



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

AUDITORIA CIRCUITO COMPRAS Y PAGOS

Autores: Canuto, Diego Emanuel
Lobo, Ana Sofía
Plesa, María José

Director: Cuezco, María Josefina

2015

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN “AUDITORIA CIRCUITO COMPRAS Y PAGOS – EIRECO
CONSTRUCCIONES S.R.L.”

El siguiente trabajo trata de establecer y dejar por sentadas cuales son las bases para el desarrollo de los procedimientos de auditoria dentro de una empresa constructora, de tal forma de demostrar la importancia de realizar este trabajo en uno de los circuitos más críticos con el que cuenta cualquier empresa, no tan solo las de este rubro, como lo es el “Circuito de Compras y Pagos”.

Para ello primeramente se establecerán cuales son todos los procedimientos de auditoria que se pueden aplicar al desarrollar este tipo de encargo y el modo de planificar la implementación y aplicación de los mismos, a la vez que trata de mostrar los posibles riesgos que corre una empresa por no desarrollar dichos procedimientos. Luego estos procedimientos son aplicados a la empresa bajo análisis con el objetivo de dejar entrever que la falta de una auditoria interna y de un adecuado control interno dentro de una empresa pueden traer consecuencias graves, que van desde una simple omisión de un documento del legajo de proveedores hasta el robo o fraude dentro de la organización.

PROLOGO

Este trabajo surgió como un desafío que nos propusimos, teniendo como objetivo analizar el sistema el control interno operante en una empresa constructora, en su circuito de compras y pagos, demostrando las ventajas de su correcta implementación.

Para ello aplicamos en el ente bajo estudio, herramientas aprendidas en la materia Auditoria I, para poder así conocer las actividades de control operantes en dicho circuito. Identificando los puntos claves que definen las fortalezas y debilidades del mismo.

Las tareas realizadas implicaron búsqueda de bibliografía y comprobantes, como así también procesos de relevamiento para poder lograr, en base a ello, un diagnóstico de la estructura de la empresa, y principalmente el análisis de los circuitos involucrados en las funciones de compras y pagos.

A partir de la determinación de las fortalezas y/o debilidades de control interno en los departamentos objeto de estudio, sugerimos cambios para lograr una mayor eficiencia y efectividad en los procesos, así como también en el manejo de los recursos y la información base para la toma de decisiones. Demostrando con ello, la importancia de un sistema de control interno en el ente.

Desde la perspectiva que aquí adoptamos, podemos afirmar que un departamento que no aplique controles internos adecuados, puede correr el riesgo de tener desviaciones en sus operaciones y un inadecuado empleo de sus recursos, tanto humanos como materiales. Lo que a su vez, genera como consecuencia que las decisiones tomadas no sean las más adecuadas para su gestión, afectando los resultados de sus actividades. Dichos controles se deben establecer con el objeto de reducir el riesgo de pérdidas y en su defectos prever las mismas, con el fin de proteger sus activos y asegurar, en la medida posible, la exactitud y la veracidad de sus registros contables; sirviendo a su vez de marco de referencia o patrón de comportamiento para que las operaciones y actividades en los diferentes

departamentos de la organización fluyan con mayor facilidad, tendientes siempre a la eficiencia y efectividad.

El desarrollo de este trabajo procura respecto del ente bajo análisis:

1. Ofrecer una visión general sobre la organización.
2. Conocer las actividades de control llevadas a cabo en sus circuitos de compras y pagos.
3. Identificar las fortalezas y/o debilidades de control en los procesos bajo análisis.
4. Realizar sugerencias con miras a la mejora del control interno de los circuitos analizados.

CAPITULO 1

INTRODUCCION A LA AUDITORIA INTERNA

Sumario: 1.- Definición de Auditoria; 2.- Tipos de Auditoria; 3.- Diferencias y Similitudes entre Auditoria Interna, Externa y Off Sorsing; 4.- Auditoria Interna – Particularidades.

1. Definición de Auditoria

El origen etimológico de la palabra es del verbo latino audire, que significa ‘oír’, que a su vez tiene su origen en que los primeros auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación principalmente oyendo.

La auditoría es el examen crítico y sistemático que realiza una persona o grupo de personas independientes del sistema auditado, que puede ser una persona, organización, sistema, proceso, proyecto o producto.

Aunque hay muchos tipos de auditoría, la expresión se utiliza generalmente para designar a la «auditoría externa de estados financieros, que es una auditoría realizada por un profesional experto en contabilidad, de los libros y registros contables de una entidad, para opinar sobre la razonabilidad de la información contenida en ellos y sobre el cumplimiento de las normas contables

2. Tipos de auditoria

En este apartado veremos los diferentes tipos de auditoria, entre los cuales se pueden mencionar los siguientes:

a) Auditoria Externa: Es el examen realizado para expresar un criterio profesional sobre el funcionamiento y eficiencia que tiene una organización en el desarrollo de una determinada gestión, este trabajo lo elabora un profesional independiente, ya sea que trabaje en forma lucrativa o no, las entidades dedicadas a estas evaluaciones son independientes sin importar su tamaño o forma legal.

En ese sentido diremos que el objetivo de la auditoria externa, es emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera, dando confianza a los usuarios de dicha información.

Los usuarios que hacen uso de la información que contiene el dictamen de auditoria externa son, los propietarios y cualquier otro que tenga interés en el desarrollo de actividades de la empresa como: Bancos, inversionistas, etcétera.

La auditoría externa para cumplir con su objetivo debe de seguir los siguientes procedimientos específicos como: planeación, evaluación de controles y aplicación de pruebas sustantivas y de cumplimiento. Mediante programas de trabajo y papeles de trabajo como soportes y aplicación de muestreo.

Esta auditoria es realizada por una firma de contadores o un profesional independiente con la colaboración de analistas en sistemas, ingenieros industriales y otros profesionales.

b) Auditoria Interna¹: El instituto de auditores internos define a la auditoria interna como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta que agrega valor y mejora las operaciones de una organización. Así mismo, ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y

¹LATTUCA, Juan Antonio, Compendio de Auditoria, 3º Edición, Temas Grupo Editorial (Buenos Aires, 2008), Passim.

disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgo, control y gobierno.

El instituto de auditores internos es una asociación profesional internacional fundada en el año 1941 con sede central en los Estados Unidos. Con fecha 1º de enero de 2004 ese instituto puso en vigencia las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna, cuyos propósitos son:

- Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna.
- Proveer un marco para el ejercicio y promoción de las actividades de auditoría interna que agregan valor funcional.
- Establecer las bases para evaluar el desempeño de la auditoría interna.
- Fomentar la mejora en los procesos y operaciones de la organización.

Las actividades de auditoría interna se ejercen en ambientes legales y culturales diversos, dentro de organizaciones que varían según sus propósitos, tamaño y estructura, y por personas que pertenecen o no a la organización. Si bien estas diferencias pueden afectar la práctica de la auditoría interna en cada ambiente, el cumplimiento de las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna es esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos.

Estas normas introdujeron un componente novedoso en la definición de auditoría interna, la función de “consulta”. El servicio de consulta que el auditor interno puede prestar excede el marco de las actividades y procedimientos específicos de control interno y se extiende a todo el sistema de control interno de la organización, incluyendo, por ejemplo, el proceso de identificación y evaluación de los riesgos de la organización. Según las mencionadas normas, los servicios de aseguramiento comprenden la tarea de evaluación objetiva de los elementos de juicio que sirven para respaldar una opinión o conclusión independiente respecto de un proceso, sistema u otro asunto. La naturaleza y el alcance del trabajo de aseguramiento estarán determinados por el auditor interno.

Las funciones principales de la auditoría interna son las siguientes:

- Revisión de operaciones para verificar su concordancia con las políticas y procedimientos establecidos en 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.

c) Auditoría Operativa²: La auditoría operativa u operacional ha sido definida como “el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados con referencia a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados; la organización, utilización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión”.

Existen 3 tipos de auditoría operativas:

- Funcional: es la auditoría operativa hecha por el área de funciones específicas, como producción, administración, comercialización o dentro de ellas. Este tipo de auditoría operativa permite la especialización de los auditores.

- Organizacional: es la auditoría operativa que considera las unidades organizacionales como departamentos, sucursales o subsidiarias. Este tipo de auditoría operativa se dirige a la forma en que las distintas funciones interactúan y se coordinan.

- De fin especial: este tipo de auditoría operativa surge a solicitud de la gerencia, es decir, por un pedido específico de la gerencia de la organización.

Actualmente, la auditoría operativa como ha sido descrita es una actividad subsumida en las funciones de auditoría interna o bien consultoría. Los auditores internos o los consultores, tal como se dijo, podrían pertenecer a la organización objeto del trabajo o ser profesionales independientes.

² LATTUCA, Juan Antonio, Compendio de Auditoría, 3º Edición, Temás Grupo Editorial (Buenos Aires, 2008), página 20.

d) Auditoria Gubernamental³: La función de auditoria también es ejercida por representantes del gobierno, que actúan de conformidad con las leyes que rigen su actuación y que se refieren al desempeño de entes gubernamentales. En efecto, las cuentas públicas son examinadas por auditores que trabajan para los distintos gobiernos jurisdiccionales que, de acuerdo con el sistema representativo, republicano y federal de gobierno que tiene la República Argentina, son la nación, las provincias y los municipios. En las esferas provincial y municipal existen los tribunales de cuenta. En la esfera nacional, existen la Auditoria General de la Nación (AGN) y la Sindicatura General de la Nación (SIGEN). La auditoría gubernamental se ocupa tanto de la auditoria externa como de la interna de los diferentes entes gubernamentales. A su vez, muchas de las responsabilidades que tienen los auditores que se desempeñan en el sector público son similares a las de los contadores públicos que actúan en la esfera privada, por ello es pertinente comentar su trabajo. La AGN, tiene competencia en el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del estado, entes reguladores de servicios públicos y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos. Las normas de auditoria aprobadas para su propio uso por la AGN definen a la auditoria externa como un examen estructurado de registros u otra búsqueda de evidencia, con el propósito de sustentar una evaluación, recomendación u opinión profesional con respecto a la consistencia de los sistemas de información y control; la eficiencia y efectividad de los programas y operaciones; el fiel cumplimiento de los reglamentos y políticas prescriptos y/o la razonabilidad de los estados financieros e informes de rendimiento que pretenden revelar las condiciones actuales y los resultados de pasadas operaciones de un organismo o programa.

³ LATTUCA, Juan Antonio, Compendio de Auditoria, 3° Edición, Temas Grupo Editorial (Buenos Aires, 2008), Passim.

La SIGEN tiene como misión regir y dirigir el control interno del poder ejecutivo nacional, implementando un modelo fundado en criterios de economía, eficiencia, y eficacia, que haga efectivo el principio de responsabilidad del funcionario público y la rendición de cuentas de su gestión, en el marco de la legalidad y la ética republicanas. Sus funciones son normar el sistema de control interno del poder ejecutivo nacional, supervisar y coordinar la acción de unidades de auditoría interna, realizar investigaciones y auditorías con independencia de criterio y rigor profesional, sistematizar la información resultante de los informes propios o producidos por las unidades de auditoría interna y diseñar, implementar y administrar un sistema de información para el control de gestión. Así mismo, evalúa el cumplimiento de las normas contables emanadas por la contaduría general de la nación y mantiene un registro central de auditores y consultores privados a efectos de la utilización de sus servicios.

e) Auditoría de las declaraciones de impuestos⁴: La Dirección General Impositiva (DGI), como órgano de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), tiene a su cargo entre otras funciones la revisión del cumplimiento de las normas impositivas aplicables por los contribuyentes para la determinación de los tributos. Esta función, que le otorga la ley, la cumple a través de su cuerpo de inspectores, quienes actúan de acuerdo con los planes establecidos por la dirección. Los inspectores son contadores públicos entrenados en el uso de las técnicas de auditoría y en el conocimiento de las leyes y reglamentaciones fiscales. Su trabajo no es sencillo pues, como es sabido, batallan permanentemente contra la evasión fiscal, y tienen que convivir con la constante interpretación de las normas fiscales que, por su complejidad, son siempre objeto de controversia.

3. Diferencias y Similitudes entre Auditoría Interna, Externa y Off Sorsing

El auditor interno es un especialista en control interno ya que permanece en la empresa los 365 días del año, o sea, tiene dedicación completa a la empresa y

⁴ Ibidem.

esto le permite hacer una evaluación muy exhaustiva, permanente y un seguimiento, tanto de las operaciones y de los controles que realiza la empresa, como de intervenir en todas las modificaciones o cambios que se operen en la organización de la empresa.

Hoy en día muchas veces el trabajo de auditoria interna podría ser, en caso de organizaciones que no cuenten con el personal o se planteen problemas con ellos, con lo cual son contratados en forma independiente por medio de terceros y estos es lo que se conoce como “off sorsing”, que sería la auditoria interna ejecutada por terceros o por el profesional externo.

El objetivo de la auditoria externa es emitir una opinión profesional sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados contables de la empresa auditada. En cambio, la auditoria 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.

Las diferencias se exponen a continuación en el siguiente cuadro:

CONCEPTO	AUDITORIA		
	EXTERNA	INTERNA	OFF SORSING
SUJETO	Contador Público independiente	Preferentemente Contador Público (no es exigible)	Contador Publico
INDEPENDENCIA	Total	Profesional en relación de dependencia	Total
OBJETO	EECC anuales o intermedios	Actividad de control interno del ente; evaluación del circuito administrativo; acatamiento al manual de la organización	IDEM a Auditoria Interna
NORMAS DE APLICACIÓN	R.T. Nº 37	IDEM a auditoria externa (pero no es obligatorio, y son procedimientos similares) además debe cumplir con el informe número 7 de la comisión de auditoría del consejo profesional de capital	IDEM a Auditoria Interna

		federal	
PRODUCTO FINAL	Informe sobre los EECC anuales o intermedios	Informes Generales y Análisis sobre actividades de control interno; informes sobre operación y desempeño; informes sobre problemas detectados; conclusiones y recomendaciones	IDEM a Auditoria Interna
RESPONSAB.	De tipo: Profesional, Civil y Penal	De tipo: Laboral, Profesional. En este caso también será Civil y Penal, dado que se debe evaluar si es una cuestión derivada, complementaria o en carácter de autor o complicidad ya que existe relación de dependencia	IDEM a Auditoria Interna
CONDICIONES PERSONALES	Capacidad técnica; Independencia de criterio respecto del ente; título habilitante; cuidados profesionales	Capacidad Técnica; Independencia de criterio con respecto al objeto (el sujeto de la auditoria no depende de los altos estamentos dentro de la organización, lo recomendable es que dependa del directorio)	Capacidad Técnica; Independencia de criterio; Cuidados profesionales
EQUIPO DE TRABAJO	Colaboradores que trabajan bajo la supervisión directa de la persona firmante de los EECC	Idoneidad y conocimiento técnico adecuado al trabajo a realizar	Colaboradores bajo la supervisión directa del responsable del trabajo
CONOCIMIENTO DE LA AUDITORIA	Conocimiento mediano de la Organización	Conocimiento íntegro y profundo de la organización	IDEM a Auditoria Interna con la diferencia que se trata de gente contratada que va adquiriendo conocimiento por antigüedad en el desempeño de las funciones

4. Auditoria Interna - Particularidades

4.1 ORIGEN DE LA AUDITORIA INTERNA⁵

El proceso de la auditoria se realizaba cuando los contadores revisores, una vez cerrados los libros, cumplían con sus cometidos. El trabajo del auditor cada vez resultaba más extenso debido al crecimiento de las empresas, complejidad de la producción y formas de comercialización; por lo tanto se debió recurrir a la realización de auditorías intermedias.

Esto se vio facilitado por dos causas; el perfeccionamiento de los registros y estabilidad en sus cuerpos de los auditores externos.

La extensión de los trabajos obligo a implementar un sistema de control interno que inspira confianza a los auditores para que estos pudieran apoyarse en él.

Limitando su análisis al estudio selectivo de las partidas. Desde entonces los objetivos de la función son dos: la auditoria del balance para obtener un resultado más seguro y una auditoria permanente sobre la gestión de la empresa; se crean – entonces – en el seno de la empresa verificadores internos con el fin de detectar errores contables y localizar, mediante el análisis de los libros, registros y planillas, eventuales fraudes y pérdidas del patrimonio. Posteriormente a estas personas se las denominó auditores internos. En un principio el objetivo de la labor era la contabilidad ya que ésta al ser manual producía una gran cantidad de errores, pero cuando aparecieron los medios mecánicos de registración, el auditor interno comenzó a trabajar en otro tipo de comprobaciones, especialmente en controles de caja, haberes y existencias.

En el año 1993, en los Estados Unidos la auditoria interna da un paso importante. En ese momento regia la ley de seguridad y un año después de la ley de seguridad cambiaria, que establecían que las gerencias eran responsables de la exactitud de los estados contables. Por lo tanto, las empresas contrataron auditores externos para realizar verificaciones más de talladas de la contabilidad. Estos auditores externos controlaban a los internos carentes – entonces – del prestigio de los primeros.

⁵ RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires ,2001), passim.

Pero la auditoria interna, como profesión específica, definida e independiente no emergió hasta el año 1941 cuando se crea “The Institute Of Internal Auditor” (El Instituto de Auditores Internacionales). Posteriormente, el auditor salió de los registros contables y entro en la faz actual, asumiendo nuevas e importantes posturas. El Instituto se ha pronunciado sobre aspectos de la profesión entre los que podemos citar:

1) El objetivo del Instituto es promover y mejorar el Status de la auditoria interna y realizar su prestigio.

2) El objetivo general de la auditoria interna es asistir a la empresa en el logro de la administración más eficiente en las operaciones de la organización.

3) El auditor interno, actúa como un revisor y analista crítico para beneficio de la gerencia de la empresa.

4.2 OTRAS ASEPCIONES DE AUDITORIA INTERNA⁶

Existen sobre el tema diversas definiciones que, en el transcurso del tiempo, marcan estados del pensamiento que se tenía sobre esta profesión.

- Según Webster, define a la auditoria interna como: una verificación regular y continuada de los libros de contabilidad llevados por los empleados de un negocio, contrastando con la auditoría independiente. Además de significar una revisión del sistema de control interno de un negocio.

- La enciclopedia británica, dice lo siguiente: Los auditores internos tratan de determinar si los requerimientos de un sistema contable son cubiertos eficientemente y además si el sistema en sí se adecua a las necesidades gerenciales.

- La “Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno” del Instituto de Auditores Internos establecía: la auditoria interna interviene en principio en asuntos contables, pero puede también intervenir adecuadamente en materias de naturaleza operativa.

⁶ RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), passim.

- A. H. Kent la define del siguiente modo: la auditoria interna es un examen analítico de las diversas actividades de la empresa, que en general, emplea como base o punto de partida los diversos registros originales o resumidos de la empresa.

- Por último, transcribimos la definición de L. B. Sawyer: auditoria interna es la evaluación independiente de las diversas operaciones y sistemas de control dentro de una organización, a fin de determinar si las políticas y procedimientos establecidos son aplicados, los estándares fijados son alcanzados, los recursos son utilizados eficiente y económicamente, los planes trazados son realizados de manera eficiente y si los objetivos de la organización se están realizando.

Esta última definición es la que tomamos como más acertada ya que además de que la misma deja entrever que la función del auditor interno es controlar que las políticas y procedimientos sean aplicados, es decir que es “un control de controles”, también permite considerar al auditor interno como una profesión diferente y definida.

Al hablar de auditoria como una profesión diferente y definida, debemos tener en claro que los objetivos y técnicas de la auditoria interna, son distintos de lo que enseñan los textos de la auditoria que normalmente están preparados para el campo de los auditores externos. También debemos tener en cuenta que la auditoria interna emplea, en parte de sus tareas, técnicas convencionales de auditoria, si bien actúa en un campo donde los objetivos, las técnicas y los procedimientos le son totalmente propios y es en este campo donde la podemos clasificar como una profesión distinta.

