tampoco con seguro contra incendio

Es por esto que consideramos que la empresa debe mejorar sus procedimientos en cuanto a las políticas de almacenamiento que realiza en el giro normal de sus actividades, ya que el mismo a nuestro parecer es deficiente y de hacerlo además de lograr una mayor eficiencia y eficacia en el circuito obtendría mayores beneficios económicos.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) **General** :

LAZZATI, Santiago, Conceptos Generales de Auditoria, Editorial Macchi, (Buenos Aires, 1981).

SLOSSE, Carlos Alberto, GORDICZ, Juan Carlos, GAMONDES, Santiago, Auditoria, Editorial La Ley, (Buenos Aires 2008).

LATTUCA, Antonio Juan, Compendio de Auditoria, Temas Grupo Editorial, (Buenos Aires, 2008).

b) **Especial** :

LATTUCA, Antonio J., MORA, Cayetano A., Manual de Auditoria. Informe N° 5, FACPCE, CECYT, (Buenos Aires, 2004).

RUSENAS, Oscar Rubén, Control Interno, Editorial La Ley, (Buenos aires, 2006).

RUSENAS, Oscar Rubén, Manual de la Auditoria Interna y Operativa, Editorial La Ley (Buenos Aires, 2001).

c) **Otras Publicaciones** :

Resolución Técnica 37, Normas de Auditoria, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, FACPCE, (22/03/2013).

La independencia del auditor, en Internet: <https://www.gerencie.com/la-independencia-del-auditor.html> (16/10/2017).

Responsabilidades del auditor ante la profesión, en Internet: <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/4499-responsabilidades-del-auditor-ante-la-profesion>, (14/10/2017).

El informe COSO I y II, en Internet: <https://www.auditool.org/blog/control-interno/290-el-informe-coso-i-y-ii>, (22/10/2017).

El sistema de control interno y su importancia en la auditoria, en internet: <http://www.facpce.org.ar:8080/iponline/el-sistema-de-control-interno-y-su-importancia-en-la-auditoria/>, (22/10/2017).

Control interno y sus cinco componentes, en Internet: <https://www.gestiopolis.com/control-interno-5-componentes-seguncoso> (21/10/2017).

Informe COSO, en Internet: <https://www.academia.edu/6421946/Informe-COSO>, (19/10/2017).

NIA 300, Planificación de la auditoria de estados financieros, (15/10/2013).

ÍNDICE

Prólogo.....	<u>Págs.</u> 1.-
--------------	---------------------

CAPÍTULO I

Auditoría: Conceptos generales

1.- Definición de auditoría.....	3.-
2.- Código de conducta profesional.....	4.-
3.- Responsabilidad del auditor.....	11.-
4.- Auditoría interna, operativa y externa.....	14.-

CAPÍTULO II

El control interno

1.- Concepto de control interno.....	17.-
2.- Componentes de control interno.....	22.-
3.- Objetivos de control interno.....	30.-

CAPÍTULO III

Planificación de la auditoría

1.- Planificación de la auditoría.....	49.-
2.- Etapas del proceso de auditoría.....	56.-
3.- Herramientas de la planificación.....	58.-
4.- Métodos de relevamiento.....	65.-
5.- Procedimientos de auditoría.....	71.-
6.- Procedimientos típicos de auditoría	76.-
7.- Riesgo de auditoría.....	84.-
8.- Evaluación de los controles y controles clave.....	91.-
9.- Papeles de trabajo.....	96.-

CAPÍTULO IV

El área almacén en una empresa comercial

1.- Área funcional almacenes en una empresa comercial..	105.-
2.- Importancia y objetivos.....	107.-
3.- Funciones.....	108.-
4.- Sistemas.....	109.-
5.- Organización interna.....	109.-
6.- Matriz de sistemas administrativos.....	111.-

CAPÍTULO V

Ejecución de la auditoría del área almacén

1.- Antecedentes de la compañía.....	114.-
2.- Relevamiento de control interno.....	117.-
3.- Programas de trabajo y pruebas circulares.....	123.-
4.- Toma de inventario.....	133.-
5.- Matriz de control interno.....	134.-
6.- Conclusión auditoría área almacenes.....	137.-
Índice Bibliográfico.....	139.-
Índice.....	141.-