



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

AUDITORIA INTERNA DE LCIRCUITO COMPRAS Y PAGOS LOS LIMONES S.A.

Autores: Felipe Verón, Emilio Rene
Medina De Chazal; Benjamín José
Jorrat Mirande, Pablo

Director: Cuezco, Maria Josefina

2015

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

La auditoría de los estados contables se lleva a cabo mediante pruebas por parte del auditor, quien para determinar el alcance de las mismas requiere de un relevamiento y evaluación previa del control interno de la empresa.

El control interno es un proceso diseñado para proveer una razonable seguridad de lograr efectividad y eficiencia en las operaciones, confiabilidad en la información contable, y el cumplimiento con las leyes y reglamentaciones aplicables. El mismo comprende la estructura organizativa, las políticas y procedimientos, y las cualidades del personal de la empresa

La auditoría interna tiene como objetivo principal medir y evaluar la confiabilidad y eficacia de las actividades de control de los sistemas. Esto es fundamental ya que así se podrá confiar en la validez de la información en función a la calidad del sistema que la provee.

A través de éste trabajo se presenta un enfoque de auditoría eficiente y eficaz, centrado en el conocimiento y evaluación del sistema de controles que posee una empresa citrícola, cuya actividad principal es la producción y comercialización de limones y sus derivados, centrando nuestro trabajo en el circuito de compras y de pagos.

PRÓLOGO

Este trabajo de investigación representa el esfuerzo conjunto de los integrantes del grupo, en el cual se pone de manifiesto toda la información recopilada y analizada por cada miembro, con el propósito de poner en práctica los conceptos aprendidos durante la carrera, para ser presentado como trabajo final de la materia Seminario de la Carrera de Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

Procuramos en esta investigación mostrar que el control interno de una empresa es la base sobre la cual descansa la confiabilidad de un sistema contable, ya que el grado de fortaleza determinará si existe una seguridad razonable de las operaciones reflejadas en los estados contables. Una debilidad importante del control, representa un aspecto negativo dentro del sistema contable.

La planificación de la auditoría mediante la aplicación de procedimientos coordinados de manera coherente a las necesidades del negocio, permite proteger y resguardar los activos, verificar la exactitud y confiabilidad de la información contable, así como también llevar la eficiencia, productividad y custodia en las operaciones para estimular la adhesión a las exigencias ordenadas por la gerencia.

A través del presente trabajo, se quiso mostrar las debilidades y/o fortalezas del control interno, aplicando para ello pruebas sustantivas y de cumplimiento y brindar recomendaciones a los Dptos. de compras y de pagos de LOS LIMONES S.A, empresa dedicada principalmente a la producción y comercialización de limones y sus derivados. Se propone al lector un repaso de los conceptos importantes de auditoría y control interno para resolver el interrogante de cuán importante es la auditoría interna para la Empresa y si aporta o no beneficios, ya que la misma no reviste el carácter de obligatoriedad que posee la auditoría externa.

Finalmente, se agradece a la C.P.N María Josefina Cuezco, profesora de la asignatura Auditoría I, por su colaboración brindada para el desarrollo de este trabajo.

CAPITULO I

CONCEPTOS GENERALES

Sumario: 1.- Concepto de Auditoría. 2.- Tipos de Auditoría. 3.- La Independencia: condición básica para el ejercicio de la auditoría. 4.- La auditoría y el control interno.

1.-Concepto de Auditoría

La palabra auditoría proviene del verbo latino “Audire” que significa “oír” y el sustantivo latino “AUDITOR” que significa el que oye.¹ Esto representa el origen etimológico de la palabra auditoría así como también su origen histórico ya que los primeros auditores juzgaban la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación principalmente oyendo.

Auditoría, en un sentido amplio, equivale a examen realizado por alguien independiente de la elaboración o preparación de los elementos objetos del exámen.

En una empresa, cualquiera de sus aspectos es susceptible de auditoría y existe tantas formas de ella como áreas puedan ser objeto de revisión.

¹ AUDITORIA I, Apuntes clases teóricas, Fac. de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2013).

El objeto final de todo trabajo de auditoría generalmente es la emisión de un informe que contenga una opinión profesional. Esto supone la necesidad básica de planificar el trabajo a realizar (su propósito, características del ente, estimación del tiempo que insumirá la labor, y formulación de programas de trabajo), de evaluar los controles internos, de determinar los tipos de pruebas de las operaciones, hechos y actos del ente cuantificables monetariamente, y de organizarse adecuadamente en el uso y conservación de los papeles de trabajo que respaldaran su cometido. Dicho informe constituye, en consecuencia, la conclusión del trabajo de auditoría.

2.- Tipos de Auditoría

Existen numerosas clasificaciones de auditoría, pero a los fines del trabajo consideramos que las más importantes son: auditoría operativa, auditoría externa y auditoría interna.

El objetivo principal en una auditoría operativa es el examen de la gestión de un ente con el fin de medir la eficiencia de sus resultados.

Con una auditoría externa se busca emitir opinión sobre la razonabilidad de la información contable.

La auditoría interna mide y evalúa la confiabilidad y eficacia de las actividades de control de los sistemas.

A todas les interesa la gestión del ente, lo que las diferencia, además de su objetivo fundamental, es la dependencia o independencia del ente sobre la que se realiza la tarea.

2.1.- Auditoría Interna

La auditoría interna es una actividad apreciativa, independiente de los sectores objeto de revisión realizada por personal en relación de dependencia con la empresa. Estos deben reportar a los máximos niveles de la organización. Tiene por objeto la revisión de las operaciones para servir de base a la administración. Por este motivo, es un control que se describe como independiente. La auditoría interna tiene como objetivo principal medir y evaluar la confiabilidad y eficacia de las actividades de control de los sistemas.²

Sus funciones incluyen:

- Revisión de las operaciones para verificar la autenticidad, exactitud y concordancia de las políticas y procedimientos establecidos por la organización.
- Control de los activos a través de los registros contables y comprobaciones físicas.
- Revisión de las políticas y procedimientos para evaluar su efectividad.
- Revisión de si los procedimientos contables fueron aplicados en forma consistente con las normas contables.
- Auditoría de otras organizaciones con las que existen relaciones contractuales a cumplir u otras vinculaciones económicas.

² LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Informe Área Auditoría N° 5 Manual de Auditoría, 10° Edición FACPCE (Buenos Aires, 2004), pág. 48.

2.2.- Auditoría Externa

La principal característica de una auditoría externa es la independencia, respecto del ente, del profesional quien la realiza.

Una de las funciones más comunes de la auditoría externa es brindar una opinión sobre las manifestaciones de la administración incluidas en la información contable emitida por el ente. Esta función es conocida como auditoría de estados contables o información financiera. Sin embargo, el auditor externo está capacitado para brindar cualquier servicio que implique el examen de información, operaciones, procedimientos, actividades, proyecciones, etc., que necesiten de un juicio profesional dentro del marco de competencia del contador público.

2.3.- Auditoría de operaciones, operacional u operativa

La denominada auditoría operacional u operativa consiste en la realización de exámenes estructurados de programas de acción, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad pública o privada, con el propósito de evaluar e informar sobre la utilización, de manera económica y eficiente, de sus recursos y el logro de sus objetivos. En pocas palabras, la auditoría operativa es el proceso que tiende a medir el rendimiento real con relación a un rendimiento esperado. Tendrá a formular recomendaciones para mejorar el rendimiento real y alcanzar el éxito deseado.

El alcance de la auditoría operacional es variable y puede aplicarse a toda la organización o solamente a alguna de sus reparticiones, actividades o sectores.

3.- La Independencia: condición básica para el ejercicio de la auditoría

El Contador Público debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.³ Este requisito de independencia es fundamental, teniendo en cuenta la confianza o credibilidad que merecen los estados contables acompañados de una opinión o informe del auditor sobre los mismos. El requisito de independencia alcanza tanto al Contador Público que asume la responsabilidad, con la firma del dictamen, como a todo el equipo de trabajo que lo acompaña.

La independencia del auditor es la esencia de la auditoría ya que otorga al trabajo del auditor y, por ende, a su informe, el grado de credibilidad indispensable para que pueda ser utilizado por la comunidad.⁴

Existen dos clases de independencia, una real y otra aparente. La real se vincula con la personalidad por lo que se verifica a través de sus actitudes, es decir, que quien realiza el trabajo de auditoría debe poseer una actitud mental completamente objetiva.

La independencia aparente es aquella contenida en las normas de auditoría.

Ambos tipos de independencia son necesarias para lograr la confiabilidad de la comunidad. Dado que la independencia real es difícil de comprobar, a través de las normas se resalta la importancia de la independencia aparente mediante la legislación sobre hechos o circunstancias que objetivamente implican inexistencia de independencia. Entre algunas de las relaciones o situaciones que pueden constituir una amenaza a la integridad y objetividad del auditor, de hecho o en apariencia, podemos encontrar:

³ RT 37, Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, (Marzo 2013).

⁴ LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Op. Cit., pág. 55.

- Intereses financieros o económicos.
- 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 compañía auditada.
- Ciertas relaciones comerciales, inversiones conjuntas con clientes o funcionarios clave de los mismos.
- Relaciones de familia.
- Relaciones personales.
- Prestación de otros servicios profesionales.
- Realización de otras actividades que impliquen conflicto de intereses.
- Honorarios contingentes.
- Prestamos de personal a clientes.
- Otras situaciones como existencia de montos adecuados vencidos por honorarios; litigios que involucran a clientes y auditor o su firma profesional.

4.- La auditoría y el control interno

La auditoría de los estados contables se lleva a cabo mediante pruebas por parte del auditor, quien para determinar el alcance de las mismas requiere de un relevamiento y evaluación previa del control interno de la empresa. Esto es fundamental ya que así podrá confiar en la validez de la información en función a la calidad del sistema que la provee. Cuanto mejor sea el control interno menor será la revisión de las partidas en sí que integran la información a verificar. Esto se resume en que el alcance del trabajo depende del grado del control interno.

CAPITULO II

ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

Sumario: 1.- Concepto del control interno. 2.- Clasificación del control interno. 3.- Definición y componentes del Control Interno según Informe COSO. 4.- Examen del control interno: Etapas. 5.- Métodos de relevamiento.

1.- Concepto de Control Interno

Existen numerosas definiciones de control interno. El instituto norteamericano de contadores públicos lo define diciendo que “comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de métodos y medidas adoptadas dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información contable, promover la eficiencia de las operaciones y alentar la adhesión a las políticas establecidas por la gerencia”.⁵

El control interno comprende la estructura organizativa, las políticas y procedimientos y las cualidades del personal de una empresa.

