



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

# EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE TESORERÍA DE EUROMED

Autores: Auad Torres, Miguel  
Bautista, Noelia Eugenia  
Manes, María Belén

Director: Cuezco, María Josefina

**2014**

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

## **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación hace referencia al control interno dentro del área de tesorería de una empresa dedicada a la comercialización de implantes mamarios e insumos médicos en el NOA.

Nuestro objetivo fue detectar las fortalezas y debilidades dentro de los circuitos de pagos y cobranzas pertenecientes al Departamento de Tesorería y efectuar recomendaciones que tiendan al perfeccionamiento de su control interno. Para tal fin, debimos planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

- Conocimiento del ente
- Identificar del objeto del examen
- Evaluar de la significación de lo que se debe examinar
- Planificar la auditoria
- Emitir el informe

Asimismo pudimos concluir que la evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, adquiere gran importancia en lo referido a la tarea de auditoría cuando el contador decida depositar su confianza en el control interno del ente. Y a su vez, las recomendaciones de auditoría contribuyen al fortalecimiento del Control Interno operante en el Ente, logrando mayores niveles de protección de los activos e intereses de la Empresa y de eficiencia y eficacia en las operaciones.

## **PROLOGO**

Esta investigación se realizó como trabajo final de la carrera de Contador Público Nacional de la UNT.

El mismo pretende realizar una descripción de la actividad comercial de EUROMED desde un enfoque de Control Interno.

Intentamos con este trabajo de auditoría determinar las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas de una empresa que interactúa en un mercado altamente competitivo, a fin de lograr soluciones prácticas para la mejora continua de sus objetivos.

Cabe destacar que para alcanzar la meta mencionada anteriormente, debimos aplicar conocimientos adquiridos durante el cursado de la materia Auditoria I, entre los que podemos mencionar: pruebas sustantivas y de cumplimiento, programas de trabajo, planificación de auditoría, etc.

Agradecemos de manera especial la colaboración de nuestra directora de tesis, CPN María Josefina Cuezco, quien generosamente nos brindó información sobre el tema en cuestión y puso a nuestra disposición sus investigaciones al respecto.

## **CAPITULO I**

### **CONCEPTOS GENERALES**

**Sumario:** 1.- Definición de Auditoría. 1.1.- Definición moderna de Auditoría y sus partes componentes (Kell y Ziegler). 2.- Condición básica para el ejercicio de la auditoría: la Independencia. 3.- La Ética profesional. 4.- Responsabilidad del auditor. 5.- Tipos de Auditorías. 5.1.- Auditoría Interna. 5.2.- Auditoría Externa. 5.3.- Auditoría Operativa.

#### **1.- Definición de Auditoría**

El origen etimológico de la palabra es el verbo latino "Audire", que significa "oír"<sup>(1)</sup>, 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.

Comúnmente la naturaleza del trabajo de auditoría y su objetivo final es emitir una opinión profesional. Supone la necesidad básica de planificarla (propósito

---

<sup>(1)</sup> FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, 3era edición, (Buenos Aires 2004) Tomo I, Pág. 4.

del trabajo a realizar, características del ente, estimación del tiempo que insumirá la labor y formulación de programas de trabajo), de evaluar los controles internos, de determinar los tipos de pruebas de las operaciones, hechos y actos del ente cuantificables monetariamente, y de organizarse adecuadamente en el uso y conservación de los papeles de trabajo que respaldaran su cometido.

**1.1.- Definición moderna de Auditoría y sus partes componentes (kell y Ziegler)**

Auditoría es 1) un proceso sistemático de pasos y procedimientos lógicos y estructurados (los pasos de auditoría no son aleatorios, son una serie de pasos o procedimientos organizados), 2) para obtener y evaluar evidencias de una manera objetiva (es examinar las bases para las afirmaciones: el auditor debe ser imparcial, se deben evaluar los resultados sin perjuicios, ni a favor ni en contra, del individuo al cual se hace la evaluación), 3) de acuerdo a determinadas normas (Resolución Técnica N° 7 para los ejercicios iniciados con anterioridad al 01/01/2014 y Resolución Técnica N° 37 para los dictámenes de Auditoría de los E.E.C.C. o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 01/01/2014 y los informes sobre otros encargos), 4) respecto de las operaciones concernientes a actos y eventos económicos (es el resultado de una serie de operaciones acontecidas en el ejercicio económico), 5) para determinar el grado de correspondencia de estas afirmaciones y los criterios establecidos (es el grado de cercanía con la cual las afirmaciones o cada componente de los Estados Contables se identifican con los criterios establecidos según las Normas Contables Profesionales), 6) para comunicar los resultados a los usuarios de la información (es una declaración de los resultados a los usuarios de la información: proveedores, potenciales clientes, inversores potenciales, el Estado, Bancos, garantes, etc.).

Se habla de razonabilidad y no de certeza porque la auditoria es selectiva porque se revisa menos del 100% de las cuentas contables. Es un proceso selectivo,

no es necesario verificar la totalidad de los resultados producidos por un sistema para obtener información suficiente para evaluar el funcionamiento del sistema (la auditoría realiza procedimientos a menos del 100% de las cuentas, lo que se denomina “muestreo”).<sup>(2)</sup>

## **2.- Condición básica para el ejercicio de la auditoría: la Independencia**

El contador público en su función de auditor debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable. El requisito de independencia alcanza no sólo al Contador Público que asume la responsabilidad con la firma del dictamen sino a todo el equipo de trabajo que lo acompaña.

Es importante destacar la diferencia existente entre la independencia real y la aparente. La independencia real pertenece a la personalidad del autor, y por lo tanto, se conoce por sus actitudes. El auditor debe tener una actitud mental enteramente objetiva, o sea, libre de prejuicios, de manera de obrar con la integridad y ecuanimidad que exige la naturaleza de su función. Tal conducta le permite rechazar las eventuales presiones que puedan restringir su imparcialidad. La independencia aparente es el resultado de las interpretaciones que hacen otros de esta independencia.<sup>(3)</sup>

Las normas están dirigidas a regular las situaciones que aparentemente implican inexistencia de independencia, es decir, casos en los cuales se define que el profesional no es independiente aunque de hecho lo fuera.

Las situaciones que pueden constituir una amenaza a la integridad y objetividad del auditor, de hecho o en apariencia, son:

- Intereses financieros o económicos (Se hablan de intereses directos o, en el caso de los indirectos cuando sean significativos).

---

<sup>(2)</sup> FELDMAN, Mauro José, Materia: Auditoría I, Apuntes de clases (Tucumán, 2011), Pág. 2.

<sup>(3)</sup> Ibídem, Pág. 6.

- Circunstancias en las cuales el elenco de auditores es virtualmente parte del “Management” o actúa en carácter de empleado bajo el control de la administración de la compañía auditada (No se considera relación de dependencia la tarea que implica el registro de documentación contable, la preparación de los estados, la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto y en cuanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría).
- Relaciones de familia y personales.
- Prestación de otros servicios profesionales (El auditor no debe realizar tareas que involucren la toma de decisiones de importancia relevante para el cliente).
- Realización de otras actividades que impliquen conflicto de intereses.
- Préstamos de personal a clientes (El personal prestado no debe tomar decisiones en las cuales posteriormente el auditor va a incursionar en su tarea de revisión).
- Otras situaciones (Como por ejemplo existencia de montos adeudados vencidos por honorarios; litigios que involucran a clientes y al auditor o su firma profesional).

La Resolución Técnica N° 37 establece que “no vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del cliente”.

Así mismo, el análisis de la condición de independencia debe ser considerado conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.

### **3.- La Ética Profesional**

La ética es una línea de conducta, es un valor moral. Actualmente tenemos un Código de Ética unificado. El que se aprobó en Tucumán es el mismo que el de la FACPCE.

La NIA 200 cuando habla de los objetivos y principios generales que gobiernan la auditoria de Estados Financieros, habla de principios generales de auditoría: el auditor deberá cumplir con el código de ética para contadores profesionales, emitidos por la Federación Internacional de Contadores. Los principios éticos que gobiernan la responsabilidad profesional del auditor son: independencia, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, conducta profesional, norma matemática. Es la única mención de ética en una NIA.

La Ley Nacional N° 20488 es aplicable en todo el territorio siempre y cuando las provincias no hayan dictado su ley. En la actualidad, es aplicable en Capital Federal, ya que todas las provincias dictaron sus leyes para el ejercicio profesional. En Tucumán no rige la ley 20488 sino la Ley 4209 que estableció la creación del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. En Tucumán hasta 1969 cuando aparece la aprobación del Colegio y la unificación de las entidades, existía el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Tucumán y el Colegio de Contadores Públicos de Tucumán. Éstos se unifican por el Decreto 475/14 del '69 cuando se aprueba su estatuto.

A nivel provincial, rigió hasta el año 2001 un Código de Ética profesional dictado por el Colegio de Graduados. A fines del 2001 se unificó el código de ética con el vigente en todo el país en base al modelo desarrollado por la FACPCE.

#### **4.- Responsabilidad del Auditor**

El objetivo del auditor independiente al practicar un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoria, es formarse una opinión de si los



estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, resultados de operación y flujos de efectivo y que los mismos no contengan errores importantes incluye también la evaluación de los principios de contabilidad generalmente aceptadas, ya que el propósito de cualquier clase de auditoría es de añadir cierto grado de validez al objeto de la revisión.

Según las normas de auditoría, el auditor independiente tiene la responsabilidad de planificar de acuerdo a los objetivos de la auditoría en las cuales debe tener la información y razonabilidad de los estados financieros, observados en su conjunto; establecer la aplicación adecuada de los recursos económicos y financieros de una institución, así como la protección de los mismos, la cual le va permitir al Contador Público y Auditor emitir una opinión independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros, la cual le va a servir para detectar errores e irregularidades que pueda tener un efecto significativo sobre los estados financieros y de observar la debida diligencia y cuidados profesional en el curso de su examen.

El auditor es responsable de su informe (realizado de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas) y no de la prevención del fraude o error. Sin embargo, el hecho de que se lleve a cabo una auditoría anual, puede servir para contrarrestar fraudes o errores. El auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada.

Es responsabilidad de la administración de una entidad establecer un ambiente de control y mantener políticas y procedimientos para ayudar a lograr el objetivo de asegurar, tanto como sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio de la entidad. Esta responsabilidad incluye poner en vigor y asegurar la operación continua de los sistemas de contabilidad y de control interno diseñados

para prevenir y detectar fraude y error. Consecuentemente, la administración asume la responsabilidad de cualquier riesgo remanente.

Al planear la auditoría, el auditor deberá hacer investigaciones con la administración:

(a) Para obtener una adecuada comprensión de la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea significativamente, como resultado de fraude.

(b) Para obtener conocimiento de la comprensión de la administración respecto a los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar errores.

(c) Para determinar si la administración está al tanto de algún fraude conocido que haya afectado a la entidad o presunto fraude que esté investigando la entidad.

(d) Para determinar si la administración ha descubierto algún error de importancia.

Además de debilidades en el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno y del no-cumplimiento con controles internos identificados, las condiciones o eventos que aumentan el riesgo de fraude y error incluyen:

✓ Cuestiones con respecto de la integridad o competencia de la administración.

✓ Presiones inusuales dentro o sobre una entidad.

✓ Transacciones inusuales.

✓ Problemas para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

El auditor deberá comunicar a la administración cualquier debilidad de importancia relativa en el control interno, relacionada con la prevención o detección de fraude o error, que haya llegado a la atención del mismo en el transcurso de la auditoría.

El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de información del cliente ordinariamente impide informar el fraude y error a una parte fuera de la entidad del cliente; sin embargo, en algunos países el deber de confidencialidad puede ser sobrepasado por estatutos, leyes o juzgados.

Asimismo, es responsabilidad del auditor documentar los factores de riesgo de fraude identificados como presentes durante el proceso de evaluación del auditor y documentar la respuesta del auditor a cualquiera de dichos factores. Si durante el desarrollo de la auditoría se identifican factores de riesgo de fraude que causen que el auditor crea que ciertos procedimientos de auditoría adicionales son necesarios, el auditor deberá documentar la presencia e dichos factores de riesgo y su respuesta a ellos.

El auditor puede concluir que el retiro del trabajo es necesario cuando la entidad no toma las acciones de remedio respecto del fraude que el auditor considera necesarias en las circunstancias, aún cuando el fraude no sea de importancia relativa para los estados financieros. Los factores que afectarían la conclusión del auditor incluyen las implicaciones de la más alta autoridad dentro de la entidad, lo que puede afectar la confiabilidad de las representaciones de la administración, y los efectos sobre el auditor respecto de continuar en asociación con la entidad. Para llegar a esta conclusión, el auditor ordinariamente buscaría asesoría legal.

## **5.- Tipos de Auditoría**

La labor de auditoría puede ser desarrollada por contadores independientes o bien por los mismos empleados o funcionarios de la organización. La auditoría realizada por contadores públicos independientes para expresar una opinión sobre la información examinada es denominada auditoría externa o independiente. La auditoría realizada por los empleados o funcionarios de la organización con propósitos de control, es comúnmente denominada auditoría interna. La auditoría

realizada por contadores públicos independientes o por empleados o funcionarios de la organización es denominada auditoría operativa, operacional o de operaciones.

### **5.1.- Auditoria Interna**

El trabajo de auditoría interna está enfocado a los siguientes aspectos:

- Determinar la adhesión o cumplimiento de las políticas, metas y obligaciones.
- Determinar la confiabilidad o seguridad de la información que es fuente para la toma de decisiones.
- Asesorar a la dirección, porque el auditor interno tiene una visión de conjunto de la organización.
- Salvaguardar el patrimonio de la empresa. Este patrimonio está constituido por bienes materiales y el medio humano que actúa en el mismo.
- Estudiar las posibilidades de fraude o robo de la propiedad de la empresa y establecer las medidas que minimicen el riesgo. Esta es una de las principales diferencias con la Auditoria Externa, ya que ésta no tiene como objetivo el descubrir fraudes o robos, normalmente se detectan en auditoría externa pero son consecuencia de las tareas del auditor interno.
- Tratar de descubrir e informar de inmediato cuando detecte irregularidades, desviaciones o maniobras ilícitas. Pueden existir errores o desviaciones aceptables que no involucran dolo.
- Examinar, evaluar e informar sobre el sistema de control interno, el rendimiento de la organización y el estado en que esta trata de lograr eficiencia y efectividad.
- Sugerir y recomendar mejoras en cuanto al sistema de control interno, los sistemas administrativos contables y los procedimientos en general. Normalmente

el comité de auditoría debe participar en la elaboración de nuevos sistemas, como así también en la reelaboración de sistemas vigentes.

- Colaborar con la auditoría externa realizando tareas de coordinación con la misma para asegurar un adecuado control y revisión de la empresa.

Auditoría Interna es la evaluación independiente de las diversas operaciones y sistemas de control dentro de la 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.

Normalmente dentro de la organización existe un Departamento de Auditoría Interna que debe depender del más alto estamento de la organización. En este tema encontramos algunos que aseguran que lo más alto es el Directorio, mientras que otros afirman que es el Gerente General (los que se inclinan por el Directorio se basan en que el Gerente es parte de la organización operativa. Los que se inclinan por el Gerente se basan en que éste es la cabeza principal de la organización dirigente y están más profesionalizados que el Directorio).

El alcance de auditoría interna debe abarcar el examen y la evaluación, tanto de la idoneidad y efectividad del sistema de control interno de la organización como de la calidad de la actuación en el desempeño de las responsabilidades asignadas. La auditoría interna apunta a:

- Confiabilidad e integridad de la información: los auditores internos deben revisar la confiabilidad e integridad financiera y operativa y los medios utilizados para identificar, juzgar, clasificar y comunicar dicha información.

- Cumplimiento de políticas y procedimientos, leyes, normas y contratos: los auditores internos deben revisar los sistemas establecidos para asegurar su conformidad con las políticas, planes, procedimientos, leyes, normas y contratos

que puedan tener impacto significativo en las operaciones, informes y determinar si la organización los cumple.

- Protección de Activos: los auditores internos, deben revisar los medios de protección de los activos y de ser necesario verificar la existencia de dicho activo.
- Utilización económica y eficiente de los recursos: los auditores internos deben evaluar la economía y eficiencia con que se emplean los recursos.
- Cumplimiento de los objetivos y metas establecidos por las operaciones y programas: los auditores internos deben revisar las operaciones o programas para determinar si los resultados son consistentes con los objetivos establecidos y si las operaciones y programas se llevan a cabo en la forma prevista.

El trabajo de auditoría debe incluir:

- Planificación de la auditoría: los auditores internos deben obtener, analizar, interpretar y documentar la información de la auditoría.
- Comunicación de los resultados: los auditores internos deben comunicar los resultados obtenidos del trabajo de auditoría.
- Seguimiento: los auditores internos deben efectuar el seguimiento de las recomendaciones para asegurarse que se han tomado las medidas necesarias con relación al hecho a auditar.

