



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA INTERNA APLICADOS A UNA EMPRESA CITRÍCOLA

Autores: Bauzá, Javier Alejandro
Carrazán, Yanina Rita Del Valle
Correa, Carlos Gerardo

Director: Macías, Ancisco

2013

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESÚMEN

El objetivo fundamental del presente trabajo es el de mostrar la importancia y necesidad de llevar a cabo controles internos en la organización y a su vez una evaluación de dichos controles internos establecidos por el propio ente.

El presente trabajo se encuentra dividido en 2 partes. Por un lado la parte conceptual y por el otro la parte aplicada.

En la primera (capítulos 1 a 4) se describe el marco teórico sobre el cual se fundamenta nuestro trabajo, siguiéndose una metodología tal que permita ir de lo general a lo particular, con el objetivo de que el lector pueda introducirse en el concepto de control y conozca los distintos tipos y enfoques sobre el mismo. De esta manera nos encontramos en condiciones de desarrollar uno de los tipos de control que es la auditoría; al igual que en el control en general aquí se introducen conceptos sobre la auditoría en general, ciertas pautas vinculadas a la misma y también tipos de auditoría.

Siguiendo con nuestra metodología, se desarrolla en detalle uno de los tipos de auditoría, que es la auditoría interna. Sin embargo para poder profundizar en éste tipo particular de control, se hace necesario que el lector conozca previamente el concepto y la importancia del sistema de control interno del ente, haciendo hincapié en los riesgos y detección de puntos débiles del mismo, para así poder despertar la necesidad de evaluación de

dicho sistema, dicha evaluación es la esencia de un trabajo de Auditoría Interna.

Finalmente a modo de culminar con el marco teórico, se exponen una serie de sugerencias que pueden ser de utilidad para la ejecución de un trabajo de auditoría.

Con relación a la parte aplicada (capítulos 5 a 7), la misma tiene sustento en la parte conceptual anteriormente descripta. En ésta etapa se expone un trabajo completo de auditoría interna aplicado a un circuito operacional de una empresa industrial del sector privado.

Es así que se exponen en primera medida conocimientos generales sobre la empresa y sus operaciones, luego una descripción detallada y profunda del circuito sujeto a revisión. Seguido a esto, con la información recabada se procede a identificar fortalezas y debilidades del circuito en cuestión y a evaluar las posibles situaciones de riesgo a las que puede estar expuesto.

Luego se diseña un programa de trabajo, para poner a prueba el sistema de control interno y detectar posibles inconsistencias. Se describe a grandes rasgos la ejecución del programa de trabajo, presentándose su versión detallada en planillas de cálculo anexas.

De la ejecución del programa antes mencionado, surgen resultados y sobre éstos se obtienen conclusiones. Ambos son presentados a los responsables y a la dirección del ente, de modo tal de tomar las acciones correctivas.

Por último, como corolario de ésta aplicación práctica, se enuncian una serie de sugerencias a los responsables para mejorar el resultado de sus operaciones y minimizar el riesgo de inconsistencias.

PRÓLOGO

La auditoría interna ha sido definida por la Tercera Convención Nacional de Auditores Internos celebrada en 1982 como “una función de evaluación independiente establecida en una organización, para la revisión de sus actividades como un servicio a la dirección”, agregando luego que es “un control que funciona midiendo y evaluando la confiabilidad y eficacia del sistema integral de control interno de la entidad, con miras a lograr su mejoramiento”.

La auditoría interna puede ser conceptualizada como una clase de auditoría cuando no está incorporado al sistema operante que está regulando, cuando es independiente de él. El objetivo de la misma es medir y evaluar la eficacia de las actividades de control de los sistemas.

Esta obra describe la realización de un trabajo de auditoría interna aplicado al circuito operacional de una empresa industrial del sector privado. El objetivo final de esta auditoría es formular recomendaciones para mejorar el sistema de control interno de dicho ente, sobre la base de una evaluación del mismo.

Expresamos un particular agradecimiento al CPN Francisco Macías, jefe de trabajos prácticos de la cátedra AUDITORIA I y a los directores de la empresa bajo análisis, sin cuya colaboración no hubiese sido posible concretar esta obra.

Capítulo I
Pautas Generales sobre
el Control

Sumario: 1.- Concepto de Control. 2.- Tipos de Control. 3.- Objetivos del Control. 4.- Elementos del Control. 5.- Riesgos de Control. 6.-Independencia y Economicidad del Control.

1.- Concepto de Control:

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

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

2.- Tipos de Control:

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

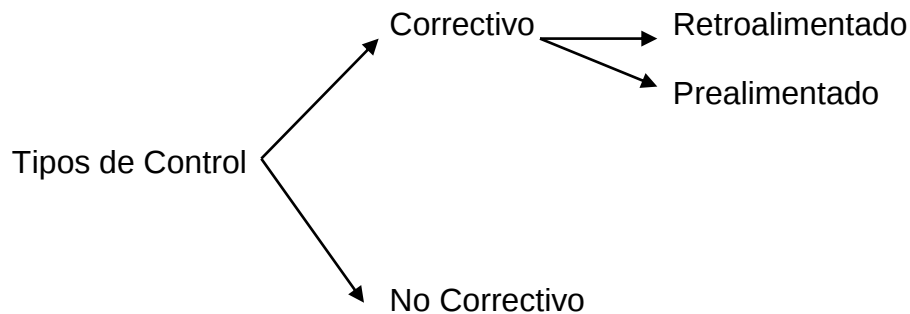
Podemos distinguir entre controles correctivos y no correctivos. Los primeros implican la determinación de las desviaciones y su informe a quien debe actuar sobre éstos, mientras que los segundos no implican tal medición e información de los desvíos, como por ejemplo: el control por separación de funciones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

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

Una empresa tiene establecido como objetivo obtener ventas por un importe de \$1.000.000 en el siguiente trimestre, pero el presupuesto efectuado por los asesores de la firma arrojan ventas por el importe de \$700.000, es decir que al efectuar la comparación entre los resultados presupuestados y los resultados fijados como objetivo el desvío sería de \$300.000. En este caso una acción correctiva podría ser otorgar más facilidades de pago en el trimestre próximo.