El control interno se define entonces como un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de la administración, la dirección y el resto

⁵Ibídem, pág. 124.

del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para la consecución de objetivos.

El alcance del Control Interno está dado por todo el ámbito de la empresa, y los problemas que se generan al controlar las actividades que tienen origen en los distintos sectores de la organización.

El método de control existente en las empresas, incluye la comparación de una actuación real, con los estándares de control previamente establecidos.

En cada caso o situación, el sistema, 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 la cual esos hechos ocurrieron y, finalmente, tratar de adoptar las medidas correctivas correspondientes.

La NIA 315, basada en el “Informe COSO”, ayuda a comprender el control interno. Este informe, actualmente reconocido como lo más completo en la materia, define el control interno y trata de sus componentes.

2.- Clasificación del control interno

En función a sus objetivos se puede clasificar al control interno en:

CONTABLE, orientado hacia la protección de activos y la validez de la información⁶, como por ejemplo el régimen de autorización y aprobación de desembolsos.

OPERATIVO, orientado hacia la eficiencia en las operaciones y la adhesión a las disposiciones gerenciales.⁷ Son ejemplos de estos controles

⁶ LAZZATI, Santiago y otros, Conceptos Generales de Auditoría, Ediciones Macchi, (Buenos Aires, s.f.), pág. 79.

⁷Ibíd.

los programas de capacitación de personal, controles de calidades de los productos producidos, etc.

Esta clasificación no puede establecerse en términos absolutos ya que dichos controles se superponen y entremezclan.

3.- Definición y componentes del control interno según “Informe COSO”

El “Informe COSO” define el control interno como “un proceso llevado a cabo por el directorio, la gerencia y otro personal de una entidad, diseñado para proveer una razonable seguridad de lograr efectividad y eficiencia en las operaciones, confiabilidad en la información contable y el cumplimiento con las leyes y reglamentaciones aplicables”.

- Los objetivos relativos a las operaciones se refieren a la efectividad y eficiencia de las operaciones de la entidad incluyendo los objetivos de desempeño y de utilidad y la salvaguarda de los recursos contra pérdida. Ellos varían con base en la selección de la gerencia de la estructura organizacional y el desempeño.

- Los objetivos relativos a confiabilidad de la información se refieren a la preparación de estados contables confiable, incluyendo la prevención contra información contable fraudulenta. Ellos son exigidos primordialmente por requerimientos externos.

- Los objetivos de cumplimiento se refieren al cumplimiento de leyes y reglamentos relevantes. Ellos dependen de factores externos, como las regulaciones ambientales.

En el control interno se identifican cinco componentes interrelacionados que deben ser considerados por el auditor para comprender los procesos de control de la dirección, a saber:

- El ambiente de control;

- La evaluación del riesgo de que la entidad no logre sus objetivos;
- El sistema de información y comunicación;
- Las actividades de control;
- Las actividades de monitoreo o supervisión.

3.1.- El ambiente de control

El estudio del COSO establece a este componente como el primero de los cinco y se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e influencie las actividades del personal con respecto al control de sus actividades.⁸

El ambiente o entorno de control marca la pauta del funcionamiento de una empresa e influye en la concientización de sus empleados respecto al control. Es la base de todos los demás componentes del control interno, aportando disciplina y estructura, por lo que será fundamental para establecer las bases de un eficaz y eficiente sistema de control interno.

El ambiente de control está fuertemente influenciado por la cultura que prevalece en la organización. Ella afecta el modo como las personas responden a los diferentes tipos de control.

La comprensión por parte del auditor de esta cultura le ayuda a seleccionar cuales controles pueden ser, en su caso, más eficientes para probarlos.

Los factores a considerar dentro del ambiente de control son:

- Integridad y los valores éticos
- Capacidad de los funcionarios de la unidad
- Estilo de dirección y gestión
- Asignación de autoridad y responsabilidad

⁸El Informe Coso, en Internet: www.gerencie.com, (marzo 2015)

- Estructura organizacional
- Políticas y prácticas, del personal, empleadas

3.2.- Evaluación de riesgos

Las organizaciones se enfrentan a diversos riesgos, tanto de origen externos como internos, que tienen que ser evaluados. Para ello existe una condición previa que es la identificación de los objetivos a los distintos niveles, los cuales deberán estar vinculados entre sí. La evaluación de los riesgos implica la identificación y el análisis de los riesgos de importancia para la consecución de los objetivos, y sirve para determinar cómo se los debe gestionar. Debido a las condiciones cambiantes a las que se encuentran sometidas las empresas, es necesario a su vez, disponer de mecanismos para identificar y enfrentar los riesgos asociados con el cambio. El auditor debe obtener una comprensión acerca de si la entidad tiene efectivamente ese proceso que le permita:

- Identificar riesgos de negocios que, a su vez, sean importantes para los objetivos de preparación de estados contables;
 - La estimación de la significación de los riesgos;
 - La evaluación de la probabilidad de su ocurrencia;
 - Las decisiones acerca de acciones para abordar esos riesgos.

El proceso de administración de riesgos establece las bases sobre las que tiene que accionar la entidad. Si esta secuencia, a juicio del auditor, es apropiada, puede asistirle en el proceso de evaluación de distorsiones significativas en la información contable.

Si el auditor detecta que el proceso de evaluación de riesgos de negocios no está establecido en la entidad o está inadecuadamente diseñado o implementado, el auditor determinará si ello constituye una debilidad significativa de control interno.

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

Los riesgos pueden surgir o cambiar por circunstancias como las siguientes:

- Modificaciones en el ambiente operacional o regulatorio que afectan la competitividad del ente;
- Nuevo personal;
- Sistema de información nuevo o reformado;
- Rápida y significativa expansión de las operaciones;
- Nueva tecnología incorporada a los procesos de producción o información;
- Nuevos negocios, productos o modelos para los cuales la entidad tenga poca experiencia:
- Nuevos pronunciamientos contables o sus cambios.

3.3.- Información y comunicación

Un sistema de información, consiste en una infraestructura física y componentes de hardware; software o programas; y aplicativos, procedimientos y datos. Éste sistema reviste vital importancia para el cumplimiento de las responsabilidades a cargo de cada empleado. Los sistemas informáticos elaboran informes operativos, financieros y datos sobre el cumplimiento de las normas que permiten direccionar y controlar el negocio de una manera adecuada.

También se necesita de una eficaz comunicación que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la organización. Es decir, que la dirección debe comunicar de manera clara y precisa las

responsabilidades al personal comprendido en el sistema de control interno aplicado. Los empleados tienen que entender cuál es el rol dentro de dicho sistema y cómo las actividades individuales están relacionadas con el trabajo de los demás.

El auditor debe obtener una comprensión de este componente del control interno incluyendo las siguientes áreas de relevamiento:

- Las clases de transacciones que integran los ciclos de operaciones de la entidad y que son importantes para la información contable.
- Los registros contables que respaldan la información y las cuentas específicas que se utilizan para iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones.
- El modo en que el sistema de información captura y registra información relevante a los estados contables referida a sucesos y condiciones que no sean transacciones rutinarias, tales como depreciaciones y amortizaciones de activos y cambios en la recuperabilidad de cuentas por cobrar.

3.4.- Las actividades de control

Acciones, normas y procedimientos que tiende a asegurar que se cumplan las directrices y políticas de la dirección para afrontar los riesgos identificados.⁹

La gerencia establece políticas y procedimientos de control que ayudan a asegurar que se lleven a cabo las instrucciones de la dirección de la empresa. Es decir, ayudan a asegurar que se tomen las medidas necesarias para controlar los riesgos relacionados con el logro de los objetivos de la empresa. Ellos se refieren, como se señaló al comienzo, a la efectividad y

⁹El Informe Coso I y II, en Internet: www.auditool.org, (marzo 2015)

eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información, principalmente la contable, y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Se encuentran actividades de control en toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones. Pueden estar dirigidas directamente a un error potencial referido a una afirmación o indirectamente si están orientadas a verificar la efectividad de otros controles que si se dirigen directamente a un error potencial.

Las principales actividades y procedimientos de control son:

- Separación de funciones incompatibles
- Conciliaciones y comparaciones de activos contra registros
- Protección física de activos y registros
- Uso de formularios adecuados
- Planes y manuales de cuentas
- Controles sobre el acceso no autorizado a los activos
- Controles sobre accesos autorizados
- Controles manuales y controles programados
- Controles generales en un sistema de tecnología de información.

3.5.- Actividades de monitoreo o supervisión

Los sistemas de control interno requieren – principalmente – de supervisión, es decir, un proceso que verifique la vigencia del sistema de control a lo largo del tiempo.¹⁰

La supervisión es un proceso requerido por los sistemas de control interno ya que comprueba el adecuado funcionamiento del mismo a lo largo del tiempo a través de actividades de supervisión continuada, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas. Las deficiencias detectadas en el

¹⁰Coso (Administración), en Internet: www.wikipedia.org, (marzo 2015)

control interno deberán ser notificadas a niveles superiores. Todo el proceso debe ser supervisado de manera, que de ser necesario, se introduzcan las modificaciones pertinentes, logrando así que el sistema pueda reaccionar ágilmente y cambiar en función de las circunstancias.

El éxito de una actividad de supervisión está en función de su diseño e implementación, la competencia de quienes la realizan y la extensión de su comprensión de la entidad y su ambiente operativo.

La gerencia deberá monitorear los procedimientos de control para asegurarse su efectividad.

En la mayoría de las empresas hay ciertos ratios, indicadores financieros o diferentes análisis que la dirección utiliza para monitorear el funcionamiento del negocio. Estas son mediciones de variables clave de la organización que indican la rentabilidad corriente y futura, su capacidad para hacer frente a las obligaciones financieras, etc., e identificar situaciones que requieren intervención de la gerencia.

4.- Examen del control interno: Etapas

El examen del control interno comprende las siguientes etapas:

1. Relevamiento: Toma de conocimiento y registro de la información
2. Primera evaluación
3. Comprobación.

En la etapa de relevamiento el auditor toma conocimiento de los sistemas de control establecidos por el ente mediante documentación y de entrevistas. En esta etapa se utilizan distintos métodos para recopilar la información siendo los más conocidos el narrativo, el de cuestionarios y el de cursogramas.

Realizado el relevamiento se está en condiciones de efectuar una primera evaluación en la que con los datos reunidos se analizará la

existencia o no de controles y en qué medida cada riesgo está cubierto por un control.