4.3 CARACTERISTICAS DE LA AUDITORIA INTERNA⁷

Las características de una auditoria interna están relacionadas con el trabajo o funciones que debe llevar a cabo la misma y son las siguientes:

⁷ CATEDRA AUDITORIA 1, Cuadernillo Clases Teóricas, Fotocopiadora C.E.C.E, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (S.M. de Tucuman, 2009), página 58.

- a) Determinar la adhesión o cumplimiento de las políticas, metas y objetivos.
- b) Determinar la confiabilidad o seguridad de la información que es fuente para la toma de decisiones.
- c) Asesorar a la dirección superior.
- d) Salvaguardar el patrimonio de la empresa, ya fueren tanto los bienes materiales, como el medio humano que actúa en la misma.
- e) Estudiar las posibilidades de fraude o robo, del patrimonio de la empresa y establecer las medidas que minimicen el riesgo.
- f) Tratar de descubrir e informar inmediatamente irregularidades, desviaciones o maniobras ilícitas.
- g) Examinar, evaluar e informar sobre el sistema de control interno, el rendimiento de la organización y el estado en que ésta trata de lograr eficiencia y efectividad.
- h) Sugerir y recomendar mejoras en cuanto al sistema de control interno, los sistemas administrativos y contables y todos los procedimientos en general.
- i) Colaborar con la auditoria externa realizando tareas en coordinación con la misma para asegurar un adecuado control y revisión de la empresa.

4.4 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA INTERNA

Los objetivos de una auditoria interna son los siguientes:

- a) Verificar:

La exactitud o razonabilidad de la información;

La situación patrimonial financiera;

El grado de acatamiento de las políticas, planes y procedimientos;

Cumplimiento de los medios que resguardan el patrimonio.

- b) Proteger:

Todo lo que integra el patrimonio de la empresa.

- c) Evaluar:

La responsabilidad asignada y su procedencia;

Los controles vigentes.

d) Asesorar:

A la dirección superior;

Brindando apoyo en casos especiales y mediante asistencia técnica.

e) Recomendar:

Las mejoras operativas;

Medidas tendientes a evitar diferencias entre distintas áreas de trabajo.

4.5 RESPONSABILIDAD E INDEPENDENCIA DEL AUDITOR RESPONSABILIDAD

Las responsabilidades de la auditoría interna en una organización, deberán ser establecidas claramente en la política gerencial. La autoridad delegada deberá proporcionar al auditor interno el pleno acceso a todos los registros de la organización, propiedades, y al personal vinculado con el tema sujeto a examen. El auditor interno deberá tener libertad para examinar y valorar políticas, planes, procedimientos y registros.

Por lo tanto serán responsabilidad del auditor interno:

- Informar y asesorar a la gerencia y desempeñar esta responsabilidad en forma acorde con el código de ética del instituto de auditores internos.

- Coordinar sus actividades con otros, a fin de obtener el mejor cumplimiento de sus objetivos de auditoría y los objetivos de la organización. Además de las mencionadas el auditor también posee una responsabilidad denominada “responsabilidad funcional” la cual consiste en:

- a) Un examen o estudio de controles internos, sobre las transacciones monetarias, cuentas a cobrar y pagar, títulos y valores, e ingresos y egresos varios.

- b) Como consecuencia de su trabajo, debe emitir un informe que sea objetivo, conciso y oportuno, que suministre a la dirección superior una información rápida y segura.

- c) Supervisar y evaluar los controles internos para determinar y corregir las excepciones desconocidas.

- d) Evaluar las medidas de seguridad de toda la organización.
- e) Realizar inventarios o recuentos físicos y efectuar los controles necesarios que aseguren un adecuado resguardo de los bienes físicos.
- f) Controlar los bienes físicos y todo el equipo para asegurar que su uso es adecuado, que se le realiza el adecuado mantenimiento y asegurar que se obtiene el mejor beneficio de la inversión de capital realizada.
- g) Supervisar los procesos y procedimientos de la empresa para determinar si los resultados que producen son los adecuados.
- h) Realizar una revisión de contratos, convenios o acuerdos, celebrados por la organización, para verificar que los mismos no perjudican a la empresa.
- i) Proveer una fluida, constante y rápida recomendación donde se puedan hacer mejoras de la situación actual de los métodos y procedimientos que se aplican a la empresa.
- j) Actuar como asesor de la empresa en los temas que tenga conocimiento.

CÓDIGO DE ETICA

En el apartado anterior se hizo mención al código de ética al que debe apegarse el profesional al realizar su trabajo. Éste es un conjunto de principios morales dados por escrito que deben poseer los auditores internos, en los aspectos referentes a conductas, honor, y dignidad en sus funciones. Este código pertenece al Instituto de Auditores Internos y en ocho artículos se explica que los auditores deben ser honestos, objetivos y diligentes.

Además, deben ser leales a la empresa donde prestan sus servicios, y no tener conflicto de intereses con ella, ni recibir dinero proveniente de personas vinculadas con la organización.

Los auditores deben manejar con sumo cuidado la información confidencial y su opinión debe estar perfectamente avalada por la seriedad profesional que se pone en el trabajo.

Por último, los auditores deben tratar de superarse en sus tareas y respetar los objetivos del instituto y sus normas sobre competencia, moralidad y dignidad.

En base a lo expuesto en cuanto a “Responsabilidad” y “Código de Ética” detallamos lo que NO DE HACER el profesional al desempeñarse como auditor interno:

- Efectuar operaciones de línea;
- Llevar libros o registros;
- Custodiar bienes;
- Ser parte de un proceso;
- Revisar previamente una operación antes que esté finalizada, para garantizarla como correcta;
- Aprobar o autorizar transacciones o comprobantes.

INDEPENDENCIA

La independencia es esencial para la efectividad de la auditoria interna. Esta independencia se obtiene principalmente mediante su posición en la organización y su objetividad.

En cuanto a la posición de la función de la auditoria interna dentro de la organización y el apoyo que le confiera la gerencia, son los principales factores de su extensión y valor. Por consiguiente, el jefe de auditoria interna deberá ser responsable ante un funcionario cuya autoridad sea suficiente como para asegurar al mismo tiempo, un amplio alcance de actuación para la auditoria y la consideración adecuada de una acción eficaz ante los hallazgos y recomendaciones de auditoria. En cuanto a la Objetividad, esta es esencial para la función de auditoria. De tal manera, un auditor interno no deberá desarrollar o instituir procedimientos, preparar registros o comprometerse en cualquier otra actividad que normalmente deberá examinar y valorar, y que pueda interpretarse razonablemente que compromete su independencia. Su objetividad no será afectada adversamente por determinar y recomendar las normas de control a aplicarse en el desarrollo de sistemas y procedimientos bajo su examen.

CAPITULO II

CONTROL INTERNO

Sumario: 1.- Introducción; 2.- Control Interno, definición y objetivos; 3.- Naturaleza e importancia del Sistema de Control Interno; 4.- Alcance; 5.- Limitaciones; 6.- Componentes del control interno; 7.- Actividades de control: tipos de control; 8.- Controles manuales y controles programados; 9.- Relación entre objetivos y componentes; 10.- Secuencia de evaluación del control interno; 11.- Métodos de relevamiento del sistema de control interno; 12.- Roles y responsabilidades.

1- Introducción

El control interno está profundamente vinculado con la administración y organización de las empresas y actualmente las organizaciones, ya fueren privadas o públicas deben poseer un sistema de Control Interno, consistente, idóneo y sólido, que tienda a lograr eficiencia operativa.

El control es una función de supervisión y constituye una tarea de la Dirección Superior delegada en Auditoría Interna. Esta, a su vez, integra el Sistema de Control Interno y es su censor y corrector. El Control Interno nace y crece en la organización con métodos, procedimientos y sistemas, que confirman su estructura lógica mediante el funcionamiento del medio humano, material, tecnológico o ideológico.⁸

⁸ RUSENAS, Rubén, Auditoría Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), página 51.

2- Control Interno, definición y objetivos

Control interno es definido como un proceso efectuado por el directorio de una entidad, la dirección y otros miembros del personal, destinado a proporcionar una razonable seguridad con respecto al logro de los objetivos, en las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia en las operaciones: esto encara los objetivos básicos empresariales de una entidad, incluyendo metas en cuanto a desempeño y rentabilidad y a salvaguardia de los recursos.
- Confiabilidad en la elaboración de información contable: se refiere a la preparación de estados contables publicados confiables, incluyendo estados contables intermedios y resumidos y datos contables seleccionados derivados de dichos estados tales como distribuciones de ganancias informadas públicamente.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables: tiene que ver con el cumplimiento de aquellas leyes y regulaciones a las que la entidad está sujeta.

Estas categorías, distintas pero solapadas, encaran diferentes necesidades y permiten un enfoque directo para satisfacer necesidades separadas.

Los sistemas de control interno operan a diferentes niveles de eficacia. El control interno puede ser juzgado eficaz en cada una de las tres categorías, respectivamente, si el directorio y la dirección tienen razonable seguridad de que:

- Tienen conciencia de la medida en que los objetivos para las operaciones de la entidad están siendo logrados;
- Los estados contables publicados están siendo preparados en una forma confiable;
- Se están cumpliendo las leyes y las regulaciones aplicables.

Aunque el control interno es un proceso, su eficacia es un estado o condición del proceso en uno o más puntos en el tiempo⁹.

⁹ TREADWAY COMMISSION, Informe COSO, (Estados Unidos, 1992), passim.

3- Naturaleza e importancia del Sistema de Control Interno

La naturaleza e importancia del Sistema de Control Interno es que es indivisible porque integra toda la organización y, por lo tanto, es función y responsabilidad de la dirección de la empresa: su instalación o implementación, la vigilancia de su funcionamiento en forma correcta o eficiente, el detectar desfasajes respecto de lo que fue predeterminado, y, por último, el adaptar al tiempo y circunstancias las políticas, normas y procedimientos que componen el sistema de Control Interno.¹⁰

4- Alcance

El alcance del Control Interno está dado por la totalidad de la empresa, y los problemas que se generan al controlar las actividades, tienen origen en los distintos sectores de la organización según la tarea que ellos desarrollan.

El método de Control interno es una comparación entre una “actuación real” y una “acción pronosticada” (estándar objetivo). Cada sistema, método o procedimiento debe prever la posibilidad de practicar un control, que permita obtener las diferencias, errores, y desvíos, para luego obtener una explicación lógica y, posteriormente, generar las medidas correctivas.¹¹

5- Limitaciones

El control interno, no importa cuán bien diseñado y manejado esté, puede brindar solamente una razonable seguridad a la dirección y al directorio con respecto al logro de los objetivos de la entidad. La probabilidad de lograrlos está afectada por las limitaciones inherentes a todos los sistemas de control interno y para analizar estas limitaciones, deben considerarse dos conceptos distintos.

- Primero, el control interno - aún el control interno eficaz - opera a

¹⁰ RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires), página 52.

¹¹ RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires), passim.

diferentes niveles con respecto a diferentes objetivos y puede ayudar a asegurar que la dirección esté al tanto del progreso de la entidad, o de la falta de progreso. Pero solo puede proveer ni una razonable seguridad de que los objetivos serán logrados.

- Segundo, el control interno no puede proveer seguridad absoluta con respecto a ninguna de las tres categorías de objetivos.

Razonable seguridad ciertamente no implica que los sistemas de control interno fallarán frecuentemente. Muchos factores, individual o colectivamente, sirven para dar fuerza al concepto de seguridad razonable. El efecto acumulativo de los controles que satisfacen múltiples objetivos y la naturaleza multipropósito de los controles reducen el riesgo de que una entidad no logre sus objetivos. Además, las actividades operativas y las responsabilidades de las personas que se desempeñan diaria y regularmente a varios niveles en la organización están dirigidas al logro de los objetivos de la entidad. En efecto, en un grupo de entidades bien controladas, es muy probable que la mayoría será regularmente informada con respecto al avance hacia sus objetivos operativos, alcanzará regularmente sus objetivos en cuanto a cumplimiento, y producirá consistentemente - período a período, año tras año - estados contables confiables. Sin embargo, en virtud de las limitaciones inherentes comentadas anteriormente, no existe garantía de que no pueda ocurrir nunca, por ejemplo, un suceso incontrolable, una equivocación o un caso de información incorrecta. En otras palabras, aún un sistema de control interno eficaz puede experimentar una falla.

- Juicio: La eficacia de los controles estará limitada por la realidad de la debilidad humana en la toma de decisiones en los negocios. Dichas decisiones deben ser tomadas utilizando el juicio humano, en el tiempo disponible, basadas en la información al alcance y bajo las presiones en el manejo del negocio. Puede comprobarse que algunas decisiones tomadas utilizando el juicio humano, vistas en retrospectiva, han producido menores resultados que los deseados, y puede ser necesario cambiarlas.

La naturaleza de las decisiones relacionadas con control interno que deben ser tomadas basándose en el juicio humano es descripta enseguida con mayor amplitud al hacer referencia a fallas, violación de la dirección y análisis costos versus beneficios.

– Fallas: Aun cuando los controles internos estén bien diseñados, pueden fallar. El personal puede entender incorrectamente las instrucciones. Pueden hacer juicios erróneos. O pueden cometer errores por falta de cuidado, distracción o fatiga. Un supervisor del departamento contable responsable de investigar excepciones puede simplemente olvidarse o no proseguir una investigación tanto como fuera necesario para poder hacer las correcciones apropiadas. Personal temporario al desarrollar tareas de control en lugar de empleados de vacaciones o enfermos, pueden no realizarlas correctamente. Los cambios en el sistema pueden ser implantados antes de que el personal haya sido entrenado para reaccionar correctamente ante signos de funcionamiento incorrecto.

– Violación de la dirección: Un sistema de control interno solamente puede ser tan eficaz como las personas responsables por su funcionamiento. Aún en entidades eficazmente controladas - aquellas que generalmente cuentan con altos niveles de integridad moral y conciencia de control - un gerente podría violentar el control interno.

La expresión "violación de la dirección" es usada aquí para significar la actuación en contra de los programas o procedimientos prescritos con fines ilegítimos intentando su beneficio personal o el realce de la presentación de la condición financiera de la entidad o su posición en cuanto a cumplimiento. Un gerente de una división o unidad, o un miembro de la alta gerencia, podría violar el sistema de control por varias razones: para incrementar los ingresos informados para cubrir una disminución imprevista en la participación en el mercado, para realzar ganancias informadas que se encuadren con presupuestos alejados de la realidad, para elevar el valor de mercado de la entidad previo a una oferta pública (de acciones) o venta, para cumplir proyecciones de ventas o ganancias para apoyar pago de premios ligados al rendimiento, para aparentar que se cubren violaciones de compromisos asumidos en convenios de financiamiento, o para ocultar falta de cumplimiento de requerimientos legales. Las prácticas de violación incluyen declaraciones falsas a banqueros, abogados, contadores y proveedores, y la emisión intencional de documentos falsos tales como órdenes de compra y facturas de venta.

La "violación de la dirección" no debe ser confundida con la "intervención de la dirección", que representa las acciones de la dirección para apartarse con propósitos legítimos de las políticas o los procedimientos indicados. La intervención de la dirección es necesaria para manejar transacciones no recurrentes y extraordinarias o eventos que de otra forma podrían ser manejados en forma inapropiada por el sistema de control interno. Es necesario que la intervención de la dirección sea prevista en todos los sistemas de control interno porque ningún sistema puede ser de tal manera diseñada que permita anticipar todas las condiciones. Las acciones de la dirección para intervenir son generalmente manifiestas y comúnmente documentadas o de otras maneras reveladas al personal adecuado mientras que aquellas que son violatorias usualmente no se documentan ni se revelan, con la intención de mantenerlas en secreto.

– Colusión: Las actividades de colusión realizadas entre dos o más individuos pueden dar lugar a fallas de control. Los individuos actuando en forma colectiva para cometer y encubrir una acción, a menudo pueden alterar datos contables u otra información gerencial, de una forma que no pueda ser puesta de manifiesto por el sistema de control. Por ejemplo, puede existir colusión entre un empleado que lleve a cabo una importante tarea de control y un cliente, un proveedor u otro empleado. En un nivel diferente, varios niveles de ventas o la gerencia divisional podrían coludir burlando los controles a efectos de que los resultados informados alcancen los presupuestos o metas de incentivo.

– Costos vs beneficios: Los recursos siempre son limitados, y las entidades deben considerar los costos y beneficios asociados al establecimiento de controles.

Al determinar si un control en particular debe ser establecido, se considera el riesgo de fracaso y el efecto potencial en la entidad conjuntamente con los costos asociados al establecimiento de un nuevo control.

Las mediciones de costo y beneficio de implantar controles se realizan con diferentes niveles de precisión. Generalmente, es más fácil trabajar con el lado del costo de la ecuación que, en muchos casos, puede ser cuantificado en una forma bastante precisa. Se consideran en general todos los costos directos asociados a la creación del control, y los costos indirectos siempre que estos sean medibles en forma práctica.

Algunas compañías también incluyen el costo de oportunidad asociado al uso de los recursos.

En otros casos, sin embargo, puede resultar más difícil cuantificar costos. Puede resultar difícil cuantificar tiempo y esfuerzo asociado, por ejemplo, a ciertos factores del ambiente de control, tales como: el compromiso de la dirección con respecto a valores éticos o a la competencia del personal; apreciaciones del riesgo; capturar cierta información externa tal como conocimiento del mercado con respecto a la evolución de las preferencias de los consumidores.

El lado de los beneficios a menudo requiere una aún más subjetiva valuación. Por ejemplo, los beneficios de programas efectivos de entrenamiento son a menudo fácilmente apreciables, pero difíciles de cuantificar. A pesar de ello, se pueden considerar ciertos factores en la valoración de los beneficios potenciales: la probabilidad de ocurrencia de condiciones indeseadas, la naturaleza de las actividades, y el efecto potencial contable u operativo que el evento podría tener sobre la entidad.

La complejidad de las determinaciones de costo -beneficio se acrecienta por las interrelaciones de los controles con las operaciones propias del negocio. Donde los controles están integrados con, o "incorporados a" los procesos comerciales y de dirección, es difícil aislar tanto los costos como los beneficios.

Las determinaciones de costo-beneficio también varían considerablemente dependiendo de la naturaleza del negocio y el reto es encontrar el equilibrio justo. El control excesivo es costoso y contraproducente. Los clientes que hacen pedidos telefónicos no tolerarán procedimientos de aceptación de pedidos que sean demasiado pesados o que demanden mucho tiempo. Un banco que haga que los potenciales merecedores de crédito "salten a través de aros" no registrará muchos nuevos préstamos. Un control demasiado pobre, por otro lado, presenta riesgo excesivo de malos créditos. Un apropiado equilibrio es necesario en un ambiente altamente competitivo. A pesar de las dificultades, las decisiones de costo beneficio continuarán siendo tomadas.¹²

¹² TREADWAY COMMISSION, Informe COSO, (Estados Unidos, 1992), passim.

6- Componentes del control interno¹³

El control interno consta de cinco componentes inter-relacionados. Estos se derivan de la forma como la dirección maneja un negocio y están integrados con el proceso de dirección. A pesar de que los componentes están presentes en todas las entidades, las pequeñas y medianas compañías pueden implementarlos en forma diferente a como lo hacen las grandes. Sus controles pueden ser menos formales y menos estructurados pero, con todo, una compañía pequeña puede tener un eficaz control interno. Los componentes son:

- Ambiente de control: El ambiente de control establece el tono de una organización, influyendo la conciencia de control de su gente. Es la base para todos los otros componentes del control interno, proporcionando disciplina y estructura. El ambiente de control tiene una influencia extendida en la forma como las actividades de la empresa se estructuran, se establecen los objetivos y se aprecian los riesgos. También influye sobre las actividades de control, los sistemas de información y comunicación y las actividades de monitoreo. Esto es verdadero no sólo con respecto a su diseño sino también en cuanto a la forma como operan día a día. El ambiente de control está influido por la historia y la cultura de la entidad.