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

Lo expuesto podría resumirse en el siguiente cuadro:



3.- Objetivos del Control:

Existen seis objetivos de control que brindan una estructura sobre la cual se pueden construir las políticas y procedimientos de control que aseguran, mediante el adecuado funcionamiento de todos ellos, la producción de información contable y complementaria confiables, y en consecuencia la confianza y la efectividad de un ciclo, operatoria o circuito. Ellos son:

Autorización y segregación de funciones: significa que las transacciones han sido aprobadas y se realizan con un tercero que ha sido conformado. Por otro lado las funciones incompatibles dentro de un circuito deben ser llevadas a cabo por distintos responsables, a fin de evitar la duplicación de controles en cabeza de una misma persona.

Exactitud, oportunidad e integridad de las operaciones: significa el correcto y oportuno ingreso y actualización de la transacción al sistema, y

también asegurar que todas las transacciones han sido ingresadas una sola vez al sistema.

Acceso restringido a los activos y a los registros que representan esos activos: esto abarca tanto la confidencialidad de los archivos de información, sus cambios y la salvaguarda física de los activos.

Procesamiento de datos: se refiere a que el ente debe contar con un mecanismo adecuado para el procesamiento de las transacciones generadas por el mismo, y que permita la disposición eficiente de registros contables y de información útil para la toma de decisiones.

Empleo de formularios adecuados y archivo ordenado de la documentación: significa que los comprobantes emitidos deben reflejar toda la información relevante de las operaciones llevadas a cabo por el ente, y el archivo de esta documentación, como así también la recibida de terceros, debe archivararse íntegra y ordenadamente.

Cometido de ilícitos: Se refiere a que la ocurrencia de actos ilícitos o irregulares que perjudiquen el correcto funcionamiento del circuito, o que sirvan para ocultar la realidad de los hechos ocurridos.

El cumplimiento de estos 6 aspectos de control, permite obtener una razonable satisfacción de que los riesgos involucrados en el circuito se encuentran minimizados.

4.- Elementos del Control:

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

- a) Una característica del sistema que deberá ser medida, como por ejemplo sería el caso de la producción de un sistema durante una etapa de la producción o las ventas que aporta un vendedor a la firma durante un mes.

- b) Un método sensor para medir las características controladas, es decir la medida del rendimiento, que trasladado al ejemplo precedente, el método sensor podría ser para el primer caso las unidades producidas por el sistema productivo de una industria por hora maquina, y en el segundo caso el método sensor podría ser las comisiones sobre ventas liquidadas al vendedor o los tickets facturas que indican que vendedor concreto la operación.
- c) Un grupo de control que compara los datos medidos con el rendimiento planeado, determina la necesidad de corrección y pone en acción la información que permitirá corregir la producción del sistema. Por ejemplo el área de recursos humanos que evalúa el rendimiento del vendedor comparando la facturación mensual asignada al vendedor con el importe de venta establecido como objetivo por el gerente comercial. En base a su evaluación podrá determinar las causas de los desvíos e informarlos al gerente comercial a modo de que éste tome las medidas necesarias para mejorar la situación, pudiendo el primero brindar sugerencias al respecto.
- d) Un grupo activante que es capaz de producir un cambio en el sistema operante, es decir, realizar la acción correctiva. Por ejemplo el gerente comercial podría implementar nuevos medios de difusión de los productos al mercado.

5.- Riesgos de Control:

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

En cada ciclo a revisar, al momento de confeccionar el programa de trabajo, el auditor deberá tener en cuenta para cada operatoria comprendida en el circuito si se cumplen o no dichos objetivos. Determinando así los riesgos de control más significativos del circuito. Por ejemplo dentro de un circuito de compras, algunos riesgos involucrados podrían ser:

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

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

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

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

- Que los cheques no se encuentren correctamente resguardados.

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

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

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

6.- Independencia y Economicidad del Control:

Otra clasificación de los controles es aquella que distingue entre controles de secuencia abierta y controles de secuencia cerrada, según si pertenecen o no al sistema operante que revisan.

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

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

Por otra parte, la necesidad que el costo que implica la existencia de un control sea menor que el beneficio que produce su acción de regulación de un sistema, es lo que se denomina el “principio de

economicidad del control". Este principio tiene diversas variantes. Una de ellas, es que no se controlan todas las características del sistema sujeto a revisión, sino solo aquellas que se consideran de mayor importancia y que hacen a la esencia de los objetivos establecidos para el sistema operante; otra es que el grado de precisión del control está limitado por la importancia de los desvíos que se consideran tales, es decir que el margen de error considerado aceptable será el que determine el nivel de precisión del control (por ejemplo no sería mucho mas preciso un inventario en una joyería que en un depósito de bolsas de polietileno); y una tercera forma es que el control puede no abarcar la totalidad de los resultados, sino los necesarios para conocer los desvíos que se producen y tomar las acciones correctivas adecuadas.

De lo expuesto en el párrafo precedente, el principio de economicidad conduce a que el control frecuentemente se lleve a cabo en forma selectiva, vale decir que se controla una muestra, y sobre la base de los resultados obtenidos de dicha muestra se infiere sobre el total.

Capítulo II

De la Auditoría en general

Sumario: 1.- Antecedentes históricos. 2.-Normas de Auditoría. 3.- Tipos de Auditoría. 4.- Pasos para la formación de un juicio. 5.- Papeles de Trabajo del Auditor.

1.- Antecedentes históricos:

La palabra auditoría tiene su origen etimológico en el verbo latino “Audire” que significa “oír”, y el sustantivo latino “Auditore” significa “el que oye”. Los primeros auditores ejercían su función juzgando la veracidad o falsedad de las cosas a partir de lo que oían.