La etapa de comprobación se realiza mediante la ejecución de pruebas de cumplimiento que ponen de manifiesto el grado de correspondencia entre los controles diseñados y los que efectivamente se están aplicando. Si no se comprueba lo establecido en las etapas anteriores se reinicia en mayor o menor medida el proceso indicado.

5.- Métodos de relevamiento

El relevamiento de la situación imperante al momento de realizarse una auditoría debe efectuarse mediante la utilización de medios o procedimientos técnicos que traten de facilitar el trabajo en cuanto a orden o cronología y control; Además deben servir como medio de prueba de que el trabajo fue realizado y como soporte de las conclusiones obtenidas al finalizar el mismo.¹¹

Para el relevamiento de la información atinente a las actividades de control el auditor puede valerse de un método descriptivo, cuestionarios y cursogramas.

El método descriptivo contempla la narración escrita de las operaciones que se realizan en cada área en la que se divide funcionalmente una empresa. Es el examen de los elementos escritos disponibles como ser manuales, registros, comprobantes, etc.

Esta metodología, actualmente poco utilizada en su forma pura, presenta ciertos inconvenientes que a continuación se mencionan:

- a) La calidad de la narración y sus posibilidades de comprensión dependen de la homogeneidad del lenguaje utilizado por los

¹¹Informe Coso, en Internet: www.tribunalesdecuentas.org.ar, (marzo 2015)

profesionales intervinientes, en el caso que haya más de uno. Además existen generalmente dificultades semánticas para expresar en forma clara y sintética la secuencia de operaciones y los datos necesarios para su comprensión.

- b) Aún en los casos en que la descripción sea fiel y adecuada, resulta por la aridez del tema de difícil comprensión en poco tiempo. Por ello, cuando se emplea este método, para extraer conclusiones valideras hay que leer varias veces la narración y apuntar a medida que se lee, aspectos débiles o favorables observados.
- c) Además al no existir una guía previamente elaborada de pautas o estándares adecuados que orienten la descripción a efectos de facilitar el cotejo, resulta un método inapropiado para auditores no muy experimentados, puesto que pueden olvidarse de destacar aspectos importantes.
- d) Finalmente, como es obvio, al ser difícil la síntesis perjudica la supervisión por niveles superiores, a quienes obliga no solo a la comprensión de las expresiones utilizadas por los distintos auditores intervinientes, sino también a la lectura completa de cada descripción para tener una cabal comprensión del tema.¹²

Los cuestionarios son un conjunto de preguntas preparadas especialmente por el auditor con el fin de cubrir los aspectos significativos de las áreas a relevar. Un cuestionario es un soporte material compuesto por un sistema de preguntas previamente codificadas, que tiene por finalidad obtener datos susceptibles de ser posteriormente analizados e interpretados.¹³ Actualmente es el más corriente en la práctica, se caracteriza por contener preguntas cuyas respuestas negativas implican o denotan puntos débiles en el control.

¹² LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Op. Cit., pág. 116.

¹³ DEL CARRIL, Juan Carlos, DE MARCO, Myriam, USANDIVARAS, Silvia, Tesis y Tesinas en Ciencias Económicas, 1° Edición, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, (Tucumán, 2006), pág. 135.

Este método posee como ventajas la sistematización de las revisiones a través de cuestionarios pre-elaborados y pre-impresos con el consiguiente ahorro en tiempo y por lo tanto en costos, evita omisiones en el relevamiento, facilita la supervisión ya que se prestará atención especialmente a las respuestas negativas.

La principal desventaja que posee este método es que al aplicar cuestionarios tipos pueden soslayarse aspectos importantes en la evaluación. Otra desventaja puede ser que las preguntas sigan un orden distinto al de la secuencia lógica de las operaciones relevadas.

Los auditores suelen tener confeccionados dos tipos de cuestionarios: los que se aplican a grandes empresas, y los que son más apropiados para las pequeñas y medianas organizaciones. A continuación citamos un ejemplo de un cuestionario guía en la revisión de papeles de trabajo de control interno:

- 1) ¿Contienen los papeles de trabajo evidencia suficiente de que se efectuó una revisión satisfactoria?
- 2) ¿Contienen los papeles de trabajo evidencia de que se tomó en cuenta el sistema de control interno al determinar el alcance de la auditoría?
- 3) ¿Existe un memorándum de revisión de control interno en los papeles de trabajo?¹⁴

El auditor selecciona las preguntas que quiere formular y desecha aquellas que no considera apropiadas por el tipo de empresa en estudio. Del mismo modo cuando crea necesario, incorporara preguntas muy particulares y/o específicas no contempladas en los cuestionarios.

Los cursogramas son la representación gráfica de una secuencia de operaciones pertinentes a una misma área de actividad a través de símbolos

¹⁴ LAZZATI, Santiago y otros, Op. Cit., pág. 240.

convencionales. Constituyen una herramienta moderna y de gran eficacia a la hora de relevar y evaluar en forma preliminar las actividades de control de los sistemas funcionales que operan en una organización.

Las ventajas que esta técnica ofrece, pueden resumirse como sigue:

- a) Orienta la secuencia de relevamiento con criterio lógico, puesto que sigue el curso normal de las operaciones.
- b) La utilización de símbolos convencionales uniforma la exposición con las consiguientes ventajas para el lector.
- c) Pone de relieve en un solo golpe de vista, la ausencia o duplicaciones de controles, autorizaciones, registro.
- d) Facilita la supervisión en merito a sus características de claridad, simplicidad, homogeneidad de lenguaje etc.

CAPITULO III

EL PROCESO DE AUDITORIA

Sumario: 1.- Etapas fundamentales del proceso de auditoría. 2.- Planificación de la auditoría. 3.- Pruebas de auditoría.

1.-Etapas fundamentales del proceso de auditoría

Los estados contables que contienen las afirmaciones de la empresa sobre el patrimonio y las transacciones, es la información que recibe el auditor como medición de las características controladas. Para poder compararlas con la realidad y con normas contables el auditor aplica procedimientos que le permiten la obtención de elementos de juicio. En base a estos forman su opinión, e informa sobre la confiabilidad de las afirmaciones que le fueron comunicadas. La auditoría procede revisando la salida del subsistema de información contable, por lo que la confiabilidad de la información emitida por el subsistema estará estrechamente relacionada con la efectividad de los controles vigentes, es por esto que al auditor no le son ajenas aquellas eventuales fallas que identifique en el diagrama y en el funcionamiento de las actividades de control.

La Resolución Técnica N° 37, en lo que hace a normas para el desarrollo de auditoría externa de estados contables con fines generales establece que para poder emitir su opinión sobre los estados contables de un

ente o abstenerse de emitirla, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

1. Conocimiento del ente: Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades”. Este paso es de gran importancia ya que representa la base a partir de la cual el auditor construye su tarea. Para ello se toma contacto directo con la empresa, se identifica y analiza los factores macroeconómicos, el ambiente legal y el ramo de la misma y su competencia.

2. Identificación del objeto del examen: Identificar el objeto de examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen – existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debiera contener). Los estados contables reflejan simbólicamente el patrimonio y las transacciones de una empresa y constituyen el objeto de la auditoría. Para comprenderlos es necesario tomar contacto con ellos y con la empresa a quien representan. Dichos estados contienen un conjunto de afirmaciones respecto del patrimonio del ente y sus variaciones las cuales deben ser identificadas por el auditor para el análisis de su naturaleza e importancia relativa. En el caso de una auditoría interna, el objeto de examen puede estar constituido por un área, sector o proceso de una organización; En lo atinente al presente trabajo el objeto de examen está constituido por los circuitos de compras y pagos.

3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles correcciones y el riesgo involucrado.

4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría: 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 objetos de la auditoría, las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias. 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 contador o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajos detallados. La planificación otorga el beneficio de ordenar el proceso a ser cumplimentado y permite obtener los objetivos perseguidos por la auditoría.

5. Reunir los elementos de juicios válidos y suficientes: La obtención de elementos de juicio tiene por objeto probar la razonabilidad de las afirmaciones contenidas en los estados contables o la eficiencia de los procesos mediante la aplicación de procedimientos de auditoría.

6. “Obtener elementos de juicios válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados contables, y concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un periodo al menos de 12 meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables”. Mediante esta disposición la Resolución Técnica N° 37 incorpora la Norma Internacional de Auditoría N° 570 de negocio en marcha. El auditor debe considerar lo apropiado, o no, del uso por la administración del supuesto del negocio en marcha en la preparación

de los estados, y si hay incertidumbre de importancia relativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha que necesiten ser reveladas en los estados financieros.

7. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

8. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del contador sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables.

9. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los estados contables en su conjunto, o acerca de si los estados contables fueron preparados en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

10. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

2.- Planificación de la Auditoría

Debido a la naturaleza del trabajo de auditoría y su objetivo (emisión de un informe profesional), se torna necesario planificar, es decir, asignar en el tiempo los recursos disponibles en función de las tareas a realizar y de la amplitud de los procedimientos a utilizar. La planificación es un elemento imprescindible en la realización de cualquier trabajo de auditoría, ya que nos permite: definir en forma concreta los procedimientos de trabajo a utilizarse, obtener los recursos humanos necesarios para cumplimentar dichos procedimientos, establecer una correlación temporal de las tareas con los

recursos humanos y generar evidencias fehacientes de haber cumplido con un trabajo profesional.

2.1.- Elementos de la Planificación

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

- **Propósito del trabajo a realizar:** El propósito del trabajo es el principal condicionante de la planificación. Todo trabajo de auditoría tiende a expresar una opinión profesional ya sea sobre los estados contables o sobre un área administrativa de un ente.
- **Características del ente donde se efectúa el trabajo:** Las características del ente donde se efectuara el trabajo, particulariza las clases de procedimientos a aplicar para cumplimentar la tarea. Básicamente factores que resaltan en este ámbito son: la conformación jurídica que presenta el ente – las características operativas – grado de confiabilidad de los elementos de control.
- **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. La planificación se nutre de este factor como elemento básico de su materialización práctica. Las entrevistas con el cliente, la visita a las plantas y oficinas, la observación de las operaciones y las características de la documentación y registros son los elementos básicos de la presupuestación de horas.
- **Programas de trabajo:** Constituyen un cuerpo orgánico y sistemático que resumen la detalla enunciación de procedimientos de auditoría para 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 profesional, la complejidad de la tarea en función de las características del cliente.