Las entidades eficazmente controladas se esfuerzan por tener personal competente, por inculcar a lo ancho de la empresa una actitud de integridad y de conciencia de control y por establecer un positivo "tono a la cabeza". Establecen políticas y procedimientos apropiados, generalmente incluyendo un código escrito de conducta, que promuevan los valores compartidos y el trabajo de equipo en pos de los objetivos de la entidad.

Los factores del ambiente de control incluyen integridad, valores éticos y competencia de la gente de la entidad, filosofía y estilo operativo de la dirección, la forma como la dirección asigna autoridad y responsabilidad y organiza y desarrolla su gente y la atención y orientación dadas por el directorio.

¹³ Ibidem.

- Apreciación del riesgo: Cada entidad enfrenta una variedad de riesgos de fuentes externas o internas que deben ser apreciados debido a que independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o industria, encuentran riesgos a todos los niveles dentro de sus organizaciones. Estos riesgos afectan la capacidad de cada empresa para sobrevivir; competir exitosamente dentro de su ramo, mantener su fortaleza financiera y su imagen pública positiva y mantener la calidad general de sus productos, servicios y personal. Una pre-condición para la apreciación del riesgo es establecer objetivos ligados a los distintos niveles e internamente consistentes. Apreciación de riesgos es la identificación y análisis de los riesgos pertinentes al logro de los objetivos, formando una base para determinar cómo los riesgos deben ser manejados. Debido a que las condiciones económicas y asociadas al ramo de actividad, las regulaciones y las operaciones continuarán cambiando, se necesitan mecanismos para identificar y tratar con los riesgos especiales asociados al cambio. No existe un modo práctico de reducir el riesgo a cero. En realidad, la decisión de intervenir en negocios crea riesgos. La dirección debe determinar cuánto riesgo es prudente aceptar, y esforzarse para mantener el riesgo dentro de ese nivel.

- Actividades de control: Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las órdenes de la dirección se lleven a cabo. Ayudan a asegurar que se tomen las acciones necesarias para encarar los riesgos asociados al logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control están presentes a través de la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Incluyen un rango de actividades tan diversas como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, reconciliaciones, revisiones de desempeño operativo, seguridad de activos y segregación de cargos.

- Información y comunicación: La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada en una forma y en un marco de tiempo que habilite a la gente a cumplir con sus responsabilidades. Los sistemas de información producen informes que contienen información operativa, contable y relativa al cumplimiento que hacen posible manejar y controlar el negocio. Se refieren no sólo a los datos generados internamente, sino también a la información sobre eventos

externos, actividades y condiciones que es necesaria para tomar decisiones empresariales fundadas y para elaborar informes externos. La comunicación eficaz también debe existir en un sentido más amplio, fluyendo hacia arriba, hacia abajo y a través de la organización. Todo el personal debe recibir un claro mensaje de la dirección superior, de que las responsabilidades de control deben ser tomadas seriamente. Deben entender su propio rol en el sistema de control interno, así como la forma en que las actividades individuales se relacionan con el trabajo de otros. Deben tener un medio de comunicar información significativa hacia los niveles superiores. Debe existir también comunicación eficaz con partes externas, tales como clientes, proveedores, órganos reguladores y accionistas.

- **Monitoreo:** Los sistemas de control interno necesitan ser monitoreados - monitoreo es un proceso que aprecia la calidad del desempeño del sistema a través del tiempo. Esto es cumplido a través de actividades de monitoreo continuo, evaluaciones separadas o una combinación de ambas. El monitoreo continuo se concreta en el curso de las operaciones. Incluye actividades regulares de dirección y supervisión y otras acciones que el personal realiza en el desempeño de sus cargos. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones separadas dependerán principalmente de la apreciación de los riesgos y de la eficacia de los procedimientos de monitoreo continuo. Las deficiencias del control interno deben ser informadas hacia arriba, informándose, con respecto a los asuntos graves, a la alta gerencia y al directorio.

Hay sinergia y enlace entre estos componentes, formando un sistema integrado que reacciona dinámicamente a condiciones cambiantes. El sistema de control interno está entrelazado con las actividades operativas de la entidad y existe por razones fundamentales del negocio. El control interno más eficaz es aquel en el cual los controles están contruidos dentro de la infraestructura de la entidad y son parte de la esencia de la empresa. Los controles "contruidos dentro" sirven de apoyo a iniciativas en relación a calidad y al otorgamiento de facultades, evitan costos innecesarios y permiten una rápida respuesta a condiciones cambiantes. Hay una relación directa entre las tres categorías de objetivos, que son lo que una entidad se

esfuerzo en lograr, y los componentes, que representan lo que se precisa para lograr los objetivos.

Todos los componentes son pertinentes a cada categoría de objetivos. Al mirar a cualquiera de las categorías - la eficacia y la eficiencia en las operaciones, por ejemplo - los cinco componentes deben estar presentes y funcionar eficazmente para concluir que el control interno sobre las operaciones es eficaz.

La definición de control interno - con sus subyacentes conceptos fundamentales de un proceso efectuado por gente, proporcionando seguridad razonable - junto con la categorización de objetivos y los componentes y criterios para eficacia y los comentarios asociados, constituyen esta estructura del control interno.

7- Actividades de Control: Tipos de controles

a) Controles contables: Son aquellos controles que tiene por objetivo asegurar razonablemente que la información contable sea confiable, siguiendo los parámetros de la realidad económica y de las normas contables profesionales.

Los controles contables deben ser evaluados por el auditor desde dos perspectivas: la del funcionamiento formal del sistema y al des contenido de las registraciones contables.

b) Controles operativos: Los controles operativos son aquellos que le aseguran al ente que está realizando su actividad en la forma más eficiente posible; o bien está obteniendo la mayor ganancia o la menor pérdida posible.

La función de estos controles muchas veces tiene que ver con la oportunidad o con la forma en que se realiza la actividad de control. Por ejemplo una toma de inventario puede tener objetivo contable (si se hace con el fin de registrar los productos obsoletos como pérdida) u operativo (si se hace con la finalidad de verificar si el ente está sufriendo fraudes, otros ejemplos son un arqueo sorpresivo, la asignación de niveles de autorización de límites de créditos, etcétera.

c) Controles de cumplimiento normativo: El ente realiza sus actividades con el fin de obtener el mayor beneficio, pero las operaciones que determinan ese

desarrollo deben hacerse dentro del marco de la legalidad. Por supuesto, esto no es aplicable a actividades ilícitas, y debe estar presente en los entes que desarrollan su rol social y económico para dar seguridad de que ese beneficio no está siendo amenazado por incumplimientos normativos que el ente desconoce.

d) Controles de responsabilidad social: Existen actitudes que debería tomar toda empresa, que se relacionan con su responsabilidad social, es decir, con el rol social que el ente tiene en un contexto comunitario. El rol social es el compromiso que el ente, dentro del desarrollo de sus actividades, tiene para con la sociedad. Por lo tanto, excede al marco de la legalidad mencionado en el punto anterior. Los entes deben comprender cuál es su rol social para poder actuar en consecuencia. Entonces, tendrían que existir controles relacionados con ese cumplimiento, como, por ejemplo, la verificación del cumplimiento de las disposiciones internas sobre beneficios sociales, la captación de las necesidades de los vecinos de la empresa, etc.¹⁴

8- Controles manuales y controles programados¹⁵

Las actividades de control pueden ser realizadas a diferentes niveles en una organización y en cada uno de ellos con diferentes niveles de detalle y precisión. Las actividades de control pueden ser realizadas por individuos (actividades de control manuales) o automatizados (por computadoras) en el marco de un sistema de control interno.

Las características de los elementos de control, manuales o automatizados, son importantes para la evaluación de los riesgos por el auditor y para decidir los procedimientos adicionales de auditoría basados en ellos, ya que afectan la manera en que las operaciones se inician, procesan e informan.

a) Actividades de control manuales: Estos procedimientos, en algunos casos, se relacionan con los registros que se preparan manualmente y en otros casos se realizan para asegurar que las transacciones estén completas y se procesen correctamente; a este último se lo conoce como “control del usuario”. Los controles

¹⁴ MONTANINI, Gustavo, Auditoría, 1º Edición, Errepar (Buenos Aires, 2009) passim.

¹⁵ LATUCA, Juan Antonio, Compendio de Auditoría, 3º Edición, Temas Grupo Editorial (Buenos Aires, 2008), Passim.

en un sistema manual incluyen procedimientos tales como la aprobación y revisión de operaciones, y la conciliación y seguimiento de las partidas surgidas de este último proceso.

La efectividad de los procedimientos de control manual depende de la competencia y diligencia de las personas que los realizan. El entrenamiento y la experiencia de tales personas, así como también el adecuado monitoreo de la gerencia, constituyen elementos importantes por considerar para mantener su efectividad. No obstante, en ciertos casos, esa efectividad también puede estar influida por la actuación adecuada de los sistemas de computación, los procedimientos de control programados y los controles generales de la computadora; por ejemplo, una persona puede revisar el informe de excepción generado por la computadora (donde se exponen las operaciones rechazadas por el proceso) y hace un seguimiento para ver que estas partidas se asienten adecuadamente. Este procedimiento será efectivo solamente si contiene una lista completa de las transacciones rechazadas.

b) Procedimientos de control programados o automatizados: Los procedimientos de control programados son los realizados directamente por una computadora sin intervención de las personas. Una entidad puede usar procedimientos automatizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones; en tales casos, los registros en forma electrónica remplazan a los documentos en papel. Por ejemplo, un programa de computación puede aprobar una transacción con una tarjeta de crédito en un negocio respecto del límite de crédito que tiene el propietario de la tarjeta. Los procedimientos de control programados se caracterizan por la ausencia de uno o más de los siguientes elementos:

- Documentos fuente
- Una transacción visible o huella de auditoria
- Salidas visibles, o
- Evidencia de que se ha aplicado la actividad de control.

Por ello, al no disponerse de evidencia documental de la realización de la actividad de control programada, se requiere que se haga uso de otras formas de

elementos de juicio (por ejemplo, investigación corroborativa) para probar su efectividad.

Estos procedimientos cuentan como ventajas que benefician al sistema de control interno, como se:

- Aplicar de manera uniforme las reglas del negocio y ejecutar también uniformemente los cálculos complejos en volúmenes significativos de operaciones o datos;
- Mejorar la oportunidad, disponibilidad y precisión de la información;
- Realzar la habilidad para monitorear el desempeño de las actividades de una entidad, sus políticas y procedimientos;
- Reducir el riesgo de que los controles sean eludidos;
- Entre otros.

También debemos mencionar algunos de los riesgos en el control interno de la entidad vinculados a este tipo de control:

- Confiar en sistemas o programas que resulten imprecisos para el procesamiento de datos o que admiten procesar datos incorrectos o ambas cuestiones;
- El acceso no autorizado a los datos podría originar una destrucción o cambios en los registros, incluyendo el registro de transacciones inexistentes, o no autorizadas, entre otras;
- Cambios no autorizados de datos en el archivo maestro, en los programas y sistemas;
- Inapropiada intervención manual
- Etcétera.

9- Relación entre objetivos y componentes del control interno

Hay una relación directa entre los objetivos del control interno, que son aquello por cuyo logro se esfuerza una entidad, y los componentes del control interno, que representan lo que se necesita para lograr los objetivos. La relación puede ser representada por una matriz tridimensional, mostrada en la siguiente figura:

- Las tres categorías de objetivos - operaciones, elaboración de información contable y cumplimiento - están representadas en las columnas verticales.
- Los cinco componentes están representados por filas.
- Las unidades o actividades de una entidad, a las que está relacionado el control interno, están representadas por la tercera dimensión de la matriz.

Relación entre objetivos y componentes



Cada fila componente "corta a través" y se aplica a las tres categorías de objetivos. Un ejemplo: Los datos contables y extra-contables provenientes de fuentes externas e internas, que es parte del componente información y comunicación, son necesarios para manejar eficazmente las operaciones de la empresa, formular estados contables confiables y determinar que la entidad está cumpliendo con las leyes aplicables. Otro ejemplo, el establecimiento y la ejecución de políticas y procedimientos de control para asegurar que los planes, programas y otras directivas de la dirección sean llevados a cabo - representando el componente actividades de control - está asociado también a las tres categorías de objetivos¹⁶

10- Secuencia de evaluación del control interno¹⁷

Para dar forma a la evaluación de las actividades de control y por ende para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a desarrollar, debe cubrirse los siguientes pasos:

¹⁶ TREADWAY COMMISSION, Informe COSO (Estados Unidos, 1992), passim.

¹⁷ LATTUCA, Antonio y otros, Informe Area Auditoría N° 5 Manual de Auditoría, FACPCE, (Buenos Aires, 2011), passim

a) Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión. Y este paso a su vez comprende de:

- Relevamiento general: El auditor realizara un relevamiento general de los sistemas que son pertinentes a su revisión. Se trata de un reconocimiento global en el que el auditor a través de documentación que proporciona descripciones generales y de entrevistas con el cliente y sus funcionarios, toma conocimiento de los sistemas de control establecidos por el ente.

- Relevamiento detallado: En esta etapa ya sea a través de manuales de organización, cursogramas, manuales de procedimiento, observación ocular, consultas a funcionarios y empleados directamente involucrados, el auditor intentara obtener un conocimiento profundo de las actividades de control de los sistemas. Es preciso que esta etapa alcance el mayor grado de especificidad compatible con su objetivo, determinando características y condiciones a controlar. Utilizará, en fin, toda aquella información que le permita una mejor comprensión de los subsistemas operantes en la organización que estén relacionados con su labor.

Para efectivizar esta etapa, llamada de relevamiento, suelen utilizarse distintos métodos, siendo entre los más conocidos: el narrativo o descriptivo, el de cuestionarios y el de cursogramas. En la práctica, los auditores no utilizan ninguno de estos en su forma pura, sino que los combinan según las circunstancias, los tres dándole prioridad a uno u otro, conforme la naturaleza de las condiciones o características del subsistema relevado. (NOTA: desarrollados en el punto XX).

- Evaluación preliminar: En ella, con los datos reunidos en ambos relevamientos analizara la existencia o no de controles, los sistemas que afectan 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 disminuirlo a límites aceptables). Esto se denomina riesgo de control, por lo que el auditor evaluara la capacidad del sistema para detectarlo.

b) Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica: Este paso se basa en la ejecución de las pruebas de cumplimiento. Su propósito es verificar el grado de correspondencia entre los

controles diagramados y los que se están efectivamente aplicando.

Estas pruebas son necesarias para apreciar el grado de confiabilidad del sistema operante, 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 datos procesados o pueda estimarse la magnitud de los posibles errores y estos resulten significativos.

El auditor diseñará las pruebas para verificar que los controles previamente seleccionados funcionan adecuadamente.

Para ello deberá:

- Planificar la prueba, determinar el tamaño de la muestra.
- Seleccionar los ítems que han de integrar la muestra
- Aplicar los procedimientos planeados con la muestra obtenida
- Evaluar los resultados obtenidos.

Es decir que el punto final de este paso implica concluir si lo revelado 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 reales de control de los sistemas, comparándolas con las que se considere razonables en las circunstancias: Este paso significa que el auditor habiendo comprobado a través de pruebas cómo funcionan los sistemas de control que a él le interesan, deberá concluir si son efectivos o no, si se trata de puntos fuertes o débiles contrastándolos con los que a su juicio son los adecuados.

Este paso requiere de un bagaje importante de conocimientos y experiencia por parte del auditor ya que deberá persuadirse que los aparentemente puntos fuertes se comportan así en la práctica, y que los que aparecen como puntos débiles no son subsanados o limitados a través de actividades de control de otros sistemas, por elementos comparadores, por gestión directa de la gerencia, por tareas rutinarias de auditoria interna o simplemente porque ante la escasez de situaciones en la que puede presentarse el aspecto débil es fácilmente cubierto por el propio auditor.

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 mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente: Esto se debe a que el proceso de planificación es interactivo, por cuanto 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 los objetivos de la auditoría.

Por ello, habiendo realizado una planificación preliminar con los datos que disponía al comienzo de la labor, luego de la evaluación de las actividades de control verifica si resulta afectada ajustándola en lo que corresponda. En aspectos tales como, la naturaleza de los procedimientos (es decir, el tipo de pruebas a realizar), eligiendo las más rápidas o las más fuertes o una combinación de ellas; alcance de las pruebas, aumentando o disminuyendo el tamaño de las muestras o la oportunidad para la realización de los procedimientos, acercándose o alejándose de la fecha de cierre del periodo según sean débiles o fuertes los controles seleccionados, puede resultar afectados.

e) Emitir un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de su tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados, esto ayuda a valorizar su tarea resultando un producto valioso para que el ente produzca mejoras en su organización.

11- Métodos de relevamiento del sistema de control interno¹⁸

Se realiza mediante la utilización de medios o procedimientos técnicos que tratan de facilitar el trabajo en cuanto al orden, cronología y control, pero que a su vez, sirvan como medio de prueba del trabajo realizado y sean el soporte de las conclusiones obtenidas una vez finalizado el mismo.

¹⁸ RUSENAS, Rubén, Auditoría Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), passim.

a) Método Descriptivo: Es la narración o descripción detallada en forma de relato de las características de los sistemas o el modo de operar de una organización, referente a las secuencias relevadas provenientes de las explicaciones de los individuos de las empresa. , en cuanto a: funciones, normas, procedimientos, operaciones, archivos, custodia de bienes, etcétera. Todos los datos o información recopilada son incorporados tal como se obtienen, en los papeles de trabajo del auditor.

b) Método de Cuestionarios: Este método se basa en un conjunto de preguntas estándares presentadas por escrito en un formulario pre impreso, sobre los aspectos fundamentales del control interno, que son comunes a la mayoría de las empresas y que interrogan sobre los sistemas y operaciones que se realizan en la organización.

La forma orgánica que tienen estos formularios de preguntas , consiste en estar separados por áreas operativas, las cuales se encuentran codificadas, presentándose los distintos aspectos en secciones detalladas en un índice, lo que permite ubicar el tema buscado, mediante un acceso directo y rápido, lo que constituye un trabajo ordenado, fácil de revisar y útil, también para buscar un tema.

La interrogación esta diagramada para recibir una de tres posibilidades admitidas: 1) “Si”, 2) “No”, 3) “No aplicable”. Las preguntas son planteadas de modo que las respuestas indiquen lo siguiente: si es “afirmativa”, indica que es un punto fuerte o eficiente de control; si es “negativa” denota la falla, debilidad o defecto de control; y si es “no aplicable”, indica que la pregunta no tiene sentido o existencia dentro del relevamiento que se realiza.

c) Método de Cursogramas: El cursograma o flujograma es la representación gráfica del sentido, curso, flujo o recorrido de una masa de información, o de un sistema o proceso administrativo u operativo, dentro del contexto de la organización, mediante la utilización de símbolos convencionales que representan operaciones, registraciones, controles, etcétera que ocurren o suceden en forma oral o escrita en el quehacer diario del ente. Este método muestra el panorama general o situación total y simplifica y agiliza la tarea del relevamiento. Reduce

considerablemente el tiempo de lectura y control e indica cuando hay errores de información, trabajos innecesarios, superfluos y duplicidad de tareas o procesos

d) Combinación de métodos: Los métodos indicados son complementarios, pues utilizados de forma conjunta permiten cubrir todos los aspectos relevantes del control interno.