La denominación “Auditor” es muy antigua. A lo largo de la historia pueden encontrarse varios tipos de auditores, como los militares, eclesiásticos, etc. En la actualidad existen auditorías realizadas por profesionales en ciencias económicas, médicos, ingenieros, etc.

Existen diversos tipos de auditoría, y por consiguiente, diversos tipos de auditores, por lo que es necesario buscar los elementos comunes a

las diferentes clases, para encontrar una definición general de la misma, sin ningún tipo de aditamentos.

2.- Normas de Auditoría:

Las normas de auditoría son el marco dentro del cual un contador público debe ejercer la actividad de auditor. Constituyen una necesidad, por cuanto son el resultado de un largo trabajo de doctrina y normas de organismos profesionales, que han ido perfeccionándose con el paso del tiempo, y también una obligación, por cuanto el interés común requiere que la auditoría externa debe realizarse de acuerdo a un cuerpo normativo único, no arbitrario, y aplicable cualquiera sea el ente emisor de la información contable o sus usuarios.

Las normas de auditoría vigentes corresponden a la Resolución Técnica N° 7 (RT N° 7), emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) en el año 1985, y abarcan dos grandes secciones, la primera referida a Auditoría en General, y la segunda a la Auditoría Externa de Información Contable.

3.- Tipos de Auditoría:

Podemos mencionar 3 tipos de auditoría:

-Auditoría externa de Estados Contables:

Es la más conocida por el gran interés de la comunidad en los estados contables de los que se ocupa. La empresa copia sus propios estados contables y la comunidad a fin de obtener la confiabilidad necesaria de ellos, establece la auditoría externa de estados contables. El objetivo de

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

-Auditoría Interna:

Es una función independiente de control que se establece en una organización para la revisión de sus actividades como un servicio a la dirección. ⁽¹⁾

Las principales funciones son:

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

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

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

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

-Auditoría Operativa:

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

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

4.- Pasos para la formación de un juicio:

El procedimiento para la formación de un juicio establecido por la RT N° 7 puede sintetizarse en 5 pasos fundamentales:

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

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

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

5.- Papeles de Trabajo del Auditor:

Papeles de trabajo son todos aquellos objetos donde constan las tareas realizadas, los elementos de juicio obtenidos y las conclusiones a las

que arriba el auditor. Constituyen la base para la emisión del informe y su respaldo.

La RT N° 7 establece que:

-Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea constituyen los papeles de trabajo.

-Deben contener la descripción de la tarea realizada, los datos recogidos durante el desarrollo y las conclusiones sobre cada rubro o área examinada.

-Deben conservarse por el plazo que fijen las normas o seis años, el que fuere mayor.

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

En lo concerniente a su conservación, la RT N° 7 establece el plazo por el que se deben conservar, como ya mencionamos anteriormente. Se sobreentiende que es un plazo mínimo, pudiendo el auditor conservarlos hasta que lo considere conveniente.

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

Capítulo III
Del Sistema de
Control Interno

Sumario: 1.- Concepto de Control Interno. 2.- Componentes del Control Interno. 3.- Análisis de cada componente del Control Interno. 4.- Necesidad de evaluación del Sistema de Control Interno. 5.- Secuencia de la evaluación. 6.- Métodos de relevamiento.

1.- Concepto de Control Interno

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

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

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

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

Un proceso

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

Las personas

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

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

técnicos únicos, y sus necesidades y prioridades difieren de las de los demás.

Seguridad razonable

El control interno, por muy bien diseñado e implantado que esté, solamente puede aportar un grado de seguridad razonable a la Dirección y al Consejo de Administración acerca del logro de los objetivos de la entidad. Las posibilidades de conseguir tales objetivos se ven afectadas por las limitaciones que son inherentes a todos los sistemas de control interno. Estas incluyen ciertos hechos innegables: las opiniones en que se basan las decisiones pueden ser erróneas, los empleados encargados del establecimiento de controles tienen que analizar los costos y beneficios relativos de los mismos y pueden producirse problemas en el funcionamiento del sistema como consecuencia de fallas humanas, aunque se trate de un simple error o equivocación. Adicionalmente, los controles pueden esquivarse si dos o más personas se lo proponen. Por último, la alta Dirección podría eludir el sistema de control interno si lo estimase oportuno.

Objetivos

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

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

- *Operacionales*. – Referente a la utilización eficaz y eficiente de los recursos de la entidad.

- *Información financiera.* – Referente a la preparación y publicación de estados financieros confiables.

- *Cumplimiento.* – Referente al cumplimiento por parte de la entidad de las leyes y normas que le sean aplicables.

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

Las categorías anteriores, que son diferentes aunque, al mismo tiempo, se solapan (un objetivo determinado puede pertenecer a más de una categoría), corresponden a distintas necesidades y pueden quedar bajo la responsabilidad directa de ejecutivos diferentes. Esta clasificación permite asimismo identificar qué es lo que se puede esperar de cada categoría de control interno.

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

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

informados puntualmente del grado de avance en la consecución de dichos objetivos.

2.- Componentes del Control Interno

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

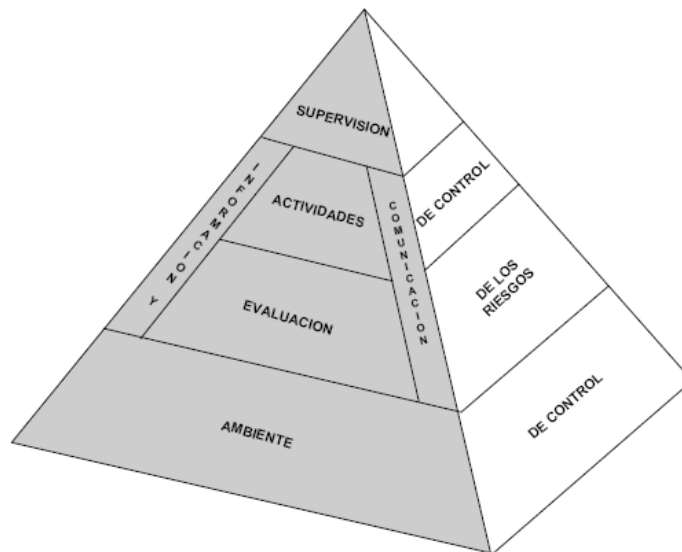
- *Ambiente de control.* – El núcleo de un negocio es su personal (sus atributos individuales, incluyendo la integridad, los valores éticos y la profesionalidad) y el entorno en el que trabaja. Los empleados son el motor que impulsa la entidad y los cimientos sobre los que descansa todo.

