



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

CONTROL DE CIRCUITO INTERNO APLICADO EN EMPRESA AGROINDUSTRIAL

Autores: Romero, Claudia Bettina
Juarez, Jorje Javier Alejandro
Lopez Ferreyros, Pablo Esteban

Director: Macias, Francisco

2015

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

La inquietud de realizar el presente trabajo es mostrar y analizar como el crecimiento de la organización empresarial genera riesgos y desvíos en la información, impulsada por el aumento en los volúmenes de las transacciones y operaciones, convirtiéndola en poco confiable y ocasionando una distorsión en la realidad económica del ente.

Asimismo, el mencionado crecimiento empresarial modifica los circuitos operativos de las áreas funcionales, ocasionado por el surgimiento de nuevas tecnologías, puestos laborales y una mayor contratación de operarios para agilizar eficientemente los procedimientos internos; logrando de esta manera cumplir con los objetivos de la organización.

Sobre lo mencionado en el párrafo precedente, podemos afirmar que las empresas unipersonales y en crecimiento, no requieren a priori de un área u staff encargado en el análisis y evaluación del control interno operativo. Pero, cuando analizamos empresas que poseen más de un propietario, gran cantidad operarios y tareas delegadas; tiende a aumentar el riesgo en el control de los procedimientos en los sectores. Es necesario por ello un mecanismo de control interno que brinde a la organización un análisis en el funcionamiento de los circuitos operativos, evaluando los mismos y proponiendo cambios para mejorar los mismos. Este sistema deberá ser

sofisticado y complejo según se requiera en función de la organización analizada.

La efectividad de una empresa se establece en la relación entre la salida de los productos o servicios y la entrada de recursos necesarios para su producción.

Entre las responsabilidades de la gerencia están:

- Controlar la efectividad de las funciones administrativas.
- Regular el equilibrio entre la eficacia y la eficiencia de la empresa.
- Otros aspectos del desarrollo de la empresa como crecimiento, rentabilidad y liquidez.

El sistema de control interno está íntimamente ligado al sistema decisorio, de tal manera que el gerente recibe datos de sus directivos que gestionan y del sistema financiero. Se encuentran criterios de efectividad en la estrategia de la empresa y las ventas como el coeficiente egreso/ ingreso.

En base a lo expuesto, nuestra intención es poder mostrar la importancia para las organizaciones actuales de llevar un control interno ya sea como parte dentro de la estructura del ente o como staff del mismo, de manera que el auditor encargado del relevamiento y análisis de los diferentes circuitos pueda detectar los desvíos y errores en la gestión operativa, puntos débiles y fuertes en los circuitos y sugerir una actualización en los manuales de procedimientos. Detectadas dichas inconsistencias comunicarlas a los responsables de los sectores y a través de la creación de un informe comunicar periódicamente los hallazgos a los gerentes, socios y directores del ente, quienes tomarán las medidas pertinentes para mejorar la operatoria. Esto brindará que la información surgida por los procedimientos llevados a cabo en las áreas auditadas, sea confiable para la elaboración de informes y toma de decisiones por los usuarios de la misma.

Para una mejor comprensión del tema, el presente trabajo se estructura de la siguiente manera:

- Capítulo 1: Pautas sobre el control.
- Capítulo 2: Del sistema del control interno.
- Capítulo 3: De la Auditoría Interna.
- Capítulo 4: Caso Práctico – Presentación Empresa Agroindustrial.
- Capítulo 5: Caso Práctico - Planificación de la Auditoría.
- Capítulo 6: Caso Práctico - Ejecución e Informe de Auditoría.

PROLOGO

La auditoría es la parte administrativa que representa el control de las medidas establecidas. La auditoría es definida como una función de evaluación independiente establecida en una organización para la revisión de sus actividades brindando un servicio a la dirección y logrando obtener la información más confiable y oportuna, verificar la razonabilidad de su información, salvaguardando los activos, promover la eficiencia de las operaciones y alentar la adhesión a las políticas establecidas por la gerencia.

El objeto de una auditoría interna consiste en medir y evaluar la confiabilidad y eficacia de las actividades de control de los sistemas, minimizar el riesgo y proporcionar los elementos técnicos que puedan ser utilizados por el auditor para obtener la información y comprobación necesaria que fundamente su opinión profesional.

Expresamos un particular agradecimiento al CPN Francisco Macías, Profesor Asociado de la cátedra Práctica Profesional y a los directores de la empresa bajo análisis, sin cuya colaboración no hubiese sido posible concretar esta obra.

Capítulo I

Pautas generales sobre el control

Sumario: 1.- Concepto de Control. 2.- Objetivos del control. 3.- Elementos del Control. 4.- Riesgos en el Control. 5.-Tipos de Auditoría. 6.- Pasos para la formación de un juicio. 7.- Papeles de Trabajo.

1.-Concepto de control

El control puede ser definido como “el proceso de ejercer una influencia directiva o restrictiva sobre las actividades de un objeto, organismo o sistema”¹

La influencia directiva supone que el control intenta que la actividad del sistema se realicen de modo tal, que produzca determinados resultados o alcance determinados objetivos específicos, mientras que la influencia restrictiva implica que el control intenta evitar que las actividades de un sistema produzcan resultados no deseados.

El control es una etapa primordial en la administración, pues, aunque una empresa cuente con magníficos planes, una estructura

¹ LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Informe del Área Auditoría N° 5, 12ª Edición, Centro de Estudios Científicos y Técnicos, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (Buenos Aires, 2011), Pág. 39

organizacional adecuada y una dirección eficiente, el ejecutivo no podrá verificar cuál es la situación real de la organización si no existe un mecanismo que se cerciore e informe si los hechos van de acuerdo con los objetivos.

Si el control se estudia como última etapa del proceso administrativo, esto no significa que en la práctica suceda de la misma manera; la planeación y el control están relacionados a tal grado, que en muchas ocasiones el administrador difícilmente puede delimitar si está planeando o controlando.

El control se emplea para crear mejor calidad, disminuyendo errores, o detectando los mismo; enfrentar el cambio ineludible del ambiente de cualquier organización, los mercados cambian, la competencia en todo el mundo ofrece productos o servicios nuevos que captan la atención del público, es decir la función del control sirve a los gerentes para responder a estas amenazas u oportunidades de cambio; además, agregar valor, los tiempos veloces de los ciclos son una manera de obtener ventajas competitivas; y, entre otros, facilitar la delegación y el trabajo en equipo: La tendencia contemporánea hacia la administración participativa también aumenta la necesidad de delegar autoridad y de fomentar que los empleados trabajen juntos en equipo.

El concepto de control es muy general y puede ser utilizado en el contexto organizacional para evaluar el desempeño general frente a un plan estratégico. Una de las razones más evidentes de la importancia del control es porque hasta el mejor de los planes se puede desviar. Es por esto que resulta necesario resumir algunos aspectos conceptuales, comentar algunas tendencias y características, así como plantear algunas reflexiones introductorias sobre el control en una organización.

IMPORTANCIA

Es importante elegir correctamente característica que se va a medir o sensor, teniendo en cuenta no solo el costo y la posibilidad de medir la misma, sino también su importancia para los objetivos y la posibilidad de tomar medidas correctivas. Luego de que se haya obtenido una medida de las características o condiciones elegidas, se deben comparar con algún estándar o norma. Usualmente estos estándares o normas fueron fijados previamente en el proceso de planificación. Si existe una diferencia entre el estándar o la norma (rendimiento esperado) y la medición (rendimiento observado), puede ser necesaria la toma de medidas correctivas.

El control es de vital importancia dado que: 1. Establece medidas para corregir las actividades, de tal forma que se alcancen los planes exitosamente. 2. Se aplica a todo: a las cosas, a las personas, y a los actos. 3. Determina y analiza rápidamente las causas que pueden originar desviaciones, para que no se vuelvan a presentar en el futuro. 4. Localiza a los sectores responsables de la administración, desde el momento en que se establecen medidas correctivas. 5. Proporciona información acerca de la situación de la ejecución de los planes, sirviendo como fundamento al reiniciarse el proceso de planeación.

1.2.-Tipos de control

Existen distintos tipos de controles según las características que pueden asumir.

Podemos distinguir entre controles correctivos y no correctivos. Los primeros implican la determinación de las desviaciones y su informe a quien debe actuar sobre éstos, mientras que los segundos no implican tal medición e información de los desvíos, como por ejemplo: el control por separación de funciones incompatibles en un ente.

Los controles correctivos incluyen en su estructura los elementos necesarios para efectuar la medición de los desvíos y para informar de ellos. Éstos controles ser a su vez pueden distinguirse entre controles retroalimentados o pre alimentados. Los primeros operan sobre hechos del pasado y la medición de la actividad se efectúa comparando los resultados producidos por el sistema y los objetivos establecidos para la actividad del sistema, los desvíos se miden y se informen después que los hechos sucedieron, mientras que los pre alimentados operan sobre hechos del futuro y la medición de la actividad del sistema se lleva a cabo comparando los resultados que se esperan del sistema con los objetivos establecidos; en este caso los desvíos determinados son desvíos proyectados y la acción correctiva deberá tomarse para que los desvíos no ocurran en el futuro. Un ejemplo de control pre alimentado sería el siguiente:

Una empresa tiene establecido como objetivo obtener ventas por un importe de \$500.000 en el siguiente trimestre, pero el presupuesto efectuado por los asesores de la firma arrojan ventas por el importe de \$400.000, es decir que al efectuar la comparación entre los resultados presupuestados y los resultados fijados como objetivo el desvío sería de \$100.000. En este caso una acción correctiva podría ser otorgar más facilidades de pago en el trimestre próximo.

Éste tipo de control es el proporciona las mayores ventajas, pero no siempre es aplicable debido a la necesidad de proyectar las actividades del sistema y la dificultad que presentan las estimaciones, producto de la incertidumbre involucrada.

2.- Objetivos del Control

Existen cinco objetivos de control que brindan una estructura sobre la cual se pueden construir las políticas y procedimientos de control que aseguran la producción de información contable y complementaria confiables, y en consecuencia la confianza y la efectividad de un ciclo, operatoria o circuito.

Ellos son²:

1. Autorización y segregación de funciones: significa que las transacciones han sido aprobadas y se realizan con un tercero que ha sido conformado. Por otro lado las funciones incompatibles dentro de un circuito deben ser llevadas a cabo por distintos responsables, a fin de evitar la duplicación de controles en cabeza de una misma persona.
2. Exactitud, oportunidad e integridad de las operaciones: significa el correcto y oportuno ingreso y actualización de la transacción al sistema, y también asegurar que todas las transacciones has sido ingresadas una sola vez al sistema.
3. Acceso restringido a los activos y a los registros que representan esos activos: esto abarca tanto la confidencialidad de los archivos de información, sus cambios y la salvaguarda física de los activos.

² LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Informe del Área Auditoría N° 5, 10ª Edición, Centro de Estudios Científicos y Técnicos, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (Buenos Aires, 2005), Pág. 40.

4. Procesamiento de datos: se refiere a que el ente debe contar con un mecanismo adecuado para el procesamiento de las transacciones generadas por el mismo, y que permita la disposición eficiente de registros contables y de información útil para la toma de decisiones.
5. Empleo de formularios adecuados y archivo ordenado de la documentación: significa que los comprobantes emitidos deben reflejar toda la información relevante de las operaciones llevadas a cabo por el ente, y el archivo de esta documentación, como así también la recibida de terceros, debe archivararse íntegra y ordenadamente.

El cumplimiento de estos 5 aspectos de control, permite obtener una razonable satisfacción de que los riesgos involucrados en el *círculo* se encuentran minimizados.

3.-Elementos de control

En el control de un sistema existen cuatro elementos³. Ellos son:

1. Una característica del sistema que deberá ser medida, como por ejemplo sería el caso de la producción de un sistema durante una etapa de la producción o las ventas que aporta un vendedor a la firma durante un mes.
2. Un método sensor para medir las características controladas, es decir la medida del rendimiento, que trasladado al ejemplo precedente, el método sensor podría ser para el primer caso las unidades producidas por el sistema productivo de una industria por hora máquina, y en el segundo caso el método

³ LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Informe del Área Auditoría N° 5, 10ª Edición, Centro de Estudios Científicos y Técnicos, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (Buenos Aires, 2005), Pág. 40.

sensor podría ser las comisiones sobre ventas liquidadas al vendedor o los tickets facturas que indican que vendedor concreto la operación.

3. Un grupo de control que compara los datos medidos con el rendimiento planeado, determina la necesidad de corrección y pone en acción la información que permitirá corregir la producción del sistema. Por ejemplo el área de recursos humanos que evalúa el rendimiento del vendedor comparando la facturación mensual asignada al vendedor con el importe de venta establecido como objetivo por el gerente comercial. En base a su evaluación podrá determinar las causas de los desvíos e informarlos al gerente comercial a modo de que éste tome las medidas necesarias para mejorar la situación, pudiendo el primero brindar sugerencias al respecto.
4. Un grupo activante que es capaz de producir un cambio en el sistema operante, es decir, realizar la acción correctiva. Por ejemplo el gerente comercial podría implementar nuevos medios de difusión de los productos al mercad.

4.-Riesgos de control

El riesgo d control consiste en que los procedimientos y mecanismos de control interno no satisfagan alguno de los objetivos de control.

En cada ciclo a revisar, al momento de confeccionar el programa de trabajo, el auditor deberá tener en cuenta para cada operatoria comprendida en el circuito si se cumplen o no dichos objetivos. Determinando así los

riesgos de control más significativos del circuito. Por ejemplo dentro de un circuito de compras, *algunos riesgos involucrados podrían ser:*

Que no exista una norma interna de control entre las cantidades remitidas y las facturadas.

Que la totalidad de las facturas, tanto las pendientes como las pagadas, no contengan la firma de las personas que intervienen en el circuito: confección, control y autorización segregación de funciones)

Que no se cumplan las formalidades de firmas y autorizaciones de pago en las facturas canceladas.

Que el archivo del legajo de compras no se encuentre completo (orden de compra, informe de recepción, factura del proveedor, orden de pago, recibo del proveedor, remito del proveedor, etc).

Que los cheques no se encuentren correctamente resguardados.

Que no se hayan imputado correctamente las facturas y los pagos en las cuentas seleccionadas,

Que las facturas no sean registradas en el período que correspondan.

Una vez identificados los riesgos de control, se deberán establecer las pruebas de cumplimiento a llevar a cabo para obtener evidencia suficiente de que dichos riesgos se encuentran cubiertos o no, determinándose así puntos fuertes de control interno y observaciones o puntos débiles de control interno.

4.1.-Independencia y economicidad de control

Siguiendo la premisa de que existen diferentes tipos de controles, se puede distinguir entre controles de secuencia abierta y controles de secuencia cerrada, según si pertenecen o no al sistema operante que revisan.

Un control de secuencia cerrada es aquel en el que todos los elementos de control (característica, sensor, grupo de control y grupo activante), pertenecen al sistema operante objeto de revisión. En este caso no existe independencia de control. Por ejemplo que un cajero efectúe diariamente un arqueo de los fondos bajo su responsabilidad a modo de control.

Un control de secuencia abierta es aquel en el que el grupo de control no pertenece al sistema que regula. En este caso si existe independencia de control. Por ejemplo: Realizar arqueos e inventarios por personal ajeno al sector (que no dependa directamente de la misma jerarquía), con posterior información de los resultados al superior, capaz de tomar medidas correctivas.

Por otra parte, la necesidad que el costo que implica la existencia de un control sea menor que el beneficio que produce su acción de regulación de un sistema, es lo que se denomina el “principio de economicidad del control”. Este principio tiene diversas variantes. Una de ellas, es que no se controlan todas las características del sistema sujeto a revisión, sino solo aquellas que se consideran de mayor importancia y que hacen a la esencia de los objetivos establecidos para el sistema operante; otra es que el grado de precisión del control está limitado por la importancia de los desvíos que se consideran tales, es decir que el margen de error considerado aceptable será el que determine el nivel de precisión del control; y una tercera forma es que el control puede no abarcar la totalidad de los resultados, sino los necesarios para conocer los desvíos que se producen y tomar las acciones correctivas adecuadas.

El principio de economicidad conduce a que el control frecuentemente se lleve a cabo en forma selectiva, vale decir que se controla

una muestra, y sobre la base de los resultados obtenidos de dicha muestra se infiere sobre el total.

5.-Tipos de Auditoria.

Podemos mencionar 3 tipos de auditoría:

✓ Auditoría externa de Estados Contables:

Es la más conocida por el gran interés de la comunidad sobre la información de los estados contables. Mencionada auditoria se encuentra normada en la Resolución Técnica N° 37, emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE

Estructura de RT 37:

Primera parte:

- Visto
- Considerando
- Parte resolutoria

Segunda parte:

1. Introducción
 - a) Propósito de la RT.
 - b) Antecedentes.
2. Normas Comunes
 - a) Condición básica para su ejecución profesional en los servicios previstos RT.
 - b) Normas para el desarrollo del encargo.
 - c) Normas sobre informes.
3. Normas de auditoría
 - a) Auditoría externa de EECC con fines generales.
 - b) Auditoría de EECC de conformidad con Marco de información con fines específicos.

- c) Auditoría de un solo estado contable, o un elemento, cuenta o partida específica de un estado contable.
- d) Auditoría de EECC resumidos.
- 4. Normas de revisión de EECC de períodos intermedios.
- 5. Normas sobre otros encargos de Aseguramiento
 - a) Otros encargos de aseguramiento en General.
 - b) El examen de información contable prospectiva.
 - c) Informes sobre controles de una organización de servicios.
- 6. Normas sobre certificaciones.
- 7. Normas sobre servicios relacionados
 - a) Encargos para aplicar Procedimientos acordados.
 - b) Encargos de compilación.
 - c) Otros servicios relacionados. Informes específicos no incluidos en otros encargos de aseguramiento.

Elas regulan la condición básica para el ejercicio de estos trabajos, es decir, la independencia; y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes.

Por un lado, existe la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría y de revisión de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que los emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurará que se logre el ineludible grado de confiabilidad de la información de esta resolución técnica.

La empresa copila sus propios estados contables y la comunidad a fin de obtener la confiabilidad necesaria de ellos, establece la auditoría

externa de estados contables. El objetivo de la comunidad es que los estados contables reflejen la realidad de la empresa, y que sean compilados y presentados de acuerdo a normas contables. Se controlan las transacciones y el patrimonio en cuanto a su existencia, propiedad, integridad, valuación y exposición, tomando como base la contabilidad.