2.2.- Oportunidad de la planificación

La planeación de la auditoría es un proceso que, en parte, necesariamente debe realizarse antes de iniciarse la tarea, aunque, solo 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.

2.3.- Desarrollo de la planificación

a) Cuestionario para visita previa: El auditor debe reunir los elementos que definen la planificación en el menor tiempo posible. En este aspecto la visita del cliente es de gran importancia y consecuentemente debe aprovecharse integralmente para lo que se vale de cuestionarios de visita previa que reúnen una serie de puntos que deben ser definidos en la mencionada visita. Recolectados los datos el auditor debe plasmar sus conclusiones en diagramas que permitan visualizar los procedimientos, fechas y duración de los distintos pasos del proceso.

b) Presupuestación de tareas: Se realiza mediante la utilización de un formulario en la 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. Esta constituye una herramienta básica de la planificación.

c) Cronograma de tareas: Es un gráfico de correlación de tareas que permite coordinar la labor de los distintos auditores intervinientes teniendo en cuenta el tiempo disponible y las tareas a realizar. Facilita la determinación de una adecuada secuencia de tareas y la reducción al mínimo de los tiempos libres de auditores o la sobrecarga de trabajo cuando existen fechas límites de trabajo.

d) Programas de trabajos: Son elementos de gran utilidad. Durante la planificación debería comprenderse la confección de los mismos para poder así realizar un seguimiento ordenado de las tareas de revisión.

3.-Pruebas de Auditoría

El auditor para emitir su opinión o abstenerse de hacerlo debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes. Para ello realiza pruebas.

Una prueba es la razón con la que se demuestra una cosa, o sea, es la justificación de la razonabilidad de cierta afirmación.¹⁵

El uso de pruebas requiere que el auditor tenga un vasto conocimiento de técnicas por desarrollar y que sea cuidadoso y criterioso en su elección.

3.1.- Tipos de pruebas de auditoría

- **Pruebas globales de razonabilidad de saldos:** 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:

¹⁵ LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Op. Cit., pág. 129.

- a) Análisis comparativo de estados contables de periodos sucesivos, en valores absolutos y en porcentajes.
- b) Análisis de tendencias con datos de un año base
- c) Análisis de cocientes o ratios importantes (liquidez, endeudamiento, ciclos de créditos y deudas, etc.) y comparación con los ejercicios anteriores y los típicos del ramo del negocio.
- d) Comparación de datos reales con presupuestados
- e) 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.

- **Pruebas de cumplimiento de controles de la organización:**

Tienden a confirmar el conocimiento que el auditor tiene acerca de las actividades de control de su cliente. Están dirigidas tanto a confirmar los datos obtenidos durante el relevamiento, como a verificar el funcionamiento durante el periodo sub-examen. Estas pruebas evidencian la frecuencia de los errores producidos por la falta o insuficiencia de controles. Se refieren a funciones contables básicas tales como registros, cobros y egresos, cuentas por pagar y compras, etc. La intensidad de las pruebas de cumplimiento de controles estará en relación directa con el resultado de la evaluación preliminar de las actividades de control.

- **Pruebas sustantivas de validación de saldos:** El objetivo de estas pruebas es comprobar la validez de los saldos de las cuentas que presentan los estados contables. Estas pruebas se refieren a valores, es decir, se trata de probar magnitudes.

Estas pruebas pueden referirse a un universo de transacciones de un mismo sentido que compiladas configuran el saldo de una cuenta determinada o que contribuyan a formarlo. Las mismas se aplican también a saldos específicos a la fecha de cierre de los estados contables o próximos a ella.

Tanto las pruebas sustantivas como las de cumplimiento de controles no deben considerarse procedimientos aislados entre sí ya que sus resultados se entrelazan y complementan.

Existen muy pocas pruebas que son usadas solamente como prueba de cumplimiento o pruebas sustantivas. La mayoría de los procedimientos consigue ambos objetivos simultáneamente. A estas pruebas se las conoce como pruebas de objetivos duales

.

CAPITULO IV

RIESGO DE AUDITORIA

Sumario: 1.- Concepto. 2.- Categorías de Riesgo de Auditoria. 3.- Evaluación del Riesgo de Auditoria.

1.- Concepto

El riesgo de auditoría representa el peligro que asume el auditor de no observar la existencia de defectos o fallas importantes en la información que presentan los estados contables o en el sistema de control interno operante en la empresa, emitiendo por lo tanto un informe erróneo que afecta tanto al ente como a terceros.

La Resolución Técnica N°37 de la FACPCE, entre las modificaciones que introduce incorpora el riesgo al establecer que el auditor cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, debe considerar la significación y los riesgos.

Las limitaciones que tiene una tarea de auditoría para obtener niveles de seguridad absolutos son las que producen el riesgo de auditoría.

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.

Si bien existen formas en las que se puede categorizar e identificar al riesgo de auditoría, lo más importante dentro de la etapa de la planificación de una auditoría 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.

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.

2.- 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 apropiados a cada situación individual.

2.1.- Riesgo Inherente

El riesgo inherente representa la posibilidad que tanto transacciones como saldos puedan incluir afirmaciones equivocadas.¹⁶

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

2.1.1.- Factores que determinan el riesgo inherente

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

- **La actividad 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.
- **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.
- **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

¹⁶Ibídem, pág. 79.

nivel técnico y la capacidad demostrada en el personal clave, son elementos que deben evaluarse al medir el riesgo inherente.

- **El tipo de afirmación, el ambiente legal y la periodicidad de los informes que emite el ente.**

2.2.- Riesgo de Control

El riesgo de control consiste en que existiendo una afirmación errónea el sistema de control no lo observe o bien que habiéndolo detectado no se adopten las medidas correctivas necesarias para que los errores no se reiteren. Por lo tanto, es el riesgo de que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o fraudes significativos en forma oportuna.

Este tipo de riesgo también está fuera del control de los auditores, sin embargo, 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.

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.

2.2.1.- 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.

2.3.- Riesgo de Detección

El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos de auditoría no permitan descubrir una afirmación errónea.¹⁷

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 riesgo de control mitiga 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.

2.3.1.- 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.

¹⁷Ibídem, pág. 80.

- Problemas de definición de alcance y oportunidad de 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.

3.- Evaluación del Riesgo de Auditoría

La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia e intensidad de los factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo presente en cada caso.¹⁸

La tarea de evaluación está presente en dos momentos de la planificación de auditoría.

- **Planificación estratégica:** en esta etapa se evalúa el riesgo global de auditoría relacionado con el conjunto de los estados contables y, además, se evalúa el riesgo inherente y de control de cada componente en particular.
- **Planificación detallada:** en esta etapa se evalúa el riesgo inherente y de control específico para cada afirmación en particular, dentro de cada componente.

La evaluación del nivel de riesgo es un proceso totalmente subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor.

¹⁸ AUDITORIA II, Apuntes clases teóricas, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2013).

Además, es la base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar y la cantidad de satisfacción de auditoría a obtener.

No obstante ser un proceso subjetivo, hay formas de tratar de estandarizar o disminuir esa subjetividad. En ese sentido, se tratan de medir tres elementos que, combinados, son herramientas a utilizar en el proceso de evaluación del nivel de riesgo. Esos elementos son:

- La significatividad del componente (saldos y transacciones).
- La existencia de factores de riesgo y su importancia relativa.
- La probabilidad de ocurrencia de errores o fraudes básicamente obtenida del conocimiento y la experiencia anterior de ese ente.

La combinación de los posibles estados de estos tres elementos brinda un marco para evaluar el riesgo de auditoría.

En nivel de riesgo mínimo estaría conformado cuando en un componente poco significativo no existan factores de riesgo y donde la probabilidad de ocurrencia de errores o fraudes sea remota.

Cuando en un componente significativo existan factores de riesgo pero no demasiado importantes y la probabilidad de existencia de errores o fraudes sea baja, ese componente tendrá una evaluación de riesgo bajo.

Un componente claramente significativo, donde existen varios factores de riesgo y es posible que se presenten errores o fraudes, será de un riesgo medio.

Por último, un componente tendrá un nivel de riesgo alto cuando sea claramente significativo, con varios factores de riesgo, algunos de ellos muy importantes y donde sea totalmente probable que existan errores o fraudes.

CAPITULO V

EVALUACION DE LOS CONTROLES

Sumario: 1.- Presentación del enfoque. 2.- Sistema de información, contabilidad y control. 3.- Categorías de controles. 4.- Relevamiento del sistema de información, contabilidad y control. 5.- Evaluación de los controles y controles clave. 6.- Comunicación de las deficiencias o recomendaciones. 7.- Relación con los procedimientos y programas de trabajo de auditoría.

1.- Presentación del enfoque

Un enfoque de auditoría eficiente y eficaz, está centrado en el conocimiento y utilización del sistema de controles que posee el ente en el que se está efectuando el examen de auditoría.

En la planificación del trabajo de auditoría tiene especial importancia la existencia de un sistema de controles que será la base para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Todas las organizaciones, en mayor o menor grado, poseen sistemas de control que colaboran con la dirección superior para el logro de los objetivos del ente.

Una vez determinado el marco de referencia e identificado el objetivo global de auditoría, se evalúa el riesgo inherente del ente. La determinación de este riesgo, en principio, es independiente de la existencia de un adecuado sistema de controles. No obstante, en una primera aproximación a la evaluación de este riesgo se conoce en forma general el ambiente de control vigente, lo que permite ir diseñando el esquema de cuál será el enfoque de auditoría a emplear.

La existencia de controles, dentro del sistema de procesamiento de información de la empresa, que ayuden a otorgar validez a las afirmaciones contenidas en los estados contables, hará que la labor se centre en la evaluación de los mismos y en comprobar su adecuado funcionamiento.

En la medida que la empresa posea controles que funcionando adecuadamente permitan concluir que las afirmaciones contenidas en los estados contables son válidas, el auditor centrará su atención únicamente en esos controles, en desmedro de todos aquellos otros que, si bien son necesarios, funcionen o no adecuadamente dentro de la organización, no tienen vinculación directa con el objetivo de auditoría.

Por lo tanto, el auditor debe realizar procedimientos tendientes a:

- Conocer la concepción y comportamiento de los sistemas de información, contabilidad y control del ente a examinar.
- Relevar el sistema vigente aplicando la técnica de relevamiento que resulte más efectiva y eficiente.
- Identificar aquellos controles en los que se depositara confianza de auditoría.
- Confeccionar los procedimientos que permitan comprobar el funcionamiento de los controles antes identificados.