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

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

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

- *Supervisión.* – Todo el proceso ha de ser supervisado, introduciéndose las modificaciones pertinentes cuando se estime oportuno. De esta forma, el sistema puede reaccionar ágilmente y cambiar de acuerdo con las circunstancias.

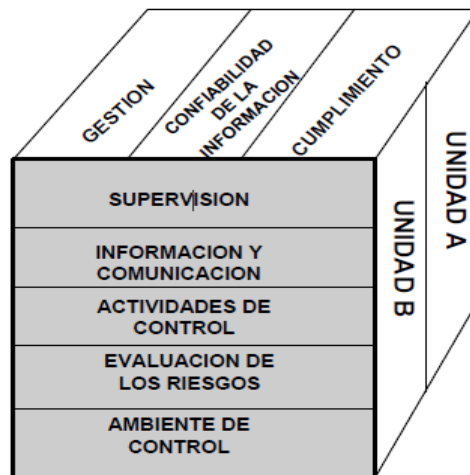


El *ambiente de control* aporta el clima en el que las personas desarrollan sus actividades y cumplen con sus responsabilidades de control. Sirve como base de los otros componentes. Dentro de este entorno, los directivos *evalúan los riesgos* relacionados con el cumplimiento de determinados objetivos.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

Relación entre los objetivos y los componentes

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

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



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

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

ambiente de control y su relación con los objetivos de operaciones de una división determinada de la empresa.

Eficacia

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

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

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

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

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

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

3.- Análisis de cada componente del control interno

Ambiente de control

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

Factores del ambiente de control

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

1. Integridad y valores éticos

Los objetivos de una entidad y la manera en que se consiguen están basados en las distintas prioridades, juicios de valor y estilos de gestión. Estas prioridades y juicios de valor, que se traducen en normas de comportamiento, reflejan la integridad de la Dirección y su compromiso con los valores éticos. Debido a que la buena reputación de una entidad es sumamente valiosa, las normas de comportamiento deben ir más allá de un mero respeto a la ley. El público espera algo más. La eficacia de los controles internos no puede estar por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y supervisan. La integridad y los valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control y afectan el diseño, la administración y la supervisión de los demás elementos del control interno.

2. Compromiso de competencia profesional

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

La Dirección debe especificar el nivel de competencia para cada trabajo y traducir estos niveles en conocimientos y habilidades. A su vez, estos conocimientos y habilidades pueden estar en función de la inteligencia, formación y experiencia de cada persona. Entre los muchos factores a tener en cuenta a la hora de desarrollar conocimientos y niveles de habilidad están

la naturaleza y el grado de juicio profesional aplicables a un trabajo específico. Debe buscarse el equilibrio entre el nivel de supervisión y la capacidad exigida del individuo.

3. Consejo de Administración y Comité de Auditoría

El ambiente de control y la cultura de la organización están influenciados de forma significativa por el Consejo de Administración y el Comité de Auditoría. Los factores a tener en cuenta incluyen el grado de independencia del Consejo o del Comité de Auditoría respecto de la Dirección, la experiencia y calidad de sus miembros, el grado de involucramiento y vigilancia y el acierto de sus acciones. Otro factor es la frecuencia con que se plantean y tratan preguntas difíciles a la Dirección acerca de planes o comportamientos. La interacción del Consejo o el Comité de Auditoría con los auditores internos o externos constituye otro factor que incide en el ambiente de control.

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

4. Filosofía de dirección y estilo de gestión

La filosofía de dirección y el estilo de gestión afectan la manera en que la empresa es conducida e, incluso, el tipo de riesgo empresarial que se

acepta. Una entidad que ha tenido éxito al hora de correr riesgos significativos puede tener una perspectiva distinta del control interno que una empresa que se haya tenido que enfrentar a consecuencias adversas desde el punto de vista económico o administrativo por haberse adentrado en territorios peligrosos. Una empresa gestionada de manera informal puede controlar las operaciones llevadas a cabo básicamente a través del contacto cara a cara con los directores clave. Una empresa gestionada de forma más formal puede depender en mayor medida de políticas escritas, indicadores de rendimiento e informes de excepciones.

5. Estructura organizativa

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

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

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

6. Asignación de autoridad y responsabilidad

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

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

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

7. Políticas y prácticas en materia de recursos humanos

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

Evaluación de los riesgos

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

continua, se necesitan mecanismos para identificar y hacer frente a los riesgos especiales asociados con el cambio.

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

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

Objetivos

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

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

Los objetivos pueden agruparse en tres grandes categorías:

- *Objetivos relacionados con las operaciones* – se refieren a la eficacia y eficiencia de las operaciones de la entidad, incluyendo los objetivos de rendimiento y rentabilidad y la salvaguarda de los recursos contra posibles pérdidas. Estos objetivos varían en función de la elección de la Dirección respecto a estructuras y rendimiento.
- *Objetivos relacionados con la información financiera* – se refieren a la preparación de estados financieros confiables y a la prevención de la falsificación de la información financiera publicada. A menudo, estos objetivos están condicionados por requerimientos externos.
- *Objetivos de cumplimiento* – estos objetivos se refieren al cumplimiento de las leyes y normas a las que está sujeta la entidad. Dependen de factores externos (tales como la reglamentación en materia de medio ambiente), y tienden a ser parecidos en todas las entidades, en algunos casos, o en todo un sector, en otros.