12- Roles y Responsabilidades¹⁹

Todos en una organización tienen responsabilidades con respecto al control interno:

- Dirección - El gerente general es en último término, responsable y debe asumir la "propiedad" del sistema. Más que ningún otro individuo, el gerente general establece el "tono al más alto nivel" que afecta la integridad, la ética y otros factores de un ambiente de control positivo. En una compañía grande, el gerente general cumple con su deber proveyendo liderazgo y orientación a los altos ejecutivos y revisando la forma como ellos están controlando el negocio. Los altos ejecutivos, por su parte, asignan la responsabilidad por el establecimiento de políticas y procedimientos de control interno más específicos al personal responsable de las funciones de la unidad. En una entidad más pequeña, la influencia del gerente general, frecuentemente un dueño/gerente, es usualmente más directa. En cualquier caso, en una responsabilidad en cascada, un gerente es efectivamente un gerente general dentro de su esfera de responsabilidad. De particular significación son los jefes contables y sus equipos de trabajo, cuyas actividades de control cortan a través, así como hacia arriba y hacia abajo, las unidades operativas y de otra clase de una empresa.

- Directorio - La dirección es responsable ante el directorio, quien provee gobierno, guía y vigilancia. Los miembros eficaces del directorio son aquellos que son objetivos, capaces e inquisitivos. Tienen también un conocimiento de las actividades y del ambiente de la empresa y dedican el tiempo necesario para cumplir con sus responsabilidades como directores. La dirección puede estar en posición de violentar

¹⁹ TREADWAY COMMISSION, Informe COSO, (Estados Unidos, 1992) passim.

controles e ignorar u ocultar las comunicaciones provenientes de sus subordinados, haciendo posible una dirección deshonesta que intencionadamente desfigura resultados para cubrir sus huellas. Un directorio fuerte y activo, particularmente cuando está acompañado de eficaces canales de comunicación hacia arriba y funciones contables, legales y de auditoría interna capaces, es a menudo el más apto para identificar y corregir este tipo de problemas.

- Audidores internos - Los auditores internos juegan un rol importante al evaluar la eficacia de los sistemas de control y contribuyen a una eficacia continua. Debido a la posición organizacional y a la autoridad en una entidad, una función de auditoría interna a menudo juega un rol significativo en el monitoreo.

- Otros miembros del personal - El control interno es en algún grado, responsabilidad de todos en una organización y consecuentemente, debe ser una parte explícita o implícita de la descripción de cada cargo. Virtualmente todos los empleados producen información usada en el sistema de control interno o toman otras acciones necesarias para efectuar el control. También todo el personal debe ser responsable de comunicar hacia arriba, problemas en las operaciones, incumplimiento con el código de conducta y otras violaciones de las políticas o acciones ilegales.

Una cantidad de partes externas a menudo contribuye al logro de los objetivos de una entidad. Los auditores externos, aportando una visión independiente y objetiva, contribuyen directamente, a través de la auditoría de los estados contables e indirectamente al proveer información útil para la dirección y el directorio para llevar a cabo sus responsabilidades. Otros que proveen información útil a la entidad para efectuar control interno son los reguladores, clientes y otros que realizan transacciones con la empresa, analistas financieros, calificadores de inversiones y medios de comunicación. Las partes externas, sin embargo, no son responsables por, ni son parte de, el sistema de control interno de una entidad.

CAPITULO 3
PLANIFICACION Y HERRAMIENTAS DE UN TRABAJO DE
AUDITORIA

Sumario: 1.- Introducción; 2.- Planificación del Trabajo de Auditoria; 3.- Herramientas y/o Técnicas a Considerar en una Planificación; 4.- Programa de Trabajo; 5.- Proceso de Formación de Juicio.

1. Introducción

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 nueva auditoría ya no comprende sólo los controles tradicionales, sino que en la búsqueda de proteger los activos de la organización audita el cumplimiento de normativas (sean éstas internas o externas), políticas y directrices, y principios fundamentales de gestión moderna de empresas, en todo lo atinente a la calidad de los productos y servicios, niveles de satisfacción de los clientes, eficiencia de los procesos administrativos y productivos. En el caso de la calidad el auditor interno no procederá a efectuar mediciones o controles de calidad, su función en este caso es la de verificar la existencia de dichos controles y los mismos son correctamente llevados a cabo. En el caso de los procesos administrativos y productivos deberá contarse con auditores capacitados debidamente en dichas áreas y sus informes tendrán un enfoque netamente de asesoramiento.

Es por ello que es importante que el auditor realice:

- Una adecuada planificación de su trabajo de auditoría, así como también;
- Una correcta definición de las herramientas a utilizar en la misma;
- Los métodos de relevamiento de las actividades de control a emplear;
- Y los programas de trabajo a implementar.

Todo esto con la finalidad de que el auditor pueda formarse un juicio, sobre la confiabilidad o razonabilidad de la información contable o extracontable formulada por los distintos sectores, así como también poder formarse un juicio sobre el funcionamiento y la calidad del control interno.

2. Planificación del Trabajo de Auditoría

El auditor deberá ante todo definir claramente los valores, y la misión de la auditoría interna. Es necesario que quede completamente en claro quiénes son sus clientes y que requieren. Para lo cual resulta sumamente interesante implementar un sistema para verificar la calidad de los trabajos e informes de auditoría, como así también medir los niveles de satisfacción de los usuarios de la información suministrada.

La naturaleza del trabajo de auditoría y su objetivo primario, intrínsecamente conlleva una necesidad básica de desarrollar la acción de planificación. Esta acción se puede sintetizar como la asignación en el tiempo de los recursos disponibles, en función de las tareas y de la amplitud de los procedimientos a utilizar. La planificación además del beneficio que genera su utilización a través del ordenamiento del proceso, también se transforma en una de las mejores herramientas a utilizar para la obtención de los objetivos perseguidos.²⁰

Como consecuencia, desde el punto de vista profesional, la planificación es un elemento insoslayable en la realización de cualquier trabajo de auditoría. Por ello la Resolución Técnica N° 37 de la F.A.C.P.C.E., señala entre sus normas lo siguiente:

²⁰ LATTUCA, Antonio y otros, Informe Area Auditoría N° 5 Manual de Auditoría, FACPCE, (Buenos Aires, 2011), página 91.

“Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoria, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir las características del ente cuyos estados contables serán objetos de la auditoria (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con objetivo de reducir éste a un nivel notablemente bajo según las circunstancias”.

2.1 OBJETIVOS DE LA PLANIFICACION

La planificación de un trabajo de auditoria se orienta fundamentalmente a:

- Definir en forma concreta los procedimientos de trabajo a utilizarse, con el consecuente dimensionamiento de su alcance e intensidad.
- Obtención de los recursos humanos necesarios para cumplimentar los procedimientos definidos.
- Correlación temporal de las tareas con los recursos humanos, con el fin de controlar el desarrollo del trabajo de acuerdo con el compromiso asumido para la entrega de informes.
- Generación de evidencias fehacientes de haber cumplimentado un trabajo profesional con los requisitos propios de su naturaleza.

2.2 ELEMENTOS DE LA PLANIFICACION

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

- a) Propósito del trabajo a realizar: Este es el principal condicionante de la planificación. La planificación primariamente debe tomar en consideración este factor para dimensionar el trabajo a las necesidades emergentes del tipo de opinión a brindar.
- b) Características del ente donde se efectúa el trabajo: Este elemento permite particularizar las clases de procedimientos a aplicar para cumplimentar la tarea de auditoria según las características particulares del ente.

c) Estimación de las horas a insumir en la realización del trabajo: La presupuestación del trabajo resume una asignación de horas a cada una de las tareas a realizar.

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

2.3 ETAPAS DEL PROCESO DE PLANIFICACION

Como proceso la planificación puede dividirse en dos etapas o momentos distintos. En el primero de ellos se define cual será la estrategia a seguir en base al conocimiento e información mantenida del ente a estudiar: se la denomina “planificación estratégica”. En el segundo momento, luego de definir la estrategia global, se discriminan para cada uno de los distintos componentes cuáles serán los procedimientos a realizar para completar esa estrategia y se detalla cómo se llevarán a cabo, esta etapa se denomina “planificación detallada”.

1ª ETAPA: PLANIFICACION ESTRATÉGICA:²¹

Esta etapa reúne el conocimiento acumulado del ente, la información adicional obtenida como consecuencia de un primer acercamiento a las actividades ocurridas en el periodo a auditar y resume este conocimiento en la definición de decisiones preliminares para cada componente. De esta definición surge que los pasos de la planificación estratégica son:

- Conocimiento acumulado: la comprensión del negocio del ente es fundamental para realizar una planificación efectiva y una auditoría eficiente.

- Obtención de información adicional: luego de poseer un conocimiento sustancial del negocio del ente, el auditor debe obtener información

²¹ CATEDRA AUDITORIA 1, Cuadernillo Clases Teóricas, Fotocopiadora C.E.C.E, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (S.M. de Tucumán, 2009), passim.

adicional. Este paso dentro de la planificación estratégica consta de las siguientes actividades:

a) Definir los términos de referencia: consiste en determinar cuáles son las responsabilidades que el auditor asume en el trabajo, cuáles serán las expectativas, informes especiales e instrucciones que deberán ser completadas, restricciones al alcance del trabajo si las hubiera, etcétera.

b) Analizar el negocio del ente y sus riesgos inherentes: este paso consiste en analizar que sucedió en el negocio del ente y cuáles son sus riesgos inherentes. Es esencial contar con suficiente información acerca del negocio, a fin de evaluar el medio en el cual opera, los individuos que conducen la empresa y los factores que influyen sobre su éxito o fracaso.

c) Analizar el ambiente del sistema de información: consiste en analizar que sucede en el ambiente del sistema de información especificando cual es la naturaleza y alcance de los sistemas del ente, si posee procesamiento computarizado o manual, cual es el software de sistemas con los que opera, cuáles fueron los cambios ocurridos desde la última visita, cual es la naturaleza en cuanto a la configuración y estructura de las operaciones computarizadas.

d) Analizar el ambiente de control: luego de lo anterior corresponderá analizar qué cambios ocurrieron en el ambiente de control. Este último refleja la actitud y compromiso que tiene la gerencia para establecer un clima positivo a la implantación y ejecución de operaciones controladas de los negocios. Un ambiente de control fuerte permite depositar confianza en las actividades de control mientras que un control débil no lo permite.

e) Analizar los cambios en las políticas contables: si hubo algún cambio a la política vigente por decisión del ente o por cambio de las normas aplicables, problemas que en la aplicación de políticas contables se hayan detectado en ejercicios anteriores y el análisis de la existencia de algunas políticas agresivas o conservadores que requieran tareas especiales en la ejecución de la auditoría.

f) Decisiones preliminares para los componentes: en este paso corresponde tomar las decisiones que serán parte de la estrategia a aplicar en cada trabajo en

particular. En este momento es cuando se divide al conjunto de la labor de auditoria en partes manejables denominadas componentes. Un componente puede ser una partida de un estado financiero, o una parte del mismo, un grupo o ciclo de transacciones dentro de una o más partidas o la exposición de un ítem en las notas a los estados financieros. De esta manera existirá un componente para el ciclo de ventas, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, cobranzas, pagos, etcétera.

2ª ETAPA: PLANIFICACION DETALLADA:²²

En la planificación estratégica se trabaja con la auditoria en su conjunto, como un todo. En cambio, en la planificación detallada se trabaja cada componente en particular, en forma separada del resto de los componentes.

La planificación detallada consta de los siguientes pasos:

- Definición de afirmaciones: consiste en concentrar los esfuerzos de auditoria en las áreas de mayor riesgo y, en particular, en lo que se denominan “afirmaciones”.

Las afirmaciones están divididas en 3 grupos:

a) Veracidad: trata de determinar si el ente es propietario o posee derechos respecto de los activos registrados y ha contraído los pasivos contabilizados; si los activos, pasivos y transacciones son reales; si los activos existen, si las transacciones fueron debidamente autorizadas.

b) Integridad: analiza si todas las transacciones están contabilizadas, incluidas en los estados financieros, registradas en las cuentas correctas, adecuadamente acumuladas y registradas en él, o atribuidas, al periodo contable correspondiente.

c) Valuación y Exposición: analiza si cada transacción está correctamente calculada y reflejada por su monto apropiado, si los activos y pasivos están correctamente valuados, cada uno de acuerdo con su naturaleza y normas contables

²² CATEDRA AUDITORIA 1, Cuadernillo Clases Teóricas, Fotocopiadora C.E.C.E, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (S.M. de Tucuman, 2009), página 127.

aplicables y si reflejan claramente los hechos y circunstancias que afectan su valuación.

La definición de estas afirmaciones sirve para determinar, en base a la evaluación preliminar de riesgo inherente y de control, que grupo se ve más afectado por la presencia de determinado nivel de riesgo, aquellas afirmaciones más afectadas serán las que concentren el mayor esfuerzo de auditoría.

- Selección de los procedimientos de auditoría: para la selección de los procedimientos de auditoría, corresponderá tener en cuenta cual es toda la gama posible de procedimientos a aplicar. En ese sentido, los procedimientos posibles responden a dos grandes grupos; los procedimientos sustantivos y las pruebas de controles. A su vez dentro de los procedimientos sustantivos están incluidos los procedimientos analíticos y las pruebas detalladas de transacciones y saldos (estos temas se tratan con mayor detalle en el capítulo 4).

- Preparación de los programas de trabajo: los procedimientos de auditoría seleccionados en el paso anterior constituyen la base para la preparación de los programas de trabajo. Estos son el detalle, para cada procedimiento, de los pasos necesarios a seguir en el momento de su ejecución con indicación del alcance a aplicar y la oportunidad de su aplicación.

3. Herramientas y/o Técnicas a Considerar en una Planificación

Las técnicas de auditoría describen los métodos básicos que ayudan a reunir elementos de juicios sólidos. Las técnicas que pueden implementarse con motivo del trabajo de auditoría son las siguientes:

- a) Examen Físico;
- b) Observación;
- c) Confirmación;
- d) Inspección;
- e) Análisis;
- f) Comparación;
- g) Cálculo;

h) **Averiguación.**

Estas técnicas generalmente se aplican a base de pruebas, con la extensión y métodos que se consideren adecuados de acuerdo con la eficiencia de los procedimientos de contabilidad y del sistema de control interno vigente.

Al poner en práctica las técnicas de auditoría, el auditor interno está interesado en el examen, apreciación y acumulación de evidencias pertinentes a su indagación. El auditor debe mantener una actitud alerta, inquisitiva y de negocios, e ir en busca de la naturaleza real y no la aparente de las transacciones objeto de su revisión parcial, es decir, busca la verdad y naturaleza de las transacciones analizadas.

a) **EXAMEN FISICO**²³

El examen físico consiste en el recuento, identificación exacta del bien, legítima propiedad y estado de conservación, o sea la calidad que debe reunir el elemento a contar. Es porque ello que esta técnica también se denomina inspección ocular. El examen físico no aprueba por si la propiedad o derecho sobre la cosa, para establecer la propiedad hay que recurrir a otras consideraciones.

Practicado el recuento físico surgen tareas adicionales como las siguientes:

- Estudio posterior de la valuación de los bienes.
- Comparación de la cifra contada con los registros de la empresa.
- Estudios de las cifras que surjan.

b) **OBSERVACION**²⁴

El auditor debe tener capacidad de observación de los hechos o sucesos que ocurren en la vida diaria de la organización. La observación da frutos muy importantes dentro del proceso de auditoría, y debe utilizarse en los procesos administrativos contables, como en los movimientos físicos y patrimoniales, como así también en los procedimientos de control interno.

²³ RUSENAS, Rubén, Auditoría Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), página 40.

²⁴ Ibidem.

Durante el trabajo de auditoria interna, el auditor tiene la oportunidad de observar el comportamiento de los individuos o de los sistemas que se vinculan con un determinado sector. En base a sus observaciones el auditor cumplimenta a las otras técnicas aplicadas. Por lo tanto, la observación es la mas general de las herramientas estudiadas y es de buena utilidad en todas las fases del examen y, por lo tanto el auditor interno no debe omitirla en sus trabajos de auditoria y reflejar por escrito en los papeles de trabajo aquellas observaciones que le parecieron interesantes y ayuden en la búsqueda del conocimiento y la verdad.

c) CONFIRMACION²⁵

Esta herramienta consiste en obtener una respuesta escrita por un tercero, referente a un hecho o suceso sobre el cual dicha persona puede expedirse en forma objetiva e independiente.

Esta respuesta puede obtenerse según los casos, de adentro de la empresa (confirmación de adelantos para gastos, viajes, prestamos al personal, adelantos de sueldo, etcétera) o de afuera de la empresa (saldos por ventas, o de proveedores, de bancos, etcétera, como así también de bienes bajo custodia de terceros).

La confirmación requiere ciertas condiciones:

- Que el tercero este informado y tenga interés en responder sobre el tema que se le consulta.
- Que el tercero se expida y dicho resultado sea enviado directamente al auditor.

d) INSPECCION²⁶

Esta técnica consiste en el trabajo que realiza el auditor cuando observa o estudia los valores y otros bienes con el objeto de determinar su verdadera existencia física y así también la documentación que justifica la adquisición de dichos activos, o

²⁵ Ibidem, página 41.

²⁶ Ibidem.

los respectivos ingresos o gastos de la operación. Es una correlación entre la existencia física y la documentación justificativa de la transacción.

e) ANALISIS²⁷

Todas las transacciones que se realizan en la empresa tienen como soporte un documento (factura, recibo, contrato, orden de compra, remito, etcétera). Por lo tanto, es una técnica de auditoría el hacer una revisión o análisis de la documentación que es el soporte de las transacciones de un periodo dado.

El análisis de una operación mediante los documentos que la justifican permite obtener algunas importantes conclusiones después de:

- Determinar una forma razonable de autenticidad del comprobante y de la operación.
- Comprobar si realmente la transacción es de la empresa.
- Asegurarse de que la operación fue debidamente aprobada por intermedio de la firma de los funcionarios autorizados para permitir esas transacciones.
- Controlar que las operaciones fueron debidamente asentadas o registradas en la contabilidad.

El auditor hace un análisis profundo de los procedimientos de contabilidad utilizados y el método de llegar al balance de comprobación y para ello es necesario realizar la repetición del método para asegurarse que las transacciones unitarias fueron recolectadas y están expresadas dentro del balance final. Por lo tanto, se debe realizar el análisis de las cuentas y datos contables y operativos, para determinar la veracidad de la información expuesta por la empresa dentro de sus estados contables.

En el análisis también se puede utilizar el procedimiento de estudiar punto por punto que tiene un método o sistema y evaluar que los datos que se registran son normales o comunes y si ocurre algo fuera de lo común, sistemático o

²⁷ RUSENAS, Rubén, Auditoría Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), passim.

desacostumbrado debe ser estudiado con mayor profundidad, ya que este elemento extraño debe ser sujeto de sospecha para el auditor.

f) COMPARACION²⁸

Esta herramienta consiste en la comparación de saldos de cuentas o datos de operaciones con la información semejante de periodos anteriores o posteriores, para descubrir aparentes cambios en la información presentada y determinar las causas y razones. En muchos casos el efecto de la inflación no permite esta comparación salvo que las cifras sean presentadas en valores constantes (a una misma fecha de cierre) para poder asegurarnos que la comparación es válida. La comparación de datos la podemos hacer tanto en forma interna como externa. En forma externa cuando recurrimos a los registros de los bancos, clientes, proveedores, etcétera para determinar la razonabilidad de los registros; en forma interna, cuando a través de la contabilidad vinculamos ítems ubicados en distintas partes dentro de los estados contables, por ejemplo: la cifra de amortizaciones del cuadro de resultados, con el movimiento de la cuenta regularizadora de activo: “amortizaciones acumuladas”.

g) CALCULO²⁹

Consiste en recalcular las operaciones realizadas por el sector en cuestión para determinar si las mismas fueron bien hechas. Esta prueba de cálculo permite establecer la exactitud aritmética pero no prueba la calidad de los elementos que la componen.