✓ -Auditoría Interna:

“Es una función independiente de control que se establece en una organización para la revisión de sus actividades como un servicio a la dirección”.⁴

Las principales funciones son:

-Revisión de operaciones para verificar su concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la organización.

-Control de los activos a través de los registros y comprobaciones físicas.

-Revisión de las políticas y procedimientos de la organización con miras a evaluar su efectividad.

-Revisión de la concordancia entre los procedimientos contables y las normas contables vigentes.

✓ Auditoría Operativa:

Es el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de los resultados obtenidos en relación a las metas fijadas, los recursos utilizados, su coordinación y los controles establecidos sobre dicha gestión.

⁴ LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Informe del Área Auditoría N° 5, 10ª Edición, Centro de Estudios Científicos y Técnicos, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (Buenos Aires, 2005), Pág. 46.

6.- Pasos para la formación de un juicio:

El procedimiento para la formación de un juicio establecido por la RT N°37 puede sintetizarse en 5 pasos fundamentales:

- -Conocimiento del ente.
- -Identificación del objeto del examen y de las afirmaciones a ser examinadas.
- -Planificación del trabajo de auditoría.
- -Obtención de elementos de juicio válido y suficiente.
- -Emisión del informe.

Para poder obtener los elementos de juicio válido y suficiente, el auditor se vale de diversos métodos para el examen de una partida o conjunto de hechos llamados “procedimientos de auditoría”, entre los cuales podemos mencionar los siguientes:

- Evaluación de las actividades de control de los sistemas.
- Cotejo de los Estados Contables con los registros de contabilidad.
- -Revisión de la correlación entre registros y documentación
- -Inspecciones Oculares
- -Circularización a terceros
- -Comprobaciones Matemáticas
- -Comprobaciones globales de razonabilidad.
- -Examen de documentación importante.
- -Indagación a empleados y funcionarios.

7.-Papeles de Trabajo.

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

-La RT 37 en el apartado de Normas para el desarrollo del encargo establece que:

El contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes, que permitan respaldar aseveraciones formuladas en su informe.

Debe documentar su trabajo profesional en papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deben contener:

- Descripción de la tarea realizada.
- Datos y antecedentes recogidos.
- -Conclusiones particulares y generales.

El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y una copia de los EECC u otra información objeto del encargo firmada por el representante legal del ente.

Los papeles de trabajo sirven para, además de respaldar el trabajo del auditor, facilitar las actividades del mismo relacionadas con el mismo ente o tarea. Los mismos son de propiedad exclusiva del auditor.

En lo concerniente a su conservación, la RT N° 37 establece el plazo por el que se deben conservar, como ya mencionamos anteriormente. Se sobreentiende que es un plazo mínimo, pudiendo el auditor conservarlos hasta que lo considere conveniente.

Referido a su exhibición, por una cuestión de ética, el auditor no debe revelar ningún conocimiento adquirido como consecuencia del trabajo realizado, quedando relevado de esa obligación si el cliente se lo solicita, o en caso que la información que proporcionen sea imprescindible para su defensa personal.

Capítulo II

Del Sistema de Control Interno

Sumario: 1.- Concepto de Control Interno y sus componentes. 2.- Necesidad de evaluación del Sistema de Control Interno. 3.- Secuencia de la evaluación. 4.- Métodos de relevamiento.

1.- Concepto de Control Interno

En las empresas que tienen implementado un sistema de control interno, para que sea de utilidad, es necesario que el auditor deposite confianza en los controles que realiza el ente; para que el auditor decida depositar confianza deberá evaluar el nivel de desarrollo y si funciona eficientemente; esta tarea constituye la “Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea el auditor decida depositar confianza en tales actividades”.

El control interno, según se discute en la NIA 315 (IAASB) “Identificación y análisis de los riesgos de distorsiones significativas mediante la comprensión de la entidad y de su entorno, incluso del control interno de la entidad” lo considera como tareas que debe realizar el auditor. Consta de los siguientes componentes: 1) el ambiente de control. 2) el proceso de evaluación del riesgo por la entidad. 3) el sistema de información y

comunicación. 4) actividades de control. 5) monitoreo de controles. La división del control interno en los cinco componentes proporciona un marco de referencia útil para que los auditores consideren como puede afectar la auditoría los diferentes aspectos del control interno.

El alcance de la auditoría deberá de cubrir el examen y evaluación de la adecuación y eficiencia del sistema de control interno con respecto a la organización y calidad de ejecución que se tendrá en relación al desempeño de las responsabilidades que le fueron asignadas. El alcance también es conocido como Objetivo. El objetivo de los procedimientos de auditoría es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación le servirá al auditor de guía u orientación sistemática y ordenada para poder reunir elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionarán bases para poder rendir su informe o emitir su opinión. Esto es de vital importancia desde la apertura de la auditoría, para identificarlos tipos de representación errónea potencial y diseñar naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría. Ya que esto especificará, el tiempo que durará la auditoría, la profundidad y la cantidad de personal requerido.

El control interno es un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto al logro de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

Esta definición también sirve como base para definir la eficacia del control interno, que se analiza más adelante.

Los conceptos fundamentales descritos con anterioridad se analizan en los siguientes párrafos.

Un proceso

El control interno constituye una serie de acciones que se extienden por todas las actividades de una entidad. Estas acciones son omnipresentes e inherentes a la gestión del negocio por parte de la Dirección. Los procesos del negocio, que se llevan a cabo dentro de las unidades y funciones de la organización o entre las mismas, se coordinan en función de los procesos de gestión básicos de planificación, ejecución y supervisión. El control interno es parte de dichos procesos y está integrado en ellos, permitiendo su funcionamiento adecuado y supervisando su comportamiento y aplicabilidad en cada momento. Constituye una herramienta útil para la gestión, pero no un sustituto de ésta.

Las personas

El control interno lo llevan a cabo el Consejo de Administración, la Dirección y los demás miembros de la entidad. Lo realizan los miembros de una organización, mediante sus acciones y palabras. Son las personas quienes establecen los objetivos de la entidad e implantan los mecanismos de control.

De la misma forma, el control interno afecta a la actuación de las personas. El control interno tiene en cuenta que las personas no siempre comprenden, se comunican o realizan sus cometidos de una manera uniforme. Cada individuo trae consigo un historial y unos conocimientos técnicos únicos, y sus necesidades y prioridades difieren de las de los demás.

Seguridad razonable

El control interno, por muy bien diseñado e implantado que esté, solamente puede aportar un grado de seguridad razonable a la Dirección y al Consejo de Administración acerca del logro de los objetivos de la entidad. Las posibilidades de conseguir tales objetivos se ven afectadas por las

limitaciones que son inherentes a todos los sistemas de control interno. Estas incluyen ciertos hechos innegables: las opiniones en que se basan las decisiones pueden ser erróneas, los empleados encargados del establecimiento de controles tienen que analizar los costos y beneficios relativos de los mismos y pueden producirse problemas en el funcionamiento del sistema como consecuencia de fallas humanas, aunque se trate de un simple error o equivocación. Adicionalmente, los controles pueden esquivarse si dos o más personas se lo proponen. Por último, la alta Dirección podría eludir el sistema de control interno si lo estimase oportuno.

Objetivos

Cada entidad tiene una misión, la cual determina sus objetivos y las estrategias necesarias para alcanzarlos. Los objetivos pueden establecerse para la organización como conjunto o dirigirse a determinadas actividades dentro de la misma.

A los efectos del presente estudio, los objetivos pueden clasificarse en tres categorías:

- *Operacionales.* – Referente a la utilización eficaz y eficiente de los recursos de la entidad.
- *Información financiera.* – Referente a la preparación y publicación de estados financieros confiables.
- *Cumplimiento.* – Referente al cumplimiento por parte de la entidad de las leyes y normas que le sean aplicables.

Esta clasificación permite centrarse en los diferentes aspectos del control interno.

Las categorías anteriores, que son diferentes aunque, un objetivo puede pertenecer a varias, corresponden a distintas necesidades y pueden quedar bajo la responsabilidad directa de ejecutivos diferentes. Esta

clasificación permite asimismo identificar qué es lo que se puede esperar de cada categoría de control interno.

De un sistema de control interno puede esperarse que proporcione un grado razonable de seguridad acerca de la consecución de objetivos relacionados con la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y normas aplicables. El logro de dichos objetivos, basados en gran medida en las normas impuestas por terceros ajenos a la entidad, sólo depende de cómo se llevan a cabo las actividades desarrolladas bajo el control de la entidad.

No obstante, la consecución de los objetivos operacionales (tales como el rendimiento de una inversión determinada, la cuota de mercado o el lanzamiento de nuevas líneas de productos) no siempre está bajo el control de la entidad. El control interno no es capaz de prevenir las opiniones o decisiones equivocadas, o los acontecimientos externos que pueden evitar que se alcancen las metas operativas. Respecto a tales objetivos, el sistema de control interno solamente puede aportar un nivel razonable de seguridad de que la Dirección y, en su papel de supervisor, el Consejo, estén informados puntualmente del grado de avance en la consecución de dichos objetivos.

1.1.- Componentes del Control Interno

El control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí, que consiste en un proceso multidireccional repetitivo y permanente, en el cual más de un componente influye en los otros y conforman un sistema integrado que reaccionan dinámicamente a las condiciones cambiantes. Estos se derivan del estilo de dirección del negocio y están integrados en el proceso de gestión.

Los componentes son los siguientes:

1. Ambiente de control. – Consiste en el establecimiento de un entorno que se estimule e influencie la actividad del personal con respecto al control de sus actividades

Es la base de los demás componentes de control a proveer disciplina y estructura para el control e incidir en la manera como:

- Se estructuran las actividades del negocio.
- Se asigna autoridad y responsabilidad.
- Se organiza y desarrolla la gente.
- Se comparten y comunican los valores y creencias.
- El personal toma conciencia de la importancia del control.

El ambiente de control tiene gran influencia en la forma como se desarrollan las operaciones, se establecen los objetivos y se minimizan los riesgos. Tienen que ver igualmente en el comportamiento de los sistemas de información y con la supervisión en general.

Los empleados son el motor que impulsa la entidad y los cimientos sobre los que descansa todo.

2. Evaluación de los riesgos. –Es la identificación y análisis de riesgos relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser mejorados. Así mismo, se refiere a los mecanismos necesarios para identificar y manejar riesgos específicos asociados con los cambios, tanto los que influyen en el entorno de la organización como en su interior.

En toda organización, es indispensable el establecimiento de objetivos tanto globales de la organización como de actividades relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgos que amenazan su oportuno cumplimiento.

La entidad debe conocer y abordar los riesgos con los que se enfrenta. Ha de fijar objetivos, integrados en las actividades de ventas, producción, comercialización, finanzas, etc., para que la organización funcione de forma coordinada. Igualmente, debe establecer mecanismos para identificar, analizar y tratar los riesgos correspondientes.

3. *Actividades de control.* – Son aquellas que realizan la gerencia y demás personal de la organización para cumplir diariamente con las actividades asignadas. Estas actividades están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos.

Las actividades de control son importantes no solo porque en sí mismas implican la forma correcta de hacer las cosas, sino debido a que son el medio idóneo de asegurar en mayor grado el logro de los objetivos.

Deben establecerse y ejecutarse políticas y procedimientos que ayuden a conseguir una seguridad razonable de que se llevan a cabo de forma eficaz las acciones consideradas necesarias para afrontar los riesgos que existen respecto al logro de los objetivos de la entidad.

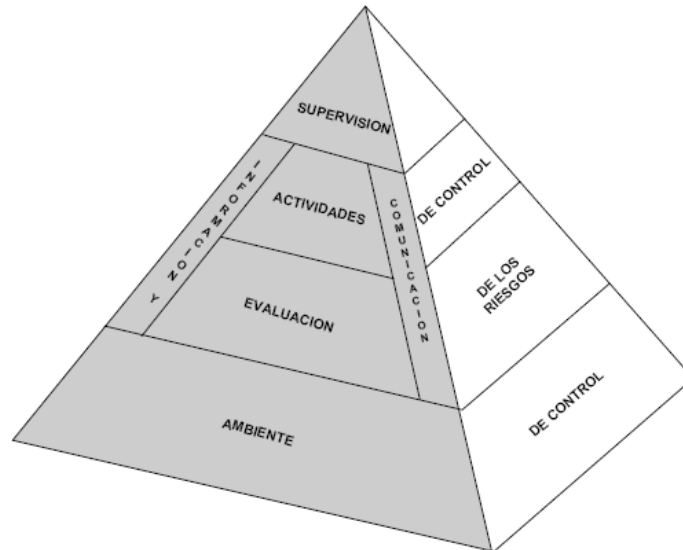
4. *Información y comunicación.* –Están diseminados en todo el ente y todos ellos atienden a uno o más objetivos y control.

La información generada internamente así como aquella que se refiere a eventos acontecidos en el exterior, es parte esencial de la toma de decisiones así como en el seguimiento de las operaciones.

Las mencionadas actividades están rodeadas de sistemas de información y comunicación. Estos permiten que el personal de la entidad capte e intercambie la *información* requerida para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones.

5. *Supervisión.* – Todo el proceso ha de ser supervisado, introduciéndose las modificaciones pertinentes cuando se estime oportuno.

De esta forma, el sistema puede reaccionar ágilmente y cambiar de acuerdo con las circunstancias.

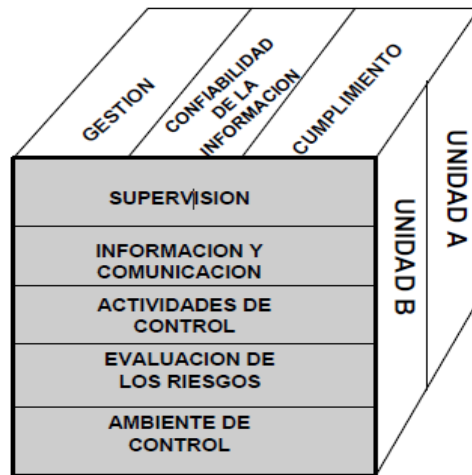


El *ambiente de control* aporta el clima en el que las personas desarrollan sus actividades y cumplen con sus responsabilidades de control. Sirve como base de los otros componentes. Dentro de este entorno, los directivos *evalúan los riesgos* relacionados con el cumplimiento de determinados objetivos. Las *actividades de control* se establecen para ayudar a asegurar que se pongan en práctica las directrices de la Dirección para hacer frente a dichos riesgos. Mientras tanto, la *información* relevante se capta y se *comunica* por toda la organización. Todo este proceso es *supervisado* y modificado según las circunstancias.

Relación entre los objetivos y los componentes

Existe una relación directa entre los objetivos, que es lo que la entidad se esfuerza por conseguir, y los componentes, que representan lo que se necesita para cumplir dichos objetivos.

Esta relación puede ilustrarse mediante una matriz tridimensional, tal y como se presenta en el siguiente gráfico:



Cada fila de componentes “cruza” las tres categorías de objetivos y es aplicable a las tres.

Asimismo, los cinco componentes tienen relevancia para cada categoría de objetivos. El control interno es importante para la empresa en su totalidad o para cada una de sus partes. Esta relación se refleja con la tercera dimensión, que representa las filiales, las divisiones y otras unidades de negocio y las actividades funcionales o de otro tipo, como compras, producción y marketing. Por lo tanto, uno puede centrar su atención en cualquier célula de la matriz. Por ejemplo, se podría considerar aisladamente la célula situada en la parte inferior izquierda delantera, que representa el ambiente de control y su relación con los objetivos de operaciones de una división determinada de la empresa.

Eficacia

Los sistemas de control interno de las diferentes entidades funcionan a distintos niveles de eficacia. De la misma forma, un sistema determinado puede funcionar de manera diferente en momentos distintos. Cuando un sistema de control interno alcanza el estándar descrito a continuación, puede considerarse un sistema “eficaz”.

El control interno puede considerarse eficaz en cada una de las tres categorías, si el Consejo de Administración y la Dirección tienen una *seguridad razonable* que:

- Disponen de información adecuada sobre la medida en que se están logrando los objetivos operacionales de la entidad.
- Se preparan de forma confiable los estados financieros públicos.
- Se cumplen las leyes y normas aplicables.

Mientras que el control interno es un proceso, su eficacia es un estado o condición del proceso en un momento dado.

La determinación de si un sistema de control interno es “eficaz” o no, constituye una toma de postura subjetiva que resulta del análisis de si están presentes y funcionando eficazmente los cinco componentes. Su funcionamiento eficaz proporciona un grado de seguridad razonable de que una o más de las categorías de objetivos establecidas van a cumplirse. Por consiguiente, estos componentes también son criterios para determinar si el control interno es eficaz.

Aunque los cinco criterios deben cumplirse, esto no significa que cada componente haya de funcionar de forma idéntica, ni siquiera al mismo nivel, en distintas entidades. Puede existir una cierta compensación entre los distintos componentes.

1.2- Análisis de cada componente del control interno

Ambiente de control

El ambiente de control marca las pautas de comportamiento en una organización, y tiene una influencia directa en el nivel de concientización del personal respecto del control. Constituye la base de todos los demás elementos del control interno, aportando disciplina y estructura. Entre los factores que constituyen el ambiente de control se encuentran la integridad, los valores éticos y la capacidad del personal; la filosofía de la Dirección y su forma de actuar; la manera en que la Dirección distribuye la autoridad y las responsabilidades y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, así como la atención y orientación que proporciona el Consejo de Administración.

Factores del ambiente de control

El ambiente de control engloba una serie de factores que se comentan a continuación. Aunque todos son importantes, la medida en que cada uno será considerado variará en función de la organización. Por ejemplo, es posible que el Director General de una entidad con una plantilla pequeña y operaciones centralizadas no establezca responsabilidades formales ni políticas de explotación detalladas y, sin embargo, la entidad tenga un ambiente de control apropiado.

1. Integridad y valores éticos

Los objetivos de una entidad y la manera en que se consiguen están basados en las distintas prioridades, juicios de valor y estilos de gestión. Estas prioridades y juicios de valor, que se traducen en normas de comportamiento, reflejan la integridad de la Dirección y su compromiso con los valores éticos. Debido a que la buena reputación de una entidad es sumamente valiosa, las normas de comportamiento deben ir más allá de un

mero respeto a la ley. El público espera algo más. La eficacia de los controles internos no puede estar por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y supervisan. La integridad y los valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control y afectan el diseño, la administración y la supervisión de los demás elementos del control interno.