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

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

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

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

Riesgos

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

Identificación de los riesgos

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

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

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

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

Factores externos

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

- Las necesidades o expectativas cambiantes de los clientes pueden influir en el desarrollo de productos, el proceso de producción, el servicio al cliente, la fijación de precios y las garantías.
- La competencia puede provocar cambios de actividades de marketing o de servicios.
- Las nuevas normas y reglamentos a veces obligan a que se modifiquen las políticas y las estrategias.
- Los desastres naturales pueden causar alteraciones en los sistemas de operaciones o de información, además de subrayar la necesidad de desarrollar planes de emergencia.
- Los cambios económicos pueden repercutir en las decisiones sobre financiación, inversiones y desarrollo.

Factores internos

- Las averías en los sistemas informáticos pueden perjudicar las operaciones de la entidad.
- La calidad de los empleados y los métodos de formación y motivación pueden influir en el nivel de concientización sobre el control dentro de la entidad.
- Los cambios de responsabilidades de los directivos pueden afectar la forma de realizar determinados controles.
- La naturaleza de las actividades de la entidad, así como el nivel de acceso del personal a los activos, pueden ser causas de apropiación indebida de los recursos.
- Un Consejo de Administración o un Comité de Auditoría débil o ineficaz pueden dar lugar a que se produzcan indiscreciones.

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

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

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

Análisis de los riesgos

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

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

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

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

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

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

Actividades de control

Las actividades de control consisten en las políticas y los procedimientos que tienden a asegurar que se cumplen las directrices de la dirección. También tienden a asegurar que se toman las medidas necesarias para afrontar los riesgos que pone en peligro el logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control se llevan a cabo en cualquier parte de la organización, en todos sus niveles y en todas sus funciones y comprenden una serie de actividades tan diferentes como pueden ser aprobaciones y autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, el análisis de los resultados de las operaciones, la salvaguarda de activos y la segregación de funciones.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Si los controles generales son inadecuados, no es posible apoyarse en los controles de aplicación que suponen que el sistema propiamente dicho funciona correctamente: comprobación con el fichero adecuado, mensajes de

error identificando adecuadamente los problemas o informes de excepciones sin omisiones.

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

La relación entre los controles de aplicación y los controles generales consiste en que éstos son indispensables para el funcionamiento de los controles de aplicación, y que ambos son necesarios para garantizar el proceso completo y correcto de la información.

Información y Comunicación

Es necesario identificar, recoger y comunicar la información relevante de un modo y en un plazo tal que permita a cada uno asumir sus responsabilidades. Los sistemas de información generan informes, que recogen información operacional, financiera y la correspondiente al cumplimiento, que posibilitan la dirección y el control del negocio. Dichos informes contemplan, no sólo, los datos generados internamente, sino también información sobre incidencias, actividades y condiciones externas, necesarias para la toma de decisiones y para formular informes financieros. Por otra parte, se debe establecer una comunicación eficaz en el sentido

más amplio, lo cual implica una circulación multidireccional de la información, es decir ascendente, descendente y transversal. La Dirección debe transmitir un mensaje claro a todo el personal sobre la importancia de las responsabilidades de cada uno en materia de control. Los empleados deben comprender el papel que deben desempeñar dentro del sistema de control interno, así como la relación existente entre las actividades propias y las de los demás empleados. El personal deberá disponer de un sistema para comunicar información importante a los niveles superiores de la empresa. Asimismo, es necesaria una comunicación eficaz con terceros, tales como los clientes, los proveedores, los organismos de control y los accionistas.

Información

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

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

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

Efectivamente, los sistemas de información (que pueden ser informatizados, manuales o bien una mezcla de los dos) cubren dichas áreas. Sin embargo, aquí se utiliza el término en un sentido mucho más amplio, incorporando también la información sobre hechos, actividades y factores externos: los datos económicos correspondientes a un determinado mercado o industria que señalan cambios en la demanda de los productos o

servicios de la empresa, la información sobre bienes y servicios necesarios en el proceso de producción, las investigaciones de mercado sobre la evolución en las preferencias y exigencias de los clientes, la información sobre las actividades de desarrollo de productos por la competencia y respecto a iniciativas en materia de leyes y normativa.

Existen sistemas de información formales e informales, pues las conversaciones con clientes, proveedores, organismos de control y empleados a menudo proporcionan parte de la información más vital para poder identificar riesgos y oportunidades.

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

La calidad de la información

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

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

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

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

La Comunicación

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La comunicación se materializa en manuales de políticas, memorias, avisos en el tablón de anuncios o mensajes. Cuando los mensajes se transmiten verbalmente (a grupos grandes, reuniones o a una

sola persona) la entonación y el lenguaje corporal sirven para dar énfasis al mensaje verbal.

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

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

Supervisión

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

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

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

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

Actividades de supervisión continuada:

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

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

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

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

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

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

- Los seminarios de formación, las sesiones de planificación y otras reuniones, le permiten a la Dirección obtener información importante respecto de la eficacia de los controles. Además de los problemas concretos que indiquen temas de control, la cultura de control de los participantes quedará manifiesta en dichas reuniones.

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

Evaluaciones puntuales:

Aunque los procedimientos de supervisión continuada suelen proporcionar información importante sobre la eficacia de otros componentes

de control, de vez en cuando un replanteo del sistema resultará útil. Con ocasión del mismo, se puede examinar la continuidad de la eficacia de los procedimientos de supervisión continuada.

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

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

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

Comunicación de deficiencias:

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

El término “deficiencia” se usa aquí en un sentido amplio como referencia a un elemento del sistema de control interno que merece atención, por lo que una deficiencia puede representar un defecto percibido, potencial

o real, o bien una oportunidad para reforzar el sistema de control interno con la finalidad de favorecer la consecución de los objetivos de la entidad.

¿De qué deficiencias se debe informar? No es posible que una sola respuesta sea aplicable a todas las entidades, siendo un tema muy susceptible de interpretación subjetiva. No obstante, se pueden delimitar algunos parámetros. Naturalmente, todas las deficiencias que puedan afectar a la consecución de los objetivos de la entidad deben ponerse en conocimiento de las personas que pueden tomar las medidas necesarias.