Para el auditor ésta, es una prueba valedera, sencilla y completa ya que puede realizarla en cualquier momento y asegurarse que el resultado es correcto.

²⁸ Ibidem.

²⁹ RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), página 43.

h) AVERIGUACION³⁰

Consiste en averiguar con los funcionarios de mayor nivel las políticas, procedimientos y métodos que no pueden apreciarse con el simple examen de los libros, registros, y documentos de la contabilidad general, tales como: juicios pendientes, pasivos contingentes, planes o perspectivas futuras, etcétera.

La averiguación consiste en el arte de preguntar y recibir respuestas convincentes. Las respuestas satisfactorias pueden provenir de preguntas planeadas o sistemáticas. Según el tipo de pregunta que efectuó el auditor, la respuesta puede ser formal o informal, por escrito o – simplemente – verbal. Muchas veces comentarios causales o informales, pueden llegar a ser la base de estudios o análisis efectuados por el auditor interno.

Estas herramientas y/o técnicas de auditoria se aplican por lo regular a base de pruebas, con la extensión, oportunidad y método que se consideran adecuadas de acuerdo con la evaluación del sistema de control interno vigente.

4. PROGRAMAS DE TRABAJO

El programa de trabajo es un elemento de utilidad indiscutible. La etapa de planificación debería comprender su confección ya que permitiría un seguimiento ordenado de las tareas de revisión.

Los programas de trabajo de auditoria interna deben abarcar lo siguiente:

- Tipos de auditoria a realizar
- Pruebas a efectuarse
- Programación de fechas y duración
- Personal que ejecutara las tareas.

Se deben discutir entre el auditor interno y el auditor externo en especial los siguientes temas:

- Relevar y evaluar el sistema contable y de control interno, incluyendo pruebas de nivel de adherencia al mismo por parte del personal de la empresa.

³⁰ Ibidem.

- Obtener evidencias necesarias sobre ciertas pruebas de composición de saldos contables y de los movimientos del ejercicio.
- Observación de arqueos de valores, recuentos físicos, movimientos físicos de bienes de uso, liquidación de sueldos y jornales, movimientos de fondos, etcétera.
- Confirmación de saldos deudores y acreedores.
- Modificaciones al sistema contable durante el ejercicio, o cambios en sistemas de valuación.
- En salvaguardas de la actividad de auditoría interna: técnicas para el desarrollo y confección de los programas de trabajo. Su elaboración debe estar compatibilizada (en cuanto a su manejo y redacción).

Los aspectos a incluir en un programa de trabajo son³¹:

ESCENCIALES:

- Nombre del cliente.
- Fecha en la que se efectúa la revisión.
- Detalle de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- Tiempo presupuestado y tiempo empleado.
- Constancia del cumplimiento de cada procedimiento incluyendo fecha y firma de quien lo llevo a cabo.
- Conclusión, luego de la revisión del área o rubro.

CONVENIENTES SEGÚN LAS CIRCUNSTANCIAS:

- Recordatorio de los objetivos generales que se persiguen con la revisión.
- Referencia sintética a las principales características de los sistemas de control vigentes en el área que cubre el programa y en particular sobre deficiencias cuya potencialidad requiriese especial atención.
- Elementos que proveerá el cliente y su fecha tentativa.

³¹ LATTUCA, Antonio y otros, Informe Area Auditoria N° 5 Manual de Auditoria, FACPCE, (Buenos Aires, 2011), passim.

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

5. PROCESO DE FORMACION DE UN JUICIO

El proceso de formación de un juicio consta de cinco etapas, que pasamos a detallar³²:

- 1) Identificar las afirmaciones a ser estudiadas o examinadas.
- 2) Evaluar la importancia relativa de las afirmaciones.
- 3) Reunir la información necesaria para la emisión de una conclusión u opinión fundada.
- 4) Evaluación de la evidencia para determinar si es:
 - válida o no validad;
 - suficiente o insuficiente;
 - pertinente o impertinente.
- 5) Formar un juicio respecto de la razonabilidad de las afirmaciones estudiadas.

Los aspectos a tener en cuenta por el auditor interno cuando se forma un juicio y cuáles son los elementos que utiliza en su formación y las características que estos poseen son los siguientes:

- Evaluación Física:³³ la evaluación física permite al auditor certificar que lo que dicen los registros es igual a lo expresado en los bienes reales
- Afirmaciones de Personas:³⁴ estas afirmaciones pueden provenir de “terceros independientes” los cuales emiten conceptos que poseen fuerza en la formación del juicio del auditor interno, ya que por el prestigio de quien expresa la

³² RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), passim.

³³ Ibidem, página 36.

³⁴ RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), passim.

afirmación, permite incrementar el grado de creencia de lo que fue expresado. O también dichas afirmaciones pueden provenir del “personal de la empresa” los cuales brindan afirmaciones que realizan funcionarios, empleados, supervisores, etcétera y que son recibidas por el auditor y que, en función del prestigio que posee quien la emite, hace que éste la tenga en cuenta en el momento de formarse un juicio sobre determinados hechos.

- Documentos Respalatorios:³⁵ estos son documentos que justifican las transacciones (facturas, cheques, recibos, etcétera) que permiten al auditor tener conocimiento de las operaciones realizadas, y profundizar desde el momento de su iniciación hasta el punto final de la transacción efectuada.

- Hechos Futuros al Momento de la Auditoria:³⁶ el auditor efectúa su función en un momento dado, en el cual el estado de los hechos parece detenerse, pero no es así, ya que la vida de la empresa continúa y aparecen nuevos hechos y acontecimientos que modifican la situación al momento que se realiza la auditoria. Es decir que aparecen meros hechos de la empresa y de los terceros que interaccionan con ella. Por lo tanto, el auditor puede, observando los hechos del pasado, tomar hechos del futuro, tomando como presente el punto de corte de la auditoria.

- Información complementaria:³⁷ este punto se refiere a los registros sudarios manejados en forma informal (no exigido por la ley) dentro del gran sistema administrativo; en muchos casos son registraciones que realizan empleados en sus propias hojas de trabajo. Si estos registros pueden ser controlados por el auditor y no presentan errores por carencia de datos, ni irregularidades en su confección pueden utilizarse para la formación de un juicio.

- Relevamiento del Sistema de Control Interno:³⁸ el auditor debe hacer un relevamiento y evaluación del sistema de control interno y observar que este es satisfactorio, o puede ocurrir que no obtenga un juicio a priori de cómo es el

³⁵ RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), página 37.

³⁶ Ibidem.

³⁷ Ibidem.

³⁸ Ibidem,

comportamiento operativo del ente en cuanto a su organización y funcionamiento, entonces deberá – luego – comprobarlo cuando realiza las pruebas de auditoria pertinentes.

- Pruebas Matemáticas:³⁹ el auditor interno, durante su trabajo realiza pruebas matemáticas que le permiten asegurar que los cálculos realizados son correctos o no. Todas las pruebas matemáticas que realice el auditor deben coincidir con las registraciones de la empresa, o con los documentos justificativos. Los cálculos pueden consistir en la revisión de cálculos efectuados por la empresa o terceros, o cálculos propios realizados sobre cifras globales o cuadrando planilla.

- Interrelaciones:⁴⁰ el auditor durante su trabajo ve muchos aspectos de la empresa, de la información analizada de su tarea, puede hacer interrelaciones de datos o información, que le permitan obtener conclusiones sobre la validez de lo que ha observado durante su auditoria. La interrelación de hechos en forma lógica permite obtener conclusiones válidas, que a su vez, tiene que ser demostradas.

Luego de realizado el proceso y empleados las técnicas para formarse un juicio, el auditor está en condiciones de emitir el mismo, fundamentándolo con todo lo desarrollado.

³⁹ RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude y Corrupción, Editorial La ley, (Buenos Aires, 2001), página 38.

⁴⁰ Ibidem.

CAPITULO 4

RIESGOS Y PRUEBAS DE AUDITORIA

Sumario: 1.- El Riesgo de Auditoria; 2.- Tipos de Riesgo; 3.- La Auditoria Interna y el Riesgo en la Organización; 4.- Pruebas de Auditoria.

1. El Riesgo de Auditoria

El riesgo de auditoria puede ser conceptualizado como el peligro que asume el auditor de no observar la existencia de defectos importantes en la información obtenida emitiendo de esta manera un informe erróneo.

El riesgo de auditoria es conocido por el auditor, motivo por el cual prácticamente a partir del momento en que sus servicios son contratados encamina su tarea a fin de obtener evidencias pertinentes, válidas y suficientes que influyan en su intelecto y lo persuada sobre la calidad y cantidad de información proveída. El conocimiento apropiado de las causas que incrementan o disminuyen el riesgo constituye el punto de partida del análisis que al respecto debe realizar el profesional a fin de enmarcarlo dentro de los límites aceptables.

2. Tipos de Riesgo

Los tres componentes del riesgo de auditoria han sido definidos de la siguiente forma:

- El Riesgo Inherente:⁴¹ este riesgo podría denominarse “riesgo de existencia” ya que representa la posibilidad de que tanto transacciones como saldos puedan incluir afirmaciones equivocadas. Independientemente de los sistemas de control que el ente pueda tener en vigencia, el riesgo de existencia depende de muchas circunstancias entre las cuales pueden mencionarse: actividad del ente; tipo de afirmación; ambiente legal; periodicidad de los informes que se emiten.

- El Riesgo de Control:⁴² consiste en que existiendo una afirmación errónea el grupo de control del sistema no lo detecte o bien que habiéndolo observado el grupo activante no adopte las medidas correctivas necesarias para que los errores no se reiteren. La tarea del auditor será entonces evaluar adecuadamente el funcionamiento de ambos grupos (de control y activante) de forma tal de establecer su confiabilidad o las debilidades que presentan y según sea la importancia de las características controladas determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar

- El Riesgo de Detección:⁴³ éste es el riesgo de que los procedimientos de auditoría no permitan descubrir una afirmación errónea. Debe agregarse que si bien es posible disminuir el riesgo de detección incrementando la cantidad de pruebas y tomando aquellas que provean de evidencias más fuertes, no es factible anularlo o eliminarlo por completo. La justificación de lo aseverado surge del hecho de que aun cuando el auditor pueda revisar la totalidad de las operaciones de un periodo o la totalidad de las partidas que componen el saldo que el ente declara nunca podrá arribar a la certeza absoluta que no existan otras operaciones u otras partidas que estando omitidas debieran ser incorporadas. Se pone de manifiesto aquí que la seguridad que provee una tarea de auditoría debe representar un nivel alto pero no puede significar un nivel absoluto.

⁴¹ LATTUCA, Antonio y otros, Informe Area Auditoria N° 5 Manual de Auditoria, FACPCE, (Buenos Aires, 2011), página 79.

⁴² Ibidem.

⁴³ Ibidem, página 80.

3. La Auditoría Interna y el Riesgo en la Organización

La función de auditoría está preparada para jugar un rol vital en los esfuerzos de gestión de riesgos de la organización. Una de las responsabilidades del auditor es evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos. Si bien la gerencia debe tomar la responsabilidad para la gestión de riesgos, el valor de la contribución de la auditoría interna yace en su habilidad para coordinar y proveer aseguramiento a la alta dirección y al comité de auditoría con respecto al estado de los controles internos diseñados para reducir o administrar el riesgo de la organización.

El rol del auditor en la gestión de riesgo debería involucrar tres actividades clave:

- a. evaluar el proceso de gestión de riesgos de la organización
- b. utilizar la evaluación de riesgos para desarrollar un plan de auditoría
- c. expresar una opinión general en relación con la calidad de los controles diseñados para mitigar el riesgo.

Cada una de las actividades citadas representa un componente esencial para lograr el éxito en la auditoría, y serán desarrolladas a continuación:

Evaluar el proceso de gestión de riesgos

El auditor interno debe iniciar su trabajo con una evaluación orientada a determinar si la gerencia ha establecido un proceso de gestión de riesgos y opera eficazmente. El auditor debe promover el desarrollo de un proceso formal apropiado teniendo en cuenta la cultura de la organización, su tamaño, complejidad, estilo de gestión y objetivos de negocios. Un “proceso formal” implica documentar y establecer prioridades para los riesgos de la organización así como los controles diseñados para mitigar dichos riesgos y periódicamente proveer a la alta gerencia y, si corresponde, al Comité de Auditoría, un panorama general sobre el riesgo de la organización.

Si realmente existe un proceso de gestión de riesgos, el auditor interno debe evaluar si es adecuado y eficaz mediante las siguientes acciones:

- Determinar si se identifican y se establecen prioridades para los riesgos que surgen de estrategias y actividades más operativas del negocio;
- Asegurar si la gerencia y el comité de auditoría determinaron el nivel de riesgo aceptable;
- Asegurar que exista un proceso mediante el cual se diseñen controles para reducir o administrar los riesgos a un nivel que la gerencia y el comité de auditoría consideren aceptables.
- Supervisar y reevaluar periódicamente el riesgo de la organización y la eficacia de los controles para administrarlos.

Desarrollar un plan basado en riesgo

Una vez que el proceso de gestión de riesgos es adecuado, el Auditor Interno debe utilizar la evaluación de riesgos como fuente primaria para identificar áreas que ameriten su inclusión en el plan anual de auditoría. El auditor debe considerar esta evaluación como punto de partida para identificar los responsables de las unidades de negocios que deban administrar riesgos y para evaluar cualquier riesgo significativo que se haya omitido. Los auditores internos deben obtener evidencia de auditoría pertinente, confiable y suficiente con respecto a la existencia de controles adecuados diseñados para mitigar los riesgos identificados.

Expresar una opinión profesional

De acuerdo con las Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna, la función de auditoría interna debe comunicar una opinión general para determinar si la gestión de riesgos y los procesos de control resultan adecuados y eficaces para la alta gerencia y el comité de auditoría. Si el alcance del plan de auditoría propuesto es insuficiente para lograr una expresión de aseguramiento, la auditoría interna debe informar a la alta gerencia y al comité de auditoría. En sus informes es habitual que los auditores provean una sinopsis de las auditorías realizadas y las conclusiones alcanzadas en cada auditoría. Sin embargo en este tipo de opinión no siempre se informa a la gerencia acerca de lo que realmente quiere saber: si el sistema de control interno es realmente eficaz. En consecuencia,

puede haber una brecha en la expectativa entre lo que la gerencia espera de la función de auditoría y las propias limitaciones prácticas de la auditoría interna al proveer una opinión general.

Para reducir dicha brecha, la auditoría interna debe promover un proceso de supervisión o monitoreo de riesgos para proveer retroalimentación a la alta gerencia y al comité de auditoría sobre la calidad del gobierno de la entidad (gobierno corporativo), de la gestión de riesgos, de los controles internos y cumplimiento normativo, regulatorio y de políticas corporativas (todo junto lo que llamamos “GRC” Governance, Risk & Compliance”).

4. Pruebas de Auditoría

Si bien nuestro Trabajo comprende básicamente el trabajo de una auditoría interna no podemos dejar de mencionar los procedimientos de auditoría comprendidos en la RT 37 de la FACPCE, los cuales se aplican a una auditoría externa, ya que si bien la finalidad de una auditoría interna y una externa son distintos como ya vimos en capítulos anteriores, la mayoría de los procedimientos aplicados en ambas auditorías, en algunos casos son los mismos. Dichos procedimientos están establecidos en el apartado 3.5 de la sección normas para el desarrollo de un encargo de auditoría externa de EECC en la segunda parte de la mencionada Resolución Técnica y son los siguientes:

- a) Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en el control interno del ente. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Si el ente utilizase una organización de servicios, es necesaria la obtención de conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos.

- b) Cotejo de los estados contables con los registros contables.
- c) Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.
- d) Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).
- e) Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
- f) Comprobaciones matemáticas.
- g) Revisiones conceptuales.
- h) Comprobación de la información relacionada.
- i) Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
- j) Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).
- k) Preguntas a funcionarios y empleados del ente; en particular, preguntas a la dirección para identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.
- l) Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la dirección).⁴⁴

De esta manera se puede ver que muchos de los procedimientos que mencionaremos más adelante en este capítulo son en muchos casos los mismo, solo que el objetivo perseguido por cada auditoria es diferente.

El auditor luego de haber tomado conocimiento del ente y de las afirmaciones a ser examinadas planificara su trabajo y una vez evaluadas las

⁴⁴ FACPCE, Resoluciones Técnicas Vigentes, Errepar, (Buenos Aires, 2014), página 11.

actividades de control de los sistemas pertinentes, revisará el plan de acción y establecerá los procedimientos de auditoria que estime son los más adecuados (naturaleza de los procedimientos), la cantidad de pruebas que realizara (alcance de los procedimientos) y el momento más oportuno para ejecutarlas (oportunidad del procedimiento) para hacer que el nivel de riesgo quede a un nivel aceptable para el profesional y para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes necesarios para emitir su informe.

Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes necesarios para emitir su informe el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo una serie de pasos procedimientos, entre los cuales se encuentran los detallados en el capítulo anterior que deben tenerse en cuenta a la hora de la planificación y que fueron definidos como herramientas o técnicas de auditoria.

Estos procedimientos, pasos o “pruebas de auditoria” pueden dividirse o clasificarse en diferentes tipos según el objetivo y los procedimientos de los que consten.

Para comprender debidamente la naturaleza de las pruebas de auditoria, sus objetivos, e intervenciones es necesario analizar estas cuestiones en el marco de dos tipos de terminologías no necesariamente similares. Por una parte se tiene la literatura profesional integrada por los pronunciamientos de organismos profesionales de investigación y de autores que se han ocupado del tema, y por la otra, es posible considerar la terminología empleada por los auditores efectivamente en sus trabajos. Por lo tanto las pruebas de auditoria pueden dividirse en las “tratadas por la literatura profesional” y las pruebas “usualmente usadas en un trabajo de auditoria”. Ambas se desarrollan a continuación:

- Pruebas Tratadas en la Literatura Profesional

Dentro de las estas, se pueden encontrar tres tipos de pruebas de auditoria para la reunión de evidencias y estas son:

- a. Pruebas globales de razonabilidad de saldo:⁴⁵ estas pruebas se instrumentan para conocer mejor los negocios del cliente e identificar las áreas donde puede ser necesaria una mayor investigación como consecuencia de existir fluctuaciones significativas, relaciones dudosas o inusitadas. Los procedimientos para llevar a cabo este tipo de pruebas son: Análisis comparativo de saldos contables de periodos sucesivos, en valores absolutos y valores relativos explicando las variaciones de los mismos; Análisis de tendencia con respecto a un año base; Análisis de ratios importantes; Comparación de datos reales con los presupuestados; Relaciones lógicas entre ciertas cifras de los saldos contables.
- b. Pruebas de Cumplimientos de Controles:⁴⁶ estas pruebas tienden a confirmar el conocimiento que el auditor tiene acerca de las actividades de control de sus clientes. Están orientadas a confirmar los datos obtenidos en la etapa de relevamiento, como verificar el funcionamiento durante el periodo subexamen. En orden a lo expresado algunos auditores distinguen dentro de estas pruebas las llamadas “circulares”. Estas consisten en una revisión de la disposición efectiva de los controles de la empresa en un determinado momento con el proceso de ratificar el relevamiento efectuado por el auditor. A tal efecto, el auditor debe tomar en cada subsistema de la empresa cuatro o cinco operaciones y seguir el movimiento de la documentación a través de todo el sistema, de allí su denominación de “pruebas circulares”. Estas pruebas no tienden a medir el funcionamiento de las actividades de control durante todo el ejercicio examinado sino que simplemente apuntan a confirmar el conocimiento del sistema que se ha formado el auditor en la etapa preliminar.

⁴⁵ LATTUCA, Antonio y otros, Informe Area Auditoria N° 5 Manual de Auditoria, FACPCE, (Buenos Aires, 2011), página 130.

⁴⁶ Ibidem, página 131.