2. Compromiso de competencia profesional

El nivel de competencia debe reflejar el conocimiento y las habilidades necesarias para llevar a cabo las tareas de cada puesto de trabajo. Suele ser función de la Dirección determinar el grado de perfección con el que debe llevarse a cabo cada tarea, función que debe desarrollarse teniendo en cuenta los objetivos de la entidad, así como las estrategias y los planes de la Dirección para su consecución. Suele buscarse un equilibrio entre el nivel de competencia deseado y el costo involucrado (por ejemplo, no es necesario contratar un ingeniero para cambiar una lámpara).

La Dirección debe especificar el nivel de competencia para cada trabajo y traducir estos niveles en conocimientos y habilidades. A su vez, estos conocimientos y habilidades pueden estar en función de la inteligencia, formación y experiencia de cada persona. Entre los muchos factores a tener en cuenta a la hora de desarrollar conocimientos y niveles de habilidad están la naturaleza y el grado de juicio profesional aplicables a un trabajo específico. Debe buscarse el equilibrio entre el nivel de supervisión y la capacidad exigida del individuo.

3. Consejo de Administración y Comité de Auditoría

El ambiente de control y la cultura de la organización están influenciados de forma significativa por el Consejo de Administración y el Comité de Auditoría. Los factores a tener en cuenta incluyen el grado de

independencia del Consejo o del Comité de Auditoría respecto de la Dirección, la experiencia y calidad de sus miembros, el grado de involucramiento y vigilancia y el acierto de sus acciones. Otro factor es la frecuencia con que se plantean y tratan preguntas difíciles a la Dirección acerca de planes o comportamientos. La interacción del Consejo o el Comité de Auditoría con los auditores internos o externos constituye otro factor que incide en el ambiente de control.

Debido a su importancia, la actividad del Consejo de Administración u otro órgano similar (con un grado adecuado de conocimientos técnicos, de gestión y de otras materias, además de la presencia y el ánimo necesarios para llevar a cabo las funciones precisas de gestión, orientación y supervisión) es esencial para garantizar la eficacia del control interno. Debido a que el Consejo debe estar preparado para cuestionar y supervisar las actividades de la Dirección, presentar opiniones alternativas y tener disposición para actuar cuando surgen incidentes o problemas, debe incluir entre sus miembros a consejeros externos ajenos a la entidad.

4. Filosofía de dirección y estilo de gestión

La filosofía de dirección y el estilo de gestión afectan la manera en que la empresa es conducida e, incluso, el tipo de riesgo empresarial que se acepta. Una entidad que ha tenido éxito a la hora de correr riesgos significativos puede tener una perspectiva distinta del control interno que una empresa que se haya tenido que enfrentar a consecuencias adversas desde el punto de vista económico o administrativo por haberse adentrado en territorios peligrosos. Una empresa gestionada de manera informal puede controlar las operaciones llevadas a cabo básicamente a través del contacto cara a cara con los directores clave. Una empresa gestionada de forma más

formal puede depender en mayor medida de políticas escritas, indicadores de rendimiento e informes de excepciones.

5. Estructura organizativa

La estructura organizativa proporciona el marco en el que se planifican, ejecutan, controlan y supervisan las actividades para el logro de objetivos en el ámbito de la empresa.

Entre los aspectos más significativos a tener en cuenta a la hora de establecer la estructura organizativa correspondiente, están la definición de las áreas clave de autoridad y responsabilidad y el establecimiento de vías adecuadas de comunicación.

Una entidad desarrolla la estructura organizativa que mejor se adapta a sus necesidades. La adecuación de la estructura organizativa de una entidad depende, en parte, de su tamaño y de la naturaleza de las actividades que desarrolla. Sea cual fuere la estructura, las actividades de una entidad deben estar organizadas con el fin de llevar a cabo las estrategias diseñadas para conseguir los objetivos específicos de la misma.

6. Asignación de autoridad y responsabilidad

Se refiere a la medida en que se autoriza e impulsa al personal, tanto a nivel individual como de equipo, a utilizar su iniciativa a la hora de abordar temas y solucionar problemas y establecer límites a su autoridad.

Hay una tendencia creciente a delegar la autoridad hacia niveles inferiores, para situar el proceso de toma de decisiones más cerca del personal de “primera línea”. Una mayor delegación puede exigir implícitamente un mayor nivel de competencia al personal así como mayor responsabilidad.

El hecho de que el personal sepa que se le puede declarar responsable tiene un impacto significativo sobre el ambiente de control.

7. Políticas y prácticas en materia de recursos humanos

Las prácticas aplicadas en el campo de los recursos humanos indican a los empleados los niveles de integridad, comportamiento ético y competencia que se espera de ellos. Estas prácticas se refieren a las acciones de contratación, orientación, formación, evaluación, asesoramiento, promoción, remuneración y corrección.

Evaluación de los riesgos

Toda entidad debe hacer frente a una serie de riesgos tanto de origen interno como externo que deben evaluarse. Una condición previa a la evaluación de los riesgos es el establecimiento de objetivos en cada nivel de la organización que sean coherentes entre sí. La evaluación del riesgo consiste en la identificación y el análisis de los factores que podrían afectar el logro de los objetivos y, sobre la base de dicho análisis, determinar la forma en que los riesgos deben ser administrados. Debido a que las condiciones económicas, industriales, normativas y operacionales se modifican en forma continua, se necesitan mecanismos para identificar y hacer frente a los riesgos especiales asociados con el cambio.

La Dirección debe determinar cuál es el nivel de riesgo que se considera aceptable y esforzarse para mantenerlo dentro de los límites marcados.

El establecimiento de objetivos es una condición previa a la evaluación de los riesgos. La Dirección debe fijar primero los objetivos antes de identificar los riesgos que pueden tener un impacto sobre su consecución y tomar las medidas oportunas. Por tanto, el establecimiento de objetivos es una fase clave de los procesos de gestión. Si bien no constituye un

componente del control interno, es un requisito previo que permite garantizar el funcionamiento del mismo.

Objetivos

Los objetivos pueden estar claramente identificados o estar implícitos (por ejemplo, la entidad puede intentar mantener al menos el nivel de rentabilidad conseguido en el pasado). Los objetivos generales de una entidad están representados normalmente por la misión y los valores que la entidad considera prioritarios. Los objetivos específicos se derivan de la estrategia global de la entidad. Los objetivos globales de la empresa están relacionados e integrados en objetivos más específicos establecidos para las diversas actividades (tales como ventas, producción e ingeniería), asegurándose de que sean coherentes entre sí. Estos subobjetivos u objetivos a nivel de actividad incluyen el establecimiento de metas concretas.

Al establecer objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito. Estos son los hechos que deben producirse o las condiciones que deben existir para que los objetivos puedan ser alcanzados.

Los objetivos pueden agruparse en tres grandes categorías:

- *Objetivos relacionados con las operaciones* – se refieren a la eficacia y eficiencia de las operaciones de la entidad, incluyendo los objetivos de rendimiento y rentabilidad y la salvaguarda de los recursos contra posibles pérdidas. Estos objetivos varían en función de la elección de la Dirección respecto a estructuras y rendimiento.

- *Objetivos relacionados con la información financiera* – se refieren a la preparación de estados financieros confiables y a la prevención de la falsificación de la información financiera publicada. A menudo, estos objetivos están condicionados por requerimientos externos.

- *Objetivos de cumplimiento* – estos objetivos se refieren al cumplimiento de las leyes y normas a las que está sujeta la entidad. Dependen de factores externos (tales como la reglamentación en materia de medio ambiente), y tienden a ser parecidos en todas las entidades, en algunos casos, o en todo un sector, en otros.

Un objetivo dentro de una categoría puede solaparse con un objetivo de otra.

Los objetivos deben ser complementarios y estar relacionados entre sí. Los objetivos relativos a las actividades deben ser claros, es decir, deben resultar fácilmente comprensibles para los individuos responsables de su realización. También deben ser medibles.

La meta del control interno en esta área fundamentalmente se centra en el desarrollo de objetivos y metas coherentes en toda la organización, la identificación de factores clave de éxito y la presentación oportuna a la Dirección de información sobre el rendimiento y expectativas del negocio.

Aunque no se puede garantizar el éxito, la Dirección debe tener la seguridad razonable de que se advertirá la situación en el caso que exista peligro de que no vayan a conseguirse los objetivos.

Riesgos

La identificación y el análisis de los riesgos es un proceso interactivo continuo y constituye un componente fundamental de un sistema de control interno eficaz. La Dirección debe examinar detalladamente los riesgos existentes a todos los niveles de la empresa y tomar las medidas oportunas para administrarlos.

Identificación de los riesgos

El rendimiento de una entidad puede verse amenazado tanto por factores internos como externos. Dichos factores, a su vez, pueden repercutir tanto en los objetivos explícitos como en los implícitos.

Independientemente de que el objetivo sea explícito o implícito, el proceso de evaluación de riesgos de una entidad debería tener en cuenta los riesgos que puedan surgir. Es esencial que todos los riesgos sean identificados.

La identificación de los riesgos es un proceso interactivo y suele estar integrado con el proceso de planificación.

En el ámbito de la empresa, los riesgos pueden ser la consecuencia tanto de factores externos como internos. A continuación se exponen algunos ejemplos:

Factores externos

- Los avances tecnológicos pueden influir en la naturaleza y la evolución de los trabajos de investigación y desarrollo, o provocar cambios respecto a los suministros.

- Las necesidades o expectativas cambiantes de los clientes pueden influir en el desarrollo de productos, el proceso de producción, el servicio al cliente, la fijación de precios y las garantías.

- La competencia puede provocar cambios de actividades de marketing o de servicios.

- Las nuevas normas y reglamentos a veces obligan a que se modifiquen las políticas y las estrategias.

- Los desastres naturales pueden causar alteraciones en los sistemas de operaciones o de información, además de subrayar la necesidad de desarrollar planes de emergencia.

- Los cambios económicos pueden repercutir en las decisiones sobre financiación, inversiones y desarrollo.

Factores internos

- Las averías en los sistemas informáticos pueden perjudicar las operaciones de la entidad.

- La calidad de los empleados y los métodos de formación y motivación pueden influir en el nivel de concientización sobre el control dentro de la entidad.

- Los cambios de responsabilidades de los directivos pueden afectar la forma de realizar determinados controles.

- La naturaleza de las actividades de la entidad, así como el nivel de acceso del personal a los activos, pueden ser causas de apropiación indebida de los recursos.

- Un Consejo de Administración o un Comité de Auditoría débil o ineficaz pueden dar lugar a que se produzcan indiscreciones.

La identificación de los factores externos e internos que contribuyen a que aumente el riesgo a nivel de entidad resulta esencial para una evaluación eficaz de los riesgos.

Además de identificar los riesgos a nivel de empresa, éstos deben ser identificados para cada actividad de la empresa. Para evitar que se omita alguno de los riesgos relevantes, es mejor que se efectúe dicha identificación independientemente de la evaluación de la posibilidad de que el riesgo se materialice.

Sin embargo, existen limitaciones prácticas sobre el proceso de identificación y a veces resulta difícil determinar dónde deben establecerse los límites.

Análisis de los riesgos

Después que se hayan identificado los riesgos a nivel de la entidad y de las actividades, debe llevarse a cabo un análisis de los mismos. El proceso, que puede ser más o menos formal, normalmente incluirá:

- Una estimación de la importancia del riesgo.
- Una evaluación de la probabilidad (o la frecuencia) de que el riesgo se materialice.
- Un análisis de cómo ha de administrarse el riesgo; es decir, debe realizarse una evaluación de las medidas que conviene adoptar.

El análisis de los riesgos es difícil y ha de efectuarse de forma racional y minuciosa. Una vez analizadas la importancia y la probabilidad de un riesgo, la Dirección debe estudiar la mejor forma de administrarlo.

Paralelamente a las medidas adoptadas para administrar el riesgo, existen los procedimientos que permiten que la Dirección efectúe el seguimiento de la implementación y la eficacia de las acciones.

Antes de establecer unos procedimientos complementarios, la Dirección debe decidir si los existentes son adecuados a la vista de los riesgos identificados.

Por otra parte, la Dirección de la empresa debe tener en cuenta que siempre habrá cierto nivel de riesgo residual, no sólo porque los recursos no son ilimitados, sino por otras limitaciones inherentes a todo sistema de control interno.

Actividades de control

Las actividades de control consisten en las políticas y los procedimientos que tienden a asegurar que se cumplen las directrices de la dirección. También tienden a asegurar que se toman las medidas necesarias para afrontar los riesgos que pone en peligro el logro de los objetivos de la

entidad. Las actividades de control se llevan a cabo en cualquier parte de la organización, en todos sus niveles y en todas sus funciones y comprenden una serie de actividades tan diferentes como pueden ser aprobaciones y autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, el análisis de los resultados de las operaciones, la salvaguarda de activos y la segregación de funciones.

Las actividades de control son las normas y procedimientos (que constituyen las acciones necesarias para implementar las políticas) que pretenden asegurar que se cumplan las directrices que la Dirección ha establecido con el fin de controlar los riesgos. Las actividades de control pueden dividirse en tres categorías, según el tipo de objetivo de la entidad con el que están relacionadas: las operaciones, la confiabilidad de la información financiera o el cumplimiento de la legislación aplicable.

Aunque algunos tipos de control están relacionados solamente con un área específica, con frecuencia afectan a más de una.

Existen muchas descripciones de tipos de actividades de control, que incluyen desde controles preventivos a controles detectivos, controles manuales, controles informáticos y controles de dirección. La categoría de una actividad de control puede venir determinada por los objetivos de control a los que corresponde como, por ejemplo, el asegurar la integridad y exactitud del procesamiento de datos. Las actividades de control que a continuación se exponen generalmente son llevadas a cabo por el personal a todos los niveles de una organización. Esta presentación pretende mostrar la gama y la variedad de las actividades de control y no proponer una clasificación específica.

- *Análisis efectuados por la Dirección* - Los resultados obtenidos se analizan comparándolos con los presupuestos, las previsiones, los resultados de ejercicios anteriores y los de los competidores.

- *Gestión directa de funciones por actividades* – Los responsables de las diversas funciones o actividades revisan los informes sobre los resultados alcanzados.

- *Proceso de información* – Se realiza una serie de controles para comprobar la exactitud, integridad y autorización de las transacciones. Los datos introducidos en el sistema se comprueban a través del punteo manual de las ediciones o por comparación automática con los ficheros de control aprobados.

- *Controles físicos* – Los equipos de fabricación, las inversiones financieras, la tesorería y otros activos son objeto de protección y periódicamente se someten a recuentos físicos cuyos resultados se comparan con las cifras que figuran en los registros de control.

- *Indicadores de rendimiento* – El análisis combinado de diferentes conjuntos de datos (operativos o financieros) junto con la puesta en marcha de acciones correctivas, constituyen actividades de control.

- *Segregación de funciones* – Con el fin de reducir el riesgo que se cometan errores o irregularidades, las tareas se reparten entre los empleados.

Las actividades de control generalmente se apoyan en dos elementos: las políticas que determinan lo que debería hacerse (constituyen la base del segundo elemento) y los procedimientos necesarios para llevar a cabo las políticas.

Los sistemas de información, que desempeñan un papel fundamental en la gestión de las empresas, deben necesariamente ser controlados, con independencia de su tamaño o que las informaciones obtenidas sean de naturaleza financiera, relativas a las actividades o se relacionen con la reglamentación vigente.

Las actividades de control en los sistemas de información pueden agruparse en dos categorías. La primera abarca los controles generales, que son aplicables a muchas o todas las operaciones y que ayudan a asegurar su correcto funcionamiento. La segunda categoría comprende controles de aplicación que incluyen los procedimientos programados en el seno de las aplicaciones y los procedimientos manuales asociados para asegurar el control de proceso de los diversos tipos de transacciones. Juntos, estos controles sirven para asegurar la totalidad, exactitud, y autorización de la información financiera y de otro tipo, almacenada en el sistema.

Si los controles generales son inadecuados, no es posible apoyarse en los controles de aplicación que suponen que el sistema propiamente dicho funciona correctamente: comprobación con el fichero adecuado, mensajes de error identificando adecuadamente los problemas o informes de excepciones sin omisiones.

Otro ejemplo del equilibrio que se necesita entre los controles generales y los de aplicación es el control de integridad, que se utiliza con frecuencia para ciertos tipos de transacciones en las que se utilizan documentos pre numerados (suele tratarse de documentos internos, como los pedidos de compra). Sobre la base de dicho control, las transacciones duplicadas son identificadas como tal o rechazadas por el sistema. Para llevar a cabo este control, según el diseño elegido, el sistema rechazará las partidas anómalas o las mantendrá en suspenso al mismo tiempo que les facilita a los usuarios informes sobre los números que falten, las partidas duplicadas así como las partidas cuyas características excedan los límites de los parámetros preestablecidos.

La relación entre los controles de aplicación y los controles generales consiste en que éstos son indispensables para el funcionamiento

de los controles de aplicación, y que ambos son necesarios para garantizar el proceso completo y correcto de la información.

Información y Comunicación

Es necesario identificar, recoger y comunicar la información relevante de un modo y en un plazo tal que permita a cada uno asumir sus responsabilidades. Los sistemas de información generan informes, que recogen información operacional, financiera y la correspondiente al cumplimiento, que posibilitan la dirección y el control del negocio. Dichos informes contemplan, no sólo, los datos generados internamente, sino también información sobre incidencias, actividades y condiciones externas, necesarias para la toma de decisiones y para formular informes financieros. Por otra parte, se debe establecer una comunicación eficaz en el sentido más amplio, lo cual implica una circulación multidireccional de la información, es decir ascendente, descendente y transversal. La Dirección debe transmitir un mensaje claro a todo el personal sobre la importancia de las responsabilidades de cada uno en materia de control. Los empleados deben comprender el papel que deben desempeñar dentro del sistema de control interno, así como la relación existente entre las actividades propias y las de los demás empleados. El personal deberá disponer de un sistema para comunicar información importante a los niveles superiores de la empresa. Asimismo, es necesaria una comunicación eficaz con terceros, tales como los clientes, los proveedores, los organismos de control y los accionistas.