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

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

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

Al detectar una deficiencia del control interno, se debe comunicar el hecho a la persona responsable de la función o actividad implicada, que podrá tomar medidas correctivas, así como al nivel superior en la entidad. Este proceso permite que el responsable dé el apoyo y la supervisión necesarias para las acciones correctivas a tomar e informe a las otras

personas en la organización cuyas actividades pueden verse afectadas. En el caso que la deficiencia tenga un efecto horizontal, la comunicación del hecho también debe ser horizontal y alcanzar el nivel suficiente para asegurar que se tomen las medidas correspondientes.

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

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

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

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

De acuerdo a todo lo expresado precedentemente, al auditor le interesa conocer el alcance y la significatividad de las fallas que pudieran

presentarse en los cuatro elementos de control, ya que en caso de encontrarlas tendrá que profundizar su análisis sobre el sistema a fin de formarse una adecuada opinión.

Las principales fallas que pueden presentarse en cada elemento son:

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

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

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

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

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

- Ausencia del sensor: por ejemplo si lo que se quiere controlar es que se está comprando al proveedor que ofrece el precio más bajo (suponiendo idéntica calidad) y no existe una planilla comparativa de precios porque la empresa compra siempre a proveedores habituales, entonces el control quedaría invalidado por carecer del elemento sensor.

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

- Variabilidad del sensor: el sensor se puede alterar por cuestiones relativas a la organización como puede ser la tendencia a su degradación por el transcurso del tiempo, fenómeno que se conoce como entropía. Por ejemplo si lo que se quiere controlar es que coincida el precio pactado con el precio efectivamente pagado, en un comienzo pudo haber sido viable tomar la orden de compra como base para el precio pactado, y luego en un momento posterior como consecuencia de la inflación puede ser necesario sustituir este sensor

(orden de compra) por otro que se adecúe a las circunstancias vigentes, ya que muy probablemente el precio incluido en la orden de compra ya no sea representativo del precio a pagar en el caso de operaciones a plazo. Un sensor sustituto de la orden de compra podría ser el precio vigente para el proveedor al momento de la fecha de pago.

c) En el grupo de control: este debe ser programado especialmente, aunque no necesariamente debe ser exclusivo del sistema, es decir que puede no existir un control programado para subsistemas específicos, en la medida que la intersección de dos subsistemas provea un control implícito, como por ejemplo en un circuito de compras no sería necesario controlar en detalle la facturación si estamos seguros de que el sistema informático del ente no le permite a los usuarios registrar una factura por un importe superior a la orden de compra. Las posibles fallas son las siguientes:

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

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

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

d) En el grupo activante: para que este grupo funcione razonablemente es necesario que los restantes elementos de control existan y operen adecuadamente. Las acciones correctivas que el grupo de control

genere dependerán básicamente del acierto con que haya trabajado el grupo de control. Se exponen las posibles fallas

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

- Ineficiente actuación del grupo activante: como por ejemplo se determina que una factura fue pagada en exceso y no se solicita la nota de crédito correspondiente al proveedor. ⁽²⁾

5.- Secuencia de la evaluación.

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

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

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

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

1) Que el auditor considere que los puntos débiles hagan innecesario continuar con el relevamiento puesto que no podrá apoyar su tarea en el sistema de control interno establecido por el ente.

2) Que no obstante ello puede cumplir con el objetivo de la auditoría, en cuyo caso determinará la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

3) Que la existencia de suficientes puntos fuertes haga necesario pasar a la segunda etapa (relevamiento detallado)

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

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

También aquí pueden presentarse dos situaciones:

- 1) Que el auditor concluya que no podrá confiar en las actividades de control dada la existencia de numerosos puntos débiles, abandonando el relevamiento e informando al cliente
- 2) Que el auditor decida apoyarse en el sistema de control interno, continuando con la evaluación.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

muestras o la oportunidad de la realización de los procedimientos, pueden resultar afectados.

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

6.- Métodos de relevamiento.

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

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

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

- La calidad de la narración y sus probabilidades de comprensión dependen de la homogeneidad del lenguaje utilizado por los profesionales intervinientes, en el caso de que haya más de uno. Además existen generalmente dificultades semánticas para expresar en forma clara y sintética la secuencia de las operaciones y los datos necesarios para su comprensión
- Aún en los casos en que la descripción sea fiel y ordenada, debido a la complejidad del tema resulta de difícil

comprensión en poco tiempo. Por ello, cuando se emplea este método, para extraer conclusiones valederas hay que leer varias veces y apuntar a medida que se lee puntos débiles y puntos fuertes.

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

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

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

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

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

Las ventajas que presenta este método son las siguientes:

- Sistematización de las revisiones a través de cuestionarios preelaborados y preimpresos y con el consiguiente ahorro en tiempo y por ende en costos.

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

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

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

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

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

c) Método de cursogramas: el cursograma es una representación gráfica secuencial del conjunto de operaciones pertenecientes a un área homogénea de actividad a través de la utilización de símbolos convencionales. También se los denomina flujogramas o diagramas de

secuencia y constituyen una herramienta moderna y eficaz para relevar y evaluar en forma preliminar las actividades de control de los sistemas funcionales que operan en una organización.

Éste método presenta las siguientes ventajas:

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

Como desventajas podrían citarse las siguientes:

- No resulta adecuado para relevar cuestiones relativas al personal (por ejemplo rotación de puestos) y cuestiones de estructura organizacional (por ejemplo líneas de autoridad y responsabilidad)
- Al aplicarse en su forma pura dificulta la comprensión y por lo tanto la evaluación de las actividades del grupo activante para tomar las medidas correctivas apropiadas. ⁽³⁾

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

Capítulo IV

De la Auditoría Interna

Sumario: 1.- Concepto de Auditoría Interna. 2.- Funciones de la Auditoría Interna. 3.- Elementos de Control en la Auditoría Interna. 4.- Enfoque según las Normas Internacionales de Auditoría. 5.- Diferencias con la Auditoría Externa. 6.- Instrumentos para la implementación de una Auditoría Interna.