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

Las pruebas de cumplimiento de controles cubren ese objetivo y su intensidad estará en relación directa con el resultado de la ponderación preliminar de las actividades de control. Puede decirse que se pone en evidencia la frecuencia de los errores producidos por la falta o insuficiencia de controles. Aunque es obvio, vale la pena recalcar que estas pruebas no se refieren a valores (magnitudes), sino solo a frecuencia de errores u omisiones.

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

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

c. Pruebas Sustantivas (validez de saldos)⁴⁷

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

Estas pruebas pueden referirse a un universo de transacciones de un mismo sentido que compiladas configuran el saldo de una cuenta determinada, como ser ventas, gastos de mantenimiento, etcétera, o que contribuyan a conformar el saldo por ejemplo: cobranzas de clientes en relación con cuentas por cobrar, pago a proveedores

⁴⁷ Ibidem, página 132.

respecto de cuentas por pagar, compra de mercadería con mercadería, etcétera.

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

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

Las pruebas de cumplimiento de controles y las que ahora se comentan, no deben reputarse procedimientos aislados entre sí, sino, por el contrario, sus resultados se entrelazan y complementan.

- d. Pruebas con Objetivos Duales:⁴⁸ cuando el auditor efectúa las pruebas de cumplimiento de controles y aprecia la frecuencia de las desviaciones de control y, en su caso, los errores producidos. En tales circunstancias y por razones de economicidad de costos, puede serle de importancia apreciar la magnitud de esos posibles errores a efectos de ponderar su significación relativa en la información por examinar. En tal caso la prueba se convierte en una prueba dual, pues para economizar costos puede utilizar la misma muestra seleccionada al efectuar las pruebas de cumplimiento de controles para cubrir su otro objetivo, el cual es evaluar la validez de los saldos contables.
- Pruebas Usualmente Empleadas en un Trabajo de Auditoria
 - a. Pruebas Analíticas:⁴⁹ estas pruebas no merecen mayor análisis pues son las mismas descriptas con anterioridad como pruebas globales de razonabilidad y tienden a un mejor conocimiento de los negocios del cliente del auditor.

⁴⁸ Ibidem, página 133.

⁴⁹ Ibidem, página 134.

- b. Observaciones:⁵⁰ este tipo de prueba no requiere mayor explicación que la brindada en el capítulo anterior. Lo que podría agregarse es que la observación valida como parte de una prueba de cumplimiento de controles como una prueba sustantiva.
- c. Prueba de Transacciones:⁵¹ esta prueba es similar a la que se describió en el capítulo anterior como “ANALISIS”, básicamente son pruebas detalladas de las operaciones y de los comprobantes que dan origen a esas transacciones y tiene dos propósitos, tienden a verificar la efectividad de los controles de los sistemas y complementariamente dan información al auditor para corroborar los saldos contables. En este proceso de revisión el auditor puede reparar solamente en el cumplimiento de controles o en la razonabilidad de las cantidades monetarias registradas, o bien como es lo común, en ambas cuestiones, es decir que este tipo de prueba puede ser una prueba de cumplimiento o una sustantiva o ambas a la vez.
- d. Pruebas Directas de Saldos Contables:⁵² este tipo de prueba incluye distintos procedimientos de los mencionados en el capítulo 3, como ser “CONFIRMACION, INSPECCION, Y CALCULO” ya que el saldo de muchas cuentas, es comprobado verificando selectivamente la razonabilidad de los saldos individuales que las componen y esto se produce a través de la aplicación de los mencionados procedimientos. Estas pruebas constituyen primariamente pruebas sustantivas toda vez que tienden a comprobar la razonabilidad de los importes registrados. Sin embargo, cuando a través de esos procedimientos se detecta un error en un saldo, existe evidencia de que un cierto control opero ineficientemente o directamente no existió, esto hace que el auditor investigue las causas del error y detecte la falla, configurándose entonces, también una prueba de cumplimiento.

⁵⁰ Ibidem.

⁵¹ Ibidem.

⁵² Ibidem, página 135.

- e. Pruebas de Incremento y Disminución de los Saldos Contables:⁵³ otro modo de revisar el saldo de una cuenta, es a través de la verificación de las partidas debitadas y acreditadas con la documentación base. Generalmente se aplica a cuentas que no tienen un número muy significativo de transacciones tales como cuentas de bienes de uso, activos intangibles, gastos anticipados, etcétera. Estas pruebas también pueden considerarse como pruebas de cumplimiento.

⁵³ Ibidem, página.

CAPITULO 5
AUDITORIA INTERNA “CIRCUITO DE COMPRAS Y PAGOS”
EIRECO CONSTRUCCIONES S.R.L.

Sumario: 1.- Historia de la Compañía; 2.- Métodos de Relevamiento Aplicados a la Compañía; 3.- Programas de Trabajo y Pruebas Circulares – Circuito de Compras y Pagos; 4.- Matriz de Control Interno; 5.- Conclusión Auditoria Circuito Compras y Pagos - Eireco Construcciones S.R.L.

1- Historia de la Compañía

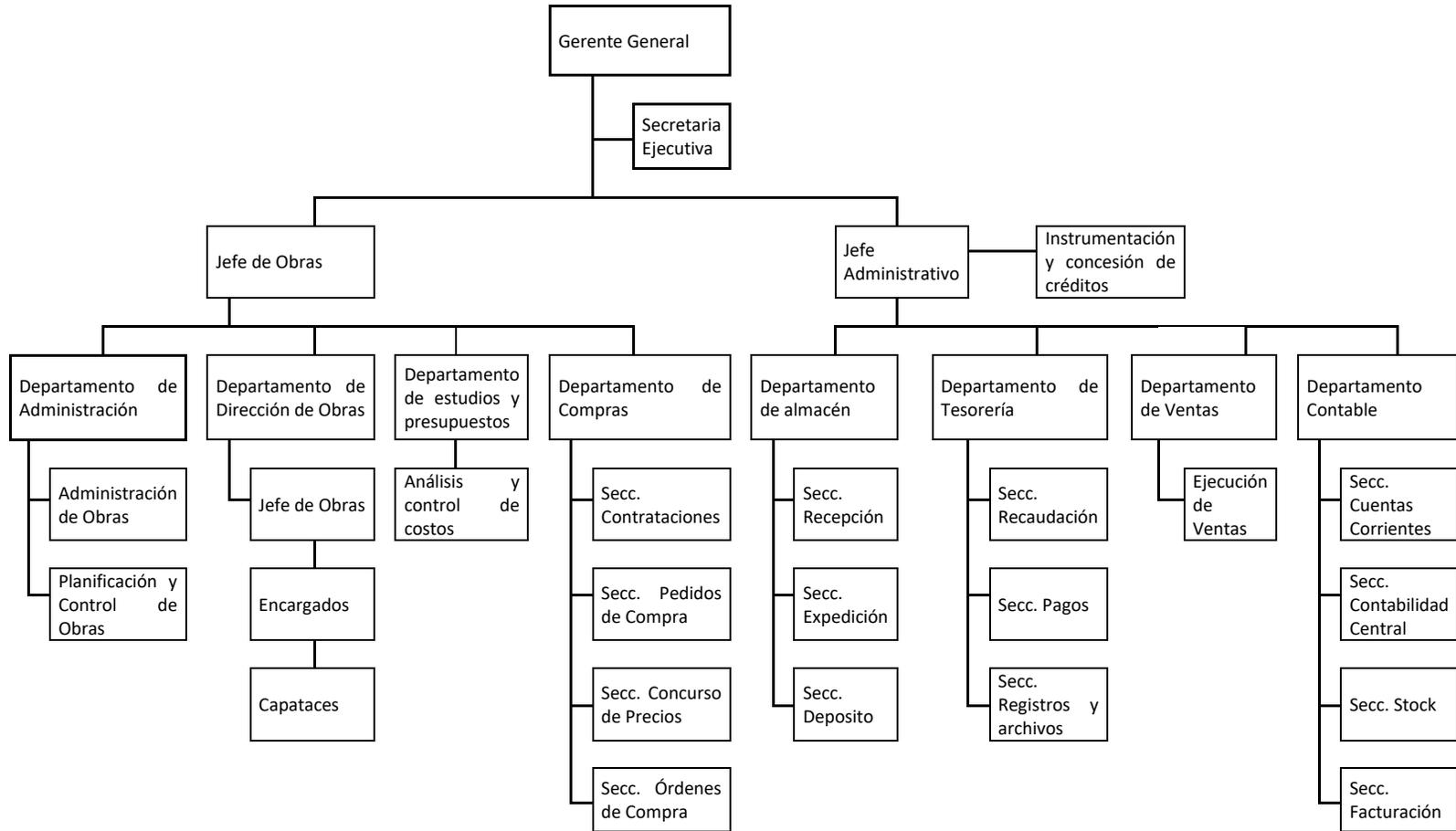
1.1- Introducción:

EIRECO Construcciones SRL, nace en el año 1999 como la realización de un sueño de sus socios fundadores. Motivados por un espíritu de superación profesional y compromiso social. Conscientes del desafío al que se enfrentaban, se propusieron comenzar en forma ordenada y paciente, con un reducido equipo de trabajo, respetando principios como, perseverancia, responsabilidad, organización, administración y control.

1.2- Estructura:

Su estructura inicial constaba de 2 arquitectos, 1 administrativo y un contador. Y en la actualidad esta empresa (cumpliendo 16 años en el mercado) se

compone de 30 trabajadores, siempre otorgando a éstos herramientas de perfeccionamiento, capacitación y posibilidades de desarrollo en el ámbito de la construcción. Dicha estructura se detalla a continuación:



1.3- Actividad

Actualmente está desarrollando al menos 30 proyectos al año, orientados a la realización y ejecución de proyectos de arquitectura de alta calidad dentro del sector privado, prestando el debido cuidado a las necesidades y requerimientos de sus clientes, a través de personal altamente calificado, en busca del mejor servicio y beneficio para la sociedad tucumana. La empresa se caracteriza por la ejecución de obras civiles y comerciales, tales como: urbanismos, edificaciones de inmuebles,

desarrollos comerciales y edificios de altura, movimientos de tierra, entre otros. También se dedica a la realización de trámites y elaboración de expedientes técnicos, tales como: presupuestos, cronogramas de obra, planos, memoria descriptiva, especificaciones técnicas, sub divisiones, entre otros. Por último, dentro de las actividades realizadas por la empresa se encuentra la prestación del servicio de posventa, donde se incluyen las labores de puesta en marcha y garantía de las obras ejecutadas. Todo esto se realiza con el objetivo de: ejecutar obras de importancia, en un permanente liderazgo de calidad, productividad, innovación, responsabilidad social y tecnología de punta. Trabajando siempre con el fin de garantizar a los clientes una sólida inversión.

1.4- Metodología de contratación

Con el fin de brindarle al cliente un servicio integral en la construcción de sus proyectos, la modalidad de trabajo consiste en tercerizar la ejecución de la obra a través de contratistas del mercado provincial y nacional, mediante la celebración de contratos por trabajo terminado a abonar a través de certificados de cumplimiento de obra. Así podemos nombrar los principales contratos indicados como: ingeniería civil (cimientos y estructuras), albañilería, electricidad, yesería, sanitarios, higiene y seguridad, etcétera. Lo que le permite a la empresa enfocarse en la dirección técnica, coordinación y supervisión de la obra, sin la necesidad de contar con personal fijo en planilla de todas las especialidades antes mencionadas. Tales contratos incluyen la prestación de mano de obra y maquinarias, ya que la compra y provisión de materiales es realizada por la empresa a través de su sector de compras.

1.5- Compras y provisión de materiales

El sector de compras de la empresa es el encargado de la adquisición y provisión de materiales para las obras en ejecución, con el objetivo de obtener los mejores precios y calidad en el plazo óptimo para así evitar paralizaciones en la ejecución de las obras. Siendo la modalidad de trabajo la obtención de al menos 3 cotizaciones, la elaboración de una planilla comparativa de las mismas, su posterior análisis y la selección del proveedor con el menor precio dentro de esa misma oferta.

Las compras son realizadas principalmente a proveedores del mercado local y eventualmente del mercado nacional, como en el caso de los materiales necesarios para las instalaciones contra incendios (Proveedor: Sios SA - Pcia de Bs As.) y ascensores (Proveedor: Bogamac - Pcia de Córdoba). En los casos de proveedores locales con los que la empresa trabaja habitualmente esta posee cuenta corriente, por lo cual, los materiales son solicitados y enviados a obra y el pago se realiza a 30, 60 o 90 días de la fecha de factura, efectivizando el mismo con cheque propio o de terceros. Con los demás proveedores la empresa realiza las compras necesarias pactando la forma de pago más conveniente en el caso, en función a la modalidad con la que trabaje el proveedor. Como principales proveedores locales con los que la empresa posee cuenta corriente, podemos encontrar: Bercovich, Aislantes Tecnopor S.R.L., Expreso San José, Corralón Aconquija y BP S.A.

Debemos mencionar también que durante el relevamiento se detectaron excepciones a la obtención, comparación y análisis de cotizaciones de proveedores, en los siguientes casos:

- Compras urgentes,
- Compras a proveedores “habituales”, se trata de ciertos proveedores con los que la empresa posee cuenta corriente, donde se procede a la compra directa de los materiales, sin la anterior obtención y análisis de cotizaciones. Este tratamiento realizado con dichos proveedores es determinado por el jefe de compras, con la correspondiente autorización del gerente, ya que consideran que estos ofrecen siempre los precios más competitivos de mercado. A las Ordenes de Compras que respaldan dichas operaciones, se les coloca un sello de “proveedor habitual” para su identificación. Como sería el caso de: RM Distribuciones y Bercovich.

1.6- Modalidades de pago

Los pagos son efectuados con: Cheque propios o de terceros, transferencias bancarias y efectivo, dependiendo de las negociaciones realizadas con el proveedor.

1.7- Control Interno

Debido al crecimiento sostenido y generalizado de la compañía en los últimos años, los directivos consideran que es necesario reforzar el control interno que opera hoy en día en la empresa, sobre todo en el circuito más crítico de la sociedad que es el “Circuito de Compras y Pagos”. Para poder lograr con esto una mayor eficacia y eficiencia en las operaciones que se realizan dentro del mencionado circuito y no dejar ciertas cuestiones de lado que darían lugar a que se produzcan fraudes que pudieran ser evitados. Por tal motivo es que se decidió realizar una auditoría interna en dicho circuito durante los meses de mayo a agosto del presente año (2015).

2- Métodos de Relevamiento aplicados a la Compañía

Los métodos de relevamiento utilizados en nuestro trabajo para tomar conocimiento de los sectores de compras y pagos a proveedores de la compañía, fueron los siguientes:

- a) Cuestionario realizado al jefe de la sección compras y al tesorero (actuando éste como encargado del pago dentro del circuito analizado) y;
- b) Una entrevista al gerente general sobre los aspectos generales del circuito objeto de nuestro trabajo.

Dichos procedimientos nos permitieron detectar fallas de control en la operatoria de la compañía que serán indicadas más adelante.

A continuación se muestran las respectivos Encuestas con los resultados obtenidos y las fallas de control que se pudieron determinar a partir de cada una de ellas.

2.1- Cuestionario Jefe de Compras

CUESTIONARIO DE EVALUACION DE CONTROL INTERNO				
Empresa: Eireco Construcciones S.R.L.		Fecha: 05/05/2015		
Encuestado: Pérez, Juan Rodolfo		Revisó: Plesa, María José		
Cargo: Jefe Sección Compras		Circuito: Compras		
Pregunta	SI	NO	N/A	Observaciones
1) En cuanto a operaciones de compra				
a) Están descentralizadas	X			Se refiere a que quien hace la cotización es un sujeto diferente a quien hace la orden de compra y distinto a quien paga
2) En cuanto a las funciones de compra				
a) Están separadas de las de recepción	X			
b) Están separadas de las de expedición	X			
c) Están separadas de las de contaduría	X			
d) Están separadas del almacén	X			
3) En cuanto a normas y procedimientos de compra				
a) Existen los mismos	X			
b) Son claros y precisos	X			
c) Son adecuados	X			
d) Están redactados por escrito		X		
4) En cuanto al circuito de compras				
a) Siempre se realizan en base a solicitudes autorizadas	X			
b) Las solicitudes son para compras de:				
i) Materiales	X			
ii) Bs de uso	X			
iii) Suministros	X			
iv) Papelería y utilería		X		Se consideran gastos poco significativos
c) Las cantidades pedidas se determinan en base a stock mínimo	X			

d) Siempre se solicita cotización a proveedores		X		En caso de proveedores habituales y compras urgentes esto se omite
e) En caso de solicitar cotización se realizan planillas comparativas de precios	X			
f) Se mantiene un registro de cotizaciones		X		
g) Se deja constancia en los casos en que no se pide cotización y el motivo	X			
h) Se deja constancia en los casos en que la compra se realiza a quien no ofreció el mejor precio		X		
i) Se realizan ordenes de compras	X			
j) La orden de compra detalla artículos y calidad	X			
k) La orden de compra indica:				
i) Precio	X			
ii) Cantidad	X			
iii) Plazo de Entrega	X			
iv) Condición de pago	X			
l) Las ordenes de compras son pre numeradas	X			
m) Todas las ordenes de compras son selladas y autorizadas		X		Algunas omiten la firma del Gte.
n) Se realizan copias de las ordenes de compras	X			
o) Se comparan las cantidades recibidas con las recontadas y con las solicitadas en la O.C.	X			
p) Se controla la descripción del material y estado del mismo	X			
q) En caso de devolver unidades se deja constancia y motivo de esto se solicita nota de crédito	X			

2.2- Cuestionario al Tesorero

CUESTIONARIO DE EVALUACION DE CONTROL INTERNO				
Empresa: Eireco Construcciones S.R.L.		Fecha: 05/05/2015		
Encuestado: Rocha, Patricio Fabián		Revisó: Lobo, Ana Sofía		
Cargo: Tesorero		Circuito: PAGO A PROVEEDORES		
Pregunta	SI	NO	N/A	Observaciones
1) Generalidades				
a) El sujeto encargado del pago es diferente a quien compra	X			
b) Todos los pagos requieren autorización	X			
c) Quien contabiliza es un sujeto distinto a quien paga	X			
2) En cuanto al circuito de pagos				
a) Un empleado que no intervenga en la preparación o aprobación del pago, revisa que el legajo de compras que respalda la misma este completo	X			
b) Se solicitan estados de cuenta a los proveedores	X			
c) Los estados de cuenta los recibe y controla un sujeto distinto al cajero y encargado de las cuentas por pagar	X			
d) Si resulta alguna diferencia en la conciliación del estado de cuenta de los proveedores y los registros contables:				
i) se aclara inmediatamente		X		
ii) se piden los documentos necesarios	X			
iii) se ajustan las diferencias	X			
e) los legajos de proveedores se suministran completos al encargado de firmar los cheques u ordena las transferencias	X			
f) El sujeto de la pregunta anterior revisa una vez más dichas facturas y documentos antes de firmar o autorizar	X			
g) Si se recibe una factura de un proveedor de quien no se tiene legajo, se toman los recaudos para asegurarse de que el proveedor no sea ficticio	X			
h) Todos los pagos son con cheque		X		
i) Se entregan los cheques firmados directamente a una persona distinta de	X			

quien los haya solicitado, preparado o registrado				
j) Se realizan pagos mediante transferencia bancaria	X			
k) Siempre que se paga con cheque ¿son cheques propios?		X		En muchos casos se utiliza cheque de terceros
l) Se realizan pagos con cheques propios:				
i) Cruzados		X		
ii) Nominativos	X			
iii) No a la orden		X		
m) Se sellan con el sello de pagado las facturas para evitar duplicidad en el pago		X		

2.3- Resultado obtenido del Relevamiento realizado:

De los resultados antes detallados en las encuestas, pueden determinarse los siguientes puntos débiles y puntos fuertes que posee la compañía. Los cuales son:

a) Puntos Débiles:

- Las normas y procedimientos de compras no se encuentran redactadas por escrito, por lo tanto, puede llevar a errores en su aplicación y en la interpretación de las mismas.
- Las compras no siempre se realizan en base a solicitudes o pedidos de compras autorizados, como es el caso de los gastos de papelería y utilería, debido a que la empresa los considera gastos poco significativos.
- La empresa no siempre realiza cotizaciones a proveedores, ya que tiene como política no cotizar los materiales requeridos en “compras urgentes” ni en casos de compras a proveedores que la misma clasifica como “habituales”, procediendo así a la compra sin el anterior análisis y comparación de precios.