Información

La gestión de la empresa y el progreso hacia los objetivos que se han fijado (sean relativos a las operaciones, a la información financiera o al cumplimiento de las leyes y normas) implican que la información es necesaria en todos los niveles de la empresa.

Los sistemas de información permiten identificar, recoger, procesar y divulgar estos datos.

El término “sistemas de información” se utiliza generalmente para denominar el procesamiento de datos generado internamente, relativo a las transacciones (tales como compras y ventas), y a las actividades operativas internas.

Efectivamente, los sistemas de información (que pueden ser informatizados, manuales o bien una mezcla de los dos) cubren dichas áreas. Sin embargo, aquí se utiliza el término en un sentido mucho más amplio, incorporando también la información sobre hechos, actividades y factores externos: los datos económicos correspondientes a un determinado mercado o industria que señalan cambios en la demanda de los productos o servicios de la empresa, la información sobre bienes y servicios necesarios en el proceso de producción, las investigaciones de mercado sobre la evolución en las preferencias y exigencias de los clientes, la información sobre las actividades de desarrollo de productos por la competencia y respecto a iniciativas en materia de leyes y normativa.

Resulta especialmente importante mantener la información acorde con las necesidades de la empresa, al actuar ésta en un entorno de cambios constantes.

La calidad de la información

La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la Dirección de tomar decisiones adecuadas al gestionar y controlar las actividades de la entidad.

Resulta imprescindible que los informes ofrezcan suficientes datos relevantes para posibilitar un control eficaz. La calidad de la información se refiere a los siguientes aspectos:

- *Contenido.* ¿Contiene todos los datos necesarios?

- *Oportunidad.* ¿Se provee en el tiempo adecuado?
- *Actualidad.* ¿Es la más reciente disponible?
- *Exactitud.* ¿Los datos son concretos?
- *Accesibilidad.* ¿Puede ser obtenida fácilmente por las personas adecuadas?

El diseño del sistema debe responder a todas estas preguntas. En caso contrario, el sistema seguramente no facilitará la información necesaria a la Dirección y otros empleados.

La Comunicación

La comunicación es inherente a los sistemas de información. Según se ha comentado anteriormente, los sistemas de información deben proporcionar información a las personas adecuadas, de forma que éstas puedan cumplir con sus responsabilidades operacionales, de información financiera o de cumplimiento.

Además de recibir la información necesaria para llevar a cabo sus actividades, todo el personal, especialmente los empleados con responsabilidades importantes en la gestión de la explotación y de las finanzas, debe recibir el mensaje claro desde la alta Dirección en el sentido que debe tomar en serio sus funciones que afectan al control interno. Tanto la claridad del mensaje como la eficacia de su comunicación son importantes.

Además, cada función concreta ha de especificarse con claridad. Cada persona tiene que entender los aspectos relevantes del sistema de control interno, cómo funciona el mismo y saber cuál es su papel y responsabilidad en el sistema.

El personal tiene que saber cómo sus actividades están relacionadas con el trabajo de los demás. Este conocimiento es necesario para reconocer los problemas y determinar sus causas y la medida correctiva

adecuada. El personal tiene que saber los comportamientos esperados, aceptados e inaceptables.

Los empleados también necesitan disponer de un mecanismo para comunicar información relevante a los niveles superiores de la organización.

Para que informaciones de este tipo lleguen a los niveles superiores deben existir líneas abiertas de comunicación y la clara voluntad de escuchar por parte de los directivos. Las personas tienen que creer que sus superiores realmente quieren enterarse de las incidencias producidas y que las resolverán de manera adecuada.

La comunicación entre la Dirección, el Consejo de Administración y los Comités constituidos por éste, es de una importancia básica. La Dirección debe mantener al Consejo informado respecto de la rentabilidad, los desarrollos, los riesgos, las iniciativas significativas y demás acontecimientos e incidencias relevantes. Al ser más fluidas las comunicaciones al Consejo, éste podrá actuar de modo más eficaz al cumplir con sus responsabilidades de supervisión, sirviendo de foro para el debate de cuestiones importantes y ofreciendo su asesoría. De igual manera, el Consejo debería informar a la Dirección de sus necesidades de información, orientándola y comentando su actuación.

Además de una buena comunicación interna, ha de existir una eficaz comunicación externa (clientes y proveedores). Por otra parte, toda persona que entre en contacto con la entidad debe entender que no se tolerarán actos indebidos, como sobornos y otros pagos ilegítimos.

Las comunicaciones recibidas de terceros a veces proporcionan información importante sobre el funcionamiento del sistema de control interno. El conocimiento que tienen los auditores externos de las operaciones de la entidad y otros aspectos relacionados, es una importante fuente de información para la Dirección y el Consejo sobre el sistema de control.

La comunicación se materializa en manuales de políticas, memorias, avisos en el tablón de anuncios o mensajes. Cuando los mensajes se transmiten verbalmente (a grupos grandes, reuniones o a una sola persona) la entonación y el lenguaje corporal sirven para dar énfasis al mensaje verbal.

Otro potente medio de comunicación lo constituye la actuación de la Dirección al tratar con sus subordinados. Los directivos deberían recordar siempre que “una acción vale más que mil palabras”. La actuación de la Dirección, a su vez, está influenciada por la historia y la cultura de la entidad, basándose en el tratamiento seguido en situaciones similares por parte de sus propios predecesores.

La entidad que tiene una larga historia de actuar con integridad y cuya cultura es bien comprendida por las personas que componen la organización no tendrá dificultades para comunicar su mensaje. Las entidades que no cuentan con una tradición similar probablemente tendrán que dedicar más esfuerzos a la comunicación adecuada de mensajes.

Supervisión

Resulta necesario realizar una supervisión de los sistemas de control interno, evaluando la calidad de su rendimiento. Dicho seguimiento tomará la forma de actividades de supervisión continuada, de evaluaciones periódicas o una combinación de los dos anteriores. La supervisión continuada se inscribe en el marco de las actividades corrientes y comprende unos controles regulares efectuados por la Dirección, así como determinadas tareas que realiza el personal en el cumplimiento de sus funciones. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones puntuales se determinarán principalmente en función de una evaluación de riesgos y de la eficacia de los procedimientos de supervisión continuada. Las deficiencias en el sistema de control interno, en su caso, deberán ser puestas en conocimiento de la

gerencia y los asuntos de importancia serán comunicados al primer nivel directivo y al Consejo de Administración.

La Dirección tendrá que determinar si el sistema de control interno es, en todo momento, adecuado y evaluar su capacidad de asimilar los nuevos riesgos.

El proceso de supervisión asegura que el control interno continúa funcionando adecuadamente. Este proceso comprende la evaluación, por parte de empleados de nivel adecuado, de la manera en que se han diseñado los controles, de su funcionamiento, y de la forma en que se adoptan las medidas necesarias. Se aplicará a todas las actividades dentro de la entidad y a veces también a externos contratados.

Las operaciones de supervisión se materializan en dos formas: actividades continuadas o evaluaciones puntuales. Normalmente los sistemas de control interno aseguran, en mayor o menor medida, su propia supervisión. En este sentido, cuanto mayor sea el nivel y la eficacia de la supervisión continuada, menor será la necesidad de evaluaciones puntuales. La frecuencia necesaria de las evaluaciones puntuales para que la Dirección tenga una seguridad razonable de la eficacia del sistema de control interno se deja a juicio de la Dirección.

Actividades de supervisión continuada:

Existe una gran variedad de actividades que permiten efectuar un seguimiento de la eficacia del control interno en el desarrollo normal del negocio. Comprenden actividades corrientes de gestión y supervisión, comparaciones, conciliaciones y otras tareas rutinarias.

Se exponen a continuación algunos ejemplos de actividades de supervisión continuada:

- Las comunicaciones recibidas de terceros confirman la información generada internamente o señalan la existencia de problemas. En

este sentido, los clientes corroboran los datos de facturación implícitamente al pagar sus facturas. Por el contrario, los reclamos respecto de la facturación podrían indicar la existencia de deficiencias en los controles sobre el proceso de las transacciones comerciales.

- Una estructura adecuada y unas actividades de supervisión apropiadas permiten comprobar las funciones de control e identificar las deficiencias existentes. En este sentido, como rutina normal se supervisará las tareas administrativas que actúan de control sobre la exactitud y totalidad del proceso de las transacciones. Asimismo, se establecerá una segregación de funciones de manera que se ejerza una verificación recíproca, lo que servirá además de disuasión al fraude, ya que dificulta el disimular las actividades sospechosas.

- Los datos registrados por los sistemas de información se comparan con los activos físicos. Los resultados de estos recuentos se comparan con los registros contables y se comunican las diferencias detectadas.

- Es evidente que las anteriores actividades de supervisión continuada hacen frente a aspectos importantes de cada uno de los componentes del control interno.

Evaluaciones puntuales:

Aunque los procedimientos de supervisión continuada suelen proporcionar información importante sobre la eficacia de otros componentes de control, de vez en cuando un replanteo del sistema resultará útil. Con ocasión del mismo, se puede examinar la continuidad de la eficacia de los procedimientos de supervisión continuada.

El alcance y la frecuencia de la evaluación del control interno varían según la magnitud de los riesgos objeto de control y la importancia de los controles para la reducción de aquellos.

A menudo las supervisiones se efectúan en forma de autoevaluación, llevada a cabo por las personas responsables de una unidad o función específica que determinarán la eficacia de los controles aplicados a sus actividades.

La evaluación del control interno forma parte de las funciones normales de Auditoría Interna y también resulta de peticiones especiales por parte del Consejo de Administración, la Dirección General y los Directores de filial o de división. Por otra parte, el trabajo realizado por los auditores externos constituye un elemento de análisis a la hora de determinar la eficacia del control interno. Una combinación del trabajo de las dos auditorías, la interna y la externa, posibilita la realización de los procedimientos de evaluación que la Dirección considere necesarios.

Comunicación de deficiencias:

Las deficiencias en el sistema de control interno pueden ser detectadas tanto a través de los procedimientos de supervisión continuada realizados en la entidad como de las evaluaciones puntuales del sistema de control interno, así como a través de terceros.

El término “deficiencia” se usa aquí en un sentido amplio como referencia a un elemento del sistema de control interno que merece atención, por lo que una deficiencia puede representar un defecto percibido, potencial o real, o bien una oportunidad para reforzar el sistema de control interno con la finalidad de favorecer la consecución de los objetivos de la entidad.

¿De qué deficiencias se debe informar? Se pueden delimitar algunos parámetros. Naturalmente, todas las deficiencias que puedan afectar a la consecución de los objetivos de la entidad deben ponerse en conocimiento de las personas que pueden tomar las medidas necesarias.

Para determinar qué deficiencias se deben comunicar, conviene examinar el impacto de las mismas.

De esta manera, un problema aparentemente sencillo con una solución evidente puede tener implicancias de mayor trascendencia para el control interno. Esto viene a subrayar la necesidad de comunicar los errores u otras incidencias a niveles de mayor autoridad en la entidad, siendo vital que, además de comunicar la transacción o incidencia concreta, se vuelvan a evaluar los controles potencialmente defectuosos.

La información generada por los empleados en el curso normal de sus tareas se comunica a través de los canales habituales a su superior inmediato, quien, a su vez, puede llevar la información a niveles superiores u horizontalmente en la organización, de forma que llegue a las personas que pueden y deben tomar medidas. Deberían existir líneas alternativas para comunicar información sensible, tal como la relativa a posibles actuaciones ilegales o incorrectas.

Al detectar una deficiencia del control interno, se debe comunicar el hecho a la persona responsable de la función o actividad implicada, que podrá tomar medidas correctivas, así como al nivel superior en la entidad. Este proceso permite que el responsable dé el apoyo y la supervisión necesarias para las acciones correctivas a tomar e informe a las otras personas en la organización cuyas actividades pueden verse afectadas. En el caso que la deficiencia tenga un efecto horizontal, la comunicación del hecho también debe ser horizontal y alcanzar el nivel suficiente para asegurar que se tomen las medidas correspondientes.

2.- Necesidad de evaluación del Sistema de Control Interno.

Debido a que el auditor actúa por una parte selectivamente y por la otra aunque comprobara la totalidad de las operaciones declaradas por el ente, o sabría si no existen omisiones, su trabajo dependerá de la efectividad de los propios controles del sistema o sector auditado.

En cuanto a la ocasión en que se aplican las pruebas o procedimientos de auditoría, dependerá del grado de control vigente. Cuando las actividades de control son apropiadas es posible anticipar determinadas pruebas de auditoría.

Por otro lado, la intensidad de la revisión está en relación inversamente proporcional con la calidad y funcionamiento del sistema de control interno del ente, es decir, a mayor control menor será la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar y viceversa. Cabe destacar que aunque los controles sean altamente confiables, no declinan la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría, sino con menor intensidad. Por ejemplo una empresa que cuenta con un sistema de stock permanente y los bienes de cambio mensualmente se valúan a su costo de reposición, entonces el auditor podría considerar que es suficiente inventariar solo un porcentaje del stock de mercaderías para validar la cuenta bienes de cambio, dada la confianza que decide depositar en el control interno vigente en el ente.

De acuerdo a todo lo expresado precedentemente, al auditor le interesa conocer el alcance y la significatividad de las fallas que pudieran presentarse en los cuatro elementos de control, ya que en caso de encontrarlas tendrá que profundizar su análisis sobre el sistema a fin de formarse una adecuada opinión.

Las principales fallas que pueden presentarse en cada elemento son:

a) En la característica controlada: este elemento es el que define al sistema, podría decirse que es preexistente al control. Es importante descomponer las características a controlar con el mayor grado de detalle posible, como por ejemplo una operación de compra descomponerla en pedido de compra, cotización, adjudicación, recepción y facturación. Las fallas más comunes que pueden encontrarse son:

-Falta de representatividad de la característica respecto del sistema a controlar, como por ejemplo en la operación de compra solo controlar la congruencia entre la cotización (planilla comparativa de precios) versus la adjudicación a un determinado proveedor (orden de compra), ya que el hecho de que exista dicha congruencia no implica validar la operación, puesto que las cantidades incluidas en la orden de compra podrían no ser coincidentes con las facturadas.

-Ausencia total o parcial de características a controlar: esto ocurre generalmente cuando se analiza un sistema globalmente sin descomponerlo en sus partes componentes, lo cual hace factible que se dejen de controlar ciertas características significativas que a falta de especificidad no surgen de manera clara. Por ejemplo analizar un circuito de compras sin distinguir que existe un procedimiento diferenciado entre las compras en el mercado interno y externo; o bien no considerar que existan ciertas variantes en cuanto a la cotización de los proveedores y firmas autorizantes de las órdenes de compra dependiendo del monto involucrado en la operación.

b) En el sensor: es posible que en ciertos casos el sensor no indique la medición de la característica por no haber sido diseñado a tal fin. Las fallas que puede presentar este elemento son:

- Incorrecta elección de los sensores existentes: un ejemplo podría ser el caso de que se use el remito del proveedor como base para comparar las cantidades recibidas versus las cantidades facturadas. En este caso sería viable tomar como base el informe de recepción.

- Ausencia del sensor: por ejemplo si lo que se quiere controlar es que se está comprando al proveedor que ofrece el precio

más bajo (suponiendo idéntica calidad) y no existe una planilla comparativa de precios porque la empresa compra siempre a proveedores habituales, entonces el control quedaría invalidado por carecer del elemento sensor.

- Lentitud del sensor en manifestar la medición de la característica: por ejemplo si lo que se quiere controlar es que las cantidades recibidas coincidan con las facturadas por el proveedor, a los efectos de pagar lo correcto, pero el informe de recepción se lo prepara con posterioridad al pago de la factura.

- Variabilidad del sensor: el sensor se puede alterar por cuestiones relativas a la organización como puede ser la tendencia a su degradación por el transcurso del tiempo, fenómeno que se conoce como entropía. Por ejemplo si lo que se quiere controlar es que coincida el precio pactado con el precio efectivamente pagado, en un comienzo pudo haber sido viable tomar la orden de compra como base para el precio pactado, y luego en un momento posterior como consecuencia de la inflación puede ser necesario sustituir este sensor (orden de compra) por otro que se adecúe a las circunstancias vigentes, ya que muy probablemente el precio incluido en la orden de compra ya no sea representativo del precio a pagar en el caso de operaciones a plazo. Un sensor sustituto de la orden de compra podría ser el precio vigente para el proveedor al momento de la fecha de pago.

c) En el grupo de control: este debe ser programado especialmente, aunque no necesariamente debe ser exclusivo del sistema, es decir que puede no existir un control programado para subsistemas específicos, en la medida que la intersección de dos subsistemas provea un control implícito,

como por ejemplo en un circuito de compras no sería necesario controlar en detalle la facturación si estamos seguros de que el sistema informático del ente no le permite a los usuarios registrar una factura por un importe superior a la orden de compra. Las posibles fallas son las siguientes:

- Inexistencia del grupo de control: por ejemplo quien registra las facturas no verifica que las mismas coincidan con la orden de compra.

- Utilización de un patrón de medida inadecuado: por ejemplo cotejar los precios de la orden de compra con una lista desactualizada de precios.

- Lentitud de reacción frente al trabajo del sensor: se refiere a que el control no actúe oportunamente como por ejemplo que al final del mes se coloque el sello de "pagado" a las facturas que fueron pagadas en dicho mes.

d) En el grupo activante: para que este grupo funcione razonablemente es necesario que los restantes elementos de control existan y operen adecuadamente. Las acciones correctivas que el grupo de control genere dependerán básicamente del acierto con que haya trabajado el grupo de control. Se exponen las posibles fallas

- Ausencia del grupo activante: esta situación impide utilizar los beneficios que provee el grupo de control, ya que no sólo no es posible corregir los errores sino que tampoco se pueden corregir las causas que los generaron.

- Ineficiente actuación del grupo activante: como por ejemplo se determina que una factura fue pagada en exceso y no se solicita la nota de crédito correspondiente al proveedor.⁵

⁵ ORGANIZACION CONTABLE DE EMPRESAS, Conceptos extraídos del Informe COSO, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2011).

3.- Secuencia de la evaluación.