#### **5.1.1.- Objetivos de la Auditoría Interna**

- Verificar:
  - a. Exactitud o razonabilidad de la información.
  - b. Situación patrimonial y financiera.
  - c. Grado de acatamiento a las políticas, planes y procedimientos.
  - d. Cumplimiento de los medios que resguardan el patrimonio.
- Proteger: el patrimonio de la empresa.
- Evaluar:

a. Responsabilidades asignadas y sus procedencias.

b. Controles vigentes.

- Asesorar: a la dirección superior y brindar apoyo en casos mediante asistencia técnica.

- Recomendar: mejoras operativas.

- Otras: como mediador cuando existen diferencias entre distintas áreas de trabajo. También es utilizado como investigador cuando suscitan hechos dolosos que pueden afectar el patrimonio de la empresa. Debe colaborar en el discernimiento para deslindar responsabilidades y recomendar sanciones.

#### **5.1.2.- Funciones de la Auditoría Interna**

- Evaluar el sistema de control interno mediante su relevamiento y análisis para verificar si se cumple con su finalidad y objetivo.

- Examen mediante la realización de pruebas selectivas de la documentación respaldatoria, de las funciones operativas y de los demás elementos de juicio para comprobar el real cumplimiento y la efectividad del sistema general.

- Análisis de los elementos y componentes de los Estados Contables y su información complementaria para verificar la exactitud y razonabilidad de las partidas que lo componen.

- Revisión sistemática de todas las áreas, departamentos, secciones o sectores que conforman la organización.

#### **5.1.3.- Responsabilidad de la Auditoría Interna**

- Responsabilidad ética: el código de ética vigente para los profesionales en Ciencias Económicas es el vigente para los auditores internos con algunos condicionamientos: la publicidad. El auditor interno no hace publicidad. La ética actúa en cuanto a la discreción. Ser discreto y reservado en lo que se refiere a su

actuación en relación de dependencia. Debe tener respecto a su función, jerarquía en la organización.

- Responsabilidad profesional: está dada por una adecuada capacitación, cumplimiento y observancia de las normas profesionales que atañen a la función de auditoría interna.

- Responsabilidad Legal: está relacionada con lo civil y lo penal:

- a. Responsabilidad Civil: consiste en que si es demandado por su acción (mala acción o actuación indebida), ya sea por la empresa o por un tercero, debe resarcir el daño ocasionado.

- b. Responsabilidad Penal: costo de delitos o transgresiones que son penadas por las autoridades pertinentes.

#### **5.1.3.1.- Lo que no debe hacer un auditor interno**

- Efectuar operaciones en línea: no debe participar en ninguna operación, pues pierde independencia.

- Llevar libros o registros: registración de las operaciones.

- Custodiar bienes.

- Ser parte de un proceso, salvo procesos que tiendan a las tareas específicas de auditoría interna o su contribución en la elaboración de técnicas, procedimientos o sistemas.

- Revisar previamente una operación antes que esté finalizada para garantizarla como correcta, lo cual implica que se compromete con una operación.

- Aprobar o autorizar transacciones o comprobantes.

#### **5.1.4.- Resumen de las normas generales y específicas de práctica profesional de Auditoría Interna (Instituto de Auditores Internos de Argentina)**



- Independencia: los auditores internos deben ser independientes de las actividades que audita.
- Nivel organizacional: indica que el nivel del auditor interno dentro de la organización debe ser tal que permita el cumplimiento de sus responsabilidades, es decir, depender del más alto nivel.
- Objetividad: todo trabajo de auditoría debe ser racional y objetivo, no debe primar sobre ellos ninguna situación subjetiva o aleatoria que pueda condicionar su trabajo.
- Actitud profesional: los trabajos de auditoría interna deben desempeñarse con el debido cumplimiento profesional.
- Personal: el conocimiento técnico debe ser el adecuado para las tareas que realiza.
- Conocimiento, técnica y disciplina: el departamento de auditoría interna debe poseer los conocimientos, actitudes y disciplinas necesarias para llevar a cabo sus responsabilidades. Capacitación y actualización.
- Supervisión: el Departamento de auditoría interna, debe asegurarse de que las auditorías estén debidamente supervisadas.
- Cumplimiento de las normas de conducta: deben cumplir con las normas profesionales de conducta del Código de ética.
- Conocimiento, técnica y disciplina: los auditores internos deben capacitarse permanentemente.
- Relaciones humanas y comunicación: los auditores internos, deben poseer cualidades para comunicarse con las personas.
- Formación continua: los auditores internos para mantener su incumbencia técnica, deben tener una formación continua.
- Cuidado profesional: se debe tener cuidado profesional al realizar el trabajo de auditoría.

### **5.1.5.- NIA 610: Consideración del Trabajo de Auditoría Interna**

- Define el alcance y objetivo de la auditoría interna: varían ampliamente y depende del tamaño y estructura de la entidad, la auditoría interna depende de uno o más de los siguientes puntos:

- a. Los sistemas de contabilidad y de control interno.
- b. Examinar la información financiera y de operaciones: seguimiento mayor que el de la auditoría externa y de un alcance más elevado.
- c. Revisar la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones. Este es un objetivo de auditoría interna que no lo es de la auditoría externa.
- d. Revisar el cumplimiento con leyes, reglamentos y otros requerimientos externos y con políticas y requerimientos de la empresa (Pautas de calidad como ISO 9000, Leyes societarias, impositivas, de medio ambiente, manuales como obligaciones internas, etc.)

- Relación entre la auditoría interna y el auditor externo:

- a. El papel de la auditoría interna es determinado por la administración y sus objetivos difieren de los del auditor externo, quien es nombrado para dictaminar independientemente sobre los Estados Financieros.

- b. Los objetivos de la auditoría interna varían de acuerdo a los requerimientos de la administración, el interés principal del auditor externo es determinar si los Estados Financieros están libres de información errónea.

Los medios que se utilizan en auditoría interna y Auditoría Externa son similares, y en algunos casos lo realizado por la auditoría interna son útiles para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría externa.

La auditoría interna es parte de la entidad por lo que no se puede lograr la total independencia.

La responsabilidad no se traslada, es decir que si el auditor externo utiliza trabajos de auditoría interna, el responsable por esos trabajos es el auditor externo.

- Comprensión y evaluación preliminar de la auditoría interna.

El auditor externo debe comprender la auditoría interna para realizar un trabajo efectivo. Los criterios que el auditor externo debe considerar para evaluar la auditoría interna son:

a. Estatus organizacional: independencia del auditor interno. Se debe cuidar que el auditor interno no haga lo que no debe realizar, es decir, que realice tareas de control interno y no tareas de administración, registro y custodia.

b. Alcance de las funciones: las consideraciones de la administración con la auditoría interna. Se ve como asimila las recomendaciones de la auditoría interna y si la administración las pone en práctica.

c. Competencia técnica: los integrantes de la auditoría interna deben tener la capacitación y actualización permanente.

d. Debido cuidado profesional: el trabajo a realizar por la auditoría interna debe ser acorde al reglamento de funcionamiento. Programas y papeles de trabajo, deben estar acorde a la función desempeñada.

- Planeación del tiempo para enlace y coordinación <sup>(4)</sup>.

## **5.2.- Auditoría Externa**

La auditoría externa es un examen crítico y sistemático, el cual se encuentra debidamente detallado, que se le realiza a un sistema de información empleado por cualquier tipo de empresa.

---

<sup>(4)</sup> Consultas en Internet: [www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20610%20P%620def.pdf](http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20610%20P%620def.pdf), (2013).

Éste es realizado por un contador público que no posee ningún tipo de vínculo ni relación con la empresa que está siendo auditada. Aquí el contador que realizará la auditoría externa, emplea técnicas determinadas para emitir una opinión objetiva sobre la manera en la cual la empresa opera con su sistema de información, generando varias sugerencias que se pueden implementar para la mejora de los mismos.

La opinión que el auditor emita con respecto a los sistemas de información de una empresa tendrá trascendencia entre terceros, ya que esto es garantía para la validez de la información que es generada por el sistema. Es importante que tengamos en cuenta que la auditoría externa se hace bajo la figura de fe pública, lo que indica que los sistemas de información deben tener credibilidad en cuanto a la información que fue examinada. La auditoría externa puede realizar un análisis sobre cualquiera de los sistemas utilizados en una empresa, pero habitualmente, la mayoría de las empresas requieren de un análisis acerca de su sistema de información financiera en una forma independiente para que de este modo, la auditoría externa puede otorgarle una validez garantizada frente a los usuarios del producto en cuestión, por lo que tradicionalmente el término que recibe la auditoría externa se encuentra asociado al de auditoría de estados financieros aunque uno no sea equivalente al otro. Por otro lado, la auditoría externa tiene por objetivo la averiguación de la integridad y autenticidad de los expedientes, de los documentos, y toda aquella información producida por los sistemas de información en una empresa

La misma suele llevarse a cabo en el momento en que se tiene una intención de publicar el producto del sistema informático que ha sido examinado con el fin de apoyar al mismo mediante un opinión independiente a la empresa que suele darle la autenticidad que le permite a sus usuarios tomar las decisiones basadas en la confianza que brinda una persona encargada de la auditoría externa en una entidad empresarial. Como hemos dicho antes, la auditoría externa debe ser realizada por una persona que se encuentre aptamente calificada para llevarla a cabo.

El auditor debe tener la capacidad de emitir una opinión que resulte imparcial y experta, profesionalmente hablando, con respecto a los resultados que pueda llegar a lanzar la auditoría realizada, basándose en el factor de que su opinión es la que acompañará el informe presentando una vez que la auditoría se encuentre finalizada. Es importante para todo auditor externo que su opinión este respaldada en la veracidad que posean los documentos examinados y los estados financieros de la empresa, ya que no se debe imponer ningún tipo de restricción por parte de la empresa al auditor mientras está realizando su trabajo de investigación. Sin importar la situación, un contador público, profesional, suele distinguirse por la combinación del conocimiento completo acerca de los principios y procedimientos contables, junto con la capacidad de poder ofrecer un juicio certero y objetivo. Es importante que en el momento en que una empresa vaya a contratar un auditor para que realice la auditoría externa correspondiente, exija los documentos que avalen su profesionalidad.

### **5.2.1.- Objetivos de la Auditoría Externa de Estados Contables**

1. Comparar las transacciones del período y el patrimonio final de éste, registrado en la contabilidad que incluye los Estados Contables con las transacciones y el patrimonio real en lo que se refiere a la existencia, propiedad e integridad.

2. Comparar las valuaciones asignadas a las transacciones y al patrimonio así como su forma de presentación con la que corresponde de acuerdo a las normas contables <sup>(5)</sup>.

\* Afirmación de existencia o de no existencia contenida en los Estados Contables:

a. Lo que dicen los Estados contables: es una afirmación de existencia.

---

<sup>(5)</sup> LATTUCA, Juan Antonio y Otros, Informe Área Auditoría N° 5, (Buenos Aires 2004), pág. 49.

b. Lo que no dicen los Estados Contables: es una afirmación de no existencia.

\* Propiedad (Posesión distinto de propiedad):

a. Propiedad: la empresa es dueña de lo firmado.

b. Posesión: es tener el bien.

\* Integridad: los saldos reflejan realmente lo que deberían, puesto que no hay omisiones de registración.

\* Valuación y Exposición: regidas por las normas contables vigentes.

### **5.2.2.- Cooperación entre Auditoría Interna y Auditoría Externa**

Los auditores externos pueden apoyarse para cumplir sus objetivos en los trabajos realizados por la auditoría interna. El auditor externo puede basarse en el trabajo del auditoría interna par reducir el alcance y disminuir los procedimientos que llevará a cabo. Todos los trabajos que son repetitivos generalmente son encomendados a la auditoría interna.

El punto en común de la auditoría interna y auditoría externa es el relevamiento del control interno. La diferencia entre ellos es que el auditor interno realiza un análisis exhaustivo de control interno que consiste en revisar el sistema de contabilidad, la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones, el cumplimiento de las leyes y reglamentos, y examinar informes financieros y de operación.

El objetivo de esta cooperación o de este apoyo, es bajar las horas de trabajo y por ende disminuir el costo presupuestado de trabajo de la auditoría externa.

### **5.2.3.- Relación entre Auditoría Interna y Auditoría Externa**

\* Ambos son equipos de trabajo. Para trabajos en conjunto, se requiere respeto profesional y una conjunción social y humana.

\* Nadie debe perder el grado que tiene dentro de cada organización, y cada uno cumplir con la parte que le toca.

\* Ambos son trabajos profesionales.

\* Condición para la relación Auditoría Interna y Auditoría Externa:

- Los auditores externos deben estar dispuestos a solicitar la colaboración del auditor interno o, a fines de abaratar los costos de la auditoría, la empresa es quien pide la colaboración.

- El auditor externo debe investigar y asegurarse de que los miembros del departamento de auditoría interna tengan el nivel adecuado para realizar el trabajo. Para esto se requiere: programas de entrenamiento, capacitación, niveles de supervisión. Esto implica capacitación técnica general y una capacitación sobre la unificación de presentación de los papeles de trabajo.

- El auditor externo debe evaluar y estudiar la política, estructura y organización de la auditoría interna, sus objetivos, número de miembros, programas, presupuestos, papeles de trabajo, método de emitir los informes, seguimiento de las observaciones, etcétera.

- La dirección superior de la empresa, como del estudio profesional, deben comprender los beneficios que brinda la colaboración entre los auditores desde el punto de vista técnico y económico.

### **5.3.- Auditoría Operativa**

Auditoría Operativa es una evaluación independiente de las diversas operaciones y controles dentro de una organización para determinar si se llevan a cabo políticas y procedimientos aceptables, si se siguen las normas establecidas, si se

utilizan los recursos en forma eficaz y económica y si los objetivos de la organización se han alcanzado.

Si comparamos esta definición con la de auditoría interna podemos concluir que empiezan de manera similar, la única diferencia es que en auditoría interna se habla de sistemas de control, mientras que en auditoría operativa se habla de controles. Auditoría operativa define en función de futuro con respecto a políticas y procedimientos, en auditoría interna se habla del presente. Las diferencias se basan en el tiempo de análisis. En auditoría operativa se ve si lo que se establece es razonable, en auditoría interna se observa si lo establecido se está aplicando.

El área de influencia de la auditoría operativa comprende la totalidad de la organización, en lo correspondiente a su estructura, niveles, relaciones y forma de actuación. Comprende el todo. Esta connotación incluye aspectos tales como:

- Naturaleza jurídica.
- Criterios de funcionamiento.
- Estilo de administración.
- Proceso administrativo.
- Sector de actividad.
- Ámbito de operación.
- Número de empleados.
- Relaciones de coordinación.
- Desarrollo tecnológico.
- Sistemas de comunicaciones e información.
- Nivel de desempeño.
- Trato a clientes.
- Entorno de la empresa.
- Productos y/o servicios.
- Sistemas de calidad.



Abarca todos los aspectos que hacen a la naturaleza organizativa, de funcionamiento, de calidad y de productividad que hace a todo ente.

La calidad y nivel de ejecución de la auditoría depende en gran medida del profesionalismo y sensibilidad del auditor, así como de la comprensión de las actividades que va a realizar, elementos que implican la conjunción de conocimientos, habilidades, destrezas y experiencias necesarias para que realice su trabajo con esmero y competencia. Ya no se trata de medir o comparar objetivos o presupuestos con los revisados sino que se trata de alcanzar o mejorar eficiencia. Entonces, analizamos la capacidad del auditor para hacer los cambios necesarios que permitan superar la actividad o sector hasta ese momento:

Debe tener características especiales: expectativa adiestrada como conocimiento, alcance, aplicación de manera que pueda producir resultados positivos. El ambiente de actuación es amplio y va desde lo público a lo privado.

Desde el punto de vista de formación académica, debe ser un profesional, tener estudios a nivel técnico, licenciatura o postgrado en administración, informática, comunicación, ciencias políticas, administración pública, relaciones industriales y diseño gráfico. Otras especialidades pueden ser: actuarial, matemática, ingeniería, arquitectura. Todo esto se refiere a la capacitación que le permita intervenir en el estudio.

No hablamos únicamente de profesionales en ciencias de la administración, puede ser multidisciplinario dependiendo del objetivo de esa auditoría.

Desde el punto de vista de la formación empírica: la formación empírica sería el conocimiento resultante de la implementación de auditoría de diferentes instituciones contando con un grado académico. Implica el conocimiento idóneo del auditor y dentro de los conceptos comprendidos hay que contemplar: administración general e internacional, teoría de la organización, metodología de la investigación, metodología para el desarrollo de estudios organizacionales, análisis y diseños de

estructuras organizacionales, sistemas y procedimientos, planeación estratégica, logística, distribución de espacios, análisis de series e tiempos, sistemas de información, correlación, red de ingeniería, finanzas, teoría de las decisiones, inteligencia emocional, mercadotecnia, modelos e inventarios, costos, presupuestos, globalización, números índices, control total de calidad, programación lineal, liderazgo, simulación, comercio internacional, innovación tecnológica.