- No mantiene un registro o base de datos de las cotizaciones realizadas, lo que le imposibilita poder realizar comparaciones con precios de compras anteriores y poder determinar una evolución de los mismos.

- No se deja constancia de los casos en que se opta por un proveedor que no otorgó mejor precio que otro, por lo tanto, no se puede identificar si fue por motivos de calidad de materiales, conveniencia personal u otro motivo.

- Algunas órdenes de compras omiten la firma del gerente, solo llevan la de la contadora y el jefe de compras, pero no se especifica motivo alguno o si simplemente se omitió la firma de este.

- Las diferencias que surgen entre los saldos circularizados a los proveedores y los saldos contables de la sociedad no son aclarados de inmediato.

- La compañía realiza pagos en efectivo por montos superiores a \$1.000, también con cheques de terceros y propios cruzados y no a la orden.

- Las facturas no se sellan con el sello de pagado una vez abonadas las mismas.

b) Puntos Fuertes:

- La empresa tiene descentralizadas sus funciones y responsabilidades en cuanto al manejo de los recursos y la información.

- Cuenta con normas de procedimientos claras y precisas en la operatoria de compras.

- Las solicitudes de compras son autorizadas y se realizan para compras de materiales, suministros y bienes de uso.

- Se realizan cotizaciones a los proveedores y se efectúan las correspondientes planillas comparativas de precios. Y en caso de no pedir cotización se deja constancia de porque no se solicitó la misma.
- Se emiten las correspondientes órdenes de compras las cuales son completas, pre numeradas y detalladas correctamente.
- Se comparan las órdenes de compras con los demás documentos que conforman el legajo del proveedor, para verificar que se cumpla con lo pactado en la misma.
- En caso de devolver unidades, se deja constancia de porque se devuelven y se solicita la nota de crédito correspondiente.
- Todos los pagos que se ejecutan son debidamente autorizados.
- Antes de efectuar el pago un sujeto distinto de quien paga o autoriza se encarga de revisar que el legajo este completo en su totalidad para autorizar y efectuar el pago.
- Se circulariza el saldo a proveedores para determinar diferencias entre los saldos de la compañía y los saldos de aquellos e investigar a que se deben.
- El tesorero antes de autorizar y librar el pago verifica el legajo para cerciorarse de que este se encuentra completo.
- Los pagos se efectúan con cheques y también mediante transferencias bancarias.

2.4-Entrevista al Gerente General de la Compañía – Licenciado Gastón Garmendia

La entrevista realizada al Gerente General de la sociedad consistió en lo siguiente:

- En cuanto al sector Compras:

1. ¿Cuáles son los principales objetivos de la empresa respecto a la gestión compras?

El principal objetivo de la compañía en cuanto a la gestión de compras es adquirir materiales de alta calidad, a un precio conveniente y que dicha compra sea realizado en el momento oportuno. Y al hablar de oportuno me refiero a que se compre en un momento conveniente para la construcción y/o cuando el precio es el más bajo.

2. ¿Qué niveles de autorización existen para controlar el cumplimiento de los mencionados objetivos?

Los niveles de autorización que existen en la empresa son los siguientes, las compras son controladas y autorizadas por el encargado de la sección siempre que estas se ajusten al presupuesto, pero además la Orden de Compra lleva la firma del gerente y de la contadora de la firma. En caso de compras que no estén presupuestadas, estas son directamente analizadas por el gerente por tratarse de una compra no planificada, llevan su firma y la de la contadora de la compañía únicamente.

3. ¿Qué criterios utiliza la empresa para la compra de materiales?

En cuanto al criterio de compras con el que trabaja la empresa, puedo decirles que la misma realiza grandes compras en forma anticipada de diversos materiales, como por ejemplo, porcelanatos, cemento, ladrillos, entre otros. La compañía trabaja de este modo por dos motivos, el primero de ellos se basa en que, con la gran fluctuación que sufren los precios del rubro, se intenta obtener beneficios por comprar antes de que los materiales aumenten su valor, intentando reducir el efecto de la inflación en la actividad. Y el segundo motivo de las compras anticipadas es para evitar faltantes de materiales que pudieran paralizar la obra.

4. Si se realizan compras anticipadas ¿existe un almacenamiento correcto de las mismas?

La empresa cuenta con un reducido almacén central, en el cual arriban los materiales para su almacenamiento. Debido a que la forma de trabajar que posee la organización es enviar los materiales directamente desde el proveedor a cada obra, dichos materiales son almacenados en los obradores de cada una de ellas quedando algunos de estos expuestos a la intemperie.

5. ¿Cuál es el tratamiento que se les da a las compras urgentes y a cuales considera la empresa como tal?

Cuando se realizan compras urgentes no se llevan a cabo los procedimientos establecidos y se compra al proveedor catalogado como “habitual” sin ninguna cotización. Si el proveedor es nuevo, se realizan cotizaciones, pero debido al carácter de urgentes solo se obtienen una o dos. Definimos como compras urgentes a aquellas que se requieren con urgencia según las necesidades de obra, es decir, que son requeridas en forma inmediata por los encargados al jefe de obra.

6. ¿Se realizan búsquedas de nuevos proveedores mediante cotizaciones o siempre se mantiene y trabaja con un mismo listado de proveedores?

La empresa mantiene la política de cotizar con los proveedores al principio de la relación comercial, una vez que este se vuelve un “proveedor habitual” (como la compañía lo denomina) se deja de cotizar y se compra siempre al mismo proveedor.

- En cuanto al sector Pagos:

1. ¿Existen convenios con los proveedores respecto de las condiciones de pago?

Si existen convenios con los proveedores habituales sobre las formas y/o condiciones de pagos. Poseemos cuentas corrientes, en algunos casos los pagos se pactan de 30 a 60 días y en otros casos el plazo va de 60 o 90 días de la fecha de

factura, dependiendo de la magnitud de la compra, realizando él proveedor un recargo del 10% sobre la compra por el plazo concedido para el pago.

2. ¿Cuáles son los medios de pagos que se utilizan?

Los medios de pagos que utiliza la empresa para el pago a proveedores son, efectivo, transferencias desde los bancos con los que trabaja la empresa hacia la cuenta de los proveedores en sus respectivos bancos y también se utiliza como medio de pago los cheques propios y de terceros.

3. ¿Al finalizar el día el encargado de los pagos rinde cuenta de los mismos?

Por lo general el encargado de realizar los pagos, rinde cuentas al finalizar su jornada, presentando los comprobantes de depósitos de los fondos que se van a transferir, y los recibos emitidos por los proveedores para dejar constancia del pago efectuado.

4. Usted como gerente general ¿Revisa los pagos de mayores montos o aquellos que le parecen sospechosos o pocos comunes?

Siempre suelo tener un control de todos aquellos pagos efectuados a proveedores cuyos montos superan \$50.000 o aquellos que poseen gran cantidad de movimientos en un corto periodo de tiempo. También de aquellos pagos hechos a proveedores con los que no se trabaja habitualmente (nuevos) para corroborar que la compra y el proveedor no sean ficticios.

Las principales fallas que surgen al analizar la entrevista realizada al gerente general son en cuanto a:

- ✓ las compras anticipadas,
- ✓ la forma de almacenamiento de los materiales,
- ✓ el tratamiento que se le da a las compras urgentes,
- ✓ la falta de cotización a los proveedores que la empresa considera “habituales” y
- ✓ los medios de pagos utilizados por la empresa para pagar a los proveedores.

Todas estas fallas serán tratadas en la matriz de control realizada con posterioridad en este capítulo.

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

Estas pruebas circulares se realizaron en el periodo que transcurre entre los meses de Mayo a Agosto (segundo cuatrimestre) del corriente año, ya que los antecedentes muestran que este periodo es en el que se producen la mayor cantidad de compras, esto se debe a la actividad de construcción que realiza la sociedad. Ya que por tratarse de una época invernal, no existen abundantes lluvias que puedan paralizar las obras por largos periodos de tiempo.

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

a) Programas de Trabajo

1) Solicitud de Cotización:

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

2) Orden de compra de bienes y servicios :

- Verificar autorización por el gerente de la orden de compra.
- Confirmar la fecha de entrega de la mercadería.
- Verificar si cumple con las condiciones del presupuesto y si no lo hace ¿si fue debidamente autorizado?
- Verificar forma de pago pactada.

3) Remito:

- Constatar la fecha de arribo de materiales.
- Verificar detalle del producto y cantidad recibida.
- Corroborar si la fecha del remito coincide con lo pactado en la orden de compra.
- Comparar si coincide la cantidad recibida con la solicitada en la orden de compra.
- Chequear si se realizó la conformación del remito.

4) Factura

- Validar si el precio de la factura coincide con lo pactado en la orden de compra.
- Revisar si coincide la cantidad de la factura con la conformada en los remitos.
- Validar si coincide la forma de pago con la pactada en la orden de compra.

5) Orden de pago :

- Verificar si se posee recibo por el pago realizado.
- Constatar forma de pago.

- Verificar banco con el cual se opera, número de cheque y/o transferencia.
- Cotejar si coincide el importe pagado con lo facturado.
- Validar autorización de la orden de pago.

b) Pruebas Circulares

En cuanto a las pruebas circulares realizadas, son las que se exponen en las páginas siguientes:

Solicitud de Cotización									
Proveedor	Nro.	Fecha	Detalle Producto	Cantidad	Unidad de Medida	¿Fue debidamente autorizada antes de enviarla al proveedor?	¿El proveedor se seleccionó en base a una Planilla Comparativa de precios?	¿Se autoriza antes de enviarla a la sección O.C.?	Observaciones
Auditoria Interna									
Empresa: Eireco Construcciones S.R.L.									
Círculo de Compras y Pagos a Proveedores									
Aislantes Tecnopor S.R.L	N/A	N/A	Casetones	68	Uds.	N/A	N/A	N/A	LA EMPRESA TIENE COMO POLITICA NO COTIZAR CON PROVEEDORES HABITUALES
Gomez Humberto David	N/A	N/A	Flete	10	Viajes	N/A	N/A	N/A	LA EMPRESA TIENE COMO POLITICA NO COTIZAR CON PROVEEDORES HABITUALES
Castro Matias Jose	5985	08/07/2015	Caño por 4mt x 110	20	Uds.	SI	SI	SI	
			Codo 45°	10	Uds.				
			Codo 87°	10	Uds.				
			Solucion Lubrificante Aerosol	24	Uds.				
Expreso San Jose S.A.	N/A	N/A	Weber Revxx 30 Kg	100	Uds.	N/A	N/A	N/A	LA EMPRESA TIENE COMO POLITICA NO COTIZAR CON PROVEEDORES HABITUALES
			Weber Rev Proyectable x 30 Kg	500	Uds.				
			Weber Rev Interior x 30 Kg	200	Uds.				
			Pintura Asfaltica	10	Uds.				
Jose Luis Saez e Hijos SACIFI	5963	05/07/2015	Brocas Metalicas de 1/4	800	Uds.	SI	NO	SI	
			Bulones 1/4 x 5/8	1.600	Uds.				
			Arandelas 1/4	1.600	Uds.				
			Tuercas 1/4	1.600	Uds.				
			Cintas Perforadas 19 x 30 Mts	15	Uds.				
			Curva 2"	14	Uds.				
			Caño 3 Mts. X 2"	10	Uds.				
			Precinto 30 Cm.	5	Uds.				
			Cinta PVC	5	Uds.				
			Adhesivo Sellador	5	Uds.				
BP S.A.	N/A	N/A	Arandela plana 1/4	400	Uds.	N/A	N/A	N/A	LA EMPRESA TIENE COMO POLITICA NO COTIZAR CON PROVEEDORES HABITUALES
			Tuerca 1/4	200	Uds.				
			Taco Fischer N°8	100	Uds.				
			Tomillo N°8	100	Uds.				
Rivadeneira Javier Martin	5567	11/06/2015	Caja T2 Punta aguja x 10 Mts.	4	Uds.	SI	NO	SI	
			Caja T3 Punta Aguja x 5 Mts.	4	Uds.				
Corralon Aconquija S.R.L	5433	22/05/2015	Caja T1 Punta Mecha x 10 Mts.	1	Uds.	SI	SI	SI	
			Caja Cinta Tramada 90 Mts.	1	Uds.				
			Solera 35 mm.x2.60 Mts	1.560	Uds.				
			Barra de Hierro Torcinado 20mm	160	Uds.				
Bercovich SACIFA	6122	11/08/2015	Perfil 12 Mts. N°20 - 200 mm	322	Uds.	SI	SI	SI	
Autino Hierros S.R.L.	6057	24/07/2015				SI	SI	SI	

Orden de Compra Bs./Servicios																
Proveedor	Domicilio Proveedor	Autoriza Gerente	Fecha O.C.	Numero O.C.	Detalle de Productos/Servicio	Cantidad	Unidad de Medida	Precio Unit. sin IVA	Total Neto	Fecha de Entrega	¿Cumple condiciones del presupuesto?	Si no cumple con el presupuesto ¿Fue debidamente autorizado?	Forma de Pago	Observaciones		
Aislantes Tecnopor S.R.L.	San Lorenzo 2041	No	05/08/2015	1634	Casetones	68	Uds.	802,56	54.172,80	N/A	SI	NO	CHEQUE	Se pacta entrega inmediata por ello no hay fecha de entrega, ademas la O.C. no cumple con el presupuesto		
Gomez Humberto David	Av. Pedro Miguel Aroz 316	SI	20/07/2015	1592	Flete	10	Vajes	790,00	790,00	N/A	SI	SI	EFFECTIVO	No hay fecha de entrega por ser Serv.		
Castro Matias Jose	Albertdi 454	SI	15/07/2015	1576	Caño por 4m x 110	20	Uds.	155,18	3.103,60							
					Godó 45°	10	Uds.	21,91	219,10							
					Godó 87°	10	Uds.	23,78	237,80							
					Solución Lubrificante Aerosol	24	Uds.	62,47	1.499,28							
Expreso San Jose S.A.	Alfoncina Storni 97	SI	17/07/2015	1590	Weber Revx 30 Kg	100	Uds.	64,82	6.482,00							
					Weber Rev Proyectable x 30 Kg	500	Uds.	77,08	38.540,00							
					Weber Rev Interior x 30 Kg	200	Uds.	58,32	11.664,00							
Jose Luis Saez e Hijos SACIF	12 de Octubre 879	SI	06/07/2015	1568	Pinura Asfáltica	10	Uds.	-	-							
					Brocas Metalicas de 1/4	800	Uds.	1,25	1.000,00							
					Bulones 1/4 x 5/8	1.600	Uds.	0,64	1.024,00							
					Arandeles 1/4	1.600	Uds.	0,25	400,00							
					Tuercas 1/4	1.600	Uds.	0,47	752,00							
					Cintas Perforadas 19 x 30 Mts	15	Uds.	208,26	3.123,90							
					Curva 2"	14	Uds.	32,96	461,44							
					Caño 3 Mts. X 2"	10	Uds.	59,46	594,60							
					Precinto 30 Cm.	5	Uds.	35,20	176,00							
					Cinta PVC	5	Uds.	18,21	91,05							
BP S.A.	San Martin 1301	NO	03/08/2015	2384	Adhesivo Sellador	5	Uds.	22,26	111,30							
					Tuercas 1/4	400	Uds.	0,21	84,00							
Rivadeneira Javier Martin	Av. Juan B. Justro 2386	NO	18/06/2015	1528	Tuerca 1/4	200	Uds.	0,31	62,00							
					Taco Fischer N°8	100	Uds.	1,10	110,00							
Corralon Aconquija S.R.L.	San Lorenzo 1371	NO	28/05/2015	1500	Tomillo N°8	100	Uds.	0,66	66,00							
					Caja T2 Punta aguja x 10 Mts.	4	Uds.	989,67	3.958,68							
					Caja T3 Punta Aguja x 5 Mts.	4	Uds.	1.039,26	4.157,04							
					Caja T1 Punta Mecha x 10 Mts.	1	Uds.	1.703,31	1.703,31							
Bercovich SACIFA	Asuncion 237	SI	11/08/2015	1662	Caja Cinta Tramada 90 Mts.	1	Uds.	1.457,02	1.457,02							
					Solera 35 mm x 2,60 Mts	1.560	Uds.	17,96	28.017,60							
Autino Hielos S.R.L.	Pje Grecia 150	SI	31/07/2015	1624	Barra de Hierro Torcido 20mm	160	Uds.	314,45	50.312,00							
					Perfil 12 Mts. N° 20 - 200 mm.	322	Uds.	15,14	4.875,08	12/08/2015	SI	SI				

Auditoría Interna
 Empresa: Eireco Construcciones S.R.L.
 Circuito de Compras y Pagos a Proveedores

Auditoría Interna															
Empresa: Eireco Construcciones S.R.L.															
Circuito de Compras y Pagos a Proveedores															
Remito															
Proveedor	Nro.	Fecha de Arribo de Materiales	Detalle Producto Recibido	Cantidad Recibida	Unidad de Medida	¿Fecha coincide con lo pactado en la O.C.?	¿Coincide la cantidad con la solicitada en la OC?	¿Se conforma el Remito?	Observaciones						
Aislantes Tecnopor S.R.L.	5430	05/08/2015	Casetones	80	Uds	SI	NO	SI	-						
	2150	N/A	Flete	10	Viajes	N/A	SI	SI	-						
Castro Matias Jose	8754	24/07/2015	Caño por 4mt x 110	20	Uds					LA ORDEN DE COMPRA NO POSEE UNA FECHA PACTADA PARA LA ENTREGA					
			Codo 45°	10	Uds										
			Codo 87°	10	Uds										
			Solucion Lubrificante Aerosol	24	Uds										
Expreso San Jose S.A.	3125	N/A	Weber Revx.30 Kg	100	Uds					SE PACTO ENTREGAS PARCIALES DE LOS MATERIALES					
			Weber Rev Proyectable x 30 Kg	500	Uds										
			Weber Rev Interior x 30 Kg	200	Uds										
			Pintura Asfaltica	10	Uds										
Jose Luis Saez e Hijos SACIFI	6333	13/07/2015	Brocas Metalicas de 1/4	800	Uds					LA ORDEN DE COMPRA NO POSEE UNA FECHA PACTADA PARA LA ENTREGA					
			Bulones 1/4 x 5/8	1.600	Uds										
			Arandelas 1/4	1.600	Uds										
			Tuercas 1/4	1.600	Uds										
			Cintas Perforadas 19 x 30 Mts	15	Uds										
			Curva 2"	14	Uds										
BP S.A.	1054	05/08/2015	Caño 3 Mts. X 2"	10	Uds					SE PACTO ENTREGA DIRECTA Y LOS MATERIALES SE RECIBIERON 2 DIAS DESPUES					
			Precinto 30 Ctn.	5	Uds										
			Cinta PVC	5	Uds										
			Adhesivo Sellador	5	Uds										
			Arandela plana 1/4	450	Uds										
Rivadeneira Javier Martin	7777	18/06/2015	Tuerca 1/4	300	Uds					LA ORDEN DE COMPRA NO POSEE UNA FECHA PACTADA PARA LA ENTREGA					
			Taco Fischer N°8	200	Uds										
			Tornillo N°8	200	Uds										
			Caja T2 Punta aguja x 10 Mts.	4	Uds										
Corralon Aconquija S.R.L.	4791	07/06/2015	Caja T3 Punta Aguja x 5 Mts.	4	Uds					SE PACTO ENTREGAS PARCIALES DE LOS MATERIALES					
			Caja T1 Punta Mecha x 10 Mts.	1	Uds										
			Caja Cinta Tramada 90 Mts.	1	Uds										
			Solera 35 mm x 2,60 Mts	1.560	Uds										
Bercovich SACIFA	9547	N/A	Barra de Hierro Torcinado 20mm.	160	Uds	N/A	SI		EL REMITO SE ENCUENTRA EXTRAVIADO						
Autino Hierros S.R.L.	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A							