- Informar a la gerencia sobre la ausencia de procedimientos o sobre la existencia de controles que, funcionando mal, generen o posibiliten algún perjuicio en el ente.

2.- Sistema de información, contabilidad y control

Un sistema es un conjunto de elementos interrelacionados de cualquier clase.¹⁹ Es un conjunto de elementos estructurados de una manera lógica y organizada que, operando coordinadamente, tienen por finalidad alcanzar un determinado objetivo. Así, el sistema de información, contabilidad y control tiene por finalidad la consecución de:

- Salvaguardar los activos;
- Brindar confiabilidad a la información contable;
- Promover la eficiencia operativa;
- Adherir a las políticas del ente.

Los sistemas varían según sea la naturaleza y estructura de los negocios del ente. Cada ente es único y por lo tanto, los sistemas de información, contabilidad y control deberán diseñarse e implementarse de manera que:

- Resulten efectivos para los propósitos de la dirección.
- No generen ineficiencia o burocracia, adaptando los recursos a la estructura del sistema y no a la inversa.
- Se adapten a la relación general de costo/beneficio.

Dentro de estos parámetros básicos, cada ente desarrolla su propio sistema de información, contabilidad y control de acuerdo con:

¹⁹ LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Op. Cit., pág. 37.

- Los objetivos que pretende;
- Los recursos con que dispone; y
- La complejidad de sus operaciones.

Así, estos sistemas se nutrirán de técnicas avanzadas de procesamiento electrónico de datos o se realizarán manualmente, según el volumen, oportunidad y necesidades de la información a procesar. Además, la complejidad de proceso de una transacción, permitirá ubicar controles o funciones de procesamiento a través de todo el sistema o, al contrario, éstos descansarán en una única persona jerárquicamente reconocida y con autoridad suficiente.

3.- Categorías de controles

Existen ciertas categorías o clase de controles que pueden diferenciarse al analizar un sistema de información, contabilidad y control. Se pueden dividir en:

- Ambiente de control;
- Controles directos;
- Controles generales.

3.1.- Ambiente de control

El ambiente de control determina el marco para el control general. Éste establece las condiciones en que operan el conjunto de los sistemas de información, contabilidad y control y contribuye a su confiabilidad.

El ambiente de control tiene gran influencia en la determinación del enfoque de auditoría a emplear y es imprescindible conocerlo en la etapa de la planificación estratégica.

En la mayoría de los casos el ambiente de control no es susceptible de ser medido en forma objetiva y muchas veces depende su evaluación de la subjetiva percepción del profesional que releva el sistema.

3.2.- Controles directos

Los controles directos proporcionan satisfacción de auditoría directa sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros. Están diseñados para evitar errores y fraudes que puedan afectar a los estados financieros y a las funciones de procesamiento.²⁰

La efectividad en el funcionamiento de los controles directos, está totalmente vinculada con la efectividad del ambiente de control y la existencia de adecuados controles generales.

Los controles directos abarcan:

- **Los controles gerenciales.** Este grupo de controles incluye a todos aquellos realizados por el nivel superior de la organización y efectuados por individuos que no participan en el procesamiento de las operaciones. En general este grupo de controles gerenciales se ejerce sobre las transacciones y reúne la evidencia del manejo adecuado que la gerencia realiza sobre las operaciones del ente.

- **Los controles independientes.** Este grupo de controles directos incluye a todos aquellos realizados por personas o secciones independientes del proceso de las transacciones. Entre los controles independientes más comunes se pueden mencionar: las conciliaciones bancarias, los recuentos físicos, las confirmaciones especiales de saldos, etc.

²⁰Evaluación de los Sistemas de Información y Control, en Internet: www.mailxmail.com, (marzo 2015)

- **Los controles o funciones de procesamiento.** Esta categoría de controles directos incluye a todos aquellos incorporados en el sistema de procesamiento de las transacciones. Son controles que realizan las personas participantes del propio proceso o funciones incluidas en él. Aseguran que todos los pasos se cumplen adecuadamente y garantizan la integridad del procesamiento de las operaciones. Ejemplos de controles o funciones de procesamiento son: depósito íntegro de cobranzas, aprobación del legajo de desembolsos antes de su pago, etc.

- **Controles para salvaguardar activos.** Se refieren a la custodia e incluyen medidas de seguridad tendientes a resguardar y controlar la existencia física de los bienes, el acceso irrestricto a los mismos y a fijar límites de autorización para realizar determinadas operaciones, por ejemplo autorizaciones para retiro de fondos. Dentro de estos controles se pueden mencionar: los controles existentes en las plantas productivas para el ingreso y salida de mercaderías; los controles físicos sobre la tenencia de los activos fijos, sobre la tenencia de ciertos títulos de propiedad o inversiones. Salvaguardar los activos es uno de los principales objetivos del control interno.²¹

3.3.- Controles generales

Comprenden la organización divisional del ente o segregación de funciones.

Este tema es fundamental para que el auditor decida confiar o no en el sistema de información del ente porque garantiza el correcto funcionamiento de los controles individuales a través de lo que se conoce como el control por oposición de intereses. Este último, consiste en que un miembro de la

²¹ AUDITORIA I, Apuntes clases prácticas, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2013).

organización, independiente de un proceso ocurrido, revise su realización y le brinde confiabilidad antes de su verificación.

En toda organización, deberían estar claramente definidas y segregadas las siguientes tareas: iniciar o decidir las transacciones; registrarlas; custodiar los activos.

Al evaluar la segregación de funciones de un sistema debe tenerse en cuenta la dimensión del ente. Normalmente en entes pequeños o medianos, los recursos humanos disponibles son inferiores a la cantidad de funciones a segregar. En estos casos, el análisis de confiabilidad se centrará en la forma en cómo se han asignado esos recursos escasos y/o como participa la dirección superior en la supervisión de las tareas.

También puede ocurrir que aunque sean segregadas las funciones incompatibles de la mejor manera prevista por la ciencia de la administración, al tratarse de organizaciones sociales, no se puede evitar que existan relaciones interpersonales que entorpezcan el correcto funcionamiento de los controles implantados.

4.- Relevamiento del sistema de información, contabilidad y control

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.

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.

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 como 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.

5.- Evaluación de los controles y controles clave

Una vez comprendido y analizado el sistema de información, contabilidad y control, corresponde evaluarlo. 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.

5.1.- 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 cuales 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 proporcionaran satisfacción de auditoría sobre 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.

5.2.- Reconsiderar la evaluación inicial de enfoque y riesgo de auditoría

Luego de la identificación de estos controles que se normaron 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. Ésto le permitirá poner énfasis en el exámen de aquellas áreas donde los problemas son de mayor significación.²²

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

5.3.- Evaluar las debilidades encontradas

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 estas 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 invariablemente cambiar el enfoque de controles hacia un enfoque de tipo sustantivo.

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.

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

²² LAZZATI, Santiago y otros, Op. Cit., pág. 63.

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.

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 de suma importancia que ésto sea puesto en conocimiento de los niveles gerenciales.

6.- Comunicación de deficiencias o recomendaciones sobre el sistema de información, contabilidad y control

La forma en que normalmente las fallas del sistema de información, contabilidad y control son comunicadas a la Gerencia es a través de informes.

Estos informes normalmente se realizan como conclusión de la labor de auditoría. Según sea la importancia de los mismos su comunicación debería hacerse en la etapa de planificación, preliminar o final. Lo más común es efectuar una única carta con recomendaciones hacia el final del trabajo.

7.- Relación con los procedimientos y programas de trabajo de auditoría

Como consecuencia del análisis del control interno se identifican determinados controles denominados claves, de los que se necesita comprobar su vigencia y correcto funcionamiento. Los procedimientos que

tienden a verificar ese correcto funcionamiento y vigencia, son los denominados “pruebas de cumplimiento”

Estas pruebas de cumplimiento van a formar parte de los programas de trabajo de auditoría, y su realización normalmente va a efectuarse en la visita denominada preliminar, antes del cierre del periodo a auditar.

Los programas de trabajo de auditoría realizados a partir de las pruebas de cumplimiento seleccionadas deberán tener una claridad tal que no se presten a confusión temas como naturaleza de la prueba, oportunidad y alcance. A su vez este alcance debe ser medido en función de la cantidad de documentación a revisar y de los pasos a seguir en caso de detectar errores o fraude.

La existencia de errores o fraudes en la realización de las pruebas de cumplimiento, invariablemente implicarían: o un aumento en el alcance de las tareas, o la conclusión de que ese control no se cumple en forma adecuada, o no está vigente y por lo tanto deben modificarse los procedimientos de auditoría a emplear.

CAPITULO VI

CASO PRÁCTICO: LOS LIMONES S.A.

Sumario: 1.- Conocimiento de la empresa. 2.- Entrevista al gerente administrativo. 3.- Programa de trabajo del circuito de compras y pagos. 4.- Obtención de la muestra. 5.- Prueba circular. 6.- Resumen de observaciones. 7.- Análisis de observaciones. 8.- Recomendación sobre el circuito. 9.- Conclusión del capítulo.

1.-Conocimiento de la empresa:

A) Introducción:

Los Limones S.A. es una empresa citrícola fundada en la Provincia de Tucumán en el año 1959. Se dedica a la producción de limones y sus derivados y a su posterior comercialización en el mercado interno y externo.

La empresa posee oficinas y una planta de producción en Tucumán, donde elabora jugo, aceite esencial y cáscara deshidratada de limón. También posee oficinas en la Ciudad de Buenos Aires.