El auditor operativo debe tener habilidades y destrezas tales como: actitud positiva, estabilidad emocional, objetividad (no perder el rumbo, no debe ser influenciado), sentido institucional (no perder el sentido global de la empresa), saber escuchar, creatividad (que observe posibles innovaciones), respeto por las ideas de los demás, mente analítica (capacidad de razonamiento lógico), conciencia de valores propios y de su entorno, capacidad de negociación (importante para realizar cambios), imaginación, claridad de expresión verbal y escrita (capacidad de transmitir), capacidad de observación (observar el contexto, integrantes, objetivos de la organización), iniciativa de llevar a cabo cambios, discreción, facilidad para trabajar en equipo, comportamiento ético (ser noble y respetuoso). En resumen, el auditor requiere de experiencia, la cual se va formando a través del ejercicio profesional, con el transcurso de los años y por medio de la experiencia cognoscitiva de los distintos tipos de entes o actividades.

### **5.3.1.- Ámbito de aplicación de la Auditoría Operativa**

1. Sector público: se emplea en función de la figura jurídica, atribuciones, ámbitos de operación, nivel de autoridad, relación de coordinación, sistemas de trabajo y líneas generales de estrategias. Las instituciones del sector público se pueden clasificar en:

- a. Dependencia del ejecutivo: ministerios y secretarías de Estado.
- b. Puede corresponder a entidades paraestatales, organismos autónomos.

- c. Comisiones intersecretariales.
- d. Cualquier otro mecanismo especial.

2. Sector privado: se utiliza tomando en cuenta figura jurídica, objeto, tipo de estructura, elementos de coordinación y relación comercial sobre la base de las siguientes características:

A. Tamaño de la empresa: se puede clasificar en: microempresa, empresa pequeña, empresa mediana, empresa grande.

B. Sector de actividad: es el ramo específico de la empresa. Franklin enuncia 28 actividades: Telecomunicaciones, transporte, energía, servicios, construcción, petroquímica, turismo, cinematografía, banca o financiera, seguros, maquiladoras, electrónicas, automotriz, editorial, arte gráfico, manufacturas, auto partes, textil, agrícola, ganadera, pesquera, química, forestal, farmacéutica, alimentos y bebidas, informática, siderúrgica, publicidad y comercial.

C. Naturaleza de las operaciones: las operaciones pueden ser nacionales, internacionales y mixtas. Las grandes empresas, actúan a nivel internacional. Teniendo en cuenta la modalidad de trabajo, podemos clasificar:

- a. De importación.
- b. Acuerdos de licencias.
- c. Contratos de administración.
- d. Sociedades en participación y alianzas estratégicas.
- e. Subsidiarias.

3. Sector social: en este sector, la auditoría operativa se aplica considerando dos factores:

a. Tipo de organización: en ésta encontramos fundaciones, agrupaciones, asociaciones, sociedades, fondos, empresas de solidaridad, programas, proyectos, comisiones, colegios.

b. Tipo de función: educación, cultura, salud y seguridad social, política, empleo, alimentación, derechos humanos y apoyo a marginados y discapacitados.

### **5.3.2.- Objetivos de la Auditoría Operativa**

Por su característica la auditoría operativa constituye una herramienta fundamental para impulsar el crecimiento de las organizaciones toda vez que revele en qué área se requieren estudios más profundos, qué acciones se pueden tomar para subsanar deficiencias, cómo superar obstáculos, cómo imprimir mayor cohesión al funcionamiento de las mismas y sobre todo un análisis causa efecto que concilie en forma congruente los hechos con las ideas.

#### **5.3.2.1.- Marco para definir objetivos (Franklin)**

Debe contemplar entre los aspectos más sobresalientes los siguientes aspectos:

- Aspectos de Control: destinado a orientar los esfuerzos en la aplicación de la auditoría y evaluar el comportamiento organizacional en relación con estándares preestablecidos.
- Aspectos de productividad: encauza las acciones de auditoría para optimizar el aprovechamiento de los recursos de acuerdo a la dinámica administrativa instituida en la organización.
- Aspectos de organización: determina que el curso de la auditoría apoye la definición de la estructura, competencia, funciones y procesos a través del manejo efectivo de la delegación de autoridad y el trabajo en equipo.
- Aspectos de calidad de los servicios: representa la manera en que la auditoría puede constatar que la organización está inmersa en un proceso que la vincula cuantitativa y cualitativamente con las expectativas y satisfacción de sus clientes.

- Aspectos de calidad: dispone que la auditoría tiene que elevar los niveles de actuación de la organización en todos sus contenidos y ámbitos para que produzca bienes y servicios altamente competitivos.
- Aspectos de cambio: transforman la auditoría en un instrumento que hace más permeable y receptiva a la organización.
- Aspectos de aprendizaje: permiten que la auditoría se transforme en un mecanismo de aprendizaje institucional para que la organización pueda asimilar su experiencia y la capitalice y convierta en oportunidades de mejora.
- Aspecto de toma de decisiones: traduce la puesta en práctica de la auditoría en un sólido instrumento de soporte al proceso de gestión de la organización.

### **5.3.3.- Métodos de deficiencias desde el punto de vista del control interno**

No es taxativa y estaría constituido por:

- Un plan de organización que no define niveles, líneas directas de autoridades ni delegación apropiada.
- Métodos deficientes de elaboración y utilización de procedimientos, prácticas y normas que no alcancen a contribuir a que la dirección cuente con registros e información útiles, oportunos y adecuados de fiar, a promover la eficiencia de la operación, resguardar de una manera eficaz el activo y otros recursos de la empresa.
- Métodos deficientes en el flujo de transacciones y manejo de actividades que no cuenten con un procedimiento de revisión y comprobación de manera que ningún empleado pueda tener un control pleno o contabilizar sus propias actividades.

- Métodos deficientes del grado de protección contra tentaciones que puedan asaltar al individuo mediante el uso de dispositivos protectores, ocultamiento de la información y de una variedad de procedimientos de oficinas comprobatorias ideados para facilitar el desempeño.
- Métodos deficientes de la importancia del adiestramiento y calidad del personal: destinado a poner en obra encomiendas específicas de responsabilidades pertenecientes al sistema de control.
- Métodos deficientes en la evaluación y pruebas de control interno independientes instaladas para asegurar que el sistema de control sea eficaz y funcione adecuadamente en todo instante. Por ejemplo, cuando a los manuales se los elabora pero se los guarda y no se los utiliza ni actualiza.

#### **5.3.3.1.- ¿Cómo se evalúa la eficiencia operativa?**

Para medir esa eficiencia operativa, tendríamos que cumplir con dos cometidos:

- Formular normas sensatas que sirvan de guía: normas bien meditadas, libres de deficiencias.
- Cumplir al pie de la letra con esas normas mediante un desempeño eficaz.

#### **5.3.3.1.1.- Ejemplos de elementos de Evaluación de eficiencia**

Evaluamos planes y objetivos: dentro de éstos encontramos objetivos internos y externos. Con la globalización, un ente actúa con relación al mundo, entonces un objetivo externo sería ampliar sus operaciones al máximo posible. Un objetivo interno de productividad sería capacidad de producción, calidad de

producción, eficiencia, capacitación al personal, tecnología, maquinarias, mantenimiento de equipo, etcétera.

Programas de corto y largo plazo: metodología para llegar a los objetivos, metodología de cambio para adecuarse a las modificaciones que se van produciendo.

Estructura de la organización: en esta encontramos funciones de organización, definición de responsabilidades, gráficas de organización, métodos de coordinación, manual de organización.

Políticas y prácticas: encontramos políticas de administración, financieras, de reclutamiento de personal, de compras, de ventas, de producción, de comercialización, de créditos, etcétera. Política es una acción tendiente a lograr algo.

Guías financieras: podemos encontrar elementos internos o elementos externos. Elementos que surgen de la operatoria normal de las otras que surgen de la actividad del mercado en general. Así encontramos: estados financieros, estados operativos, Estados de Resultados, Niveles de producción alcanzados, capacidad de producción de la competencia, etcétera.

Informes comparativos o estadísticos: toda información que pueda ser desagregada en sus diferentes formas a través de análisis verticales y horizontales. Fijamos parámetros para luego comparar. Podemos tener parámetros internos o externos:

- \* Relación de utilidad, volumen y costo: se debe encontrar el nivel óptimo operativo de estos componentes, no siempre mayor volumen implica mayor utilidad.

- \* Gráficas e informes estadísticos: mide el nivel de operatividad, nos muestra las variaciones estacionales y las variaciones cíclicas en relación con los parámetros que dicta el mercado.

Sistemas y procedimientos: los encontramos a través de manuales de contabilidad, manual de procedimientos, instructivos de prácticas estándares y todo tipo de sistema y procedimiento que tenga en vigencia la organización.

Controles de operación: se dan a través de presupuesto y pronósticos, normas de costos, control interno, normas de trabajo, control de inventarios, etcétera, y todo control relacionado con la operatividad de la empresa.

Mano de obra e instalaciones: evaluación del trabajo, adiestramiento y desarrollo, maquinaria y equipos, herramientas, equipos de oficinas, edificios, bienes raíces y otros activos fijos.

### **5.3.3.2.- Metodología de la auditoría Operativa**

- A. Planeación.
- B. Instrumentación.
- C. Examen.
- D. Informe.
- E. Seguimiento.

#### **A. Planeación:**

Cuando hablamos de auditoría operativa, normalmente existen dos enfoques:

1. Organizacional: estructura de organización, de la empresa, del departamento, o sea cómo está organizada.
2. Funcional: procedimiento o desenvolvimiento de un departamento, actividad o función.

Frente a estos dos enfoques, encontramos cuatro características o aspectos (según Leonard):

1. Familiarización.
2. Verificación.
3. Evaluación y recomendación.
4. Informar sobre los resultados a la dirección.



#### **5.3.4.- Diferencia entre Auditoría Interna y Auditoría Operativa**

El objetivo fundamental de la auditoría interna desde el punto de vista de la eficiencia es el análisis comparativo de resultados con metas o presupuestos. No propone un estudio (ya sea organizacional o funcional) que permita determinar cómo mejorar la organización.

En auditoría operativa, un auditor especialista realiza un estudio profundo que investiga todos los aspectos posibles de una organización, lo que le permite comparar, evaluar, razonar y determinar de qué manera aplicar, si corresponde o no, si lo puede aplicar a la empresa o no.

## **CAPITULO II**

### **EL CONTROL INTERNO DE LA EMPRESA**

**Sumario:** 1.- ¿Qué es el Control Interno?. 2.- Definición de Control Interno. 3.- Componentes del Control Interno. 3.1.- Ambiente de Control. 3.2.- Evaluación de Riesgos. 3.3.- Actividades de Control. 3.4.- Información y Comunicación. 3.5.- Supervisión. 4.- Elementos y finalidades del sistema de control interno. 4.1.- Plan de la organización. 4.2.- Sistema de autorización y procedimientos. 4.3.- Prácticas sanas o cumplimiento de los planes de acción. 4.4.- Personal adecuado o dotación del personal.

#### **1.- ¿Qué es el Control Interno?**

Debido a la importancia que está adquiriendo el control interno en los últimos tiempos, a causa de numerosos problemas producidos por su ineficiencia, se ha hecho necesario que los miembros del Directorio de las empresas, asumieran de forma efectiva unas responsabilidades que hasta ahora se habían dejado en manos de las propias organizaciones empresariales. Por eso, hay que tener en claro en qué consiste el control interno, para que puedan actuar en consecuencia.

Para ello, se utilizan los conceptos establecidos en el llamado "Informe COSO", que se denomina "Control Interno - Un Marco General Integrado" ("Internal

Control - Integrated Framework"), que fue emitido por el "Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission" (COSO), en el que participan organizaciones tan prestigiosas y conocidas como el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), la American Accounting Association, el Institute of Internal Auditor, el Institute of Management Accountants y el Financial Executive Institute, que encargó la redacción del Informe a Coopers & Lybrand.

## **2.- Definición de Control Interno**

El control interno no tiene el mismo significado para todas las personas, lo cual causa confusión entre empresarios y profesionales, legisladores, reguladores, etc. En consecuencia, se originan problemas de comunicación y diversidad de expectativas, lo cual da origen a problemas dentro de las empresas.

El Informe COSO nos da una definición integradora de control interno, con el objetivo de facilitar un modelo en base al cual las empresas y otras entidades, puedan evaluar sus sistemas de control y decidir cómo mejorarlos:

El control interno es un proceso que lleva a cabo el Consejo de Administración, la Dirección y los demás miembros de una entidad, con el objeto de proporcionar un grado razonable de confianza, en la consecución de los objetivos, en los siguientes ámbitos o categorías:

- Salvaguardar los Activos
- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

La anterior definición refleja ciertos conceptos fundamentales:

- El control interno es un proceso: es un conjunto de acciones estructuradas y coordinadas dirigidas a la consecución de un fin; no es un fin en sí mismo.

- El control interno lo llevan a cabo las personas: no se trata solamente de manuales de políticas e impresos, sino de personas en cada nivel de la organización.

- El control interno sólo puede aportar un grado razonable de seguridad -no la seguridad total- a la Dirección y al Consejo de Administración de la entidad.

- El control interno está pensado para facilitar la consecución de objetivos en uno o más ámbitos independientes, pero con elementos comunes.

En segundo lugar, da cabida a los subgrupos de control interno. Así, uno puede centrarse en, por ejemplo, los controles sobre la información financiera, o los relacionados con el cumplimiento de la legislación aplicable en el área operativa. Asimismo, permite centrarse en los controles sobre unidades o actividades determinadas de una entidad.

Los conceptos fundamentales descriptos anteriormente, se analizan en los siguientes párrafos:

✓ Un proceso:

Los procesos de negocios, que se llevan a cabo dentro de las unidades y funciones de la organización, o entre las mismas, se coordinan en función de los procesos de gestión básicos de planificación, ejecución y supervisión. El control interno es parte de dichos procesos y está integrado en ellos, permitiendo su funcionamiento adecuado, y supervisando su comportamiento y aplicabilidad en cada momento. Constituye una herramienta útil para la gestión, pero no un sustituto de ésta.

Los controles internos, deben ser incorporados a la infraestructura de una entidad; no deben ser añadidos, de manera que no deben entorpecer, sino favorecer la consecución de los objetivos de la entidad. Al ser incorporados y no añadidos, podremos identificar desviaciones en costes en las actividades operativas básicas y,

además, agilizaremos el tiempo de respuesta, para solucionar estas desviaciones o costes innecesarios. ( 6 )

✓ Personas:

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

✓ Seguridad razonable:

El sistema de control interno, aporta una seguridad razonable (pero no completa) al Consejo de Administración, ya que existen limitaciones que son inherentes a todos los sistemas de control interno. Estas limitaciones, se deben a que las opiniones en las que se basan las decisiones pueden ser erróneas, los empleados encargados del establecimiento de controles tienen que analizar la relación costo-beneficio de los mismos y pueden producirse problemas en el funcionamiento del sistema, como consecuencia de fallos humanos, aunque se trate de un simple error o equivocación.

### **3.- Componentes del Control Interno**

El control interno consta de cinco componentes interrelacionados. Éstos se derivan del estilo de dirección del negocio y están integrados en el proceso de gestión. Los componentes son los siguientes:

- a) Ambiente de control.
- b) Evaluación de riesgos.
- c) Actividades de control.
- d) Información y comunicación.

---

(6) Revista Profesional y Empresaria: “El Control Interno de la Empresa”, Ediciones ERREPAR, (Buenos Aires, 2.010), pág. 5.-

e) Supervisión.

### **3.1.- Ambiente de Control**

El ambiente de control constituye la base de todo sistema de control interno, ya que determina las pautas de comportamiento, y tiene una influencia fundamental en el nivel de conciencia del personal respecto del control. Los elementos que componen el entorno de control son:

✓ La integridad y la ética:

Por muy eficaces que pudieran ser los controles internos, éstos no pueden estar por encima de las personas que los llevan a cabo. La ética no consiste sólo en el cumplimiento de las leyes. Es, fundamentalmente, un compromiso de adhesión a unos valores y la capacidad de llevarlos a la práctica en forma permanente. El impacto negativo que pueden llegar a tener los comportamientos empresariales dirigidos únicamente a conseguir resultados a corto plazo, pasando por encima de los intereses legítimos de proveedores, clientes, empleados, etc., puede llegar a ser muy importante para la empresa. La transmisión de los valores y reglas de comportamiento ético a una organización se realiza de varias formas complementarias:

- Con el ejemplo: la Dirección y el Consejo de Administración deben ser los primeros que asuman, en la práctica, los comportamientos éticos que van a intentar imponer en la organización.

- Estableciendo normas escritas (códigos de conducta) que los miembros de la organización deben conocer y aceptar, debiendo quedar periódicamente constancia escrita sobre ello.

- Respuestas eficientes y contundentes en caso de actuaciones no conformes con las reglas establecidas, aun cuando las mismas puedan no tener un efecto significativo.