1.- Concepto de Auditoría Interna:

La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

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

- Si las políticas y procedimientos establecidos son aplicados.

- Si los estándares fijados son alcanzados.
- Si los planes trazados son realizados de manera eficiente.
- Si los objetivos de la organización se están realizando.

2.- Funciones de la Auditoría Interna:

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

El auditor interno es un especialista en control interno, ya que trabaja en la empresa, y esto le permite hacer una evaluación muy

exhaustiva y permanente, tener un seguimiento tanto de las operaciones y de los controles que realiza la empresa e intervenir en todas las modificaciones o cambios que se operen en la organización.

3.- Elementos de Control en la Auditoría Interna

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

	especializados.
Grupo Activante	- Dirección de la organización.

4.- Enfoque según las Normas Internacionales de Auditoría.

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

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

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

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

- Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y

reglamentarias y de otros requerimientos externos, así como de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.

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

- Gobierno de la entidad. La función de auditoría interna puede valorar el proceso de gobierno de la entidad en relación con el cumplimiento de los objetivos de ética y valores, la gestión de resultados y rendición de cuentas, la comunicación de la información sobre riesgos y control a las áreas adecuadas de la organización, así como la eficacia de la comunicación entre los responsables del gobierno de la entidad, los auditores externos e internos y la dirección.⁽⁴⁾

5.- Diferencias con la Auditoría Externa.

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

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

procesos. El encargado de hacerla es un empleado de la empresa, preferentemente Contador Público.

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

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

-Legajos de Auditoría

-Legajo Permanente:

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

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

-Legajo de Papeles de Trabajo:

Debe contener:

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

Para la confección del programa de trabajo se debe:

- Colocar la fecha
- Establecer los Riesgos más significativos

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

-Programa de Trabajo

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

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

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

-Informe de Auditoría Interna

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

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

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

Capítulo V
Descripción de la Empresa
a Auditar

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Descripción general de la Empresa. 3.- Descripción del Circuito.

1.- Introducción:

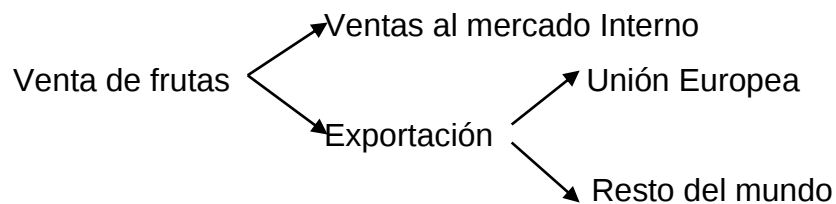
Este apartado tiene por objeto brindar cronológicamente una descripción detallada del funcionamiento del circuito en cuestión, como así también las distintas alternativas de operación que se pudieren presentar y los factores que influyen en la decisión de optar por una u otras alternativas.

2.- Descripción general de la Empresa:

La empresa objeto de nuestra investigación utiliza como principal producto el pomelo, realizando las siguientes operaciones generadoras de ingresos:

-Venta de frutas (pomelo): en este caso las frutas son vendidas tal como fueron cosechadas (después de pasar por distintos controles de calidad), pudiendo tener como destino el mercado interno o el mercado externo, y en este último caso puede estar destinada a la Unión Europea o al resto del mundo.

Lo expuesto anteriormente se puede sintetizar de la siguiente manera:



-Utilización de fruta como insumo de la producción: en este caso la fruta no es vendida, sino que llega a la industria para ser sometida a un proceso de transformación mediante el cual se obtendrán productos terminados (jugos, aceites, pulpas y cáscaras deshidratadas), los cuales serán vendidos al mercado interno o externo.

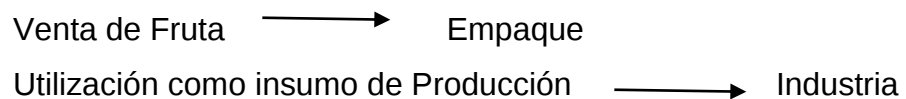
Independientemente de la operación que se trate, la fruta no se encuentra en la planta de la empresa (entendiéndose por tal al lugar donde se despacha la fruta para su venta o donde se procesa la fruta, según el caso) sino que se encuentra en fincas, las cuales pueden ser de propiedad de la empresa o de terceros productores, las cuales se encuentran en el interior de la provincia, razón por la cual requiere ser trasladadas de dichas fincas a las inmediaciones de la empresa.

A los efectos de nuestro análisis, podemos dividir a la empresa en 2 grandes sectores que son:

-EMPAQUE: es donde la fruta es recibida para ser exportadas o despachadas al mercado interno en carácter de tal. En este caso el traslado se hace con destino “Empaque”.

-INDUSTRIA: es aquí donde la fruta es sometida a un proceso de transformación mediante el cual se obtendrá el producto terminado. En este caso, el traslado se hace con destino “Industria”. Este sector a su vez se encuentra dividido físicamente en PLANTA A y PLANTA B. Ambas se diferencian en el hecho de que PLANTA A cuenta con espacio muy reducido para el almacenamiento de productos, lo cual hace necesario que con frecuencia se utilicen depósitos de terceros para el almacenamiento de los mismos, mientras que PLANTA B cuenta con un espacio más amplio, suficiente para almacenar la totalidad de la producción, y posibilitando el despacho directo al cliente.

Resumiendo lo expuesto precedentemente, arribamos a la siguiente conclusión:



En definitiva, cualquiera sea el destino de la fruta (Empaque o Industria), se requiere contratar los servicios de empresas transportistas para llevar a cabo el traslado de las frutas desde las fincas de manera oportuna a efectos de cumplir con los pedidos de clientes o con las órdenes de producción en tiempo y forma.

3.- Descripción del Circuito:

El circuito de contratación logística y traslado de frutas, objeto de nuestro análisis, consta de las siguientes etapas:

1) Contratación de transportistas.