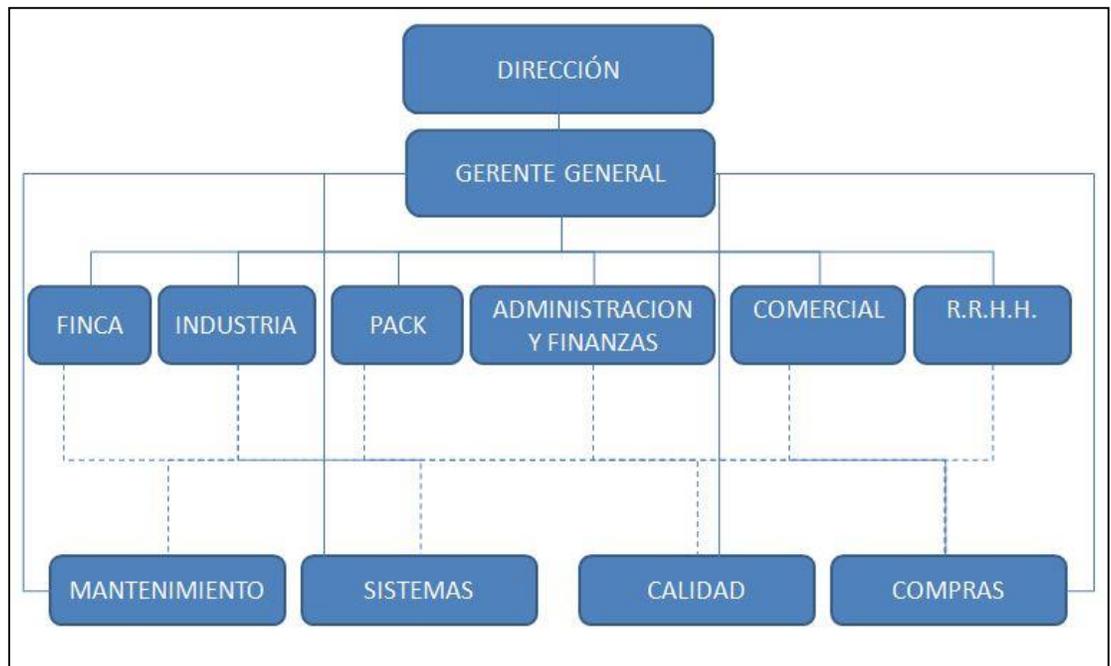
La fruta proviene de fincas propias, la mayoría de ellas aledañas a su planta de producción, aunque también adquiere fruta de terceros.

La empresa adquiere sus insumos y materias primas tanto a proveedores locales como del exterior.

La modalidad de pago es con cheques propios, pudiendo ser corrientes o diferidos, aunque en ocasiones especiales se abona a través de transferencia bancaria o con efectivo.

Se decidió realizar una auditoría interna del circuito de compras y pagos de los meses de Mayo, Junio y Julio de 2014, periodo de mayor movimiento en la empresa, con el objetivo de detectar fallas de control interno, si las hubiere, y realizar las recomendaciones pertinentes en un informe presentado a la Dirección.

B) Organigrama:



Fuente: Elaboración propia

La citrícola posee un Directorio, del cual depende el Gerente General. Este Gerente General está a cargo de seis departamentos operativos (Finca, Industria, Packing, Administración y Finanzas, Comercialización y Recursos

Humanos) y cuatro departamentos de apoyo (Mantenimiento, Sistemas, Control de Calidad y Compras).

2.-Entrevista al gerente administrativo

I) ¿Cómo se inicia el proceso de compras?

- El proceso de compras se inicia con la manifestación de necesidad de compras de los responsables autorizados para realizar los pedidos de las distintas áreas, a través de un mail o entrega de presupuesto al Gerente General de la empresa, solicitando la autorización de la compra.

II) ¿Qué ocurre una vez autorizado el pedido de compras?

- Cada responsable debe llevar el pedido autorizado al Jefe de Compras, el cual presupuesta la misma en los distintos proveedores. Luego, evalúa los presupuestos recibidos, selecciona el proveedor más adecuado y confecciona la Orden de Compra correspondiente, la cual es llevada al Gerente General, junto con el presupuesto elegido y el pedido, para ser autorizada y firmada. Una vez cumplido este paso, es enviada al proveedor.

III) ¿Quién se encarga de recibir los productos comprados?

- Una vez que llega el producto a la empresa, el portero informa al responsable de la solicitud de compra, quien constata que los artículos ingresados correspondan con lo solicitado. Luego, firma la recepción conforme del remito y entrega al sector compras el remito conformado y factura de compra (en el caso que fuera enviada por el proveedor). En caso de existir diferencias entre los artículos solicitados y los enviados por el proveedor, los mismos son devueltos en el mismo acto.

IV) ¿Cuándo se registra la factura?

- Una vez recepcionados por parte del sector de compras la factura y el remito conformado, procede al control que la condición de entrega y precios

sean coincidentes con lo pactado en la orden de compra. A continuación se procede a la registración de la factura de compra en la contabilidad y se lleva el legajo completo a la Encargada de Pagos.

V) ¿Cómo se realiza el pago?

- Una vez controlado el legajo, se completa una planilla manual en formato Excel en la cual se detallan las facturas pendientes de pago a la fecha, agrupadas por vencimiento. Antes de la fecha de vencimiento de la factura, se emite la Orden de Pago y el cheque correspondiente y se los envía al proveedor. Una vez realizado esto se procede a registrar el pago. En ciertas ocasiones el pago puede realizarse mediante transferencia bancaria.

3.-Programa de trabajo del circuito de compras y pagos

I- Verificar la existencia del Pedido Interno de Compras (PIC) enviado por la persona autorizada para cada sector. Este pedido debe estar firmado por el gerente general.

II- Verificar los datos de la Orden de Compras (OC): precio, cantidad, condiciones de pago, plazos de entrega, etc. En caso de un proceso previo de cotización, controlar que los datos de la orden de compra coincidan con la cotización seleccionada. Verificar validez temporal de la cotización correspondiente.

III- Verificar que la OC se encuentre autorizada por el Gerente General, previo control cuantitativo y cualitativo.

IV- Controlar que los remitos correspondientes se encuentren conformados. Verificar descripción y cantidades. Controlar que las características de los productos coincidan con lo solicitado.

V- Verificar que la fecha de conformidad del remito coincida con la fecha de ingreso del producto.

VI- Verificar que la factura del proveedor se encuentre conformada. Controlar remitos referenciados, cantidades, condiciones, plazos, cálculo del IVA y demás exigencias legales e impositivas.

VII- Verificar la registración de la factura del proveedor imputándola a la OC correspondiente. Verificar correcta imputación contable (concepto, fecha, importe, etc.).

VIII- Controlar que la orden de pago coincida con las facturas (importes), remitos (cantidades) y órdenes de compra vinculadas. Verificar plazos y medios de pago pactados.

IX - Verificar el adecuado cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos por Los Limones S.A. para efectuar los pagos a proveedores de bienes y servicios, y/u otras erogaciones de fondos.

X- Verificar cumplimiento de plazos y condiciones de pago, y aspectos formales de los medios utilizados.

XI- Controlar que no existan salidas de fondos no justificadas, o que carezcan de la documentación de respaldo correspondiente.

XII- Verificar que los legajos de pagos contengan la totalidad de la documentación de respaldo vinculada a la operación.

XIII- Analizar la consistencia, eficacia y efectividad de los mecanismos de control interno establecidos dentro del circuito bajo análisis, para evaluar las necesidades de modificaciones o mejoras a implementar.

4.-Obtención de la muestra

Se procedió a tomar una muestra de las Órdenes de Pago (OP) de los meses de Mayo, Junio y Julio de 2014, ya que representan los meses de mayor producción durante el año. Se requirió a la encargada de archivos de la empresa los legajos correspondientes a las OP seleccionadas, los cuales

contienen toda la documentación relacionada con esas OP (OC, remitos, facturas, notas de crédito y débito).

Para obtener la muestra se seleccionó a los veinte proveedores más representativos respecto de la actividad que realiza la empresa y se tomó la OP de mayor monto de cada uno de ellos dentro del periodo seleccionado.

5.-Prueba circular

		Orden de compra/servicio						
Proveedor	Autorización	Fecha OC	Descripción	Cantidad	Precio Unit. sin IVA	Total Neto	¿Cumple condiciones del presupuesto?	Observaciones
TAMBORES S.R.L.	SI	13/06/2014	Tambores para aceite	500	510,00	255.000,00	SI	-
EL COSECHERO S.A.	N/A	N/A	Servicio de cosecha	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay OC/OS por modalidad operativa
PRO A GRO S.R.L.	SI	07/06/2014	Abono líquido (en tn)	50	4.300,00	215.000,00	SI	-
INDUSTRIAS PLASTICAS S.A.	SI	03/04/2014	Bicomes para jugo	1.500	65,00	97.500,00	SI	-
AGROQUIMICOS DEL NOA	SI	25/05/2014	Fungicida (en litros)	30	890,00	26.700,00	SI	-
GIOVANNI SUGLIA	N/A	N/A	Servicio de merchandising en Europa del este	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay OC/OS. Existe un contrato de servicios mensuales con el Sr. Giovanni Suglia
YPF	SI	11/07/2014	Gasoll (en litros)	11.000	7,11	78.210,00	SI	-
TRANSPORTE LOPEZ HNOS.	N/A	N/A	Servicio de flete	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay OC/OS por modalidad operativa
INDUTRAB S.R.L.	SI	13/05/2014	Camisas de trabajo	180	150,00	27.000,00	SI	-
TRANSPORTES DEL SUR	N/A	N/A	Servicio de flete	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay OC/OS por modalidad operativa
AUTOLEVADORES DEL TUCUMAN	SI	07/05/2014	Alquiler de autoelevador	1	22.800,00	22.800,00	SI	-
E.D.T. S.A.	N/A	N/A	Provisión de energía eléctrica	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay OC/OS porque se trata de la prestación de un servicio continuo
AIR LIQUIDE ARGENTINA S.A.	SI	11/06/2014	Tubo de nitrógeno de 9,4 m3	6	1.356,00	8.136,00	SI	-
FLAGACONTROL S.A.	SI	30/03/2014	Servicio de control de plagas	1	8.500,00	8.500,00	SI	-
TODOMADERA S.R.L.	SI	01/04/2014	Pallets madera eucalipto	450	85,00	38.250,00	SI	-
CARTON DEL TUCUMAN S.A.	SI	18/04/2014	Fondos de cartón	20.000	5,95	119.000,00	SI	-
TODOLANDIA	NO	17/06/2014	Artículos varios de librería	1	3.164,60	3.164,60	SI	OC no autorizada por el gerente
MITRE AGROQUIMICOS	SI	05/05/2014	Herbicida (en litros)	3.000	46,00	138.000,00	SI	-
BAÑOQUIMIK S.R.L.	SI	30/04/2014	Alquiler de baños químicos	10	285,00	2.850,00	SI	-
	SI	30/05/2014	Alquiler de baños químicos	5	285,00	1.425,00	SI	-
LIMPTUC S.A.	SI	10/06/2014	Artículos varios de higiene y limpieza	1	15.700,00	15.700,00	SI	-