✓ Competencia profesional:

Para poder cubrir cada puesto de trabajo, por personas capaces de realizar las labores correspondientes de forma competente, es necesaria la existencia de procesos de definición de puestos y actividades, de selección de personal, de formación, de evaluación y de promoción. Se refiere a la destreza y conocimientos especiales para el desarrollo de sus trabajos, capacitación que va unida al objetivo de eficiencia

✓ La responsabilidad de la Gerencia de Administración:

Es muy importante que la Gerencia de Administración, sea capaz de dejar sentir su presencia en el control y en la dirección de la organización. La capacidad de la Gerencia para demostrar que la autoridad de la Dirección deriva, por su parte, de una delegación, la existencia de miembros no ejecutivos independientes dentro del mismo y la existencia de organismos tales como el Comité de Auditoría dentro del Directorio, con capacidad de comunicación directa con elementos de control, como los auditores internos y externos, son elementos fundamentales para crear un entorno propicio, para un desarrollo adecuado del control interno. O sea que se plantea el control interno en una interacción de la dirección hacia abajo, frente al cual debe interactuar todo el conjunto de las gerencias y la auditoría interna y externa.

✓ El estilo y la filosofía gerenciales:

Los estilos gerenciales marcan el nivel de riesgo empresarial y pueden afectar al control interno. Un planteamiento empresarial orientado excesivamente al riesgo, unas actitudes poco propicias a la prudencia, o la falta de tomar en cuenta los aspectos de control o administrativos al emprender negocios, son indicativos de riesgos de control interno.

Una gerencia que, sin dejar de afrontar los riesgos empresariales, toma en cuenta todos los elementos necesarios para su seguimiento, evitando riesgos improcedentes, y que considera que los aspectos positivos y negativos de cada alternativa, crean una actitud positiva de control interno en la organización.

Un control interno va a ser verificable o medible en la medida que existan políticas escritas, informes de desempeño e informes de excepción para controlar las distintas actividades.

✓ Estructura organizativa:

Cada entidad desarrolla la estructura organizativa más conveniente a sus necesidades. Hay estructuras más jerárquicas que otras, más centralizadas que otras, etc.

El adecuar la estructura organizativa de cada entidad a su tamaño, tipo de actividad y objetivos, es fundamental para que el control interno pueda desarrollarse en forma adecuada, ya que ello define las líneas de responsabilidad y autoridad, así como los canales por los que fluye la información.

Esta estructura organizacional debe separar apropiadamente: responsabilidades en cuanto a autorización de transacciones, registro de transacciones y custodia de archivos.

✓ Delegación de poderes y responsabilidades:

Consiste en las facultades y responsabilidades concedidas a los diferentes miembros de la organización, para que desarrollen sus funciones. El problema reside en saber cuál es el grado adecuado de delegación de poderes, ya que deben únicamente delegarse poderes en la medida necesaria, para lograr los objetivos de la entidad.

La delegación de poderes, debe ir acompañada de un conocimiento y de una asunción claros e indudables de los objetivos de la entidad, por parte de quien recibe los poderes, y de un nivel de supervisión adecuado.

✓ Políticas y prácticas de recursos humanos:

Desde los procedimientos de contratación hasta la formación, pasando por las evaluaciones, las promociones, y el asesoramiento y el control del personal, se puede dejar muy en claro cuál es el nivel mínimo que se exige, y las pautas de comportamiento en materia de integridad y de comportamiento ético.



También debería quedar en claro que el incumplimiento tendrá una respuesta.

### **3.2.- Evaluación de Riesgos**

Toda entidad tiene que hacer frente a riesgos del más diverso estilo, que pueden afectar a diversos aspectos de la actividad de la empresa. Cualquier entidad debe determinar cuáles son los niveles de riesgo aceptables, y tratar de evitar que los riesgos sobrepasen esos límites.

Previamente a determinar los riesgos, hay que establecer los objetivos: cada entidad debe determinarlos, con sus puntos fuertes y débiles, y fijar las oportunidades y amenazas del entorno.

De esta manera, obtendrá un plan estratégico, que identificará los factores de éxito, o las condiciones previas, para que la entidad consiga sus objetivos. Éstos pueden clasificarse en objetivos operacionales, objetivos relacionados con la información financiera, y objetivos de cumplimiento.

Aunque aquí hablamos un poco de cada grupo de fines, no se intenta establecer ningún tipo de separación estricta entre ellos, y debe reconocerse que muchos de los objetivos de diferentes categorías se interrelacionan y entrecruzan entre sí.

#### ✓ Objetivos de las operaciones:

Este tipo de objetivos, es la razón de ser de las empresas y va dirigido a la consecución del objeto social. Este grupo de finalidades, constituye un elemento de gestión y no uno de control interno. Además, cada entidad tendrá sus propios objetivos de las operaciones, mientras que los otros dos grupos de fines, a pesar de tener distintos matices para cada empresa, son aplicables a todas las entidades.

#### ✓ Objetivos relacionados con la información financiera:

Para que los estados financieros sean fiables, deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Principios contables aceptados y apropiados a las circunstancias.
- Información financiera suficiente y apropiada, resumida y clasificada en forma adecuada.
- Presentación de hechos, transacciones y acontecimientos de tal forma que los estados financieros, reflejen adecuadamente la situación de las finanzas, los resultados de las operaciones, y los flujos de orígenes y aplicaciones de recursos, en forma apropiada y razonable.

Estos requisitos, se cumplirán siempre que se den las siguientes condiciones:

- Existencia: los activos y pasivos existen a la fecha del balance.
- Totalidad: todas las transacciones y los acontecimientos ocurridos durante un período determinado, han sido efectivamente reflejados en los registros contables.
- Derechos y obligaciones: los activos son los derechos, y los pasivos las obligaciones efectivas de la entidad.
- Valoración: el importe de los activos y pasivos -y el de los ingresos y gastos- había sido determinado con criterio adecuado, de conformidad con los principios contables generalmente aceptados.
- Presentación: la información financiera presentada en los estados financieros es suficiente, adecuada y está correctamente clasificada.

✓ **Objetivos de cumplimiento:**

Toda entidad, debe desarrollar su actividad dentro del marco de legalidad y de reglamentos que regulan los más diversos aspectos de las relaciones sociales (normativa mercantil, o civil, laboral, financiera, de medio ambiente, de seguridad, etc.).

Una vez identificados los objetivos de la entidad, ya podemos pasar a la identificación y al análisis de riesgos. La Dirección, debe identificar los riesgos existentes a todos los niveles de la empresa: hay muchos procedimientos para llevar a cabo su identificación, pero no es relevante cuál de ellos se va a usar. Una vez identificados, la Dirección debe realizar un análisis de los factores que generan los riesgos, de manera que debe estimar la importancia de los mismos, evaluar la probabilidad de que se den y analizar cómo han de gestionarse (estableciendo medidas que tiendan a limitarlos o reducirlos).

Hay que tener en cuenta, que los cambios producidos en la economía, en el sector de la actividad, en la reglamentación y en las actividades de las empresas, hacen que un sistema de control interno que se considera eficaz en un contexto determinado, quizás no lo sea en otro.

El análisis de riesgos es, por lo tanto, una actividad que debe renovarse de forma continuada. La Dirección, debe estar permanentemente alerta para detectar las circunstancias que van modificando el entorno y, por consiguiente, los riesgos a enfrentar. ( 7 )

### **3.3.- Actividades de Control**

Las actividades de control, junto con ciertas actividades de gestión, nos ayudarán a evitar que los riesgos a los que está sujeta la entidad, se lleguen a materializar y producir efectos negativos en ésta.

Las actividades de control, se traducen en políticas (lo que debe hacerse) y procedimientos (mecanismos concretos de control). Las actividades de control, constituyen un elemento importante del proceso mediante el cual una entidad

---

(7) National Association of Accountants; “Información y Toma de Decisiones en las Pequeñas y Medianas Empresas”, (New York, 1.994), pág. 13.-

consigue sus objetivos. Algunos de los posibles mecanismos de control utilizables (con las complejidades que se requiera en cada momento) son:

- Segregación de funciones: el riesgo de que se puedan producir errores o irregularidades, en el desarrollo y registro de las transacciones, disminuye si las diferentes partes que componen el proceso, se ejecutan por diferentes personas; las responsabilidades de autorizar, ejecutar, registrar y comprobar una transacción deben quedar, en la medida de lo posible, segregadas y diferenciadas; éste es uno de los mecanismos de control interno más importante y efectivo.

- Análisis realizados por la Dirección: la Dirección analiza los resultados obtenidos, comparándolos con períodos anteriores y con los presupuestos; este tipo de actuación es una actividad de control muy importante para la consecución de objetivos, puesto que la información oportuna y apropiada constituye, en la mayoría de los casos, la primera base para la correcta toma de decisiones.

- Controles físicos: el conteo físico de los activos (existencias, títulos negociables, tesorería, etc.) y la comprobación de los resultados, con los registros de control, constituyen una medida de seguimiento que puede resultar significativa, para conseguir objetivos tanto de información financiera como de operaciones.

- Mecanismos de seguimiento del proceso de información: se trata de comprobaciones realizadas para asegurarse la existencia, exactitud, totalidad y autorización de las transacciones registradas.

- Gestión de funciones de la actividad: este tipo de controles, está constituido por las revisiones de los resultados obtenidos en una actividad, por parte de los responsables correspondientes y a niveles sucesivamente más altos.

- Indicadores de rendimiento: incluye el análisis combinado de diferentes conjuntos de datos (operativos o financieros) y la puesta en marcha de acciones correctivas.

- ✓ Controles de los sistemas de información:

Si bien cuando se habla de sistemas de información, se piensa casi automáticamente en sistemas informáticos, se incluye, también, la parte de los sistemas que corresponde a las operaciones manuales. Los controles de los sistemas de información, los podemos clasificar en generales, que incluyen lo siguiente:

- Seguridad física de los equipos y de la información: son programas que emergen en ocasión de peligro, que permiten operar en equipos de emergencia -o exteriores- cuando se produzcan situaciones catastróficas.

- Controles de acceso: se trata de determinar quién es el posible usuario de la información y qué se puede hacer con la misma.

- Controles sobre el "software": incluye los controles sobre la adquisición, la implantación y el mantenimiento del sistema, y la ejecución de las aplicaciones.

- Controles de operaciones del proceso de datos: se trata de controles sobre la intervención de los operadores en la planificación de los trabajos, la solución de las incidencias, la realización y el mantenimiento de "back-ups", etc.

- Controles sobre el desarrollo y el mantenimiento de las aplicaciones: muchas empresas desarrollan sus propias aplicaciones o utilizan paquetes estándar, que deben ser adaptados e implantados; esto requiere controles específicos sobre su selección, adaptación e implantación.

- Controles de las aplicaciones: este tipo de controles va incorporado dentro de las propias aplicaciones, y tiene la finalidad de garantizar la totalidad y exactitud en el proceso de las transacciones, su autorización y su validez.

### **3.4.- Información y Comunicación**

#### **✓ Información:**

Es necesario identificar cuál es la información relevante, y disponer de los mecanismos oportunos para recogerla y comunicarla en forma y tiempo oportunos, de tal forma que la misma, pueda cumplir con los objetivos previstos. La información, se

recoge de fuentes internas y externas, y se comunica a destinatarios tanto interiores como exteriores. Los flujos de información pueden ser tanto verticales como horizontales, o transversales, a lo largo y a lo ancho, por la estructura organizativa de la entidad, y pueden tener carácter tanto formal como informal.

Cada entidad debe valorar sus necesidades de los sistemas de información, en función de sus objetivos. Para responder a estas necesidades, debe atenderse a los siguientes aspectos relativos a la calidad de la información:

- Contenido: la información debe ser necesaria y relevante.
- Tiempo: la información debe transmitirse en tiempo oportuno y adecuado.
- Actualidad: la información debe ser la más reciente posible.
- Accesibilidad: los miembros de la organización que necesiten utilizar información, deben poder acceder a la misma con facilidad.

✓ **Comunicación:**

En general, la comunicación es la transmisión de información (interna y externa). Para ser más específicos, aquí no vamos a tratar de la información que los miembros de cualquier organización utilizan para el desarrollo de sus funciones, sino de la parte del proceso de comunicación que afecta a las responsabilidades y expectativas de los miembros de las organizaciones. Los canales de comunicación habituales, que determinan la estructura jerárquica de una entidad, deben ser la fórmula habitual de transmisión de información. Sin embargo, es preciso mantener siempre otros posibles canales de comunicación independientes, que actúen de mecanismo de seguridad, en el caso de que los canales habituales no funcionen, o pudieran no funcionar.

Lo mismo que con el personal, la Dirección tiene que tener formas de comunicación, abiertas con el exterior (clientes, proveedores, bancos, reguladores, etc.). Otro aspecto significativo a tomar en cuenta, es la comunicación con el Consejo de Administración. Y, finalmente, algunos elementos externos especiales, tienen que

tener canales apropiados de comunicación: auditores externos, asesores legales, analistas financieros, organismos reguladores, etc.

### **3.5.- Supervisión**

El objetivo de la supervisión, es asegurar que el sistema está funcionando adecuadamente, y de que va adaptándose a las necesidades y a los cambios de circunstancias.

La Dirección debe disponer de los instrumentos necesarios, para asegurarse de que esto es realmente así. La supervisión puede llevarse a cabo de dos formas: a través de actividades y evaluaciones recurrentes, o bien específicas. Cuanto más importantes sean las actividades recurrentes, menos necesidad habrá de evaluaciones específicas y esporádicas.

✓ Actividades de supervisión recurrentes:

\* Existencia de canales abiertos, para que la Gerencia reciba ideas e información de los empleados referente al sistema en sí mismo, o sobre su funcionamiento.

\* Revisión sistemática, por parte del Departamento de Auditoría Interna, de aspectos tanto puramente administrativos de cumplimiento como operativos, con manifestación de las debilidades observadas, de las recomendaciones de mejora y del seguimiento de su implantación.

\* Revisión anual de los sistemas de control interno, por parte de los auditores externos, con el alcance requerido, a efectos de una auditoría externa.

\* Comunicación sistemática o esporádica con terceros: clientes, proveedores, entidades financieras, etc.

✓ Actividades de supervisión específicas:

Aunque las actividades de evaluación continua son esenciales, es muy conveniente realizar, de vez en cuando, evaluaciones de los sistemas de control

interno, dirigidas fundamentalmente, a determinar su efectividad. Con frecuencia, los departamentos, unidades de negocio, etc., realizan "autoexámenes" de control interno. Otras veces, las revisiones se realizan intercambiando personal al mismo nivel, y en otras, se utiliza a los auditores internos o externos, etc.

✓ Información sobre las deficiencias del control interno:

El término "deficiencia", se define como cualquier situación o condición del sistema de control interno digna de atención. Con ello, se están incluyendo no sólo a las posibles insuficiencias del sistema, sino también a los puntos susceptibles de mejorar.

#### **4.- Elementos y finalidades del sistema de control interno**

1. Un **Plan de Organización** que provea una separación apropiada de responsabilidades funcionales.
2. Un **Sistema de autorización y procedimientos** de registro adecuado para proveer un control contable razonable sobre activos, pasivos, ingresos y gastos.
3. **Prácticas sanas** a seguirse en la ejecución de los deberes y funciones de cada departamento de la organización.
4. Un **grado de calidad del personal**, proporcional a sus responsabilidades.

#### **4.1.- Plan de la Organización**



La estructura organizacional es la forma en que se dispone y asigna el trabajo entre el personal de la empresa para alcanzar de manera mas eficiente las metas fijadas.<sup>(8)</sup>

Un plan de organización debe contener:

- Definición de funciones, autoridad y responsabilidad;
- Segregación de tareas;
- Comprobaciones rutinarias;
- Independencia intersectorial;
- Nivel óptimo de subordinados;
- División del trabajo;
- Auditoría interna y operativa.

#### **4.2.- Sistema de Autorización y Procedimiento**

Cuando la Dirección de un ente ha llegado a la determinación de los objetivos a alcanzar o cumplir, un adecuado plan de organización, delegación de funciones, responsabilidad y autoridad, debe tener o contar con los medios de control necesarios para que todo lo que ocurra en la vida diaria de la organización tienda al logro de los objetivos y que, a su vez, todas las novedades, variaciones o alteraciones que sufra el patrimonio, queden debidamente reflejadas dentro del sistema de información del ente.

Para desarrollar este punto, debemos realizar una clasificación de dos elementos del Control Interno:

**1. Manual de Cuentas:** Es un instrumento que explica detalladamente el concepto y significado de cada cuenta, los motivos de sus débitos y de sus créditos,

---

<sup>(8)</sup> Consultas en Internet: <http://es.scribd.com/doc/72986588/8/Plan-de-Organizacion>, (2013)

qué representa su saldo, y otros datos que sirvan par enriquecer el funcionamiento del sistema de información contable del ente.

**2. Manual de Procedimientos y Sistemas:** Un manual de procedimientos es el documento que contiene la descripción de actividades que deben seguirse en la realización de las funciones de una unidad administrativa, o de dos o más d ellas.