Para dar forma a la evaluación de las actividades de control y por ende determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, deben seguirse los siguientes pasos:

a) Relevar las actividades formales de control establecidas por el ente: éste paso comprende las siguientes etapas secuenciales:

-Relevamiento general: se trata de un reconocimiento global en el que el auditor a través de documentación que presenta descripciones generales y de entrevistas con el cliente y sus funcionarios, toma conocimiento de los sistemas de control interno establecidos por el ente. De esta primera etapa puede resultar:

- 1) Que el auditor considere que los puntos débiles hagan innecesario continuar con el relevamiento puesto que no podrá apoyar su tarea en el sistema de control interno establecido por el ente.
- 2) Que no obstante ello puede cumplir con el objetivo de la auditoría, en cuyo caso determinará la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- 3) Que la existencia de suficientes puntos fuertes haga necesario pasar a la segunda etapa (relevamiento detallado)

-Relevamiento detallado: en esta etapa el auditor a través de manuales de funciones, manuales de procedimientos, cursogramas, observación de las operaciones, consultas a funcionarios y empleados del ente, etc. intentará obtener un conocimiento profundo del sistema de control interno establecido por el ente. Es vital que en esta etapa el auditor alcance el mayor grado de especificidad compatible con su objetivo determinando características y condiciones a controlar. Para

llevar a cabo esta etapa e utilizará distintos métodos de relevamiento que se verán más adelante.

- Evaluación preliminar: esta etapa tiene lugar luego de cumplido el relevamiento detallado. En ella, con los datos obtenidos de ambos relevamientos (general y detallado) el auditor analizara a existencia o no de controles, los sistemas involucrados y su razonabilidad. Valorará en qué medida cada riesgo está cubierto por un control y la probabilidad de que ocurrido el riesgo el sistema resulte apto para detectarlo y anularlo o al menos disminuirlo a niveles aceptables.

También aquí pueden presentarse dos situaciones:

1) Que el auditor concluya que no podrá confiar en las actividades de control dada la existencia de numerosos puntos débiles, abandonando el relevamiento e informando al cliente

2) Que el auditor decida apoyarse en el sistema de control interno, continuando con la evaluación.

b) Comprobar que esas actividades formales de control se aplican en la práctica. Este paso se basa en la ejecución de pruebas de cumplimiento. Su objetivo es determinar el grado de correspondencia entre los controles establecidos y los que efectivamente se aplican

Estas pruebas son necesarias para determinar el grado de confiabilidad del sistema de control interno operante y, a su vez, definen una serie de trabajos subsecuentes. Asimismo tienen efecto en el dictamen, en caso de que se advierta falta de seguridad en los daos procesados o pueda estimarse la magnitud de los posibles errores y éstos resulten significativos.

El auditor diseñara los procedimientos para verificar que los controles funcionan adecuadamente. Para ello deberá planificar el procedimiento, determinar el tamaño de la muestra, seleccionar los ítems que contendrá la muestra, aplicar los procedimientos planeados a la muestra obtenida y finalmente evaluar los resultados obtenidos.

Es decir, que el punto final de este paso es concluir si lo relevado en el paso anterior se cumple en la práctica y en caso contrario producir los ajustes pertinentes en los papeles de trabajo donde consten los resultados de los relevamientos y de la evaluación preliminar.

c) Evaluar las actividades de control, comparándolas con las que el auditor considere razonables en las circunstancias.

Este paso se refiere a que el auditor habiendo comprobado a través de las pruebas de cumplimiento cómo funcionan los sistemas de control que a él le interesan, deberá concluir si son efectivos o no, comparándolos con los que a su juicio son los adecuados.

Este paso requiere que el auditor cuente con una gama importante de conocimientos y experiencia ya que deberá persuadirse que los aparentes puntos fuertes funcionan así en la práctica y que los puntos débiles no son subsanados o limitados a través de las actividades de control de otros sistemas.

Habiéndose formado al finalizar este paso de una opinión sobre la actividad de los controles, el auditor deberá analizar si afecta la planificación realizada, por lo que se ingresa en el paso siguiente.

d) Determinar el efecto de la evaluación anterior sobre la planificación a modo de replantear la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoria seleccionados previamente.

El proceso de planificación de la auditoria es iterativo, dado que el auditor planea su tarea, comienza a ejecutarla y según sean sus resultados vuelve a planear tratando de que se ajuste a sus necesidades y le permita cumplir con el objetivo de la auditoría.

Por ello, habiendo realizado una planificación preliminar con los datos que disponía al comienzo de su labor, luego de la evaluación de las actividades de control verifica si resulta afectada, ajustándola en lo que corresponda. Aspectos tales como la naturaleza de los procedimientos; eligiendo los más rápidos o los más fuertes o una combinación de ambos, alcance de la pruebas; aumentando o disminuyendo el tamaño de las muestras o la oportunidad de la realización de los procedimientos, pueden resultar afectados.

e) Emitir un informe con las observaciones recogidas a lo largo de su tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados

4.- Métodos de relevamiento.

Como dijimos en el título anterior, el auditor para poder cumplir con la etapa de relevamiento utiliza diversos métodos de relevamiento. Dichos métodos son los siguientes:

a) Método descriptivo: éste consiste en la narración escrita de las distintas operaciones que se realizan en cada área de actividad en que se divide funcionalmente la empresa. A tal efecto deben describirse los formularios utilizados, cantidad de ejemplares, formas de archivo, controles y autorizaciones, etc.

Esta metodología actualmente es poco utilizada ya que presenta inconvenientes tales como:

- La calidad de la narración y sus probabilidades de comprensión dependen de la homogeneidad del lenguaje utilizado por los profesionales intervinientes, en el caso de que haya más de uno. Además existen generalmente dificultades semánticas para expresar en forma clara y sintética la secuencia de las operaciones y los datos necesarios para su comprensión

- Aún en los casos en que la descripción sea fiel y ordenada, debido a la complejidad del tema resulta de difícil comprensión en poco tiempo. Por ello, cuando se emplea este método, para extraer conclusiones valederas hay que leer varias veces y apuntar a medida que se lee puntos débiles y puntos fuertes.

- Al no existir previamente una guía previamente elaborada de pautas que orienten la descripción a efectos de facilitar el cotejo, resulta inapropiado para auditores poco experimentados, puesto que pueden olvidarse de destacar aspectos importantes.

- Al ser difícil la síntesis, dificulta la supervisión por niveles superiores, a quien obliga no solo a la comprensión de las expresiones utilizadas por los auditores intervinientes, sino también a la lectura completa de cada descripción para tener una basta comprensión del tema.

b) Método de cuestionarios: como su nombre lo indica, este método consiste en cuestionarios elaborados con preguntas estándares que pretenden cubrir los aspectos significativos de las áreas a relevar. Las preguntas son preparadas de tal modo que las

respuestas negativas ponen en evidencia debilidades del sistema de control interno.

Es usual que al obtener respuestas negativas, las mismas sean acompañadas con una breve explicación. Asimismo, si por las características del sistema sujeto a evaluación, la pregunta es no aplicable, debe anotarse N/A, y dejar constancia de la razón. Además debe considerarse si debe reemplazarse la pregunta por otra más apropiada a las circunstancias.

Cuando el efecto que indica una respuesta negativa sea compensado por otros controles establecidos, debe explicarse brevemente en la columna de observaciones.

Las ventajas que presenta este método son las siguientes:

- Sistematización de las revisiones a través de cuestionarios pre elaborados y pre impresos y con el consiguiente ahorro en tiempo y por ende en costos.

- La pre elaboración implica la inclusión de las distintas situaciones comunes que pueden presentarse, lo cual evita omisiones en el relevamiento de algunos elementos del sistema.

- Facilita la supervisión, por cuanto el supervisor prestará especial atención a las respuestas negativas y a las observaciones formuladas.

Así como enunciamos las ventajas de este método, el mismo también presenta por otra parte ciertas desventajas, que son las siguientes:

- Al aplicarse cuestionarios tipos, pueden dejarse de lado aspectos importantes en la evaluación, especialmente en áreas de actividad poco comunes.

- Las preguntas pueden seguir un orden distinto al de la secuencia lógica de las operaciones relevadas.

c) Método de cursogramas: el cursogramas es una representación gráfica secuencial del conjunto de operaciones pertenecientes a un área homogénea de actividad a través de la utilización de símbolos convencionales. También se los denomina flujogramas o diagramas de secuencia y constituyen una herramienta moderna y eficaz para relevar y evaluar en forma preliminar las actividades de control de los sistemas funcionales que operan en una organización.

Éste método presenta las siguientes ventajas:

- Simplifica la tarea del relevamiento
- Orienta la secuencia del relevamiento con criterio lógico, puesto que sigue el curso normal de las operaciones
- La utilización de símbolos convencionales uniforma la exposición con las consiguientes ventajas para el lector
- Pone de relieve en un solo golpe de vista, la ausencia o duplicaciones de controles, autorizaciones, registros, archivos, etc.
- Facilita la supervisión en mérito a sus características de claridad, simplicidad, homogeneidad de lenguaje, ordenamiento lógico de las secuencias, etc.
- Permite mostrar al cliente las razones que fundamentan las observaciones y sugerencias para mejorar su sistema de control interno.

Como desventajas podrían citarse las siguientes:

- No resulta adecuado para relevar cuestiones relativas al personal (por ejemplo rotación de puestos) y cuestiones de estructura organizacional (por ejemplo líneas de autoridad y responsabilidad)

Al aplicarse en su forma pura dificulta la comprensión y por lo tanto la evaluación de las actividades del grupo activante para tomar las medidas correctivas apropiadas. (6)

(6) LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Op. Cit., Págs. 116 a 118.

Capítulo III

De la Auditoría Interna

Sumario: 1.- Concepto de Auditoría Interna. 2.- Elementos de Control en la Auditoría Interna. 3.- Enfoque según las Normas Internacionales de Auditoría. 4.- Diferencias con la Auditoría Externa. 5.- Instrumentos para la implementación de una Auditoría Interna.

1.- Concepto de Auditoría Interna:

El Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos define la auditoría interna como "una actividad independiente que tiene lugar dentro de la empresa y que está encaminada a la revisión de operaciones contables y de otra naturaleza, con la finalidad de prestar un servicio a la dirección".

Es un control de dirección que tiene por objeto la medida y evaluación de la eficacia de otros controles.

La auditoría interna surge con posterioridad a la auditoría externa por la necesidad de mantener un control permanente y más eficaz dentro de la empresa y de hacer más rápida y eficaz la función del auditor externo. Generalmente, la auditoría interna clásica se ha venido ocupando fundamentalmente del sistema de control interno, es decir, del conjunto de medidas, políticas y procedimientos establecidos en las empresas para proteger el activo, minimizar las posibilidades de fraude, incrementar

la eficiencia operativa y optimizar la calidad de la información económico-financiera. Se ha centrado en el terreno administrativo, contable y financiero.

La necesidad de la auditoría interna se pone de manifiesto en una empresa a medida que ésta aumenta en volumen, extensión geográfica y complejidad y hace imposible el control directo de las operaciones por parte de la dirección. Con anterioridad, el control lo ejercía directamente la dirección de la empresa por medio de un permanente contacto con sus mandos intermedios, y hasta con los empleados de la empresa. En la gran empresa moderna esta peculiar forma de ejercer el control ya no es posible hoy día, y de ahí la emergencia de la llamada auditoría interna.

El objetivo principal es ayudar a la dirección en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidades, proporcionándole análisis objetivos, evaluaciones, recomendaciones y todo tipo de comentarios pertinentes sobre las operaciones examinadas. Este objetivo se cumple a través de otros más específicos como los siguientes:

- a) Verificar la confiabilidad o grado de razonabilidad de la información contable y extracontable, generada en los diferentes niveles de la organización.
- b) Vigilar el buen funcionamiento del sistema de control interno (lo cual implica su relevamiento y evaluación), tanto el sistema de control interno contable como el operativo.

La auditoría interna es la evaluación independiente de las diversas operaciones y sistemas de control interno dentro de la organización a fin de determinar:

- Si las políticas y procedimientos establecidos son aplicados.
- Si los estándares fijados son alcanzados.
- Si los planes trazados son realizados de manera eficiente.
- Si los objetivos de la organización se están realizando.

1.1.- Funciones de la Auditoría Interna:

- Determinar la adhesión o cumplimiento de las políticas, metas y objetivos.
- Determinar la confiabilidad o seguridad de la información.
- Asesorar a la dirección.
- Salvaguardar el patrimonio de le empresa.
- Estudiar la posibilidad de fraude o robo del patrimonio de la empresa.
- Establecer las medidas que minimicen el riesgo.
- Tratar de descubrir e informar de inmediato cuando se detecten irregularidades, desviaciones o maniobras ilícitas.
- Examinar, evaluar e informar sobre el sistema de control interno, el rendimiento de la organización y el estado en el que esta trata de lograr la eficiencia y la efectividad.
- Sugerir y recomendar mejoras en cuanto al sistema de control interno, sistemas administrativos y contables y todos los procedimientos en general.
- Colaborar con la auditoría externa realizando tareas de coordinación con la misma para asegurar un adecuado control y revisión de la empresa.

El auditor interno es un especialista en control interno, ya que trabaja en la empresa, y esto le permite hacer una evaluación muy exhaustiva y permanente, tener un seguimiento tanto de las operaciones y de los controles que realiza la empresa e intervenir en todas las modificaciones o cambios que se operen en la organización.

2.- Elementos de Control

<u>ELEMENTOS DEL CONTROL</u>	<u>AUDITORIA INTERNA</u>
Característica controlada	Operaciones sobre los recursos materiales, humanos y financieros con los que dispone la organización para el cumplimiento de sus fines.
Sensor	Conceptos Básicos de Administración. Normas Contables vigentes. Elementos de Soporte de Información
Grupo de Control	Auditor Interno, contador público en relación de dependencia con la organización. Pueden actuar en conjunto con especialistas de otras áreas, como ingenieros, técnicos, etc. El auditor interno usualmente actúa de acuerdo con normas de auditoría interna aprobada por organismos privados especializados.
Grupo Activante	Dirección de la organización.

3.- Enfoque según las Normas Internacionales de Auditoría.

Los objetivos de las funciones de auditoría interna varían ampliamente y dependen de la dimensión y de la estructura de la entidad, así como de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Las actividades de la función de auditoría interna pueden incluir una o más de las siguientes actividades:

- Seguimiento del control interno. La función de auditoría interna puede tener asignada la responsabilidad específica de revisar los controles, de realizar un seguimiento de su funcionamiento y de recomendar mejoras de dichos controles.

- Examen de información financiera y operativa. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y presentar información financiera y operativa, así como la realización de indagaciones específicas sobre partidas individuales, incluida la realización de pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.

- Revisión de actividades de explotación. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de la economía, eficiencia y eficacia de actividades de explotación, incluidas actividades no financieras de una entidad.

- Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos externos, así como de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.

- Gestión del riesgo. La función de auditoría interna puede ayudar a la organización identificando y evaluando las exposiciones significativas al riesgo, así como contribuyendo a la mejora de la gestión del riesgo y de los sistemas de control.

- Gobierno de la entidad. La función de auditoría interna puede valorar el proceso de gobierno de la entidad en relación con el cumplimiento de los objetivos de ética y valores, la gestión de resultados y rendición de cuentas, la comunicación de la información sobre riesgos y control a las áreas adecuadas de la organización, así como la eficacia de la comunicación entre los responsables del gobierno de la entidad, los auditores externos e internos y la dirección.⁷

⁷ Apartado A3, Norma Internacional de Auditoría N° 610 - Utilización del Trabajo de Auditores Internos, Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, Federación Internacional de Contadores, (New York, 2009).

4.- Diferencias con la Auditoría Externa.

El objetivo de la auditoría externa es emitir una opinión profesional sobre la razonabilidad de la información contenida en los Estados Contables de la empresa auditada. El encargado de realizarla es un Contador Público independiente. En cambio la auditoría interna de la propia empresa mide y evalúa la eficiencia y confiabilidad de los sistemas de control interno, relevamiento, estudio, evaluación y recomendaciones que tienden al mejoramiento de la eficiencia operativa, brindar asesoramiento a la dirección superior en los diferentes sectores de la organización y agregar valor a los procesos. El encargado de hacerla es un empleado de la empresa, preferentemente Contador Público.

De Auditoría Interna	Auditoría Externa
. La auditoría se lleva a cabo por un empleado de la compañía	. La auditoría se lleva a cabo mediante la contratación de un profesional independiente
. El objetivo principal es satisfacer las necesidades de la administración	. El objetivo principal es satisfacer las necesidades de los demás con respecto a la fiabilidad de la información financiera
. El examen de las operaciones y el control interno se realiza principalmente a mejorar y desarrollar para inducir el cumplimiento de las políticas y normas, sin limitarse a los asuntos financieros	. El examen de las operaciones y el control interno se realiza principalmente para determinar la extensión de la cobertura y la fiabilidad de los estados financieros
. La obra está dividida en relación con las áreas operativas y líneas de responsabilidad administrativa	. La obra está dividida en relación con las cuentas del balance y cuenta de resultados

De Auditoría Interna	Auditoría Externa
. El auditor está directamente relacionado con la prevención y detección de fraudes	. El auditor dicho sea de paso que ver con la detección y la prevención del fraude, a menos que sea posible afectar de manera sustancial los estados financieros
. El auditor debe ser independiente de las personas cuyo trabajo se analiza, pero subordinada a las necesidades y los deseos de la alta dirección	. El auditor debe ser independiente de la gerencia, de hecho y de actitud mental
. La revisión de las actividades de la compañía continúa	. El examen de la información de apoyo sobre los estados financieros es periódica, por lo general cada seis meses o anualmente.

5.- Instrumentos para la Implementación de una Auditoría Interna:

Existen instrumentos básicos que son utilizados en el trabajo de auditoría interna. Entre ellos se encuentran:

-Legajos de Auditoría

-Legajo Permanente:

Su contenido está dividido en dos partes: Contenido Global, que incluye la totalidad de los datos básicos de la empresa, como ser la identificación, los ciclos o circuitos, el organigrama y el manual de funciones, si lo hubiere; y el Contenido Particular, que incluye la carátula, programa de trabajo, relevamiento y normas de procedimiento internas de cada circuito.

El Legajo Permanente debe contener la “última versión” de cada componente.

-Legajo de Papeles de Trabajo:

Debe contener:

- Carátula
- Programa de Trabajo
- Relevamiento del circuito
- Papeles de Trabajo Propiamente dichos.

Para la confección del programa de trabajo se debe:

- Colocar la fecha
- Establecer los Riesgos más significativos
- Separar el programa de trabajo por etapas
- Vincular los riesgos con cada etapa
- Identificar los elementos necesarios para la revisión, como comprobantes o registros.
- Establecer el alcance de la auditoria
- Si se utiliza una muestra, enunciar el método utilizado para su selección y el porcentaje de la misma sobre el total de operaciones.