Remitos									
Proveedor	Nro.	Fecha	¿Confor- mado?	Fecha conformidad	Cantidad	Fecha Ingreso	Demora en la conformidad (en días)	¿Cierra OC?	Observaciones
TAMBORES S.R.L.	0002-00064545	23/06/2014	SI	25/06/2014	250	25/06/2014	0	NO	-
	0002-00064600	30/06/2014	SI	03/07/2014	250	01/07/2014	2	SI	Demora de 2 días en conformar remito
EL COSECHERO S.A.	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay remito porque se trata de un servicio
PRO A GRO S.R.L.	0001-00023595	04/07/2014	SI	05/07/2014	50	05/07/2014	0	SI	-
INDUSTRIAS PLASTICAS S.A.	0001-00054595	20/05/2014	SI	20/05/2014	1.500	20/05/2014	0	SI	-
AGROQUIMICOS DEL NOA	0001-00043270	26/06/2014	SI	27/06/2014	30	27/06/2014	0	SI	-
GIOVANNI SUGLIA	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay remito porque se trata de un servicio
YPF	0004-00019938	17/07/2014	SI	18/07/2014	11.000	17/07/2014	1	SI	Demora de 1 día en conformar remito
TRANSPORTE LOPEZ HNOS.	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay remito porque se trata de un servicio
INDUTRAB S.R.L.	0001-01876080	15/05/2014	SI	16/05/2014	180	16/05/2014	0	SI	-
TRANSPORTES DEL SUR	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay remito porque se trata de un servicio
AUTOELEVADORES DEL TUCUMAN	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay remito porque se trata de un servicio
E.D.E.T. S.A.	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay remito porque se trata de un servicio
AIR LIQUIDE ARGENTINA S.A.	0160-00182883	27/06/2014	NO	No tiene	6	27/06/2014	N/A	SI	-
PLAGA CONTROL S.A.	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	No hay remito porque se trata de un servicio
TODOMADERAS S.R.L.	0001-00000944	20/04/2014	NO	No tiene	450	22/04/2014	N/A	SI	Remito no conformado. No se especifica motivo.
CARTON DEL TUCUMAN S.A.	0003-00039483	09/05/2014	SI	11/05/2014	20.000	11/05/2014	0	SI	-
TODOLANDIA	0015-00126281	24/06/2014	SI	25/06/2014	1	25/06/2014	0	SI	-
MITRE AGROQUIMICOS	0001-00042944	10/05/2014	SI	14/05/2014	3.000	12/05/2014	2	SI	Demora de 2 días en conformar remito
BAÑOQUIMIK S.R.L.	0003-00026470	04/05/2014	SI	05/05/2014	10	05/05/2014	0	SI	-
	0003-00026512	05/06/2014	SI	06/06/2014	5	06/06/2014	0	SI	-
LIMPTUC S.A.	0015-00176509	17/06/2014	SI	19/06/2014	1	18/06/2014	1	SI	Demora de 1 día en conformar remito

Proveedor	Factura										
	Fecha	¿Controlada?	Nro.	Cantidad	Precio unit. s/IVA	Total Neto	IVA	Total	¿Coincide precio c/ OC?	¿Coincide cantidad c/ Remito?	Observaciones
TAMBORES S.R.L.	06/07/2014	SI	0007-00014132	500	510,00	255.000,00	53.550,00	308.550,00	SI	SI	-
EL COSECHERO S.A.	17/06/2014	SI	0001-00000102	110	350,00	38.500,00	8.085,00	46.585,00	N/A	N/A	-
PRO AGRO S.R.L.	04/07/2014	SI	0001-00098849	50	4.300,00	215.000,00	45.150,00	260.150,00	SI	SI	-
INDUSTRIAS PLASTICAS S.A.	06/06/2014	SI	0001-00546245	1.500	65,00	97.500,00	20.475,00	117.975,00	SI	SI	-
AGROQUIMICOS DEL NOA	26/06/2014	NO	0001-00141224	30	890,00	26.700,00	5.607,00	32.307,00	SI	SI	La factura no está controlada
GIOVANNI SUGLIA	27/06/2014	SI	0001-03443221	1	50.000,00	50.000,00	-	50.000,00	N/A	N/A	-
YPF	17/07/2014	SI	0004-00115347	11.000	7,11	78.210,00	16.424,10	94.634,10	SI	SI	-
TRANSPORTE LOPEZ HNOS.	28/05/2014	SI	0001-00000970	5	8.800,00	44.000,00	9.240,00	53.240,00	N/A	N/A	-
INDUTRAB S.R.L.	15/05/2014	SI	0070-00240519	180	150,00	27.000,00	5.670,00	32.670,00	SI	SI	-
TRANSPORTES DEL SUR	26/06/2014	NO	0001-00000498	3	8.900,00	26.700,00	5.607,00	32.307,00	N/A	N/A	-
AUTOELEVADORES DEL TUCUMAN	23/06/2014	SI	0001-000021221	1	22.800,00	22.800,00	4.788,00	27.588,00	SI	N/A	-
E.D.T. S.A.	30/06/2014	SI	30159810	1	145.479,09	145.479,09	30.550,61	176.029,70	N/A	N/A	-
AIR LIQUIDE ARGENTINA S.A.	30/06/2014	SI	0200-00011656	6	1.356,00	8.136,00	1.708,56	9.844,56	SI	SI	-
FLAGACONTROL S.A.	30/04/2014	SI	0001-00000543	1	8.500,00	8.500,00	1.785,00	10.285,00	SI	N/A	-
TODOMADERAS S.R.L.	01/05/2014	SI	0001-00022465	450	85,00	38.250,00	8.032,50	46.282,50	SI	SI	-
CARTON DEL TUCUMAN S.A.	09/05/2014	NO	0001-00049353	20.000	5,95	119.000,00	24.990,00	143.990,00	SI	SI	-
TODOLANDIA	24/06/2014	SI	0015-00128571	1	3.164,60	3.164,60	664,57	3.829,17	SI	SI	-
MITRE AGROQUIMICOS	10/05/2014	SI	0001-00111310	3.000	48,00	144.000,00	30.240,00	174.240,00	NO	SI	-
BANQUIMIK S.R.L.	04/05/2014	SI	0002-00091769	10	285,00	2.850,00	598,50	3.448,50	SI	SI	-
	05/06/2014	SI	0002-00091811	5	285,00	1.425,00	299,25	1.724,25	SI	SI	-
LIMPTUC S.A.	20/06/2014	SI	0001-00685641	1	15.700,00	15.700,00	3.297,00	18.997,00	SI	SI	No está la factura original, sólo hay una copia de la misma

Proveedor	Orden de pago										Observaciones
	Nro. OP	Firmada por prov.	¿Recibo?	Fecha	Forma de pago	Banco	Nro. Cheque o transfer.	Importe pagado	Dif. c/ Fc		
TAIMBORES S.R.L.	48033	SI	NO	20/07/2014	Cheque	Santander Rio	7169	275.000,00	-33.550,00	Queda un saldo de \$33.550 por cancelar	
EL COSECHERO S.A.	48011	SI	NO	27/06/2014	Cheque	Santander Rio	6823	46.585,00	-		
PRO AGRO S.R.L.	48041	NO	SI	28/07/2014	Cheque	Santander Rio	7253	260.150,00	-		
INDUSTRIAS PLASTICAS S.A.	47980	SI	NO	10/06/2014	Cheque	Santander Rio	6759	117.975,00	-		
AGROQUIMICOS DEL NOA	48039	SI	SI	27/07/2014	Cheque	Santander Rio	7245	32.307,00	-		
GIOVANNI SUGLIA	48021	NO	NO	08/07/2014	Transferencia	Santander Rio	23234501	50.000,00	-	No hay recibo de pago y la OP no fue firmada por el proveedor	
YPF	48036	SI	NO	22/07/2014	Cheque	Santander Rio	7230	94.634,10	-		
TRANSPORTE LOPEZ HNOS.	47995	SI	SI	14/06/2014	Efectivo	N/A	N/A	53.240,00	-		
INDUTRAB S.R.L.	47986	SI	SI	11/06/2014	Cheque	Santander Rio	6790	32.670,00	-		
TRANSPORTES DEL SUR	48015	SI	SI	05/07/2014	Efectivo	N/A	N/A	32.307,00	-	Se realizaron pagos en efectivo mayores a \$1000.	
AUTOLEVADORES DEL TUCUMAN	48018	NO	SI	06/07/2014	Cheque	Santander Rio	7120	27.588,00	-		
E.D.E.T. S.A.	48017	NO	SI	05/07/2014	Cheque dif.	Santander Rio	6987	176.029,70	-		
AIR LIQUIDE ARGENTINA S.A.	48032	SI	SI	18/07/2014	Cheque	Santander Rio	7146	9.844,56	-		
PLAGACONTROL S.A.	47962	NO	SI	01/06/2014	Cheque	Santander Rio	6559	10.285,00	-		
TODOMADERAS S.R.L.	47959	SI	NO	01/06/2014	Cheque	Santander Rio	6698	46.282,50	-		
CARTON DEL TUCUMAN S.A.	47893	SI	NO	17/05/2014	Cheque	Santander Rio	6554	143.990,00	-		
TODOLANDIA	48012	SI	SI	01/07/2014	Cheque	Santander Rio	6896	3.829,17	-		
MITRE AGROQUIMICOS	47960	SI	SI	01/06/2014	Cheque	Santander Rio	6745	174.240,00	-		
BANOQUIMK S.R.L.	48004	SI	SI	20/06/2014	Cheque	Santander Rio	6821	5.172,75	-		
LIMPITUC S.A.	48035	NO	NO	21/07/2014	Cheque	Santander Rio	7193	18.997,00	-	No hay recibo de pago y la OP no fue firmada por el proveedor	

6.-Resumen de observaciones

Nro. Prov.	Proveedor	No posee OC	OC no autorizada	Remito no conformado	Demora en la conform. del remito	Factura no controlada	Fact. no original	No hay recibo ni OP formada por prov.	Diferencia entre OP y Factura	Medios de pago no autorizado
1217	TAMBORES S.R.L.				X				X	
1815	EL COSECHERO S.A.	X								
9020	PRO AGRO S.R.L.									
4344	INDUSTRIAS PLASTICAS S.A.									
3611	AGROQUIMICOS DEL NOA					X				
3154	GIOVANNI SUGLIA	X						X		
4008	YPF									
7648	TRANSPORTE LOPEZ HNOS.	X			X					
3738	INDUTRAB S.R.L.									
4344	TRANSPORTES DEL SUR	X				X				X
3827	AUTOELEVADORES DEL TUCUMAN									
4693	E.D.E.T. S.A.	X								
2342	AIR LIQUIDE ARGENTINA S.A.			X						
5642	PLAGACONTROL S.A.									
3772	TODOMADERAS S.R.L.			X						
7453	CARTON DEL TUCUMAN S.A.					X				
4279	TODOLANDIA		X							
1221	MITRE AGROQUIMICOS				X					
4114	BANQUIMIK S.R.L.									
8493	LIMPTUC S.A.				X		X	X		
Cantidad de casos		5	1	2	4	3	1	2	1	1

7.-Análisis de observaciones

a) Legajos incompletos:

Documentación faltante	Cantidad de legajos	%
Orden de compras (*)	5	25%
Total muestra	20	

(*) Dos legajos no poseen OC/OS porque en uno existe un contrato de servicio mensual (Suglia) y el otro se trata de la provisión de energía eléctrica mensual (EDET).