El manual incluye además los puestos o unidades administrativas que intervienen precisando su responsabilidad y participación. Suelen contener información y ejemplos de formularios, autorizaciones o documentos necesarios, máquinas o equipo de oficina a utilizar y cualquier otro dato que pueda auxiliar al correcto desarrollo de las actividades dentro de la empresa.

En él se encuentra registrada y transmitida sin distorsión la información básica referente al funcionamiento de todas las unidades administrativas, facilita las labores de auditoría, la evaluación y control interno y su vigilancia, la conciencia en los empleados y en sus jefes de que el trabajo se está realizando o no adecuadamente.

#### **4.3. Prácticas sanas o cumplimiento de los planes de acción**

Dentro del sistema de Control Interno, la efectividad y eficiencia de las operaciones depende del cumplimiento por parte de los distintos sectores e individuos de sus respectivas funciones y responsabilidades, mediante la utilización de prácticas o medidas sanas en la ejecución de sus tareas.

Las diferentes prácticas sanas se detallan a continuación:

- **Unidad de mando:** Se establecerá y mantendrá una unidad de mando en todos los niveles de la organización.
- **Supervisión:** Se establecerá y mantendrá en todos los niveles de mando un adecuado ámbito y límite de supervisión directa, a fin de garantizar el logro de los objetivos del control interno.

- **Segregación de funciones:** Deben segregarse las funciones de los funcionarios y empleados en todos los niveles de la organización, de tal forma que ninguna persona tenga bajo su responsabilidad en forma completa una operación financiera o administrativa.

- **Sistema de registros contables.**

- **Documentación de respaldo:** La estructura de control interno y todas las operaciones financieras o administrativas deben tener la suficiente documentación que la respalde y justifique y estar disponible para su verificación y control.

- **Archivo de la documentación y respaldo.**

- **Control y uso de documentación prenumerada.**

- **Custodia de los recursos y registros:** La restricción del acceso a los recursos permite reducir el riesgo de una utilización no autorizada o de pérdida o daños provocados.

- **Rotación de las tareas o funciones:** La rotación del trabajo de los individuos contribuye para detectar errores o irregularidades.

#### **4.4.- Personal adecuado o dotación del personal**

Para la dotación del personal se debe partir de una correcta selección de sus ejecutivos, funcionarios, jefes, empleados, etc., y para ello la Dirección Superior debe realizar un estudio o evaluación de cada puesto gerencial y qué condiciones personales, técnicas y morales deberá reunir cada individuo para ocuparlo.

## **CAPITULO III**

### **PROCESO DE AUDITORIA**

**Sumario:** 1.- Información contable confiable útil. 2.- Proceso de formación de un juicio. 2.1.- Conocimiento del Ente. 2.2.- Identificar el objeto de examen y de las afirmaciones a ser examinadas. 2.3.- Planificación del trabajo de auditoría. 2.4.- Obtención de elementos de juicio válidos y suficientes. 2.5.- Emisión del Informe. 3.- Planificación de la auditoria. 3.1.- Conceptos generales. 3.2.- Objetivos. 3.3.- Elementos de planificación. 3.4.- Oportunidad de la planeación. 3.5.- Desarrollo de la planificación. 3.6.- Norma Internacional de Auditoria 300. Planeación de auditoria. 4.- Evaluación del control interno. 4.1.- Métodos de relevamiento. 5.- Pruebas de auditoria. 5.1.- Tipos de pruebas. 5.2.- Relaciones entre las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas. 5.3.- Pruebas con objetivos duales. 6.- Papeles de trabajo. 6.1.- Concepto. 6.2.- Objetivos que persiguen con su preparación. 6.3.- Propiedad. 6.4.- Conservación y exhibición.

#### **1.- Información contable confiable útil**

Los estados contables constituyen uno de los elementos más importantes para la transmisión de información económica sobre la situación y la gestión de entes públicos o privados, ya fueran estos con o sin fines de lucro.

Dado que los interesados en la información que ofrecen los estados contables son tan numerosos y de variada gama (el Estado, los diversos organismos

de control, los inversores actuales y potenciales, los acreedores, los clientes y los propios administradores del ente, entre otros) existe un interés general en que los datos contenidos en dichos estados se presenten adecuadamente, de modo que la información sea útil. <sup>(9)</sup>

La información útil cumple con la finalidad de reducir el grado de incertidumbre que está involucrado en las innumerables decisiones que se toman en forma permanente. Es esencial, que la información sea confiable para que el decidor pueda basarse en ella. Información no confiable causará el uso ineficiente de los recursos y dañará a quien probablemente hizo un mal uso de los recursos y a quien podría haberlos utilizado de manera eficiente.

Por lo tanto, para que la información contable pueda ser utilizada por los interesados, es necesario que sea confiable; en caso contrario, será desechada y se utilizarán otras menos perfeccionadas o incompletas, pero confiables o basarán las decisiones en la experiencia, la intuición, etc.

Los riesgos de que la información no sea confiable son significativos, por el volumen de las transacciones, porque las transacciones económicas se hacen progresivamente mas complejas y porque existe la posibilidad que la información esté sesgada por quien la prepara.

Para lograr que los usuarios de la información contable confíen y se basen en ella para la toma de decisiones, es necesario que exista un control sobre ello. Sería imposible que todos los interesados en la información la verificasen para poder utilizarla. La solución más práctica que se ha encontrado es que alguien verifique la información y comunique el resultado de la revisión al interesado, y que –por supuesto- merezca su confianza. Esta responsabilidad recae sobre el auditor que, lleva a cabo una investigación crítica de los estados contables con el objetivo de formarse un juicio sobre la razonabilidad de tal información y comunicarlo.

---

<sup>(9)</sup> Segunda Parte, Cap. 1, punto A, Resolución Técnica N° 8, FACPCE (11/12/1987).

## **2.- Proceso de formación de un juicio**

El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones realizadas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.

Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes, el contador debe desarrollar su tarea, siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

### **2.1.- Conocimiento del Ente**

Obtener conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades. El auditor puede obtener esta información a través de entrevistas con funcionarios de la empresa, visita a las instalaciones, lectura de estatutos, actas de directorio y asambleas, informes de auditoría anteriores, cartas de recomendaciones de auditores externos e internos, memorias y otros.

### **2.2.- Identificar el objeto del examen y de las afirmaciones a ser examinadas**

a) Identificar el objeto del examen: los estados contables, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertinencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener.

b) Identificación de las afirmaciones a ser examinadas: los estados contables están formados por un conjunto de afirmaciones de diferente tipo sobre el patrimonio del ente y sus variaciones ocurridas en el ejercicio. El presente paso en el proceso de formación del juicio del auditor, es la identificación de las afirmaciones contenidas en los estados contables y el análisis de su naturaleza e importancia

relativa, lo que se realiza mediante la lectura reflexiva y el análisis de los estados contables.

### **2.3.- Planificación del trabajo de auditoria**

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 objeto de la auditoria (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias. La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el contador o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo determinados.

### **2.4.- Obtención de elementos de juicio válidos y suficientes**

Reunir elementos de juicio que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría indicados en la Resolución Técnica N° 37:

- Cotejo de los estados contables con los registros contables.
- Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.
- Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones, observación de inventarios físicos, observación de la existencia de bienes de uso).

- Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
- Comprobaciones matemáticas.
- Revisiones conceptuales.
- Comprobaciones de la información relacionada.
- Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
- Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).
- 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 periodo que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.
- Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la dirección).

### **2.5.- Emisión del informe**

Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información que contienen los estados contables básicos en conjunto, de acuerdo con normas contable profesionales, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio. La emisión de su informe debe hacerse teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que le fueran de aplicación. <sup>(10)</sup>

---

<sup>(10)</sup> LATTUCA, Juan Antonio y Otros, op. cit., pág. 69.



### **3.- Planificación de la auditoria**

#### **3.1.- Conceptos generales**

La acción de planificar se puede sintetizar como la asignación en el tiempo de los recursos disponibles en función de las tareas y de la amplitud de los procedimientos a utilizar.

A su vez, en la secuencia de este proceso iterativo, los procedimientos a aplicar son consecuencia directa de la evaluación primaria de la magnitud, forma de operación y características del contexto en que se desenvuelve el ente auditable.

La planificación es un elemento insoslayable en la realización de cualquier trabajo de auditoria.

#### **3.2.- Objetivos**

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.

Estos puntos forman un conjunto interrelacionado, por lo que la falencia en la adecuada definición de una de sus partes afecta significativamente la estructura de la planificación.

### **3.3.- Elementos de planificación**

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

- **Propósito del trabajo a realizar:** El propósito del trabajo es el principal condicionante de la planificación. Todo trabajo de auditoría puede divergir en sus objetivos pero en resumen, todos tienden a expresar una opinión profesional ya sea sobre estados contables o sobre un área administrativa de un ente.

- **Características del ente donde se efectúa el trabajo:** Las características del ente donde se realizará el trabajo, particularizan las clases de procedimientos a aplicar para cumplimentar la tarea. Básicamente factores que resaltan en este ámbito son: a) la conformación jurídica que presenta el ente; b) las características operativas; c) grado de confiabilidad de los elementos de control.

- **Estimación de las horas a insumir en la realización del trabajo:** La presupuestación del trabajo resume una asignación de horas a cada una de las tareas a realizar. La planificación se nutre de este factor como elemento básico de su materialización básica. Los elementos básicos de la presupuestación de horas son los siguientes: a) entrevistas con el cliente; b) visita a plantas y oficinas y observación de las operaciones; c) características de la documentación y registros.

- **Programas de trabajo:** La detallada enunciación de procedimientos de auditoría se condensa y resume en un cuerpo orgánico y sistemático que se define como programa de trabajo. Se conocen diferentes enfoques en la preparación de los programas de trabajo, dependiendo entre otras razones del conocimiento técnico y experiencia de quienes tendrán a su cargo la auditoría, el tamaño del estudio del profesional, la complejidad de la tarea en función de las características del cliente, el mayor o menor deseo de privilegiar la eficiencia por sobre la creatividad del auditor, etc. Según sea el grado de detalle que se asume en su conformación, pueden variar de

simples guías o recordatorios de procedimientos, también denominados programas generales, hasta aquellos analíticos o detallados.

### **3.4.- Oportunidad de la planeación**

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

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

### **3.5.- Desarrollo de la planificación**

El desarrollo práctico de ésta, exige un adecuado ejercicio del criterio profesional para adaptar el esquema a las particularidades de cada trabajo. La planificación consta de las siguientes etapas:

- **Cuestionario para visita previa:** Uno de los mayores problemas que se presentan para el auditor que debe efectuar un trabajo, es reunir los elementos que definen la planificación insumiendo para ese fin el menor tiempo posible. La visita al cliente es vital en ese aspecto y consecuentemente debe aprovecharse integralmente.

- **Presupuestación de tareas:** Una herramienta básica de la planificación es la utilización de un formulario en el que se resumen las distintas tareas que deben realizarse y su adjudicación a los auditores de acuerdo con su complejidad, el grado de confiabilidad de los elementos de control y la experiencia

del personal interviniente. Este formulario pretende que el diagrama no solo sirva para planificar sino que además, se pueda emplear como medio de control de esa estimación por contraste con el tiempo insumido realmente en cada paso.

- **Cronograma de tareas:** Otro formulario de utilidad probada es el gráfico de correlación de tareas en forma sintética denominado cronograma de tareas. Su intención es permitir coordinar la labor de los distintos auditores intervinientes en función del tiempo disponible y de las tareas a realizar.

- **Programa 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.

### **3.6.- Norma Internacional de Auditoría 300. Planeación de auditoría**

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las consideraciones y actividades aplicables para planear una auditoría de estados financieros. Esta NIA se enmarca en el contexto de auditorías recurrentes.

El auditor deberá planear la auditoría de modo que el trabajo se desempeñe de una manera efectiva.

Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La planeación involucra al socio del trabajo y a otros miembros clave del equipo para ganar su experiencia y clara percepción y para enriquecer la efectividad y eficiencia del proceso de planeación.

La planeación adecuada ayuda a asegurar que se dedique la atención apropiada a áreas importantes de la auditoría, que se identifiquen los potenciales problemas y se resuelvan oportunamente, así como que el trabajo de auditoría se organice y administre de manera apropiada para que se desempeñe de una forma

efectiva y eficiente. La planeación adecuada también ayuda a la asignación apropiada de trabajo a los miembros del equipo del trabajo, facilita la dirección y supervisión de los mismos y la revisión de su tarea, y ayuda, cuando sea aplicable, en la coordinación del trabajo hecho por los auditores de componentes y por los expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planeación variaran de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia del auditor con la entidad. Y los cambios en circunstancias que ocurran durante el trabajo de auditoría.

La planeación no es una fase discreta de una auditoría, sino más bien un proceso continuo e iterativo que, a menudo, comienza poco después (o en conexión con) la terminación de la auditoría previa y, continúa hasta la terminación del trabajo actual de auditoría. Sin embargo, al planear una auditoría, el auditor considera la oportunidad de ciertas actividades de planeación y procedimientos de auditoría que necesitan completarse antes del desempeño de procedimientos adicionales. Por ejemplo, el auditor planea la discusión entre miembros de equipo del trabajo; 1 los procedimientos analíticos por aplicar, como procedimientos de evaluación del riesgo; la obtención de un entendimiento general del marco de referencia legal y regulador aplicable a la entidad y como cumple la entidad con este marco; la determinación de la importancia relativa; el involucramiento de expertos, y el desempeño de otros procedimientos de evaluación del riesgo antes de identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y de realizar procedimientos adicionales de auditoría a nivel de aseveraciones para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, que respondan a esos riesgos. <sup>(11)</sup>

#### **4.- Evaluación del control interno**

Cuando el auditor, con relación a su tarea, decida depositar confianza en el control interno del ente, debe evaluar el control interno pertinente a la valoración del

---

<sup>(11)</sup> Consultas en Internet: [www.leyes.com.py/.../NIA/NIA-300.pdf](http://www.leyes.com.py/.../NIA/NIA-300.pdf).

riesgo. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa que 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.

El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

- Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.
- Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.
- Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.
- 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.

El contador podrá emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento del control interno examinado.

#### **4.1.- Métodos de relevamiento**

Los métodos que puede utilizar el auditor para el relevamiento de las actividades de control de los sistemas pueden clasificarse en:

##### **4.1.1.- Descriptivos**

Este medio de relevamiento consiste en la narración o relato escrito de las distintas operaciones que se realizan en cada área de actividad en que se subdivide funcionalmente la empresa. A tal efecto, deben describirse los formularios utilizados, cantidad de ejemplares, sitios y formas de archivo, controles y autorizaciones, etc. Esta metodología, actualmente poco utilizada en su forma pura, presenta ciertos inconvenientes que a continuación se mencionan:

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

b) aún en los casos en que la descripción sea fiel y ordenada, resulta por la aridez del tema de difícil comprensión en poco tiempo. Por ello, cuando se emplea este método, para extraer conclusiones valideras hay que leer varias veces la narración y apuntar a medida que se lee, aspectos débiles o favorables observados;

c) además, al no existir una guía previamente elaborada de pautas o estándares adecuados que orienten la descripción a efectos de facilitar el cotejo, resulta un método inapropiado para auditores no muy experimentados; d) finalmente, al ser difícil la síntesis perjudica la supervisión por niveles superiores, a quienes obligan no sólo a la comprensión de las expresiones utilizadas por los distintos auditores intervinientes, sino también a la lectura completa de cada descripción para tener una cabal comprensión del tema.

#### **4.1.2.- Cuestionarios**

Los cuestionarios tienen un elenco de preguntas estándares que pretenden cubrir los aspectos significativos de las diversas áreas a relevar. Este método es el más corriente en la práctica, contiene preguntas preparadas de tal modo que las

respuestas negativas configuran puntos débiles en el control. Es usual que al obtener respuestas negativas, sean acompañadas con una breve descripción aclarativa.

Las ventajas que presenta este método se pueden sintetizar de la siguiente manera:

- a) sistematización de las revisiones a través de cuestionarios preelaborados y preimpresos con el consiguiente ahorro en tiempo y en costos;
- b) la preelaboración implica la inclusión de las distintas situaciones comunes que pueden presentarse, lo cual evita omisiones en el relevamiento;
- c) facilita la supervisión, por cuanto el superior prestará atención especialmente a las respuestas negativas con sus aclaraciones y a las observaciones formuladas.

Quizás la mayor desventaja que tiene este método, sea que al aplicar cuestionarios tipo, pueden soslayarse aspectos importantes en la evaluación, especialmente en áreas de actividad poco comunes. Además, se cita como desventaja el hecho de que las preguntas pueden seguir un orden distinto al de la secuencia lógica de las operaciones relevadas.

Finalmente, los estudios profesionales de auditoría suelen tener preparados dos tipos de cuestionarios: los aplicables a grandes empresas, y aquellos que son más apropiados para las pequeñas y medianas organizaciones.