Auditoria Interna											
Empresar: Eireco Construcciones S.R.L.											
Circuito de Compras y Pagos a Proveedores											
Factura											
Proveedor	Nro.	Fecha	Detalle Producto Recibido	Cantidad	Unidad de Medida	Precio Unitario (sin IVA)	Total Neto	¿Coincide precio con lo pactado en la O.C.?	¿Coincide la cantidad con la conformada en los remitos?	¿Coincide la Forma de Pago con la O.C.?	Observaciones
Aislantes Tecopor S.R.L.	0001-00001534	05/08/2015	Casquetes	80	Uds.	850,66	68052,80	NO	SI	SI	LA CANTIDAD FACTURADA COINCIDE CON LA CANTIDAD CONFORMADA EN EL REMITO, PERO LA CANTIDAD DE LA O.C. ERA MENOR, SE DEBE GESTIONAR LA DEVOLUCION Y SOLICITAR N.C.
				10	Viajes	790	7900,00	SI	SI	SI	
				20	Uds.	155,18	3103,60				
				10	Uds.	219,10	2191,00				
Castro Matias Jose	0005-00052893	25/07/2015	Codo 45°	10	Uds.	23,78	237,80	SI	SI	SI	
				10	Uds.	23,78	237,80				
				24	Uds.	62,47	1499,28				
				100	Uds.	64,82	6482,00				
Expreso San Jose S.A.	0023-00004758	18/07/2015	Weber Rev. Proteccable x 30 Kg	500	Uds.	77,08	38540,00	SI	SI	SI	NO SE PUEDE ASEGURAR QUE EL PRECIO CONCORDA CON LA O.C. YA QUE NO SE ESPECIFICO PRECIO EN LA MISMA
				200	Uds.	58,32	11664,00				
				10	Uds.	331,50	3315,00	N/A			
				800	Uds.	1,25	1000,00				
Jose Luis Suez e Hijos SACIFI	0065-00038725	13/07/2015	Brocas Metalkas de 1/4	1.600	Uds.	0,64	1024,00	SI	SI	NO	SE PACTO COMO FORMA DE PAGO CHEQUE Y SE ABONO EN EFECTIVO
				1.600	Uds.	0,25	400,00				
				1.600	Uds.	0,47	752,00				
				15	Uds.	208,26	3123,90				
BP S.A.	0004-00015428	07/08/2015	Cinta PVC	14	Uds.	32,96	461,44				
				10	Uds.	59,46	594,60				
				5	Uds.	35,20	176,00	SI	SI	SI	
				5	Uds.	18,21	91,05				
Rivadeneira Javier Martin	0001-00003876	18/06/2015	Adhesivo Sellador	5	Uds.	22,26	111,30				
				450	Uds.	0,21	94,50				
				300	Uds.	0,31	93,00				
				200	Uds.	1,10	220,00	SI	SI	SI	LA CANTIDAD FACTURADA COINCIDE CON LA CANTIDAD CONFORMADA EN EL REMITO, PERO LA CANTIDAD DE LA O.C. ERA MENOR, SE DEBE GESTIONAR LA DEVOLUCION Y SOLICITAR N.C.
Corralon Aconquija S.R.L.	0032-00021259	07/06/2015	Tornillo N°8	200	Uds.	0,66	132,00				
				4	Uds.	989,67	3958,68				
				4	Uds.	1.099,26	4157,04				
				1	Uds.	1.703,31	1703,31	SI	SI	SI	
Bercovich SACIFIA	0015-00035999	20/08/2015	Caja T2 Punta aguja x 10 Mts.	1	Uds.	1.457,02	1457,02				
				1.560	Uds.	17,96	28017,60				
Autino Hierros S.R.L.	0068-00005479	08/08/2015	Soleta 35 mm x 2,60 Mts	160	Uds.	314,45	50312,00	SI	SI	SI	
				322	Uds.	30,26	9743,72	NO	N/A	SI	EL REMITO CORRESPONDIENTE ESTA EXTRA VIA DO

Auditoria Interna												
Empresa: Eireco Construcciones S.R.L.												
Circuito de Compras y Pagos a Proveedores												
Orden de Pago												
Proveedor	Nro.	Fecha	Firma el Proveedor	Recibo	Autoriza Orden de Pago	Forma de Pago	Banco	N° de Cheque/Transferencia	Importe Pagado	Coincide importe pagado con lo Facturado	Observaciones	
Aislantes Tecnopor S.R.L.	3249	15/08/2015	SI	SI	SI	CHEQUE	NACION	100010668	68.052,80	SI	-	
Gomez Humberto David	3322	20/08/2015	SI	SI	SI	EFFECTIVO	N/A	N/A	8.690,00	NO	POSTERIORMENTE SE PACTO EL PAGO EN 3 CUOTAS IGUALES POR LO QUE LE PROVEEDOR COBRA INTERES. SE RECIBIO N.D.	
Castro Matias Jose	3058	25/07/2015	N/A	NO	SI	CHEQUE	NACION	100010653	N/A	N/A	NO SE PUEDE DETERMINAR EL IMPORTE PAGADO YA QUE NO SE ENCUENTRA EL RECIBO. PEDIR DUPLICADO	
Expreso San Jose S.A.	3001	22/07/2015	SI	SI	NO	TRANSFERENCIA	NACION	919321384	60.001,00	SI	No se encuentra autorizada la OP	
Jose Luis Saez e Hijos SACIFI	2893	15/07/2015	SI	SI	SI	EFFECTIVO	N/A	N/A	6.299,90	SI	-	
BP S.A.	3353	25/08/2015	SI	SI	SI	CHEQUE	NACION	100010675	1.434,39	SI	-	
Rivadeneira Javier Martin	2631	18/06/2015	SI	SI	NO	EFFECTIVO	N/A	N/A	539,50	SI	No se encuentra autorizada la OP	
Corralon Aconquija S.R.L.	2534	09/06/2015	SI	SI	NO	TRANSFERENCIA	NACION	919299361	39.293,65	SI	No se encuentra autorizada la OP	
Bercovich SACIFIA	3421	31/08/2015	SI	SI	SI	TRANSFERENCIA	NACION	919343407	50.312,00	SI	-	
Autino Hielos S.R.L.	3422	31/08/2015	SI	SI	SI	EFFECTIVO	N/A	N/A	10.718,10	NO	POSTERIORMENTE SE PACTO EL PAGO EN 3 CUOTAS IGUALES POR LO QUE LE PROVEEDOR COBRA INTERES. SE RECIBIO N.D.	

Resumen de Observaciones Encontradas															
Proveedor	No posee S.C.	No se compara precio	Nº O.C. no correlativo	Falta de datos O.C. (precio, cantidad, fecha)	No cumple con el presupuesto	No Autoriza O.C. Gerente	No posee Remito	No coincide fecha de remito con lo pactado	No coincide la cantidad con lo solicitado	Confirma remito por cantidades diferentes	No coincide previo y forma de pago de Fe con lo pactado	Recibo de pago extraviado	No posee autorización la O.P.	Coincide importe pagado con facturado	Matras de pagos no Autorizados
Aislantes Tectopor S.R.L.	X					X			X	X	X				
Gomez Humberto David	X													X	X
Castro Matias Jose				X								X			
Expreso San Jose S.A.	X			X									X		
Jose Luis Saez e Hijos SACIFI		X		X	X			X			X				X
BP S.A.	X		X			X		X							
Rivadeneira Javier Martin		X				X			X	X			X		
Corralon Avonquipa S.R.L.				X	X	X							X		
Berovich SACIFIA															
Autimo Hierros S.R.L.							X				X			X	X
Cantidad de casos detectados	4	2	1	4	2	4	1	2	2	2	3	1	3	2	3

Auditoria Interna

Empresa: Eireco Construcciones S.R.L.

Resumen Observaciones Encontradas

4- Matriz de Control Interno

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

OPERACIÓN	FALLA DE CONTROL INTENRO	RIESGO/IMPLICANCIA	ACTIVIDADES/ACCION DE CONTROL
Compras anticipadas	Se realizan compras anticipadas y excesivas	Que se pierda liquidez por compras que quizás son innecesarias, solo por querer ganarle a la inflación.	Si existen fondos líquidos disponibles, investigar si existen fuentes más rentables en las cuales invertir el dinero (plazo fijo, fondos comunes de inversión, acciones, títulos, etc.)
		Que los materiales se extravíen, sean robados o simplemente se deterioren por no tener un correcto almacén para su resguardo.	No realizar compras excesivas ya que no se posee un almacén para el correcto almacenamiento de los materiales. Y si fuere necesario realizar dichas compras, verificar que el lugar exista o alquilar un depósito adecuado para ello.
Compras urgentes	Por el carácter de urgentes de estas compras, se omiten pasos del procedimiento de compras	Que quizás no se está comprando al mejor precio, o se compran materiales de mala calidad por no comparar con otros proveedores	Si bien las compras son urgentes, no debe omitirse la comparación de precios con otros proveedores (mínimamente 3), se debe comparar aunque sea solicitando precios en forma telefónica o vía e-mail, sin importar que se trate de un proveedor habitual o uno nuevo, pero dejando constancia que se cotizo.
Análisis de Solicitud de Cotización	No siempre se realizan las solicitudes de cotización	Que por no cotizar no se conozcan los precios de otros proveedores y por ende no se esté comprando a un buen precio o materiales de mejor calidad	Efectuar las solicitudes de cotización por más que los proveedores sean habituales o celebrar convenios con los proveedores que garanticen precios convenientes

	No se efectúan comparaciones de precios	Que habiendo efectuados las cotizaciones correspondientes no se comparen precios entre proveedores de materiales similares pudiendo no elegir el mejor precio	Efectuar siempre las planillas comparativas de precios
Análisis de Órdenes de Compra	Las ordenes de compras no son completadas íntegramente, indicando precio, fecha, cantidad, etc.	Que el proveedor no respete los términos pactados en la oferta inicial	Verificar el contenido de la orden de compra con la solicitud de cotización antes de ser enviada al proveedor
	Existen compras que no se ajustan al presupuesto	Que se realicen compras innecesarias	Obtener las firmas del gerente en el caso de compras que se excedan del presupuesto
	Existen pagos mayores a \$1000 que son efectuados en efectivo	No cumplir con la ley de anti evasión y dar lugar a hurtos por parte del personal que maneja los fondos para el pago	Realizar los pagos mayores a \$1000 obligatoriamente mediante cheque o transferencia bancaria
	Se encontraron ordenes de Compras que no continúan la numeración en forma correlativa ni cronológica	Existencia de órdenes de compras falsas, posiblemente dirigidas a un proveedor ficticio por parte del personal de compras para poder efectuar robos	Controlar la correlatividad y cronología en las ordenes de compras
Análisis Remito	Existen documentos del legajo de compras extraviados (remito)	Falta de documentación o información en el legajo de compra	Verificar la conformación completa del legajo
	No hay coincidencia entre la fecha de entrega pactada en la O.C. y la del remito	Que se produzca la paralización de la ejecución de la obra por falta de materiales	El jefe de compras debe realizar un seguimiento de la compra y efectuar el reclamo correspondiente en caso de demora
	Cantidad entregadas por el proveedor en la obra, es distinta a la solicitada en la O.C.	Envío de cantidades diferentes a las solicitadas pudiendo producir esto la falta de materiales para continuar con la obra	Realizar siempre el control cruzado del remito con la O.C.

	Se Conforman remitos por cantidades diferentes a las solicitadas	Que se conformen remitos por cantidades diferentes a las solicitados produciéndose un gasto excesivo y quizás no previsto para la empresa, cuando los materiales sean excesivos, o pudiendo producir la paralización de la obra si los materiales que envía el proveedor son en menor cantidad a los solicitados	Verificar que no se conformen cantidades diferentes de las solicitadas
Análisis de Factura	Precio facturado distinto del pactado en la O. C.	Que se efectúen recargos o cobren gastos no pactados en la oferta inicial o bien se produzcan omisiones de descuentos y bonificaciones	Cotejar siempre la factura, con la O.C. y con la solicitud de cotización
	La factura no refleja correctamente la forma de pago	Que se produzcan problemas de liquidez porque se pactó con cheque y se paga con efectivo	Cotejar siempre la factura, con la O.C. y con la solicitud de cotización
Análisis Orden de Pago	Existen Recibos extraviados	Realizar pagos por importes mayores a los pactados	Verificar que coincida el importe del recibo con el importe que se había autorizado pagar
	Existen Órdenes de pagos no Autorizadas y abonadas.	Realizar pagos por importes diferentes a los pactados	Verificar el legajo completo y autorizado antes de efectuar el pago

5- Conclusión Auditoria Circuito Compras y Pagos – Eireco Construcciones S.R.L.

A partir de la información relevada y de las pruebas aplicadas en nuestro trabajo de auditoria sobre el circuito de compras y pagos a proveedores podemos decir que, si bien, a simple vista el cuestionario presenta mayormente puntos fuertes que débiles, al realizar la entrevista y más aún al realizar las pruebas circulares, se puede observar que existen muchas deficiencias de control en la operatoria de la sociedad. Dando lugar a múltiples riesgos o incidentes que pueden producirse o estar produciéndose dentro de la empresa. Destacando como mayores problemas los robos de materiales que se encuentran almacenados en las distintas obra en ejecución, así como también extravíos y deterioro de los mismos por no

almacenarlos correctamente en un depósito adecuado. Todo esto, debido a que la empresa adquiere materiales en forma anticipada y en excesiva cantidad, con el solo motivo de hacer frente a la inflación, sin realizar un análisis minucioso entre ahorro que obtiene por el aumento en el precio de materiales adquiridos con anticipación versus los costos del mantenimiento, deterioro y extravió de los mismos.

Otro gran riesgo que sufre la empresa es la falta de cotización y comparación de precios por tratarse de compras a proveedores “habituales”, dando esto lugar, a robos de dinero por parte del personal de tesorería y/o de compras, ya que estos podrían acordar pagos por precios mayores, obteniendo una indebida participación económica en la operación o por compras inexistentes con los proveedores causado por la íntima relación que los mismos poseen, ya que la empresa los trata como “proveedores habituales”.

Destacamos lo descripto precedentemente como las grandes deficiencias que presenta la empresa, pero no podemos dejar pasar por alto que la empresa utiliza como medio de pago efectivo cuando se tratan de grandes compras, siendo esto una gran falla de control ya que lo exigido es hacerlo mediante cheques o transferencias bancarias, cumpliendo así con la normativa vigente y también evitando el manejo de fondos que puede dar lugar a robos o malversación de dichos fondos, por parte del personal que efectúa el pago.

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

CONCLUSION GENERAL

A partir de nuestro trabajo podemos concluir que hay muchas compañías del medio (empresas constructoras) y de otros rubros que consideran que la auditoria interna es un gasto innecesario y que realizarla implicaría una erogación de fondos que no se justifica. Esto no es así, ya que al realizar auditoria interna las empresas tienen mayor control de sus empleados y las conductas de los mismos, de los materiales, mercaderías, materia prima, suministros y del manejo que se hace de ellos. Así como también, un mayor control en el manejo de fondos y de las inversiones que se realizan con los mismos. Todos estos controles, contrariamente a lo que piensan algunas compañías, en lugar de generar un gasto ayudan a que las empresas no incurran en gastos o compras que sean “innecesarias” o “no convenientes”, obteniendo mayores beneficios económicos.

Todo esto, es lo que hace importante y da sentido a la realización de una auditoria interna, ya que los beneficios que se obtienen de ella son mayores a los gastos que la misma pueda implicar o acarrear, ya sea que esta se realice por un sector interno de la empresa o por un estudio externo de contadores dedicado a esta labor. Al realizarla los directores pueden darse con fraudes que pudieran estar cometiéndose, y de los cuales, ellos no tuvieran conocimiento, esto implicaría una mayor pérdida, que el gasto que genera realizar una auditoría. También puede ayudar a generar ahorro en sectores en los cuales por falta de control se incurría en gastos excesivos y sobretodo ayuda a lograr una mayor eficiencia y eficacia en las operaciones.

INDICE BIBLIOGRAFICO

a) General:

FACPCE, Resoluciones Técnicas Vigentes, Errepar, (Buenos Aires, 2014).

LATTUCA, Antonio y Otros, Informe Área Auditoria N° 5 Manual de Auditoria, FACPCE, (Buenos Aires, 2011).

MONTANINI; Gustavo, Auditoria, 1° Edición, Errepar (Buenos Aires, 2009).

b) Especial:

Cátedra Auditoria 1, Cuadernillo Clases Teóricas, Fotocopiadora C.E.C.E., Facultad de Ciencias Económicas, UNT (S.M. de Tucumán, 2009).

LATTUCA, Juan Antonio, Compendio de Auditoria, 3° Edición, Temas Grupo Editorial, (Buenos Aires, 2008).

RUSENAS, Rubén, Auditoria Interna y Operativa Fraude Y corrupción, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2001).

TREADWAY COMMISSION, Informe COSO, (Estados Unidos, 1992)

INDICE

PROLOGO	1
---------------	---

CAPITULO 1

INTRODUCCION A LA AUDITORIA INTERNA

1.-Definicion de Auditoria	3
2.-Tipos de Auditoria.....	4
3.- Diferencias y Similitudes entre Auditoria Interna, Auditoria Externa y Off Sorsing	8
4.- Auditoria Interna - Particularidades	11

CAPITULO 2

CONTROL INTERNO

1.- Introducción	18
2.- Control Interno, Definicion y Objetivos.....	19
3.- Naturaleza e importancia del Sistema de Control Interno	20
4.- Alcance.....	20
5.- Limitaciones	20
6.- Componentes del Control Interno	25
7.- Actividades de Control. Tipos de Controles.....	28
8.- Controles Manuales.....	29
9.- Relacion entre Objetivos y Componentes del Control Interno.....	31
10.- Secuencias de Evaluacion del Control Interno	32
11.- Métodos de relevamiento del Sistema de Control Interno	35
12.- Roles y Responsabilidades	37

CAPITULO 3

PLANIFICACION Y HERRAMIENTAS DE TRABAJO DE AUDITORIA

1.- Introduccion	39
2.- Planificación del Trabajo de Auditoria.....	41
3- Herramientas y/o Técnicas a Considerar en una Planificación	46
4.- Programas de Trabajo.....	51
5.- Proceso de Formación de un Juicio.....	53

CAPITULO 4

RIESGOS Y PRUEBAS DE AUDITORIA

1.- El Riesgo de Auditoria	56
2.- Tipos de Riesgo.....	56
3.- La Auditoria Interna y el Riesgo en la Organización	58
4.- Pruebas de Auditoria	60

CAPITULO 5

AUDITORIA INTERNA CIRCUITO DE COMPRAS Y PAGOS EIRECO
CONSTRUCCIONES S.R.L.

1.- Historia de la Compañía.....	68
2.- Métodos de Relevamiento Aplicados a la Compañía.....	72
3.- Programas de Trabajo y Pruebas Circulares – Circuito de Compras y Pagos	82
4.- Matriz de Control Interno.....	91
5.- Conclusion Auditoria Circuito de Compras y Pagos – Eireco Construcciones S.R.L. ..	93
CONCLUSION GENERAL.....	95
INDICE BIBLIOGRAFICO.....	96
INDICE.....	97