-Programa de Trabajo

El Programa de Trabajo está formado por todas las actividades que el Auditor Interno deberá realizar para poder cumplir con los objetivos de control. Al momento de ejecutar un programa de trabajo, es decir, al auditar un circuito, se deberá tener en cuenta que existen 6 objetivos de control que brindan una estructura sobre la cual se pueden construir las políticas y procedimientos de control que aseguran la producción de información

contable y complementaria confiables, y por consiguiente la confianza y efectividad de un circuito. Estos son:

- Autorización y segregación de funciones.
- Exactitud, oportunidad e integridad de las operaciones.
- Acceso restringido a los activos y a los registros que representan esos activos.
- Procesamiento de datos
- Empleo de formularios adecuados y archivo ordenado de la documentación.

- Cometido de ilícitos.

El cumplimiento de estos seis aspectos de control permite obtener una razonable satisfacción de que los riesgos involucrados en el ciclo se encuentran minimizados.

-Informe de Auditoría Interna

El Informe de Auditoría Interna es el objetivo final de la auditoría interna. El contenido del informe debe ser el siguiente:

- Carta de presentación, consignando fecha y lugar de emisión del informe, destinatario, identificación del informe presentado, puntos contenidos en el mismo y firma del responsable.
- Alcance de la tarea realizada, mencionando el período sujeto a revisión, y la muestra tomada en caso de haberse utilizado.
- Descripción de las tareas realizadas.
- Seguimiento de las observaciones formuladas en informes anteriores.
- Observaciones detectadas.

- Sugerencias.
- Conclusión final sobre el circuito.

El auditor debe ser objetivo en la redacción del informe, observando las evidencias que dispone para formarse una opinión. No debe expresar aspectos surgidos de conversaciones mantenidas con los responsables y tampoco hacer trascender el trato que pueda recibir durante la revisión.

Capítulo IV

Caso Práctico

Descripción de Empresa Agroindustrial y Circuito operativo

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Descripción y conocimiento del Ente. 3.- Descripción del circuito operativo objeto de la auditoría.

1.- Introducción

En el presente capítulo trataremos la descripción de la empresa en como así también la descripción cronológica del funcionamiento del circuito a auditar.

2.- Descripción y conocimiento del Ente.

La empresa analizada posee como principales objetivos la elaboración a través de un proceso industrial de los siguientes productos terminados:

- Biodiesel.
- Harina de Soja.
- Alimento Balanceado.
- Glicerina.

- Pellet de cascara.
- Aceites.
- Mezcla Solida y Mezcla Líquida.

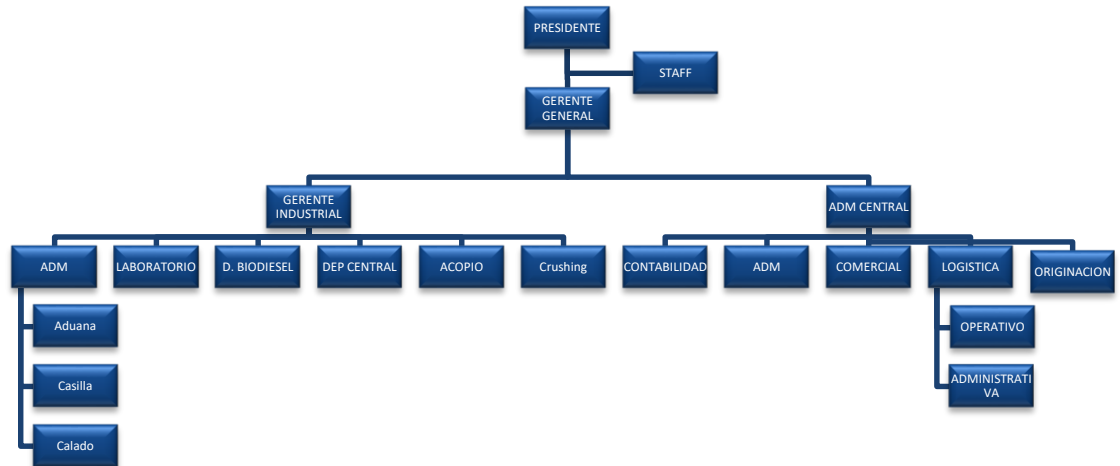
Asimismo, los mencionados productos son comercializados a clientes dentro del territorio Nacional (Mercado Interno) y a clientes ubicados en países limítrofes y en la unión europea (Mercado Externo).

Para llevar a cabo dichos objetivos el ente se organiza de la siguiente forma:

- a) Administración Central: contiene las siguientes áreas funcionales: Originacion, Logística operativa y administrativa, Comercial, Recursos Humanos, Tesorería y Contabilidad.

- b) Planta industrial: Cuenta como principal objetivo el proceso agroindustrial desarrollado para la elaboración de los productos terminados. Posee las siguientes Áreas funcionales: Administración (Portería, Casilla, Calado y Aduana), Laboratorio, Departamento Crushing, Acopio, Depósito Central y Departamento de Biodiesel.

ORGANIGRAMA



A fin de obtener los ya enunciados productos terminados, la organización cuenta como principal materia prima: la soja y el maíz. Los cuales son obtenidos en campos propios y por la compra de los mismos a campos de terceros.

Para lograr su arribo e ingreso a la planta industrial, surge la necesidad de contratar servicios de fletes; efectuando de esta manera el traslado oportuno y eficiente de la materia prima, evitando así paradas de planta y cumplir de una manera eficaz y eficiente con el proceso productivo.

3.-Descripción del circuito operativo objeto de la auditoría:

En base a lo expuesto en el apartado anterior analizaremos el circuito de servicio de fletes de transporte y pago de los mismos, el cual nos permitirá que la materia prima (Soja) llegue a la planta industrial para su posterior transformación en producto terminado.

Procedimiento:

3.1.-Negociacion con Productores.

El proceso comienza con la necesidad de compra (Soja). Antes de iniciarse la campaña industrial, el personal de Origenación se comunica y se dirige a los campos de los productores (campos de terceros/proveedores) para negociar la compra de la producción de soja.

Aspectos a tener en cuenta en la comercialización de la soja:

1) Dicho producto posee mercado transparente,
2) Los precios de la misma en Argentina históricamente dependieron del comportamiento de las cotizaciones en el segmento internacional ya que este mercado es la principal referencia para la formación de los valores en nuestro país.

3) Su valor es fijado por la Cámara Arbitral de la Bolsa de Cereales de Rosario (pizarra de Rosario), el cual diariamente es actualizado. En su ausencia se utiliza los precios estimativos, siendo estos valores referencias para los negocios realizados en el mercado físico de granos. Cabe aclarar que los precios de pizarra son meramente orientativos; artículo 3 del Decreto 1058/1999, que aclara que *“no son obligatorios para las partes en ningún segmento de la comercialización, salvo pacto expreso en contrario”*

Por lo expuesto en el apartado precedente, la zona norte de la República Argentina es la elegida por la empresa para realizar la búsqueda de los productores. Esto es así dado que la ubicación presenta una disminución en el valor negociado del producto (al precio acordado se le deberá disminuir el flete desde el Campo de Tercero a Rosario).

Una vez concluida la negociación y al haber llegado a un acuerdo, se firma el contrato en donde se deja constancia principalmente de:

1) Nombre del Campo Productor.

- 2) Nombre de la empresa BIOTUC SA.
- 3) Toneladas a entregar.
- 4) Lugar donde se tomara el peso base al que se valorará la transacción (Origen o Destino).

La información del contrato será cargada en el AIKON de la empresa.

A medida que el productor cuente con soja disponible en su campo para ser retirada, se comunicará con el sector de Originación, el cual es el encargado generar las necesidades de entrega entrante hacia las plantas de BIOTUC SA (Solicitud de Fletes).

3.2.- Proceso de Originación

El proceso bajo análisis comienza cuando, en el AIKON, el área de Originación crea una necesidad de transporte (solicitud de transporte) por una determinada cantidad de toneladas disponibles en los campos de terceros para ser trasladadas a la planta.

La necesidad de transporte en el AIKON contiene los siguientes datos, útiles para la creación del pedido de compras y entrega entrante, a saber:

- Productor (Proveedor)
- Origen del retiro de la mercancía (Campo asociado al proveedor, se deberán cargar en Contaplus ya que actualmente solo se encuentran en AIKON)
- Destino de la mercancía
- Materia prima (soja)
- Fecha de planificación del transporte
- Campo de texto libre para observaciones

- Cantidad de camiones necesarios (los camiones están autorizados a circular con un peso total de hasta 45 toneladas, las cuales generalmente están formadas por 15 toneladas de la tara y 30 toneladas del producto transportado).

La generación de la solicitud de transporte ejecuta de forma “automática” una interfaz de entrada al Sistema Contable (SC) que genera:

- 1) Orden de Compra.
- 2) Entrega entrante.

En el **SC** se crea un pedido de compras más una entrega entrante, ambos documentos representan un camión solicitado desde el **AIKON**. Por lo tanto si en el **AIKON** se solicitan cinco camiones se crearán cinco órdenes de compra y cinco entregas entrantes.

Luego de ejecutado este paso, el área de **Logística Operativa** se encarga de revisar las entrega entrantes registradas por Originación y comienza la búsqueda del transportista que realizará el servicio de flete. En mencionada búsqueda se tendrán en cuenta los siguientes aspectos:

- Localización del campo donde se encuentra la soja.
- Distancia entre el campo y la planta de la organización.
- Base actualizada de tarifas nacionales a fleteros de granos.

La negociación con los transportistas tiene como objetivo acordar la tarifa del servicio tomando la distancia que deberá recorrer el camión y las tarifas actualizadas por la federación argentina; sumado a la tarifa acordada pueden existir diferencias a lo pactado causado por: aforos, desvíos y estadías que se incurrieron en el viaje del servicio.

Una vez logrado el acuerdo, el área de **Logística Operativa** genera manualmente un documento de transporte en el **Sistema Contable** por cada entrega entrante que haya sido generada mediante la interfaz, y relacionar ambos documentos.

Cuando se grabe el documento de transporte en **SC**, se ejecutará una interfaz desde **SC** a **AIKON**, de manera tal que se cree una minuta en **AIKON**. Dicha minuta contendrá el número de solicitud de transporte que se había creado previamente en **AIKON**, por lo tanto será posible saber por cada solicitud de transporte la cantidad total de camiones que se contrataron en base a las minutas que se crearon, esto se podrá visualizar en el sistema AIKON.

Una vez generado el documento de transporte y cargada la entrega, se completará manualmente los diferentes status del transporte, a saber:

- Planificación de necesidades
- Registro
- Inicio de carga
- Fin carga
- Despacho expedición
- Inicio transporte

3.3.- Inicio del servicio

La empresa transportista contratada por el ente, recibe los datos enviados del sector Logística Operativa: 1) Campo a donde debe dirigirse a cargar, 2) el producto que deberá transportar (soja). Con esta información la empresa transportista comunica a los camiones de su flota, para que den inicio al servicio (viaje hasta el campo del proveedor).

Al llegar al destino, el chofer se comunica con el dueño del campo quien coteja la información del mismo versus los datos recibidos por la empresa (BIOTUC SA). Cotejada la información, el camión es pesado en la balanza para determinar la "Tara" (peso del camión + el acoplado), y luego

ingresa al sector donde cargará el productor para ser pesado de nuevo (Peso bruto – Tara = Peso neto trasladado).

Asimismo, el dueño del campo genera el CTG y la Carta de Porte por cuadruplicado. Estos instrumentos comerciales tienen como objetivo autorizar la circulación de granos por el territorio nacional.

La Carta de Porte posee los siguientes datos:

- Numero de CTG relacionado.
- Nombre del responsable que la emite (Proveedor).
- Nombre del dueño del Campo.
- Destinatario de los productos transportados (BIOTUC SA).
- Nombre del transportista y chofer.
- Datos de los pesajes realizados en el campo (Peso ORIGEN), como así también: nombre de la localidad donde está ubicado el campo y productos que se despacha.
- Patente del camión y acoplado, tarifa acordada.
- Datos para completar en destino: lugar y fecha de destino, pesaje en Destino.

El transportista recibe tres copias de la carta de porte y un original del CTG que es emitido desde la página del AFIP con el CUIT del Proveedor. Una vez que cuenta con la documentación señalada, emprende el viaje hacia la planta del industrial.

3.4.-Arribo a la planta productora.

Al llegar a la planta, el chofer solicita en “Portería” un número de pre-turno, el cual le indicará el horario a ingresar. Al momento de su efectivo ingreso presentará dos copias de la carta de porte y el personal verificará los datos de la misma ingresando a la página de AFIP con el CUIT del

Proveedor, donde cruzará los datos con el CTG; además el sector de casillas asignará en la minuta un turno al camión a ingresar.

El sector de casillas carga en el **SAK** los datos incluidos en la carta de porte referidos al peso origen. Luego el camión ingresa a la planta para realizar: el análisis de calidad del producto y la descarga de la mercadería.

El análisis es realizado antes de realizar el primer pesaje en el sector de calado, donde se toma una muestra del producto la cual es analizada por el laboratorio de la planta. Luego se realiza el pesaje y descarga de la soja.

Finalizado el pesaje el camión se retira de la planta y por interfaz el actualizará los pesos recibidos en la entrega entrante de **SC** y procederá a realizar la recepción de mercaderías en **SC**. Por lo tanto el stock quedará situado en el almacén de la planta (Acopio).

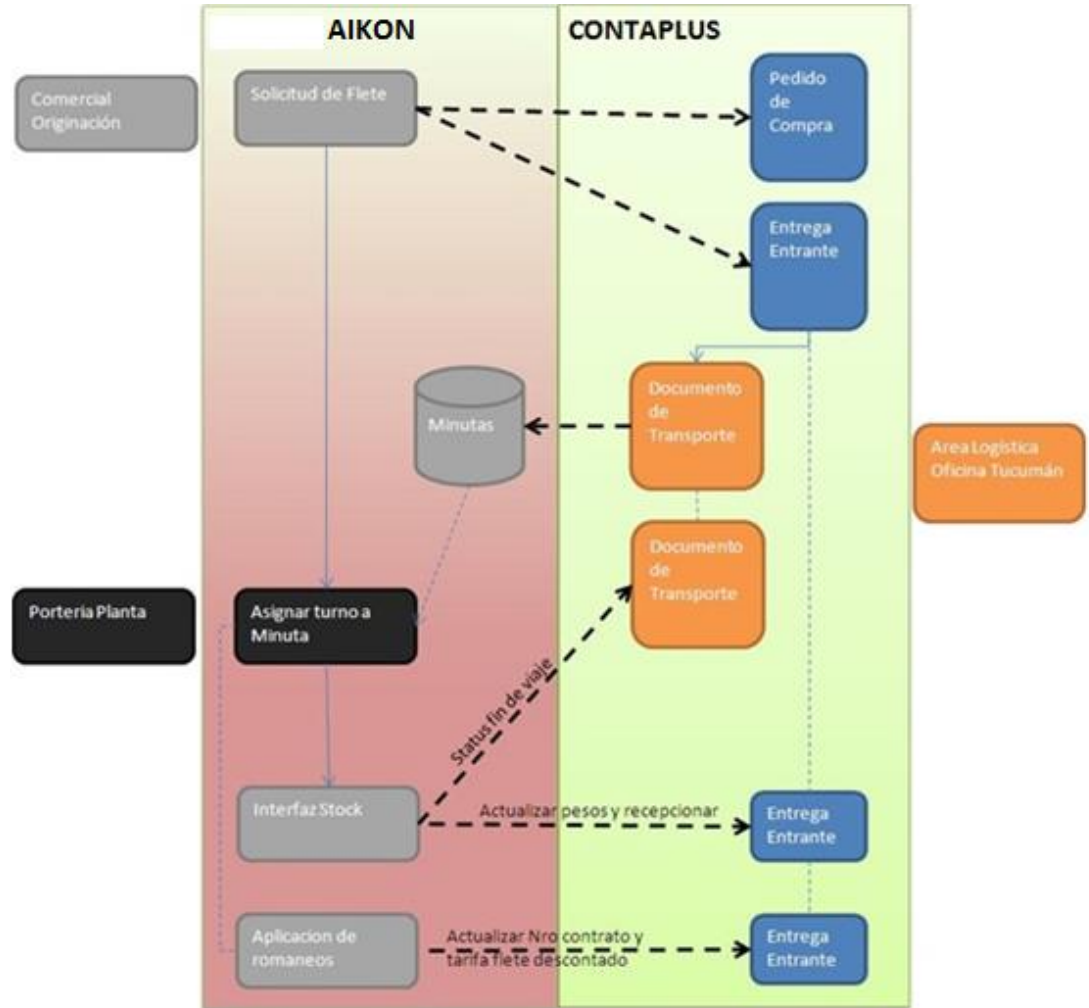
También se actualizará el último status, el que corresponde al “Fin de transporte”, en el documento de transporte.

Posterior a la recepción, el área de Originación realiza manualmente la aplicación de los romaneos a los contratos. Esta actividad se realiza en la actualidad y no será modificada.

Una vez que se realice esta aplicación existe una interfaz que actualiza las entregas en SC de los datos de cada contrato aplicado y la tarifa de flete descontado. Estos datos sirven para ser utilizados en reportes.

Al finalizar este proceso se debe proceder con la liquidación de gastos de transporte.

Diagrama del circuito



3.5.-Proceso de liquidación de gastos de transporte

Este proceso, del cual el área Logística es enteramente responsable, es inmediatamente posterior a la actualización del último status ("Fin de transporte"), en el documento de transporte.

Dentro de este proceso se destacan la creación de los **documentos de gastos de transporte** en el módulo transporte y su posterior transferencia hacia el módulo de compras para que en él se pueda realizar la gestión y verificación de las facturas enviadas por los prestadores de servicio de transporte.

1.1.1.1. Documento de Gastos de Transporte

A medida que los viajes realizados por los transportistas finalizan, y que a los documentos de transporte que representan dichos viajes en **SC**, se les actualiza el status indicando que están finalizados, se procede a la creación del **documento de gastos**.

Por procedimiento interno se estableció que esta acción se realice semanalmente.