#### **4.1.3.- Cursogramas**

Es una representación gráfica secuencial del conjunto de operaciones pertenecientes a un área homogénea de actividad a través de símbolos convencionales.

Las ventajas que esta técnica ofrece pueden resumirse como sigue:

- a) simplifica la tarea de relevamiento;



b) orienta la secuencia de relevamiento con criterio lógico, puesto que sigue el curso normal de las operaciones;

c) la utilización de símbolos convencionales uniforma la exposición con las consiguientes ventajas para el lector;

d) pone de relieve en un solo golpe de vista, la ausencia o duplicaciones de controles, autorizaciones, registros, archivos, otros;

e) facilita la supervisión en mérito a sus características de claridad, simplicidad, homogeneidad del lenguaje, ordenamiento lógico de secuencias, etc.;

f) permite mostrar al cliente las razones que fundamentan las observaciones y sugerencias para mejorar sus sistemas derivados de las tareas de relevamiento.

Como desventajas suele citarse que no resulta adecuado para relevar cuestiones relativas al personal o a la estructura organizativa. También puede decirse, que aplicado en su forma pura dificulta la comprensión.

De las ventajas y las desventajas de los métodos analizados se dice que son complementarios, pues su utilización conjunta permite cubrir todos los aspectos.<sup>(12)</sup>

## **5.- Pruebas de auditoria**

Una prueba es la razón con la que se demuestra una cosa, o sea, es la justificación de la razonabilidad de cierta afirmación. El tipo de prueba a utilizar y el nivel de confianza aplicada en cada tipo de procedimiento se ejecutará de conformidad al juicio profesional del auditor.

### **5.1.- Tipos de Pruebas**

---

<sup>(12)</sup> LATTUCA, Juan Antonio y Otros, op. cit., pág. 116.

### **5.1.1.- Pruebas globales de razonabilidad de saldos de estados contables**

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:

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

### **5.1.2.- Pruebas de cumplimiento de controles**

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

de ratificar el relevamiento efectuado por el auditor. Pueden ser consideradas como un primer paso en la ejecución de las pruebas de cumplimiento de controles. Se dice que cuatro o cinco operaciones en cada área son suficientes para este tipo de pruebas “circulares”, pues ellas no tienden a medir el funcionamiento de las actividades de control durante todo el ejercicio examinado sino que simplemente apuntan a confirmar el conocimiento que se ha formado el auditor en la etapa preliminar.

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

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

Las pruebas de cumplimiento ponen en evidencia la asiduidad o frecuencia de los errores producidos por la falta o insuficiencia de controles. Estas pruebas no se refieren a valores (magnitudes), sino sólo a frecuencia de errores u omisiones. Esto tiene importancia, además, para elegir adecuadamente el plan de muestreo cuando se aplican pruebas con medición estadística.

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

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 sustantivas.

### **5.1.3.- Pruebas sustantivas (validez de saldos)**

Estas pruebas tienen como objetivo, comprobar la validez de los saldos de las cuentas que presentan los estados contables. Se trata aquí de probar magnitudes

(importes en moneda) y no, como en el caso de las pruebas de cumplimiento, determinados atributos o características de las operaciones.

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

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

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

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

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

## **5.2.- Relaciones entre las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas**

Del análisis de las pruebas de cumplimiento y sustantivas, puede colegirse que no necesariamente un control ineficiente detectado en una prueba de cumplimiento debe derivar en errores que afecten a las cifras de estados contables.

Ello podría ocurrir con mayor grado de probabilidad si los controles ineficientes u omisiones de control ocurrieran con suficiente frecuencia. En este caso las pruebas sustantivas demostrarían si existen errores en los saldos contables y cual es la magnitud.

Pero bien puede ocurrir que los controles no funcionen o sean ineficientes y no se produzcan errores contables, pues la persona que procesa la documentación básica efectúa su trabajo con probidad y exactitud.

Una pregunta que suele formularse y que requiere una respuesta concreta, es si el auditor debe efectuar siempre pruebas de cumplimiento.

En rigor, debe responderse que no siempre debe efectuarlas. Existen dos circunstancias en las cuales el auditor puede decidir no hacerlas:

a) Cuando el control no es efectivo, ya sea porque la persona que lo hace es dependiente o incompetente, o bien porque el control esta funcionando a destiempo;

b) Cuando el costo que insume probar el cumplimiento de controles es superior al ahorro que se obtendrá al reducir, consecuentemente, las pruebas sustantivas si es que los controles evaluados resultaren confiables.

Por otra parte, cabe notar que aún cuando las pruebas de cumplimiento arrojen resultados satisfactorios, algunas pruebas sustantivas son siempre necesarias.

Los procedimientos de auditoria, tamaños de muestras, selección de ítems por revisar y oportunidad de pruebas sustantivas, pueden ser modificados y reducidos por efecto del resultado de las pruebas de cumplimiento, pero tales pruebas sustantivas no pueden ser eliminadas.

### **5.3.- Pruebas con objetivos duales**

Existen ciertos procedentitos de auditoria que pueden ser identificados perfectamente como pruebas globales de razonabilidad pero hay muy pocos, si acaso solo algunas pruebas, que son usadas solamente como pruebas de cumplimiento o pruebas sustantivas.

En cambio la mayoría de los procedimientos consigue ambos objetivos simultáneamente. Estas pruebas se denominan pruebas de objetivos duales.

Cuando el auditor efectúa las pruebas de cumplimiento de controles parecía la frecuencia de las desviaciones de control y, en su caso, los errores producidos. En tales circunstancias y por razones de economía de costos, puede serle de importancia apreciar la magnitud de esos posibles errores a efectos de ponderar su significación relativa en los estados contables por examinar. En tal caso, la prueba se convierte en 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; evaluar la validez de los saldos de cuentas.

En un sentido amplio, afirman Willingham y Carmichael, todas las pruebas de auditoria son pruebas de doble finalidad. Siempre que se descubre un error durante una prueba, se obtiene un índice de falla en los controles. Cuando no se descubre errores, se obtiene un indicio de bien funcionamiento de los controles. Esta es la razón por la cual algunos auditores afirman que la evaluación de los controles no finaliza antes de la terminación de la auditoria.

## **6.- Papeles de trabajo**

### **6.1.- Concepto**

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

La Resolución Técnica N° 37 establece que:

El contador debe documentar adecuadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo.

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

Los papeles de trabajo deben contener:

- La descripción de la tarea realizada.
- Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, los elementos de juicio), ya se trate de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros
- Las conclusiones particulares y generales.

El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.<sup>(13)</sup>

## **6.2.- Objetivos que persiguen con su preparación**

### **6.2.1.- Objetivo principal**

---

<sup>(13)</sup> Segunda Parte, Ap. II, punto A, Resolución Técnica N° 37, FACPCE (22/03/2013).

El objetivo principal será servir como base para la emisión del informe del auditor y constituir luego su respaldo.

### **6.2.2.- Objetivos secundarios**

Son todos aquellos que facilitan actividades del auditor, relacionadas con el mismo ente y tarea, o con otras tareas o clientes potenciales. Entre los objetivos secundarios, podemos mencionar los siguientes:

- Facilitar el desarrollo del trabajo y la supervisión de los colaboradores;
- Constituir un antecedente valioso para la programación de revisiones del mismo cliente o de entes similares;
- Permitir informar al cliente sobre deficiencias observadas.

### **6.3.- Propiedad**

Por constituir una constancia de las distintas tareas realizadas y de las conclusiones a que arribó, en tanto elemento tangible de un trabajo intelectual (y profesional) desarrollado por el contador, no caben dudas acerca de que los papeles de trabajo son de propiedad exclusiva del auditor.

### **6.4.- Conservación y exhibición**

En los que concierne a la conservación, la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE establece que el auditor deberá conservar los papeles por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor.

Referido a su exhibición, debe destacarse que en principio y por una cuestión de ética profesional, el auditor no debe divulgar conocimiento alguno adquirido como consecuencia de la labor desarrollada, quedando relevado de la



obligación citada a pedido del cliente o en caso de que la información que proporcionen sea imprescindible para su defensa personal.

## **CAPITULO IV**

### **RIESGO DE AUDITORIA**

**Sumario:** 1.- Concepto. 2.- Componentes del riesgo de auditoria. 2.1.- Riesgo inherente. 2.2.- Riesgo de control. 2.3.- Riesgo de detección. 3.- Ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoria.

#### **1.- Concepto**

El riesgo de auditoría es la posibilidad de emitir un informe de auditoría incorrecto por no haber detectado errores o irregularidades significativas que modificarían el sentido de la opinión vertida en el informe.

El riesgo global de Auditoría es el conjunto de:

-Aspectos Aplicables exclusivamente al negocio o actividad del ente.  
-Aspectos atribuibles a los sistemas de control, incluyendo auditoria interna.

-Aspectos originados en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría de un trabajo en particular. <sup>(14)</sup>

---

<sup>(14)</sup> Consultas en Internet: <http://www.auditool.org/travel-mainmenu-32/blogs-mainmenu-55/287-los-riesgos-en-elproceso-de-auditoria>.

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 límites aceptables.

## **2.- Componentes del riesgo de auditoria**

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

- **Riesgo inherente:** es decir, el riesgo de que puedan existir deficiencias importantes
- **Riesgo de control:** representa el riesgo de que los sistemas de control del ente no observen y corrijan las deficiencias
- **Riesgo de detección:** representa el riesgo del auditor de que existiendo deficiencias importantes (tanto errores como irregularidades) no los detecte.

### **2.1.- Riesgo inherente**

El riesgo inherente es propio del trabajo o proceso, que no puede ser eliminado del sistema, es decir, en todo trabajo o proceso se encontrarán riesgos para las personas sea cual sea el rubro en el que se encuentre. La posibilidad de que ocurran errores o irregularidades significativos, sin considerar el efecto del control interno, es la posibilidad de que un saldo de cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos, por no estar implementados los correspondientes controles internos.<sup>(15)</sup>

---

<sup>(15)</sup> Consultas en Internet: <http://es.scribd.com/doc/87597518/RIESGO-INHERENTE>

Para evaluar el riesgo inherente, el auditor usa juicio profesional para evaluar numerosos factores, cuyos ejemplos son:

### **2.1.1.- A nivel de Estado Financiero**

- La integridad de la administración.
- La experiencia y conocimiento de la administración, y cambios en la administración durante el periodo, por ejemplo, la inexperiencia de la administración puede afectar la preparación de los estados contables.
- Presiones inusuales sobre la administración, por ejemplo, circunstancias que podrían predisponer a la administración a dar una representación errónea de los estados financieros, tales como el que la industria esta pasando por un gran numero de fracasos de negocios o una entidad que carece de suficiente capital para continuar operaciones
- La naturaleza del negocio de la entidad, por ejemplo, el potencial para obsolescencia tecnológica de su producción y servicios, la complejidad de su estructura de capital, la importancia de las partes relacionadas y el numero de locaciones y diseminación geográfica de sus instalaciones de producción.
- Factores que afectan la industria en la que opera la entidad, por ejemplo, condiciones económicas y de competencia según identificadas por las tendencias e índices financieros, y cambios en tecnología, demanda del consumidor y practicas de contabilidad comunes a la industria

### **2.1.2.- A nivel de cuenta y saldo de transacciones**

- Cuentas de los estados financieros probables de ser susceptibles a representación errónea, por ejemplo, cuentas que requirieron ajustes en el periodo anterior o que implican un alto grado de estimación.

- La complejidad de las transacciones subyacentes y otros eventos que podrían requerir usar trabajo de un experto.
- El grado de juicio implicado para determinar saldos de cuenta.
- Susceptibilidad de los activos a pérdida o malversación, por ejemplo, activos que son altamente deseables y movibles como el efectivo.
- Transacciones no sujetas a procesamiento ordinario.

### **2.1.3.- Sistema de contabilidad y control interno**

Los controles internos relacionados con el sistema de contabilidad están dirigidos a lograr objetivos como:

- Las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- Todas las transacciones y otros eventos son prontamente registrados en el monto correcto, en las cuentas apropiadas y en el periodo contable apropiado, a modo de permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado.
- El acceso a activos y registros es permitido solo de acuerdo con la autorización de la administración
- Los activos registrados son comparados con los activos existentes a intervalos razonables y se toma la acción apropiada respecto de cualquier diferencia.

### **2.1.4.- Limitaciones inherentes de los controles internos**

Los sistemas de contabilidad y de control interno no pueden dar a la administración evidencia conclusiva de que se han alcanzado los objetivos a causa de limitaciones inherentes. Dichas limitaciones incluyen:

- El usual requerimiento de la administración de que el costo de un control interno no exceda los beneficios que se espera sean derivados.
- La mayoría de los controles internos tienden a ser dirigidos a transacciones de rutina más que a transacciones que no son de rutina.
- El potencial para error humano debido a descuido, distracción, errores de juicio y la falta de comprensión de las instrucciones.
- La posibilidad de burlar los controles internos a través de la conclusión de un miembro de la administración o de un empleado con partes externas o dentro de la entidad.
- La posibilidad de que una persona responsable de ejercer un control interno pudiera abusar de esa responsabilidad, por ejemplo, un miembro de la administración sobrepasando un control interno.
- La posibilidad de que los procedimientos puedan volverse inadecuados debido a cambios en condiciones, y de que el cumplimiento con los procedimientos pueda deteriorarse.

Al obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno para planear la auditoría, el auditor obtiene un conocimiento del diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, y de sus operaciones.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos desempeñados por el auditor para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno variara según, entre otras cosas:

- El tamaño y complejidad de la entidad y de su sistema de computación.
- Consideraciones de importancia relativa.
- El tipo de controles internos implicados.
- La naturaleza de la documentación de la entidad de los controles internos específicos.

- La evaluación del auditor del riesgo inherente.

Ordinariamente, la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno, que es importante para la auditoria se obtiene a través de experiencia previa con la entidad y se suplementa con:

a) investigaciones con la administración, personal de supervisión y otro personal apropiado en diversos niveles organizacionales dentro de la entidad, junto con referencia a la documentación, como manuales de procedimientos, descripciones de puestos y diagramas de flujos;

b) inspección de documentos y registros producidos por los sistemas de contabilidad y de control interno; y

c) observación de las actividades y operaciones de la entidad, incluyendo observación de la organización de operaciones por computadora, personal de la administración, y la naturaleza del proceso de transacciones.

#### **2.1.5.- Sistema de contabilidad**

El auditor deberá obtener una comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender:

a) las principales clases de transacciones en las operaciones de la entidad;

b) cómo se inician dichas transacciones;

c) registros contables importantes, documentos de soporte y cuentas en los estados financieros; y

d) el proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros.

#### **2.1.6.- Ambiente de control**

El auditor debería obtener una comprensión del ambiente de control suficiente para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de directores y administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad. El ambiente de control tiene un efecto sobre la efectividad de los procedimientos de control específicos. Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, uno con controles presupuestales estrictos y una función de auditoría interna efectiva, pueden complementar en forma muy importante los procedimientos específicos de control. Sin embargo, un ambiente fuerte no asegura, por sí mismo, la efectividad del sistema de control interno. Los factores reflejados en el ambiente de control incluyen:

1. La función del consejo de directores y sus comités.
2. Filosofía y estilo operativo de la administración.
3. Estructura organizacional de la entidad y métodos de asignación de autoridad y responsabilidad.
4. Sistema de control de la administración incluyendo la función de auditoría interna, políticas de personal, y procedimientos y segregación de deberes.

### **2.1.7.- Procedimientos de control**

Significa aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad. Los procedimientos específicos de control incluyen:

1. Reportar, revisar y aprobar conciliaciones.
2. Verificar la exactitud aritmética de los registros
3. Controlar las aplicaciones y ambiente de los sistemas de información por computadora, por ejemplo, estableciendo controles sobre: a) cambios a programas de computadora; b) acceso a archivos de datos.
4. Mantener y revisar las cuentas de control y las balanzas de comprobación.



5. Aprobar y controlar documentos
6. Comparar los resultados de cuentas de efectivo, valores e inventario con los registros contables.
7. Limitar el acceso físico directo a los activos y registros.
8. Comparar y analizar los resultados financieros con las cantidades presupuestadas.

El auditor debería obtener una comprensión de los procedimientos de control suficiente para desarrollar el plan de auditoria. Al obtener esta comprensión el auditor consideraría el conocimiento sobre la presencia o ausencia de procedimientos de control obtenido de la comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad para determinar si es necesaria alguna comprensión adicional sobre los procedimientos de control. Como los procedimientos de control están integrados con el ambiente de control y con el sistema de contabilidad, es probable que obtenga también algún conocimiento sobre los procedimientos de control, por ejemplo, al obtener el auditor una comprensión del sistema de contabilidad referente a efectivo, el auditor ordinariamente se da cuenta de si las cuentas bancarias están conciliadas. Ordinariamente, el desarrollo del plan global de auditoria no requiere una comprensión de procedimientos de control para cada aseveración de los estados financieros en cada cuenta y clase de transacción.