Recomendación:

- Emitir una orden de compra o de servicios para cada compra o contratación realizada.

b) OC no autorizadas:

Observación	Cantidad de OC	%
OC no autorizada	1	6%
Total muestra	16	

Recomendación:

- No enviar la OC al proveedor hasta tanto no esté autorizada.

c) Remitos no conformados:

Observación	Cantidad de entregas	%
Remito no conformado	2	13%
Total muestra	15	

d) Demoras en la conformación de los remitos:

Demoras (en días)	Cantidad de entregas	%
2 días	2	15%
1 día	2	15%
Sin demoras	9	69%
Total remitos conformados (*)	13	100%

(*) Son 15 remitos en total pero 2 no están conformados.

Recomendación:

- Conformar la totalidad de los remitos en el mismo momento en que los productos lleguen a la empresa.

e) Facturas no controladas

Observación	Cantidad de facturas	%
Facturas no controladas(*)	3	14%
Total muestra	21	

(*)Según la Jefa de Contabilidad, no se controló la totalidad de las facturas en esta época porque estaban abocados al cierre de balance.

Recomendación:

- No abonar las facturas hasta tanto no hayan sido controladas. Con respecto a las facturas no controladas por tareas de cierre de balance, realizar una muestra de las mismas y controlarlas.

f) Factura no original

Observación	Cantidad de legajos	%
Facturas no original	1	5%
Total muestra	21	

Recomendación:

- Solicitar al proveedor la factura original.

g) OP no firmadas por el proveedor e inexistencia de recibo

Observación	Cantidad de legajos	%
OP no firmadas por el proveedor e inexistencia de recibo emitido por el mismo	2	10%
Total muestra	20	

Recomendación:

- No abonarle al proveedor hasta tanto no firme la OP o no entregue el recibo correspondiente.

h) Diferencias entre lo facturado y lo pagado

Proveedor	Monto facturado	Monto OP	Diferencia
TAMBORES S.R.L. (*)	\$ 308.550	\$ 275.000	\$ 33.550

(*) La diferencia corresponde a un saldo que queda pendiente de cancelar.

Recomendación:

- Verificar en un momento posterior si se abonó el saldo de la factura.

i) Utilización de medios de pago no admitidos

Proveedor	Importe pagado	Forma de pago
TRANSPORTES DEL SUR	\$ 32.307	Efectivo

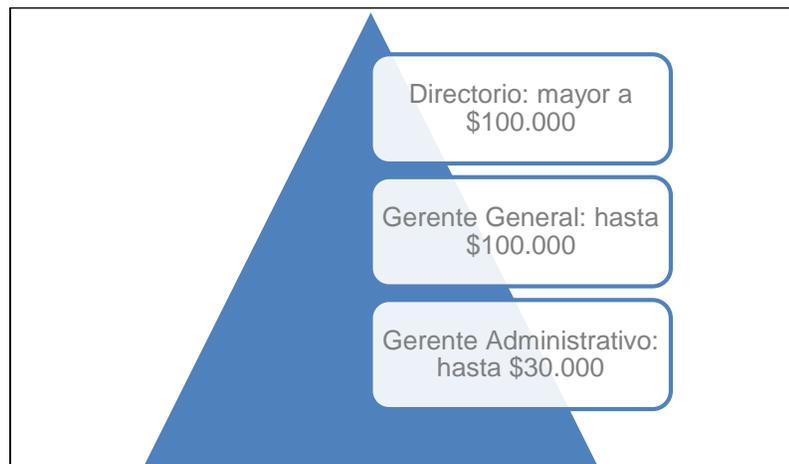
Recomendación:

-Utilizar los medios de pago admitidos:

- Depósitos en cuentas de entidades financieras
- Giros o transferencias bancarias
- Cheques
- Tarjeta de débito o crédito
- Factura de crédito

8.-Recomendación sobre el circuito

- Delegación del Gerente General al Gerente Administrativo, de la autorización de las compras de montos menores:



Fuente: Elaboración propia

9.-Conclusión del capítulo

Si bien existen algunas observaciones realizadas, el control interno imperante en la empresa es bueno. Para mejorar el mismo se aconseja seguir las recomendaciones realizadas.

Con respecto al circuito de compras y pagos, el diseño del mismo se considera adecuado para poder reducir el riesgo. Se recomendó agregar distintos niveles de autorización para los distintos montos de compras con el objetivo de desconcentrar las tareas del Gerente General, de modo que el mismo se focalice en las cuestiones más importantes, agilizando así mismo el proceso de compras.

CONCLUSIÓN FINAL

A lo largo de este trabajo se enumeraron las distintas características y beneficios de una auditoría interna. El hecho de haber realizado una auditoría en Los Limones S.A. nos permitió detectar las fallas de control interno, las áreas de mayor riesgo y las deficiencias en el circuito de compras y pagos de la Empresa, pudiendo así realizar las recomendaciones a la Dirección.

Lo positivo de realizar una auditoría es que permite mejorar los circuitos de una Empresa, agilizando los procesos, disminuyendo los costos y reduciendo al mínimo los riesgos.

Es importante percibir la auditoría como una entidad no solo dedicada a la inspección sino también al asesoramiento con el objetivo de proteger y mejorar el funcionamiento de la organización.

Se debe conformar una nueva visión de la Empresa desde un enfoque sistémico de manera de ubicar a la auditoría como un componente de dicho sistema, encargado de proteger el correcto funcionamiento del sistema de control interno y salvaguardar el buen funcionamiento de la empresa, logrando así su supervivencia y la consecución de metas propuestas. Muchas Empresas han dejado de existir como consecuencia de sus falencias en el control interno, y en la ausencia de una auditoría interna que evalúe eficazmente la misma.

INDICE BIBLIOGRAFICO

a) General:

LATTUCA, Juan Antonio, Compendio de Auditoria, 3era edición grupo editorial (Buenos Aires, 2008)

LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Informe Área Auditoría N° 5 Manual de Auditoria, 10ma edición (Buenos Aires, 2004)

DEL CARRIL, Juan Carlos, DE MARCO, Myriam, USANDIVARAS, Silvia, Tesis y Tesinas en Ciencias Económicas, 1° Edición, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, (Tucumán, 2006)

b) Especial:

LAZZATI, Santiago y Otros, Conceptos Generales de Auditoría, Ediciones Macchi, (Buenos Aires, s.f.)

c) Otras Publicaciones:

RESOLUCION TECNICA N°37, Normas de Auditoria, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, FACPCE, (Marzo 2013).

www.gerencie.com

www.auditool.org

www.wikipedia.org

www.tribunalesdecuentas.org.ar

www.mailxmail.com

INDICE ANALITICO

	<u>Pág.</u>
Prólogo	1

CAPITULO I:

CONCEPTOS GENERALES

1.- Concepto de Auditoría.....	3
2.- Tipos de Auditoría.	4
2.1- Auditoría Interna.....	5
2.2- Auditoría Externa.....	6
2.3- Auditoría de operaciones, operacional u operativa.	6
3.- La independencia: condición básica para el ejercicio de la auditoría	7
4.- La auditoría y el control interno	8

CAPITULO II

ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

1.- Concepto de control Interno.	9
2.- Clasificación del control interno.....	10
3.- Definición y componentes del control interno según Informe COSO. ...	11
3.1.- El Ambiente de control.	12

3.2.- Evaluación de riesgos.	13
3.3.- Información y comunicación	14
3.4.- Las actividades de control.....	15
3.5.- Actividades de monitoreo o supervisión.	16
4.- Examen del Control Interno: Etapas.....	17
5.- Métodos de relevamiento.	18

CAPITULO III

EL PROCESO DE AUDITORIA

1. Etapas fundamentales del proceso de auditoría.	22
2.- Planificación de la auditoría.....	25
2.1- Elementos de la planificación	26
2.2- Oportunidad de la planificación	27
2.3- Desarrollo de la planificación.....	27
3.- Pruebas de auditoría.	28
3.1.- Tipos de pruebas de auditoría.....	28

CAPITULO IV

RIESGO DE AUDITORIA

1.- Concepto.....	31
2.- Categorías del riesgo de auditoría.	33
2.1.- Riesgo inherente.	34
2.1.1.- Factores que determinan el riesgo inherente.	34
2.2.- Riesgo de control.	35

2.2.1.- Factores que determinan el riesgo de control.	35
2.3.- Riesgo de detección.....	36
2.3.1.- Factores que determinan el riesgo de detección.....	36
3.- Evaluación del riesgo de auditoría.	37

CAPITULO V

EVALUACIÓN DE LOS CONTROLES

1.- Presentación de enfoque.	39
2.- Sistema de información, contabilidad y control.	41
3.- Categorías de controles.	42
3.1.-Ambiente de control.	42
3.2.- Controles directos.	43
3.3.- Controles generales	44
4.- Relevamiento del sistema de información, contabilidad y control.	45
5.- Evaluación de los controles y controles claves.	46
5.1- Identificación de los controles claves potenciales.	47
5.2- Reconsideración de la evaluación inicial de enfoque y riesgo de auditoría.	47
5.3- Evaluación de las debilidades encontradas.	48
6.- Comunicación de deficiencias o recomendaciones.....	49
7.- Relación con los procedimientos y programas de trabajo de auditoría.	49

CAPITULO VI

CASO PRÁCTICO: LOS LIMONES S.A.

1.- Conocimiento de la empresa.....	51
2.- Entrevista al gerente administrativo.	53
3.- Programa de trabajo del circuito de compras y pagos.	54
4.- Obtención de la muestra.	55
5.- Prueba circular.	57
6.- Resumen de observaciones.	61
7.- Análisis de observaciones.	62
8.- Recomendación sobre el circuito.	65
9.- Conclusión del capítulo	65
Conclusión final	67
Índice bibliográfico.....	68
Índice analítico	70