El área de Logística deberá generar manualmente un documento de gastos a través de una transacción standard de **SC** para cada documento de transporte. O bien podrá optar por utilizar un monitor de creación masiva de documentos de gastos.

(Cuando se crea el **Documento de Gastos**, el mismo contendrá una posición por cada una de las etapas que contenía el Documento de Transporte al cual está relacionado.)

Una vez que se revisa el Documento de gastos y se decide liquidar una posición, se realiza manualmente la transferencia al *módulo de compras* mediante la selección de un flag "Transferir" en el Documento de Gastos, dando así lugar a la creación de un **Documento de Orden de Compra de Servicios**.

1.1.1.2. Documento de Orden de Compra de Servicios por los Gastos de Transporte

La Orden de Compra (generada en el punto anterior) es por transportista, y tiene un periodo de validez que se puede determinar por día, semana o mes.

Cuando se transfieran al módulo de compras nuevas posiciones de Documentos de Gastos (del módulo de Transporte), el sistema buscará si ya existe una Orden de Compra de Servicios para ese mismo transportista y que tenga un periodo de validez aún válido.

En caso de encontrar una Orden de Compra que cumpla con esas condiciones, se agregará una nueva posición a la misma. En caso contrario, se creará una nueva Orden de Compra.

Cada posición de cada documento de gastos que se incluya en la orden de compra, genera un documento de hoja de entrada de servicios de forma automática que representa en el sistema la recepción del servicio.

Este ingreso genera en forma automática un documento de Material y un Documento Contable por cada Hoja de Entradas de Servicios que se generó en la Orden de Compra.

El documento contable imputará por un lado a la cuenta contable que represente al servicio y por el otro a la cuenta transitoria que luego se compensará con el ingreso de la factura contra la cuenta del proveedor.

Una vez finalizado el período de validez de la Orden de Compra se podrá imprimir la **Proforma** que se enviará al proveedor del transporte para que envíe la factura conforme a la Proforma recibida.

1.1.1.3. Verificación de las Facturas de los gastos del transporte

Cuando la empresa transportista envíe la factura correspondiente, el sector de Logística carga los datos de la misma en el **SC** y lleva a cabo el control.

Se referenciará la Proforma (Nro. Orden de Compra) por la cual el proveedor envía la factura, y en el sistema aparecerán tantas posiciones como hojas de

entrada de servicios tenga la orden de compra. Cabe aclarar que dentro de una orden de compra la hoja de entrada de servicio representará un viaje/remito realizado por la empresa transportista.

El operador realiza el control entre la factura que envía el proveedor y la información en el sistema. Si la factura es correcta, se graba.

En este momento en **SC** se generará:

- Un documento factura (físico)
- Un documento contable, donde se cancela la cuenta transitoria y se imputa la cuenta del proveedor.

En el caso de que el proveedor no esté de acuerdo con lo que se envió en la Proforma como conceptos a facturar, y sea necesario incluir nuevos conceptos, se podrá desde el Documento de Gastos de Transporte anular la Transferencia de los mismos a la Orden de Compra y agregar algún concepto en la posición del Documento de Gastos.

Luego, se deberá realizar la nueva transferencia e imprimir nuevamente la Proforma para que el proveedor envíe la nueva factura corregida. O sino, el proveedor pondrá mandar otra factura por los conceptos que no habían sido tenidos en cuenta y hacer el ingreso de ambas facturas contra la misma Orden de Compra.

Capítulo V
Caso Práctico
Planificación de la Auditoría

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Objetivos. 3.- Pasos previos 4.- Evaluación de Riesgos.

1.- Introducción:

En este apartado se analizarán los procesos previos a la ejecución del Control interno, y los principales riesgos que afectan al circuito, logrando así poder establecer los puntos de mayor criticidad, los cuales necesitarán ser observados con una mayor atención al momento de llevar a cabo la tarea de Auditoría.

2.- Objetivos:

Los objetivos que se esperan fijar y lograr con el Control Interno son los siguientes:

- Controlar la recepción de los camiones a planta.
- Observar y controlar que los responsables del circuito se adapten al manual de procedimiento.

- Controlar el adecuado cálculo de mermas.
- Verificar que el sector laboratorio analice todos los camiones que ingresan a la planta.
- Validar y evaluar la confiabilidad de los reportes generados por el sistema contable.
- Controlar la correcta contabilización del ingreso de la materia prima.
- Indagar al personal sobre posibles inconsistencias en el procedimiento
- Evaluar el riesgo

3.- Objetivos:

Entre los pasos a seguir podemos mencionar los siguientes:

- Seleccionar los auditores juniors o asistentes que trabajaran a cargo del auditor senior encargado del análisis del circuito en cuestión.
- Comunicar al Directorio los objetivos de la auditoria a realizar y el momento que será realizada la misma, acordando una fecha de finalización en la cual se presentará el informe y exposición de las observaciones y análisis realizados.
- Comunicar a los Gerentes y Jefe de los sectores intervinientes en el circuito, que se comenzará a realizar la auditoria. Lo que se quiere lograr en este paso es una cooperación por parte del personal en las consultas que vayan surgiendo en la marcha del análisis por parte de los auditores.
- Leer el manual de procedimiento que el ente posee del circuito y determinar puntos fuertes y débiles si los hubiere.

4.- Evaluación de Riesgos:

-Riesgo Inherente:

-Tarifas desactualizadas, afecta a la negociación de camiones por parte del personal de logística operativa por la falta de sustento.

-Campos con dificultad de accesos, los cuales pueden ocasionar que los transportistas realicen recargos a la empresa.

-Balanza con problemas de calibración, ocasionando un pesaje erróneo a la hora de recepcionar la mercadería, generando de esta manera un posible pago de manera incorrecta.

-Riesgo de Control:

Pudiéndose generar por una mala capacitación o falta de entendimiento del proceso por parte de los operarios encargados de registrar de forma manual los diferentes documentos que van actualizando el servicio, y de esta manera ocasionar un error común debido a la falta de un criterio común entre los operarios de un mismo sector en la registración. Podemos mencionar las siguientes situaciones más comunes:

- Error en el traspaso de datos de una carta de porte al sistema interfaz (Diferencia de pesaje).

- Omisión en la generación de las notas de débitos al transportista.

- Omisión en controlar las facturas del proveedor con los valores estipulados en la proforma.

- No solicitar que el transportista justifique los recargos realizados.

- Efectivizar pagos por un módulo diferente al usado comúnmente.

Capítulo VI

Caso Practico

Ejecución e informe de auditoría

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Diseño del Programa y ejecución de Auditoría. 3.- Informe a la Dirección.

1.- Introducción:

En el presente capítulo se expondrá el diseño y ejecución de auditoría a implementar en el circuito de fletes de soja, lo que ayudará a detectar inconsistencias y desvíos en el proceso analizado. De esta manera, el auditor elaborará un informe dirigido a la Dirección, el cual fundamentará la implicancia de los desvíos y propondrá recomendaciones y sugerencias. Las mismas llevarán a mejorar la calidad de la información y operatoria del circuito.

2.- Diseño del Programa y ejecución de Auditoría:

En el presente apartado expondremos el diseño y las tareas a realizar para llevar a cabo una auditoría eficaz, eficiente y oportuna en el circuito bajo análisis:

AUDITORIA FLETES DE MATERIA PRIMA

1) Selección de la muestra:

Definir el alcance de la revisión (Periodo bajo análisis) y establecer la fecha de corte para el análisis a efectuar. El periodo bajo análisis de la muestra fue entre los meses de mayo - agosto de 2015. Para realizar la misma se exporta desde el Sistema AIKON el “reportes de Romaneos”, en el cual podemos visualizar la totalidad de viajes realizados por los camiones desde los diferentes campos a la planta agroindustrial.

Luego de exportar el reporte podemos definir el universo de la muestra:

- **UNIVERSO:** entre los períodos de mayo – agosto 2015 se realizaron 5373 fletes de soja.

Fijado el mismo se realiza la selección de la muestra en base a los transportistas con mayores viajes en el período bajo análisis y transportistas seleccionados al azar.

- **MUESTRA:** Los cinco transportistas con mayores viajes los cuales representan un 48% del universo (significatividad) y 5 transportistas seleccionados al azar.

Una vez identificados los mismos, visualizamos en la transacción (trx “Partida individual acreedores”) los pagos realizados a los transportistas y seleccionamos los que poseen mayores montos en el período del análisis.

2) Obtención de Legajos y reportes:

Consiste en:

a) Solicitar al responsable del sector archivos los legajos de pagos correspondientes a la muestra seleccionada.

b) Exportar desde el sistema CONTAPLUS el reporte “ZTRAREPORTEOT” de donde se calcula el monto de las mermas.

c) Solicitar a los sectores intervinientes en el circuito, los manuales de procedimientos actualizados.

3) Relevamientos de legajos:

Una vez que contamos con los legajos requeridos al “sector archivos”, proseguimos a realizar un análisis detallado y volcar los datos más relevantes contenidos en los mismos. Podemos mencionar los siguientes datos:

- Numero de Orden de pago.
- Fecha de Orden de pago
- Importe de OP (Orden de Pago)
- Proveedor (Transportista) y código en sistema Contaplus.
- Firma de los responsables que autorizan.
- Fecha del pago (Cheque o Transferencia)
- Usuarios que autorizan el pago.
- Fecha del análisis del área impuesto.
- Notas de Débitos contenidas en el Legajo y monto de las mismas.
- Cantidad de Facturas contenidas, números, montos y fechas de las mismas.
- Proformas correspondientes a las facturas contenidas en el legajo.
- Número de proformas, números de órdenes de servicios (entregas) asociadas y montos de cada una.
- Cantidad de Carta de Portes adjuntadas en los legajos correspondientes a cada proforma.
- Situación fiscal del Transportista.

4) Controles a realizar:

En el presente punto mencionaremos los diferentes controles de auditoría a realizar. Mencionamos los siguientes:

- **Fletes efectivamente realizados:**

En el mismo se verificará que todos los fletes arribaron en tiempo y forma a la planta, realizándose el correcto análisis de calidad de la soja y pesaje de la misma. Para ellos nos valdremos del reporte exportado del sistema AIKON: "Análisis de Romaneos", en el cual comprobaremos, filtrando la columna del "peso neto destino", que todos los camiones que arribaron a la planta poseen su efectivo pesaje de ingreso a planta junto con su respectivo análisis de romaneo. Esto brindará al auditor la certeza que los camiones fueron aceptados en la planta.

- **Recargos y Pagos no contenidos en la Proforma:**

En este control se realizará el análisis de recargos y pagos ejecutados de una forma incorrecta respecto al manual de procedimientos mencionados en el capítulo 3.

Del análisis de las Órdenes de Papos procedemos a realizar los siguientes cruces:

- Monto facturado vs Monto de la Proforma relacionada.
- Cantidad de fletes realizados contenidos en la factura vs cantidad de carta de portes contenidas en la proforma.
- Recargos contenidos en la factura no incluidos en la proforma.

En el caso de detectar inconsistencias consultará la partida individual del transportista filtrando la factura en cuestión y el pago referido a la misma. Se analizará si el pago posee la existencia de una nota de crédito y contra que cuenta se registró el pago.

Además se efectuará consultas al sector logística operativa del pago, preguntando quien autorizó dicha operación.

El control realizado permitirá al auditor podrá verificar el adecuado cumplimiento del manual de procedimientos por parte los administrativos,

verificar el motivo del desvío y proponer posibles soluciones a los gerentes encargados de los sectores que intervinientes.

- **Notas de Débitos emitidas por el transportista en concepto de recargos y abonadas por la empresa:**

En el siguiente control se realizará el análisis de los legajos que poseían notas de débitos, las cuales fueron emitidas por la empresa transportista. En este caso se efectuarán los siguientes monitorios:

- Analizar el motivo del desvío al procedimiento dispuesto en el manual correspondiente.
- Consulta a al sector “logística administrativa” sobre quién es el encargado de autorizar el pago de las notas de débitos.
- Analizar si las mismas poseen las firmas del responsable de las firmas.
- Verificar la correcta imputación y registro de las notas de débitos.
- Corroborar el correcto pago.

Con el análisis efectuado el auditor podrá verificar el adecuado cumplimiento del manual de procedimientos por parte los administrativos encargados de autorizar el pago de las facturas del servicio de fletes.

- **Análisis de las mermas en la recepción de la soja:**

Se trabajará usando el reporte de “romaneos”. En el análisis se usarán formulas en Excel, realizando la diferencia entre:

$$\text{Peso NETO Origen} - \text{Peso NETO Destino} = \text{Merma}$$

Al resultado se le aplicará un mínimo aceptable, el cual es definido por la empresa en un 3x1000 del peso neto origen. El monto a descontar al transportista se formará de la siguiente manera:

$$\text{Merma} - \text{Mínimo aceptable} = \text{Valor x Precio de la soja} = \underline{\text{Valor a descontar}}$$

El precio de la soja será el que surja del contrato acordado con el dueño del campo, el cual se lo obtiene consultando al sector Originación.

Una vez obtenido el valor a descontar de todos los viajes seleccionados en la muestra, se prosigue a cruzar la información con el reporte ZTRAREPORTEOT (exportado del sistema CONTAPLUS). En mencionado reporte se visualiza el importe por el cual se efectuaron las notas de créditos al transportista.

En caso de existir diferencia se procederá al análisis de las cartas de portes que presentan desvíos para poder determinar las causas de las mismas.

Se realizará consultas del modo en que los encargados del sector casillas cargan las cartas de portes (las mismas pueden ser realizadas por mail o por formas de encuestas, para determinar la existencia de un criterio común).

Mencionado control brindara información sobre la manera que los responsables realizan las cargas de los documentos en el sistema, y por una posible inconsistencia en el sistema de información contable.

- Análisis de recargos, aforos y estadías abonadas por la empresa:

Del análisis realizado a las proformas contenidas en los legajos pueden surgir casos en concepto de aforos, recargos y estadías (diferencias de tarifa). Las mismas deben ser registradas correctamente modificando las minutas según lo indicado en el manual de procedimientos.

Además se realizará el análisis de las causas por la cual surgieron dichas diferencias respecto a las tarifas acordadas. Para ello del reporte "ZTRAREPORTEOT" filtraremos el número de minutas de los viajes que poseen recargos y en la columna de observaciones indicaran las causas de las mismas; en caso que no se encuentre la explicación consultaremos al encargado de cargar la modificación de la minuta.

Del control realizado, el auditor podrá recomendar a los responsables del sector logística operativa que se actualice mensualmente las tarifas y distancias en el sistema CONTAPLUS, para que al momento de realizar la contratación del servicio de fletes, el administrativo cuente con una información actualizada y certera, mejorando de esta manera el poder de negociación con los transportistas.

- **Análisis de mora en el pago del servicio de fletes:**

Del relevamiento de legajos físicos efectuado se analizará la existencia de facturas que fueron abonadas con demoras según lo pactado en la misma. En general el pago se realiza a los 10 días de recepción de factura.

Se verificará en los legajos de las Ordenes de pago la fecha en que se realiza la transferencia de los fondos cancelando el servicio de fletes y la comparamos con el sello de recepción plasmado en las facturas. Por diferencia entre fechas se determina la mora en los pagos.

Por los desvíos existentes serán consultados los administrativos intervinientes en el proceso analizado.

5) Papeles de trabajo:

El análisis de los controles descriptos precedentemente se cargara en un libro Excel, el cual se actualizara a medida que la auditoría avance. En cada pestaña de Excel de presentará cada uno de los análisis realizados, describiendo al final del mismo los procedimientos cronológicos que siguió el auditor en su trabajo. Esto es así para lograr que los papeles de trabajo no presenten dificultad en la lectura y entendimiento de los pasos seguidos.

6) Resultados de los controles descriptos:

Los mismos son expuestos en un archivo Excel (Papel de trabajo – FMP)

En base a los resultados observados y verificados, se redactará el informe dirigido a la dirección. Antes de la presentación del mismo, se realizará una reunión previa con los gerentes de los sectores, explicando las observaciones contenidas en el informe y solicitando que se lleven a cabo acciones correctivas.

3.- Informe a la dirección:

Luego de finalizar el análisis y haber recabado toda la información necesaria para sobre las causas de las inconsistencias, el auditor comienza elaborar el informe.

Presentará el siguiente diseño: **1-** Caratula, **2-** Alcance, **3-** Descripción de tarea, **3-** Delimitación de Funciones, **4-** Cuadro de revisiones efectuadas y deficiencias encontradas, **5-** Análisis de las inconsistencias ordenadas según la criticidad de las mismas.

- **Informe:**

San Miguel de Tucumán, 20 de Septiembre de 2015.-

Señor

Luis Garcia - BIOTUC SA

Presente

**Ref.: Informe de Auditoría
Circuito Fletes de Soja**

De nuestra mayor consideración:

Tenemos el agrado de dirigirnos a Uds. a fin de presentar, para vuestro conocimiento, los resultados obtenidos durante el análisis del procedimiento de liquidación de fletes de materia prima SOJA de BIOTUC SA por pagos realizados entre Abril – Julio de 2015.

En tal sentido acompañamos un informe que se compone de los siguientes puntos:

- A. Alcance
- B. Descripción de las tareas
- C. Delimitación de funciones
- D. Revisiones efectuadas y deficiencias encontradas
- E. Conclusión

Quedamos a vuestra disposición, a fin de brindarles cualquier aclaración y/o ampliación que se considere necesaria.

Agradecemos la colaboración dispensada por el personal de la Empresa durante el desarrollo de nuestras tareas.

Sin otro particular, saludamos a Uds. muy atte.

NOMBRE DEL ESTUDIO CONTABLE Y FIRMA

A. ALCANCE

Hemos efectuado nuestro control sobre ordenes de pagos por servicios de fletes de soja realizados en el período correspondiente a los meses de Mayo, Junio, Julio y Agosto de 2015.

Muestra tomada en base a transportistas con mayor volumen de viajes en el periodo, más una muestra adicional al azar.

B. DESCRIPCIÓN DE LAS TAREAS REALIZADAS

1. Consulta de órdenes de pagos emitidas por servicios fletes de sojas pagados entre los meses de Mayo-Agosto, Sociedad BIOTUC.
2. Determinación de la muestra de auditoría.
3. Lectura de manuales de procedimientos para poder verificar el correcto cumplimiento del mismo.
4. Exportación de romaneos desde el sistema AIKON.
5. Relevamiento de legajos físicos:
 - a. Relevamiento de comprobantes intervinientes (facturas, Cartas de Porte, Notas de débitos, cálculos de notas de débitos a realizar, etc.)
 - b. Verificar cumplimiento de la efectiva prestación del servicio.
 - c. Verificar cumplimiento de la condición de pago pactada.
 - d. Correcta Registración de facturas.
 - e. Idoneidad de Firma en facturas.
6. Procedimiento de control y autorización de facturas implementado en el sector solicitante del servicio.
7. Solicitud de explicaciones y comentarios a los responsables.