## **2.2.- Riesgo de control**

Aquí influye de manera muy importante los sistemas de control interno que estén implementados en la empresa y que en circunstancias lleguen a ser insuficientes o inadecuados para la aplicación y detección oportuna de irregularidades. Es por esto la necesidad y relevancia que una administración tenga en constante revisión, verificación y ajustes los procesos de control interno.

Cuando existen bajos niveles de riesgos de control es porque se están efectuando o están implementados excelentes procedimientos para el buen desarrollo de los procesos de la organización.

### **2.2.1.- Evaluación preliminar del riesgo de control**

Es el proceso de evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa. Siempre habrá algún riesgo de control a causa de las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno.

Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor debería hacer una evaluación preliminar del riesgo de control, al nivel de aseveración, para cada saldo de la cuenta o clase de transacciones, de importancia relativa.

El auditor ordinariamente evalúa el riesgo de control a un alto nivel para algunas o todas las aseveraciones cuando:

- a) los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no son efectivos; o
- b) evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no sería eficiente.

La evaluación preliminar del riesgo de control para una aseveración del estado financiero debería ser alta a menos que el auditor:

- a) pueda identificar controles internos relevantes a la aseveración que sea probable que provengan o detecten y corrijan una representación errónea de importancia relativa; y
- b) planea desempeñar pruebas de control para soportar la evaluación.

### **2.2.2.- Documentación de la comprensión y de la evaluación del riesgo de control**

El auditor deberá documentar en los papeles de trabajo de la auditoría:

- la comprensión obtenida de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad; y
- la evaluación del riesgo de control. Cuando el riesgo de control es evaluado como menos que alto, el auditor debería documentar también la base para las conclusiones.

Pueden usarse diferentes técnicas para documentar información relativa a los sistemas de contabilidad y de control interno. La selección de una técnica particular es cuestión de juicio por parte del auditor. Son técnicas comunes, usadas solas o en combinación, las descripciones narrativas, los cuestionarios, las listas de verificación, y los diagramas de flujo.

### **2.2.3.- Pruebas de Control**

Las pruebas de control se desarrollan para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de:

- el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, es decir, si están diseñados adecuadamente para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa; y
- la operación de los controles internos a lo largo del periodo.

Las pruebas de control pueden incluir:

- Inspección de documentos que soportan transacciones y otros eventos para ganar evidencia de auditoría de que los controles internos han operado apropiadamente, por ejemplo, verificando que una transacción ha sido autorizada.
- Investigaciones sobre, y observación de, controles internos que no dejan rastro de auditoría, por ejemplo, determinando quien desempeña realmente cada función, no meramente quien se supone que la desempeña.
- Reconstrucción del desempeño de los controles internos, por ejemplo, la conciliación de cuentas de bancos, para asegurar que fueron correctamente desempeñados por la entidad.

El auditor debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquiera evaluación del riesgo de control que sea menos que alto. Mientras mas baja sea la evaluación del riesgo de control, mas soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva.

Basado en los resultados de las pruebas de control, el auditor debería evaluar si los controles internos están diseñados y operando según se contempló en la evaluación preliminar del riesgo de control. La evaluación de desviaciones puede dar como resultado que el auditor concluya que el nivel evaluado de riesgo de control necesita ser revisado. En tales casos el auditor modificaría la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

#### **2.2.4.- Calidad y oportunidad de la evidencia de auditoría**

Ciertos tipos de evidencia de auditoría obtenida por el auditor son más confiables que otros. Ordinariamente, la observación del auditor proporciona evidencia de auditoría mas confiable que meramente hacer investigaciones, por ejemplo, el auditor podría obtener evidencia de auditoría sobre la apropiada segregación de deberes al observar al individuo que aplica un procedimiento de

control o haciendo investigaciones con el personal apropiado. Sin embargo, la evidencia de auditoría obtenida por algunas pruebas de control, como observación, pertenece solo al momento del tiempo en que fue aplicado el procedimiento. El auditor puede decidir, por lo tanto, suplementar estos procedimientos con otras pruebas de control capaces de proporcionar evidencia de auditoría sobre otros periodos de tiempo.

Al determinar la evidencia de auditoría apropiada para soportar la conclusión sobre riesgo de control, el auditor puede considerar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas. En un trabajo continuo, el auditor estará consciente de los sistemas de contabilidad y de control interno a través del trabajo llevado a cabo previamente pero necesitara actualizar el conocimiento adquirido y considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional de cualquier cambio en control. Antes de apoyarse en procedimientos desempeñados en auditorías previas, el auditor debería obtener evidencia de auditoría que soporte esta confiabilidad. El auditor debería obtener evidencia sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de cualquier cambio en los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad, ya que dichos procedimientos fueron desempeñados y debería evaluar su impacto sobre la confiabilidad que intenta depositarles el auditor. Mientras más largo sea el tiempo desde que se desempeñaron dichos procedimientos, menos seguridad puede resultar.

El auditor debería considerar si los controles internos estuvieron en uso a lo largo del periodo. Si se usaron controles sustancialmente diferentes en tiempos diferentes durante el periodo, el auditor debería considerar cada uno separadamente. Una falla en los controles internos por una porción específica del periodo requiere consideración por separado de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados a las transacciones y otros eventos de ese periodo.

El auditor puede decidir desempeñar algunas pruebas de control durante la visita intermedia antes del final de periodo. Sin embargo, el auditor no puede confiar en los resultados de dichas pruebas sin considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoria adicional relacionada con el resto del periodo.

#### **2.2.5.- Evaluación final del riesgo de control**

Antes de la conclusión de la auditoria, basado en los resultados de los procedimientos sustantivos y de otra evidencia de auditoria obtenida por el auditor, el auditor debería considerar si la evaluación del riesgo de control es confirmada.

#### **2.2.6.- Relación entre las evaluaciones de riesgos inherentes y de control**

La administración a menudo reacciona a situaciones de riesgo inherente diseñando sistemas de contabilidad y de control interno para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas y por lo tanto, en muchos casos, el riesgo inherente y el riesgo de control están altamente interrelacionados. En estas situaciones, si el auditor se decide a evaluar los riesgos inherentes y de control por separado, hay una posibilidad de una evaluación inapropiada del riesgo. Como resultado, el riesgo de auditoria puede ser mas apropiadamente determinado en dichas situaciones haciendo una evaluación combinada.

#### **2.3.- Riesgo de detección**

Este tipo de riesgo está directamente relacionado con los procedimientos de auditoría por lo que se trata de la no detección de la existencia de errores en el proceso realizado.

La evaluación del auditor del riesgo de control, junto con la evaluación del riesgo inherente, influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que deben desempeñarse para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. Algún riesgo de detección estaría siempre presente aún si un auditor examinara 100 por ciento del saldo de una cuenta o clase de transacciones porque, por ejemplo, la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva y no conclusiva.

El auditor debería considerar los niveles evaluados de riesgos inherentes y de control al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. A este respecto, el auditor consideraría:

- la naturaleza de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar pruebas dirigidas hacia partes independientes fuera de la entidad y no pruebas dirigidas hacia partes o documentación dentro de la entidad, o usar pruebas de detalles para un objetivo particular de auditoría además de procedimientos analíticos;
- la oportunidad de procedimientos sustantivos, por ejemplo, desempeñándolos al fin del periodo y no en una fecha anterior; y
- el alcance de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar un tamaño de muestra.

Hay una relación inversa entre riesgo de detección y el nivel combinado de riesgos inherentes y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherentes y de control son altos, el riesgo de detección aceptable necesita estar bajo para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherentes y de control son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Mientras que las pruebas de control y procedimientos sustantivos son distinguibles en cuanto a su propósito, los resultados de cualquiera de los dos tipos de procedimientos pueden contribuir al propósito del otro. Las representaciones erróneas

descubiertas al conducir los procedimientos sustantivos pueden causar que el auditor modifique la evaluación previa del riesgo de control.

Los niveles evaluados de riesgos inherentes y de control no pueden ser suficientemente bajos para eliminar la necesidad para el auditor de desempeñar algún procedimiento sustantivo. Sin importar los niveles evaluados de riesgos inherentes y de control, el auditor debería desempeñar algunos procedimientos sustantivos para los saldos de las cuentas y clases de transacciones de importancia relativa.

La evaluación del auditor de los componentes del riesgo de auditoría puede cambiar durante el curso de una auditoría, por ejemplo, puede llegar información a la atención del auditor cuando desempeña procedimientos sustantivos que difiera importantemente de la información sobre la que el auditor originalmente evaluó los riesgos inherentes y de control. En tales casos, el auditor modificaría los procedimientos sustantivos planeados basado en una revisión de los niveles evaluados de los riesgos inherentes y de control.

Mientras más alta la evaluación del riesgo inherente y de control, más evidencia de auditoría debería obtener el auditor del desempeño de procedimientos sustantivos. Cuando tanto el riesgo inherente como el de control son evaluados como altos, el auditor necesita considerar si los procedimientos sustantivos pueden brindar suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. Cuando el auditor determina que el riesgo de detección respecto de una aseveración de los estados financieros para el saldo de una cuenta o clase de transacciones de importancia relativa, no puede ser reducido a un nivel aceptablemente bajo, el auditor debería expresar su opinión calificada o una abstención de opinión.

### **2.3.1.- Riesgo de auditoría en el negocio pequeño**



El auditor necesita obtener el mismo nivel de seguridad para expresar una opinión no calificada sobre los estados financieros tanto de entidades pequeñas como grandes. Sin embargo, muchos controles internos que serían relevantes para entidades grandes no son prácticos en el negocio pequeño. Por ejemplo, en pequeños negocios, los procedimientos de contabilidad pueden ser desarrollados por unas cuantas personas que pueden tener responsabilidades tanto de operación como de custodia, y por tanto faltaría la segregación de deberes o estaría severamente limitada. La inadecuada segregación de deberes, puede en algunos casos, ser cancelada por un fuerte sistema de control de la administración en el que existen controles de supervisión de dueño/gerente a causa del conocimiento personal directo de la entidad e involuntariamente en las transacciones. En circunstancias donde la segregación de deberes es limitada y falta evidencia de auditoria de los controles de supervisión, la evidencia de auditoria necesaria para soportar la opinión del auditor sobre los estados financieros puede tener que obtenerse completamente a través del desempeño de procedimientos sustantivos.

### **2.3.2.- Comunicación de debilidades**

Como resultado de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y de las pruebas de control, el auditor puede darse cuenta de las debilidades de los sistemas. El auditor debería hacer saber a la administración, tan pronto sea factible y a un apropiado nivel de responsabilidad, sobre las debilidades de importancia relativa en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y de control interno, que hayan llegado a la atención del auditor. La comunicación a la administración de las debilidades de importancia relativa ordinariamente sería por escrito. Sin embargo, si el auditor juzga que la comunicación oral es apropiada, dicha comunicación sería documentada en los papeles de trabajo de la auditoria. Es importante indicar en la comunicación que solo han sido reportadas

debilidades que han llegado a la atención del auditor como un resultado de la auditoria y que el examen no ha sido diseñado para determinar la adecuación del control interno para fines de la administración.

**3.- Ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoria**

		La evaluación del auditor de riesgo es:		
		Alta	Media	Baja
La evaluación del auditor del riesgo inherente	Alta	La más baja	Más baja	Media
	Media	Más baja	Media	Más alta
	Baja	Media	Más alta	La más alta

Las áreas sombreadas en esta tabla se refieren al riesgo de detección y el nivel combinado de los riesgos inherentes y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherentes y de control son altos, los niveles aceptables del riesgo de detección necesitan ser bajos para reducir el riesgo de auditoria a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherentes y de control son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoria a un nivel aceptablemente bajo.

## **CAPITULO V**

### **AUDITORIA CASO PRÁCTICO: EUROMED**

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Estructura de la empresa. 3.- Programa de Trabajo de auditoría. 3.1.- Procedimientos de Auditoría. 3.2.- Matriz de Riesgo del Control Interno.

#### **1.- Introducción**

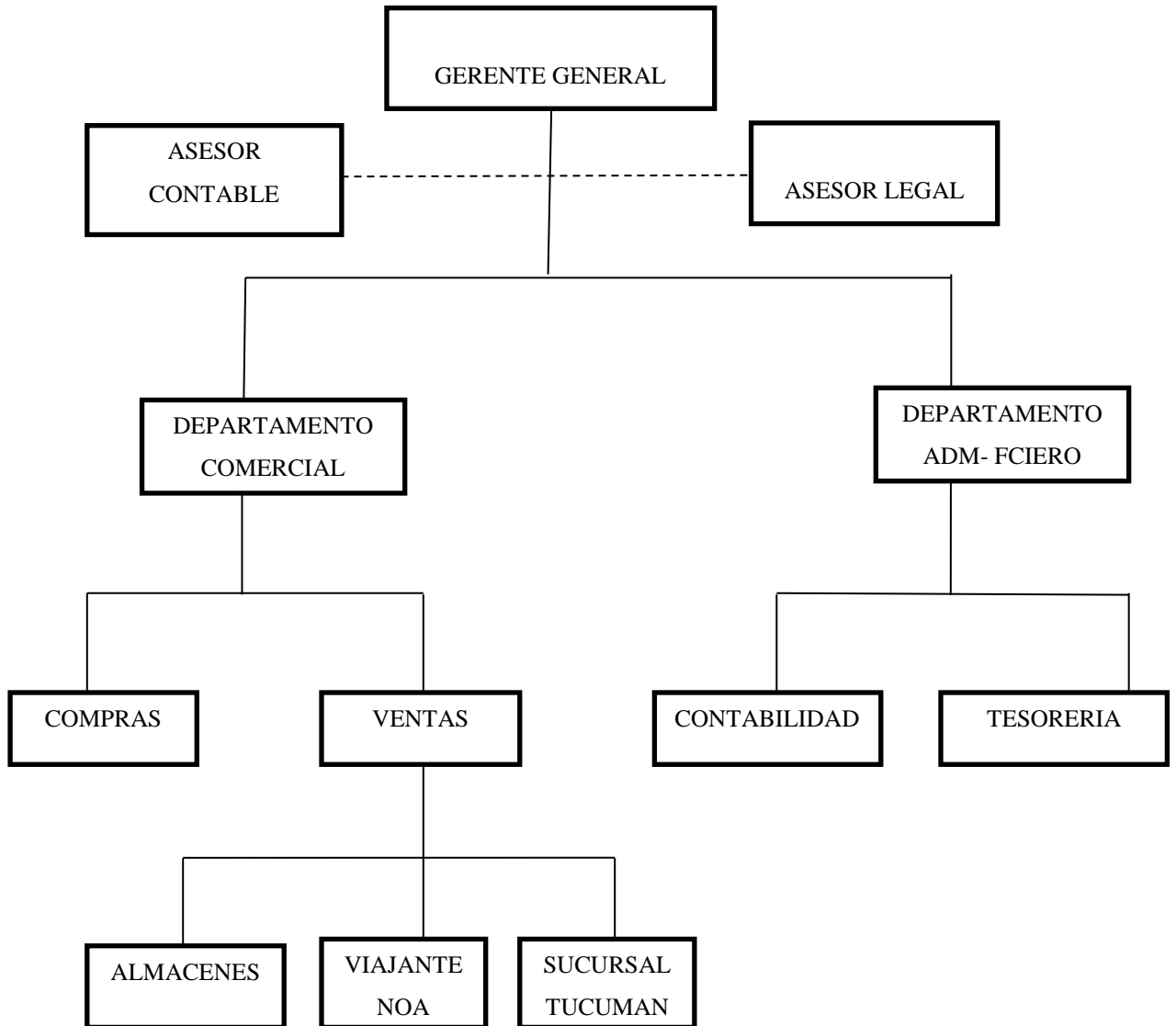
Se trata de una empresa unipersonal fundada en la provincia de Tucumán en el año 2005.

Actualmente posee oficinas propias en San Miguel de Tucumán y viajantes para comercialización en las provincias que integran el NOA, teniendo exclusividad en la venta de implantes mamarios EUROSILICONE en dicha región.

Además se dedica a la comercialización de rellenos faciales (nariz, hueso malar y mentón), expansores de tejido y prótesis en general (amplia gama de volúmenes y perfiles). Actualmente incorporó otros servicios complementarios como la comercialización de instrumental quirúrgico.

Comercializa dichos productos a médicos cirujanos y dermatólogos de las provincias del NOA.

**2.- Estructura de la empresa**



**3.- Programa de Trabajo de auditoría**

Cliente: EUROMED

Área: Tesorería

Fecha de la auditoría: Período comprendido entre el 01 al 31 de Julio de 2013.

### **3.1.- Procedimientos de Auditoría**

1. Relevamiento Narrativo del área de Tesorería.
2. Cuestionario al Tesorero.
3. Programa de trabajo para la prueba de funcionamiento de las operaciones de Ventas y Cobranzas.
4. Programa de trabajo para la prueba de funcionamiento de las operaciones de Compras y Cuentas a Pagar.
5. Programa de trabajo para la prueba de funcionamiento de las operaciones de pagos a proveedores a través de Pagarés.
6. Arqueo sorpresivo de Caja Tesorería al 15/07/2013.
7. Revisión de la Conciliación Bancaria al 31/07/2013.