C. DELIMITACION DE FUNCIONES

	Actividad	Originación	Logística	Adm. Planta
1	Generación de Necesidad	X		
2	Negociación con los transportistas (cantidad y tarifa).	X	X	
3	Generaciones: 1) Minutas (AK), Entrega entrante y Documento de transporte (SC).		X	
4	Recepción de camiones en planta. Carga de cartas de portes (AK).			X
5	Generación: documento de gastos de transporte.		X	
6	Elaboración de Proformas.		X	
7	Control de Notas de Débitos emitidas por la empresa y transportistas.		X	
8	Carga de la factura en sistema (SC)		X	
9	Comparación de: respaldo físico con lo facturado.		X	
10	Confección de legajo de pagos.		X	
11	Área encargada de pasar los legajos a tesorería		X	

D. REVISIONES EFECTUADAS Y DEFICIENCIAS ENCONTRADAS

Transportes Campo - Planta Industrial		Criticidad		
		Alta	Media	Baja
A	Omisión de Notas de Débitos, error en carga de pesos en sistema AIKON.	Alta		
B	Pagos de facturas y recargos no contenidos en la proforma.	Alta		
C	Notas de débitos emitidas por la empresa de transporte en concepto de diferencias de tarifa.		Media	
D	Mora en los pagos de facturas de Transportista.		Media	
E	Pago de recargos y aforos			Baja
F	Servicios de fletes abonados correctamente.			Baja

(*) *Criticidad:*

■ *Alta*

■ *Media*

■ *Baja*

A. Omisión de Notas de Débitos, error en carga de pesos en sistema AIKON.

CRITICIDAD:



a) Observaciones

Del análisis realizado surgieron casos en los cuales correspondía realizar notas de débitos por mermas, pero las mismas no se confeccionaron debido a errores en la carga del Peso Origen en el sistema AIKON.

b) Análisis

Analizamos en base a la información registrada en los romaneos (AIKON), si los viajes de soja debían tener Notas de Débito por mermas.

Para ello, restamos el Peso Neto Origen menos el Peso Neto Destino, calculamos el 0,3% de tolerancia y obtuvimos la merma.

Posteriormente, cruzamos esta información con las ND emitidas según el Sistema CONTAPLUS y surgieron las siguientes inconsistencias:

Transportista: GOMEZ JOSE GERARDO.

OP	Kgs. Neto Origen	Kgs. Neto Destino	Dif. Kgs.	Tolerancia	Merma	ND a realizar	ND SC
3-2026	30.000	27.900	-2100	90	-2010	\$ -4.914,45	\$ 0,00
3-2026	30.000	29.060	-940	90	-850	\$ -2.078,25	\$ 0,00
3-1321	30.000	29.240	-760	90	-670	\$ -1.638,15	\$ 0,00

Luego, consultamos las Cartas de Porte físicas para verificar el peso origen y destino, de lo cual nos surgió que se trataba de viajes que tenían Peso Origen Real y no eran pesos estimados.

A la vez, verificamos la forma en la que la información del sistema AIKON se exporta al Sistema CONTAPLUS, de lo cual, podemos concluir que:

- Cuando se carga en AIKON **30.000 Kg. Peso Estimado**, se exporta el peso origen igual al peso destino, por lo cual, **no** corresponde nota de débito al no poseer diferencia.
- Cuando se ingresa el Peso Origen Real, se exporta dicho peso y realiza el análisis para determinar si corresponde o no realizar la confección de la nota de débito por diferencias de pesos origen y pesos destinos.

Como conclusión luego de haber consultado al responsable del departamento de sistema: *“si en la carta de porte se encuentra tildado Pesos*

estimados 30.000 y además se indica el peso origen real, el personal de casilla debe cargar el peso real”.

Para verificar que se cumpla ésta premisa, realizamos consultas al personal de casillas. El resultado obtenido fue: no existe un criterio **uniforme para la carga del peso origen enunciados en las Cartas de Porte**.

Se comentaron dichos resultados a los responsables: Administración de Planta Agroindustrial y Logística Administrativa, quiénes se comprometieron a tomar medidas para asegurar la carga uniforme de la información.

Luego de relevar toda la información necesaria, el cálculo de las mermas para los casos detectados quedaría de la siguiente manera.

Carta Porte	Kgs. Neto Origen Cargado	Kgs. Neto Origen Real	Kgs. Neto Destino	Dif. Kgs.	Tolerancia	Merma	ND a realizar
05-43448075	30000	27820	27.900	80	83,46	0	no realizar ND
05-43448063	30.000	29620	29.060	-560	88,86	-471,14	\$ -1.151,94
05-43035322	30000	29440	29.240	-200	88,32	-111,68	\$ -273,06
TOTAL							\$ -1.424,99

Finalmente, luego de relevar toda la información y documentación pertinente, podemos concluir que se omitió realizar las notas de débito en 2 de los 3 casos mencionados:

c) Comentarios del Sector

Implicancias (AUDITOR): Al tratarse de negocios “puestos en destino” la omisión de las notas de débito por mermas no tiene incidencia

económica para BIOTUC SA, pues las mismas son soportadas por el productor. No obstante, entendemos que existe un riesgo potencial ante la posibilidad de recibir reclamos por parte de los productores, pues al registrar el peso estimado y no el real, las mermas no son descontadas a la empresa de transporte.

d) Sugerencias

- Uniformar el criterio de carga
- Realizar capacitación al personal de casilla
- Practicar las mermas correspondientes a las empresas de transporte.

B. Pagos de facturas que no coinciden con la proforma.

CRITICIDAD:



a) Observaciones

Del análisis efectuado se relevó un caso en el cual se abona una factura por un servicio de flete no contenido en la proforma. Además en la misma factura del proveedor se incluyó otro servicio de flete con una tarifa mayor a la proforma.

b) Análisis

En base al procedimiento descrito en el manual: “... *Una vez finalizado el periodo de validez de la orden de compra se podrá imprimir la proforma que se enviara al proveedor del transporte para que envié la factura conforme a la proforma recibida...*”, realizamos un cotejo entre las proformas y las facturas enviadas por los transportistas.

Dicho cotejo nos permitió detectar un caso (FAC 1-3366) en el cual no se respecto el procedimiento enunciado:

- I- Pago de recargo no contenido en la proforma (diferencia de tarifa).

Transportista: Camiones SRL.

OP	Proforma	Carta de Porte	Tarifa s/Proforma	Tarifa s/Factura	Recargo	Kgs	Monto + IVA
3-1194	45-93655	05-43016891	\$ 360,00	\$ 400,00	\$ 40,00	28.810	\$ 1.394,40

- II- Pago de Carta de Porte n° 542576726 descrita en la factura del transporte pero no incluida en la proforma. Además no se encuentra adjunto la Carta de Porte física en el legajo.

Transportista: Camiones SRL.

OP	Proforma	Factura	Carta Porte	Tarifa	Total Pagado
3-1194	No se encuentra la CP referenciada	01-3366	05-42576726	\$ 450,00	\$ 13.572,00

AUDITOR: Verificamos en el sistema CONTAPLUS el modo de registración de la factura y observamos que la diferencia entre la proforma emitida y la factura emitida por el proveedor fue registrada contra una **cuenta**

de gasto. Luego, se realizó una nota de débito por la diferencia facturada en exceso y descontada oportunamente.

OP	Monto de Factura	Monto de Proforma	Diferencia registrada como gasto
3-1194	\$ 120.216,00	\$ 105.491,60	\$ 14.724,40

Implicancias:

Este modo de proceder (el cual difiere del manual de proceso) trae aparejado:

- Un alto riesgo, ya que podrían generarse salidas de fondos en exceso al registrar las diferencias de facturas contra cuentas de gastos.
- Mayores tiempos administrativos
- Riesgo de cometer errores en el cálculo manual de la Nota de Débito
- Riesgo de registrar la Nota de Débito pero no descontar en forma oportuna.

c) Sugerencia

- Ante situaciones como las descriptas se debe rechazar la factura del proveedor y solicitarle que confeccione una nueva respetando los montos y descripciones de la proforma.

C. Notas de débitos emitidas por la empresa de transporte en concepto de diferencias de tarifa.

CRITICIDAD:



a) Observaciones

Del relevamiento de legajos físicos efectuado observamos la existencia de notas de débitos de transportistas generadas por recargos en la tarifa pactada.

b) Análisis

Verificamos notas de débitos del transportista “TRANSPORTES RAUL SRL” las cuales fueron pagadas por el módulo incorrecto, apartándose del correcto procedimiento.

Transportista: Transporte Raúl SRL.

OP	Transportista	Cantidad de ND	Total abonado
3-2482	TRANSPORTE RAUL SRL	21	\$ 46.843,10

AUDITOR: Según lo relevado, las notas de débitos mencionadas anteriormente, poseen la firma de autorización del Gerente del área.

d) Recomendación

Definir la tarifa a pagar al momento de generar la contratación y registrar los recargos necesarios en el sistema, para que las facturas proformas se emitan por la tarifa pactada.

D. Mora en los pagos de facturas de Transportista.

CRITICIDAD:



a) Observaciones

Del relevamiento de legajos físicos efectuado observamos la existencia de facturas que fueron abonadas con demoras según lo pactado en la misma. (10 días de recepción de factura)

b) Análisis

Verificamos en los legajos de las OP la fecha en que se realiza la transferencia de los fondos cancelando el servicio de fletes y la comparamos con el sello de recepción plasmado en las facturas (Secretaria Biotuc SA), por diferencia entre fechas determinamos la mora en el pago.

Las mismas son las siguientes:

Op	Transportista	Factura	Mora (días)
3-1028	CROPPI SALVADOR ROBERTO	1-1380	8
3-1321	GOMEZ JOSE GERARDO	1-7935	5
		1-7937	5
		2-4271	5
		2-4272	5
		2-4275	5
		2-4276	5
		2-4277	5
		2-4278	24
		2-4284	3
3-1881	JORGE M. BIANCHI E HIJOS SRL	1-3404	2
		1-3405	1

Op	Transportista	Factura	Mora (días)
		1-3409	2
3-1988	LOMEX S.A	2-1188	14
3-2026	GOMEZ JOSE GERARDO	1-7953	5
		2-4344	5

E. Pago de recargos y aforos.

CRITICIDAD:



a) Observaciones

Del análisis realizado, surgieron pagos según proforma en concepto de aforos y recargos (diferencias de tarifa). Verificamos causas y autorización de los mismos.

b) Análisis

Minuta	Proforma	OP	Factura	Recargo	Transportista	Ref.
0080-00103496	45-92906	3-1321	2-4272	\$ 160,00	GOMEZ JOSE GERARDO	1
0080-00103213	45-92906	3-1321	2-4271	\$ 30,00	GOMEZ JOSE GERARDO	2
0080-00105497	45-93092	3-1321	1-7937	\$ 10,00	GOMEZ JOSE GERARDO	3
0080-00105496	45-93092	3-1321	1-7937	\$ 10,00	GOMEZ JOSE GERARDO	
0080-00105517	45-93184	3-1321	2-4284	\$ 10,00	GOMEZ JOSE GERARDO	
0080-00105499	45-93092	3-1321	2-4275	\$ 10,00	GOMEZ JOSE GERARDO	
0080-00105498	45-93092	3-1321	2-4275	\$ 10,00	GOMEZ JOSE GERARDO	
0080-00105549	45-93092	3-1321	2-4277	\$ 10,00	GOMEZ JOSE GERARDO	
0080-00105528	45-93092	3-1321	2-4275	\$ 10,00	GOMEZ JOSE GERARDO	
0080-00105145	45-93184	3-1321	2-4284	\$ 80,00	GOMEZ JOSE GERARDO	4
0080-00105248	45-93184	3-1321	2-4284	\$ 80,00	GOMEZ JOSE GERARDO	
0080-00105316	45-93092	3-1321	2-4277	\$ 80,00	GOMEZ JOSE GERARDO	

Minuta	Proforma	OP	Factura	Recargo	Transportista	Ref.
0080-00105482	45-93184	3-1321	2-4278	\$ 80,00	GOMEZ JOSE GERARDO	
0080-00107830	45-94640	3-2026	2-4362	\$ 420,00	GOMEZ JOSE GERARDO	5

Ref.1: Tarifa en sistema \$220, TARIFA PACTADA \$380. Correspondiente a tarifa pactada del viaje realizado \$250 y devolución de flete \$130 (Correspondiente a minuta (pendiente de respuesta por parte del sector) realizado por el mismo transportista).

Ref.2: Tarifa en sistema \$220, TARIFA PACTADA \$250.

Ref.3: Tarifa en sistema \$290, tarifa pactada \$300. Viajes realizados desde Pique Cabado a Frías.

Ref.4: Tarifa en sistema \$220, tarifa pactada \$300. Viajes realizados desde Rio del Valle a Frías.

Ref.5: "Aforo no cargado en minuta 104325, se carga diferencia ahora".

c) Comentarios de los responsables

d) Implicancias:

- Administrativamente implica hacer controles adicionales para validar recargas extemporáneas.
- La valoración del excedente dependerá de las toneladas del viaje actualmente liquidado, las cuales pueden ser mayor o menor a las toneladas originales.

F. Servicios de fletes abonados correctamente.

CRITICIDAD:



a) Observaciones

Del análisis efectuado se verificó que los importes totales facturados por los transportistas fueron abonados con fondos de las cuentas bancarias o valores en cartera de la sociedad BIOTUC SA.

b) Análisis

Controlamos que los importes debitados de las cuentas bancarias o acreditados en la cartera de cheques de tercero de la empresa, sean por los totales liquidados netos de las retenciones.

Se expone el total de viajes realizados:

OP	Transportista	Factura	Viajes
3-1028	CROPPI SALVADOR ROBERTO	1-1380	1
3-1194	JORGE M. BIANCHI E HIJOS SRL	1-3355	6
		1-3366	9
		1-3367	11
		1-3368	11
3-1321	GOMEZ JOSE GERARDO	1-7935	1
		1-7937	11
		2-4271	13
		2-4272	4
		2-4275	14
		2-4276	1
		2-4277	2

OP	Transportista	Factura	Viajes
		2-4278	4
		2-4284	3
3-1881	JORGE M. BIANCHI E HIJOS SRL	1-3404	1
		1-3405	7
		1-3409	4
3-1988	LOMEX S.A	2-1188	1
3-2026	GOMEZ JOSE GERARDO	1-7953	2
		1-7965	1
		2-4325	2
		2-4326	1
		2-4327	2
		2-4344	3
		2-4351	1
		2-4352	12
		2-4362	1
		2-4367	2
		2-4368	1
		2-7957	5
3-2330	NAVATUC INDUSTRIAS MATALURGICAS SRL	1-2346	81
3-2731	LOMEX S.A	2-1203	4
Total de viajes			222

CONCLUSION

Del análisis del circuito se logro detectar desvíos en operatoria descrita en el manual de procedimiento y ordenarlos en base a la criticidad de su implicancia y significatividad. Las inconsistencias más críticas fueron causadas por falta de conocimiento y criterio común en el proceso de carga, llevada a cabo por los operarios de casilla. También se detectaron pagos fuera del modulo estándar descrito en el circuito, los mismos se encontraban autorizados por el gerente del sector.

Según lo mencionado precedentemente, podemos inferir que la operatoria del circuito y su control interno son **satisfactorios**, no detectando puntos débiles en los procedimientos realizados; excepto por la falta de criterio común en la carga al sistema de las cartas de portes; siendo la principal recomendación la unicidad de criterio y capacitación a los operarios del sector casilla.

ÍNDICE BIBLIOGRAFICO

a) General:

LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Informe del Área Auditoría N° 5, 12ª Edición, Centro de Estudios Científicos y Técnicos, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (Buenos Aires, 2011).

ORGANIZACIÓN CONTABLE DE EMPRESAS, Cuadernillo lecturas de clases teóricas, Facultad de Ciencias Económicas UNT

b) Especial:

ORGANIZACION CONTABLE DE EMPRESAS, Conceptos extraídos del Informe COSO, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2011).

c) Otras Publicaciones:

Norma Internacional de Auditoría N° 610 - Utilización del Trabajo de Auditores Internos, Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, Federación Internacional de Contadores, (New York, 2009).

Resolución Técnica N° 37 F.A.C.P.C.E, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2013).

ÍNDICE ANALITICO

	Pág.
Resumen.....	1
Prólogo.	4

Capítulo I

Pautas generales sobre el control

1.- Concepto de Control.....	5
2.- Objetivos del control.	9
3.- Elementos del Control.	10
4.- Riesgos en el Control.	11
5.-Tipos de Auditoria.	14
6.- Pasos para la formación de un juicio.	17
7.- Papeles de Trabajo.	18

Capitulo II

Del Sistema de Control Interno

1.- Concepto de Control Interno y sus componentes.	19
2.- Necesidad de evaluación del Sistema de Control Interno.	51
3.- Secuencia de la evaluación.	56
4.- Métodos de relevamiento.	59

Capítulo III

De la Auditoría Interna

1.- Concepto de Auditoría Interna.	64
2.- Elementos de Control en la Auditoría Interna.	67
3.- Enfoque según las Normas Internacionales de Auditoría.	67
4.- Diferencias con la Auditoría Externa.	69
5.- Instrumentos para la implementación de la auditoría interna. ...	70

Capítulo IV

Caso Práctico

Descripción de Empresa Agroindustrial y Circuito operativo

1.- Introducción.	74
2.- Descripción y conocimiento del Ente.	74
3.- Descripción del circuito operativo objeto de la auditoría.	76

Capítulo V

Caso Práctico

Planificación de la Auditoría

1.- Introducción.	87
2.- Objetivos.	87
3.- Pasos previos.	88
4.- Evaluación de Riesgos.	89

Capítulo VI

Caso Práctico

Ejecución e informe de auditoría

1.- Introducción.	91
2.- Diseño del Programa y ejecución de Auditoría.	91
3.- Informe a la Dirección.	98
Conclusión	114