#### **3.1.1.- Relevamiento Narrativo del área de Tesorería**

Analizamos el área de Tesorería de la empresa EUROMED en el período comprendido entre el 01 al 31 de Julio de 2013. Elegimos dicho período debido a que en el mes de Julio se registran mayores ventas en el año del bien de cambio más importante de la empresa (prótesis mamarias). Esta fecha es la elegida por el paciente debido al receso laboral y/o estudiantil por las vacaciones de invierno.

Observamos que la empresa trabaja con diferentes tipos de clientes: obras sociales, profesionales médicos y pacientes particulares.

La forma de pago varía de acuerdo a la política de cobranza de los distintos proveedores.

Pudimos detectar que las deudas de la empresa son extinguidas a través de la siguiente forma de pago: el 70% mediante pagarés en dólares a 60 y 90 días, los cuales posteriormente son cancelados con depósitos bancarios; el 20% con cheques diferidos a 30, 60 y 90 días y el 10% restante con efectivo.

Es importante destacar que los pagarés para cancelar deuda son emitidos en moneda extranjera. Esto se debe a que la empresa comercializa productos importados a través de proveedores.

En cuanto a las cobranzas, pudimos observar que el 60% de sus ventas son realizadas a profesionales médicos que cancelan su deuda en efectivo (en sucursal de la Provincia Tucumán o a través de viajantes) y/o cheques propios o de terceros. El 30% de las cobranzas provienen de ventas efectuadas a obras sociales que cancelan sus deudas a través de transferencias bancarias a la cuenta de la empresa. El 10% restante de las cobranzas se realiza a través de distintas tarjetas de créditos pertenecientes a pacientes particulares.

Además, el gerente general nos informó que las operaciones de pagos y cobranzas bancarizadas se efectúan a través de los siguientes bancos: CITIBANK, FRANCÉS, HSBC.

### **3.1.2.- Cuestionario de evaluación de control interno al Tesorero**

<b>PREGUNTAS</b>	<b>RESPUESTAS</b>			
	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>N/A</b>	<b>OBS.</b>
1.- ¿Es independiente el sector de movimiento de fondos respecto de los sectores contables, de créditos, ventas, compras, personal?	X			

PREGUNTAS	RESPUESTAS			
	SI	NO	N/A	OBS.
2.- ¿Existen medidas de seguridad en las áreas donde se realizan los movimientos de fondos?	X			
3.- ¿Se efectúan arquezos de caja por personal ajeno al sector?		X		
4.- ¿Se deposita diaria e íntegramente las cobranzas?		X		
5.- ¿Existen diferentes formas de pagos a proveedores?				
a. Cheques “no a la orden”	X			
b. Transferencias bancarias	X			
c. Depósitos bancarios	X			
d. Pagarés en M. E.	X			
6.- ¿Se exigen dos firmas para los cheques?		X		
7.- ¿Se efectúa la firma de las órdenes de pago y/o cheques, teniendo a la vista la documentación respaldatoria?	X			
8.- ¿Se evita la emisión de cheques en blanco?		X		
9.- ¿Se mantienen en custodia externa a la caja las chequeras en blanco?	X			

PREGUNTAS	RESPUESTAS			
	SI	NO	N/A	OBS.
10.- ¿Existe control de las rendiciones efectuadas por extracciones de dinero de la caja chica?	X			
11.- ¿Se controla el vencimiento de los cheques en cartera?	X			
12.- ¿Se controlan las transferencias bancarias?	X			
13.- ¿Se controla que los documentos firmados en moneda extranjera para cancelar facturas del proveedor se correspondan con las mismas y se reciba el comprobante adecuado?	X			
14.- A su vez, al momento del vencimiento de tales documentos ¿se controla que al realizar la transferencia o depósito bancario se reciba el pagaré firmado oportunamente?	X			
15.- ¿Existe control contable de:				
a. La correlatividad y cronología numérica de los Recibos de cobranzas y Ordenes de pago?	X			



PREGUNTAS	RESPUESTAS			
	SI	NO	N/A	OBS.
c. Los cupones de tarjetas de créditos por las ventas y las liquidaciones mensuales de las mismas?		X		
d. De las rendiciones de cobranzas de los recibos de los viajantes?	X			
e. Los pagos realizados a los proveedores?	X			
16.- ¿Se controla que los recibos anulados tengan su respaldo original?	X			
17.- ¿Efectúa el sector contable el registro de los movimientos de fondos con la documentación de origen?	X			

**3.1.3.- Programa de trabajo para la prueba de funcionamiento de las operaciones de Ventas y Cobranzas**

1. Selección de una muestra representativa de los Recibos de Cobranzas comprendidos entre 01/07/2013 al 31/07/2013.
2. Verificar que exista correcta segregación de funciones y responsabilidades.
3. Verificar la correlatividad y cronología de los comprobantes emitidos por ventas y cobranzas.

4. Observar si las cobranzas son debidamente imputadas en las cuentas de los clientes.
5. Revisar que exista un sistema de control de las cuentas por cobrar, actualizado y adecuado a las condiciones de la empresa.
6. Verificar que las operaciones realizadas en el circuito de ventas y cobranzas se encuentren debidamente respaldadas.
7. Recuento físico de cheques en cartera e investigar cualquier irregularidad.
8. Verificar la custodia de los cheques en cartera.
9. Verificar que las ventas en cuenta corriente hayan sido autorizadas por persona competente y que los datos de los clientes sean correctos (nombre, domicilio particular y laboral, etc.).
10. Examen de los recibos de cobranzas en cuanto a su: autenticidad, propiedad (operación que pertenece a la empresa), control de cálculos, imputación y autorizaciones.
11. Verificación del tratamiento de los recibos anulados.
12. Cotejo de los recibos de cobranza con la rendición de los viajantes.
13. Cotejo de los cupones de tarjetas de créditos con la liquidación mensual de las mismas.
14. Cotejo de las facturas emitidas a las obras sociales con las transferencias bancarias recibidas y verificación de las retenciones realizadas a esa factura.
15. Cotejo de los cheques en cartera con los recibos emitidos.
16. Verificación del archivo de los duplicados de los comprobantes emitidos.

**3.1.4.- Programa de trabajo para la prueba de funcionamiento de las operaciones de Compras y Cuentas a Pagar**

1. Selección de una muestra representativa de las Órdenes de Pago comprendidas entre 01/07/2013 al 31/07/2013.
2. Verificar la correlatividad y cronología de las Órdenes de Pago.
3. Observar si los pagos a proveedores son debidamente imputados y registrados.
4. Verificar que las operaciones realizadas en el circuito de compras y pagos se encuentren debidamente respaldadas.
5. Verificación del archivo de los duplicados de los comprobantes emitidos.
6. Verificar que las compras y las órdenes de pago hayan sido autorizadas por persona competente.
7. Cotejar Informe de Recepción, Órdenes de Compras, Remitos, Facturas del Proveedor y Órdenes de pago, para determinar inconsistencias en cantidades y precios.
8. Examen de las Órdenes de Pago en cuanto a su: autenticidad, propiedad (operación que pertenece a la empresa), control de cálculos, imputación y autorizaciones.
9. Verificación de la correspondencia entre la orden de pago y la documentación respaldatoria que surge del legajo de compras.
10. Cotejo de las órdenes de pago con los comprobantes y documentos utilizados para cancelar las cuentas a pagar (boletas de depósito, transferencias bancarias, cheques y pagarés).
11. Verificar que los pagarés cancelados estén en poder de la empresa.
12. Verificación del correcto archivo de los legajos de compras y pagos.

**3.1.5.- Programa de trabajo para la prueba de funcionamiento de las operaciones de pagos a proveedores a través de Pagarés**

1. Cotejo de las ordenes de compras con las facturas del proveedor.
2. Verificar que en el pagaré se indique expresamente la factura que se está cancelando.
3. Cotejo del pagaré enviado con el recibo emitido por el proveedor, cancelando la factura correspondiente.
4. Verificar que al vencimiento del pagaré el importe de la transferencia o deposito se corresponda con el pagare a cancelar y con el tipo de cambio del BNA.
5. Verificar que el pagaré cancelado sea recepcionado por la empresa.

### **3.1.6.- Arqueo sorpresivo de Caja Tesorería al 15/07/2013**

1. Recuento Físico de los billetes y valores en cartera recibidos de los clientes.
2. Realizar corte de Comprobantes de las Facturas y los Recibos de cobranzas emitidos.
3. Comprobar que los saldos expuestos en la Planilla de Caja se correspondan con los saldos del arqueo.
4. Verificar la contabilización en el día que corresponda de las operaciones incluidas en el corte de documentación.
5. Verificar el depósito posterior de los valores a depositar y del efectivo.
6. Proponer los ajustes necesarios

### **3.1.7.- Revisión de la Conciliación Bancaria al 31/07/2013**

1. Verificar que las conciliaciones bancarias sean elevadas y supervisadas por el Gerente General.

2. Controlar que las conciliaciones bancarias sean confeccionadas periódicamente.
3. Verificar el correcto tratamiento de las partidas conciliatorias, ajustando las vencidas.
4. Controlar que todos los ajustes estén debidamente contabilizados.
5. Controlar que la conciliación, el proceso de análisis y depuración sea supervisado por un funcionario de rango superior al que las confecciona.

### **3.2.- Matriz de Riesgo del Control Interno**

<b>FALLAS DE CONTROL INTERNO</b>	<b>RIESGO</b>		<b>RECOMENDACIONES</b>
	<b>Inherente</b>	<b>De Control</b>	
a) No se depositan diaria e íntegramente en los bancos las cobranzas efectuadas	ALTO	ALTO	Que la Gerencia General disponga que todos los fondos recaudados sean depositados diaria e íntegramente en los bancos
b) Los cheques son firmados solo por el Gerente General y ante su ausencia los deja firmados en blanco	ALTO	ALTO	No dejar cheques firmados en blanco. Autorizar una segunda firma responsable ante la ausencia del Gerente General
c) No se cotejan los cupones de tarjetas de crédito con liquidaciones mensuales de las mismas	BAJO	BAJO	Realizar mensualmente el cruce de cupones de las tarjetas con la liquidación mensual de las mismas

<b>FALLAS DE CONTROL INTERNO</b>	<b>RIESGO</b>		<b>RECOMENDACIONES</b>
	<b>Inherente</b>	<b>De control</b>	
d) Los viajantes se encargan de las ventas y las cobranzas.	ALTO	ALTO	Los clientes deben efectuar los pagos a través de depósitos o transferencias bancarias.
e) No se controlan los estados de las cuentas corrientes de los titulares de los cheques recibidos de terceros.	ALTO	ALTO	Consultar en la página del Banco Central de la República Argentina el estado de las cuentas de los titulares de los cheques antes de recibir los mismos como forma de pago.
f) Se utiliza dinero en efectivo para pagar a proveedores	ALTO	ALTO	Realizar todos los pagos a proveedores a través de transferencia bancaria y /o cheques.
g) Las conciliaciones bancarias no son supervisadas por un funcionario de rango superior al que las confecciona	MEDIO	MEDIO	Se deben controlar por un funcionario de rango superior al que las confecciona

## **CONCLUSION**

Como resultado de este trabajo podemos concluir que las empresas unipersonales no cuentan con un adecuado control interno, debido a que éstas están conformadas en gran parte por personas integrantes de la familia, cuyas operaciones se basan en una relación de confianza. Esto genera falta de formalidad, políticas y manuales de procedimientos dentro de la organización,

Por tales motivos resulta de gran importancia un adecuado control interno a fin de evitar riesgos y fraudes, protección y cuidados de los activos e intereses de la empresa. Así también se logra evaluar la eficiencia de la misma en cuanto a su organización y funcionamiento.

El Control Interno debe ser empleado por todas las empresas independientemente de su tamaño, estructura y naturaleza de sus operaciones, y diseñado de tal manera que permita proporcionar una razonable seguridad en lo referente a: la efectividad y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera, y el acatamiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Concluyendo este trabajo, satisfactoriamente logramos alcanzar los objetivos fijados en el proyecto previamente elaborado; comprometiéndonos a difundir el conocimiento adquirido con la investigación en la exposición oral correspondiente.

## **INDICE BIBLIOGRAFICO**

### **a) General:**

FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, 3era edición, (Buenos Aires 2004).

LATTUCA, Juan Antonio y Otros, Informe Área Auditoría N° 5, (Buenos Aires 2004).

### **b) Especial:**

FELDMAN, Mauro José, Materia: Auditoría I, Apuntes de clases (Tucumán, 2011).

National Association of Accountants; “Información y Toma de Decisiones en las Pequeñas y Medianas Empresas”, (New York, 1.994).

Segunda Parte, Cap. 1, punto A, Resolución Técnica N° 8, FACPCE (11/12/1987).

Segunda Parte, Ap. II, punto A, Resolución Técnica N° 37, FACPCE (22/03/2013).

### **c) Otras Publicaciones:**



Revista Profesional y Empresaria: “El Control Interno de la Empresa”,  
Ediciones ERREPAR, (Buenos Aires, 2.010),

Consultas a bases de información, en Internet:

[www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20610%20P%620def.pdf](http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20610%20P%620def.pdf) (2013).

Consultas a bases de información, en Internet:

<http://es.scribd.com/doc/72986588/8/Plan-de-Organizacion> (2013)

Consultas a bases de información, en Internet:

[www.leyes.com.py/.../NIA/NIA-300.pdf](http://www.leyes.com.py/.../NIA/NIA-300.pdf)

Consultas a bases de información, en Internet:

<http://www.auditool.org/travel-mainmenu-32/blogs-mainmenu-55/287-los-riesgos-en-elproceso-de-auditoria>

Consultas a bases de información, en Internet:

<http://es.scribd.com/doc/87597518/RIESGO-INHERENTE>

## INDICE

	<u>Pág.</u>
Prólogo	1

### CAPITULO I

#### CONCEPTOS GENERALES

1.- Definición de Auditoría	2
1.1.- Definición moderna de Auditoría y sus partes componentes (kell y Ziegler)	3
2.- Condición básica para el ejercicio de la auditoría: la Independencia	4
3.- La Ética profesional	6
4.- Responsabilidad del auditor	6
5.- Tipos de Auditorías	9
5.1.- Auditoría Interna	10
5.2.- Auditoría Externa	17
5.3.- Auditoría Operativa	21

### CAPITULO II

## EL CONTROL INTERNO DE LA EMPRESA

1.- ¿Qué es el Control Interno?	32
2.- Definición de Control Interno	33
3.- Componentes del Control Interno	35
3.1.- Ambiente de Control	35
3.2.- Evaluación de Riesgos	39
3.3.- Actividades de Control	41
3.4.- Información y Comunicación	43
3.5.- Supervisión	45
4.- Elementos y finalidades del sistema de control interno	46
4.1.- Plan de la organización	46
4.2. Sistema de autorización y procedimientos	47
4.3. Prácticas sanas o cumplimiento de los planes de acción	48
4.4. Personal adecuado o dotación del personal	48

## CAPITULO III

### PROCESO DE AUDITORIA

1.- Información contable confiable útil	50
2.- Proceso de formación de un juicio	52
2.1.- Conocimiento del Ente	52
2.2.- Identificar el objeto del examen y de las afirmaciones a ser examinadas	52
2.3.- Planificación del trabajo de auditoría	53
2.4.- Obtención de elementos de juicio válidos y suficientes	53

2.5.- Emisión del Informe	54
3.- Planificación de la auditoria	55
3.1.- Conceptos generales	55
3.2.- Objetivos	55
3.3.- Elementos de planificación	56
3.4.- Oportunidad de la planeación	57
3.5.- Desarrollo de la planificación	57
3.6.- Norma Internacional de Auditoria 300. Planeación de auditoria	58
4.- Evaluación del control interno	59
4.1.- Métodos de relevamiento	60
5.- Pruebas de auditoria	63
5.1.- Tipos de pruebas	63
5.2.- Relaciones entre las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas	66
5.3.- Pruebas con objetivos duales	68
6.- Papeles de trabajo	68
6.1.- Concepto	68
6.2.- Objetivos que persiguen con su preparación	69
6.3.- Propiedad	70
6.4.- Conservación y exhibición.	70

## CAPITULO IV

### RIESGO DE AUDITORIA

1.- Concepto	72
--------------	----

2.- Componentes del riesgo de auditoria	73
2.1.- Riesgo inherente	73
2.2.- Riesgo de control	79
2.3.- Riesgo de detección	84
3.- Ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoria	88

## CAPITULO V

### AUDITORIA CASO PRÁCTICO: EUROMED

1.- Introducción	89
2.- Estructura de la empresa	90
3.- Programa de Trabajo de auditoría	90
3.1.- Procedimientos de Auditoría	91
3.2.- Matriz de Riesgo del Control Interno	99
Conclusión	101
Índice Bibliográfico	102
Índice	104