El circuito comienza con la contratación de transportistas por parte del sector Logística. Los operadores logísticos reciben diariamente una planilla de mano de obra desde cada finca en la cual consta la cantidad de personal que se presentó a cosechar ese día; en base a esto se calcula estimativamente la cantidad de fruta a trasladar (teniendo en cuenta que cada persona cosecha entre 1,4 y 1,6 bins). Estimada esta cantidad y teniendo en cuenta de que la fruta debe ser trasladada a la brevedad y además considerando la limitación de que cada transportista puede realizar como máximo 2 viajes diarios, los mencionados operadores proceden a realizar la contratación de los servicios de fletes. Lo expuesto es aplicable para fruta proveniente de fincas propias.

Si la fruta proviene desde fincas de terceros, el procedimiento es más simple; lo que se hace es emitir una orden de compra a los productores de fruta, y en base a la cantidad solicitada se contrata los servicios de flete.

2) Arribo del camión a la finca.

Como se mencionó en párrafos anteriores, la fruta se encuentra en fincas tanto de propiedad de la empresa como de terceros, las cuales se encuentran distribuidas en el interior de la provincia. Cada finca está a cargo de 1 capataz (o 2 capataces en temporada alta), y a su vez existe un Ingeniero Agrónomo a cargo de grupos de fincas (denominadas zonas).

Cada finca tiene asignado un talonario de Remitos de Finca (RF) manejados por el capataz, mediante los cuales hacen efectivas las salidas de fruta hacia la empresa (Empaque o Industria).

3) Cosecha de la fruta.

La empresa en años anteriores contaba con un servicio de cosecha propio, pero como consecuencia de un análisis de costos llevado a cabo se determinó que era más conveniente para la empresa tercerizar dichos servicios. El costo de dichos servicios no se encuentra contemplado en éste trabajo

En cuanto a la forma de cosecha, podemos encontrar las siguientes modalidades:

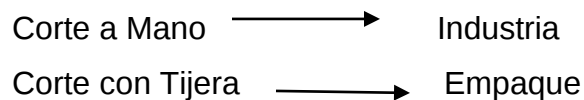
Corte a mano: en esta modalidad la fruta es cortada directamente de la planta a mano por el personal encargado del servicio de cosecha.

Corte con tijera: en este caso, la fruta es cortada de la planta con tijera por parte del personal encargado del servicio de cosecha.

Cabe aclarar que el corte con tijera es más costoso que el corte a mano.

La decisión de llevar a cabo uno u otro tipo de corte depende del destino de la fruta. Si la fruta tiene destino industria, el corte requerido es “a mano”; si la fruta va destinada a empaque, el corte requerido será “con tijera”. Esta relación corte-destino tiene su fundamento en que, por un lado la fruta con destino a empaque requiere cumplir con ciertos estándares de calidad (muchos más exigentes que los requeridos para la fruta destinada a industria), por lo que un corte a mano podría hacer que ciertas frutas quedaren fuera de esos estándares (por ejemplo: un corte a mano que lastime mínimamente la fruta la haría inapropiada para ser comercializada en su carácter de tal), en otras palabras, el corte con tijera permite conservar la

integridad de la fruta; y por otro lado, la fruta con destino a Industria al no requerir cumplir con estándares tan exigentes de calidad, se considera que un corte a mano igualmente permitiría cumplir con los estándares mínimos y a un costo más bajo.



De acuerdo a lo expuesto en el párrafo precedente podríamos concluir que, con relación al corte a adoptar, en el caso de la fruta destinada a empaque el punto principal es la calidad, mientras que en la fruta destinada a industria el corte adoptado depende principalmente de una decisión de costos, pasando la calidad a un segundo plano.

4) Carga de camión.

Siguiendo con la secuencia temporal, una vez cosechada la fruta, la misma requiere ser cargada en el camión para ser trasladada hacia la empresa.

Independientemente del tipo de corte (mano o tijera), partimos de la regla general de que el cosechero corta la fruta y la vuelca en su maleta, y desde allí se pueden presentar las siguientes variantes:

De la maleta pasa a los bins, y estos son llevados con maquinas de 3° al camión que se encuentra situado en un punto de encuentro (por ejemplo: puerta de la finca). En este caso el camión viaja con bins llenos de fruta.

De la maleta pasa a los bolsones, y estos son llevados con máquinas de 3° hacia el camión que se encuentra situado en un punto de encuentro y la fruta es volcada en la caja/acoplado. En este caso el camión

viaja con fruta a granel (los bolsones no van en el camión sino que se quedan en finca)

De la maleta la fruta es volcada directamente en el camión, el cual va recorriendo toda la finca y se va llenando. Esto es lo que se denomina “Carga Directa”.

De lo expuesto anteriormente podemos agrupar a las modalidades de carga en 2 tipos de cargas:

-Carga Indirecta: es aquella en la q el camión no recorre el interior de la finca, sino que permanece en un punto de encuentro.

-Carga Directa: es aquella en la que el camión recorre el interior la finca y la fruta va siendo cargada a medida que el camión va pasando.

En el caso de la carga indirecta, la misma ocasiona un costo adicional que son los “costos de carga y movimiento” que es aquel necesario para trasladar los bolsones o bins con fruta desde los distintos lotes hacia el camión, a través de maquinas (servicio tercerizado). Estos costos de carga y movimiento no tienen ningún impacto en la tarifa del flete.

Tratándose de carga directa, la misma no requiere de los mencionados costos de manipuleo, pero debido a que el camión debe recorrer más kilómetros (recorrido en el interior de la finca), se genera un incremento en la tarifa del flete.

En cuanto a la decisión de realizar uno u otro tipo de carga, a simple vista nos parecería viable decidir en función a una comparación entre los gastos de carga y movimiento y el incremento de tarifa q ocasiona la carga directa, eligiendo aquella carga q genere menores costos. Sin embargo esta situación en la práctica no se resuelve mediante un simple análisis de costos, sino que depende de factores tales como el clima, la finca que se trate, el tamaño del camión, los espacios entre lotes de frutas en la finca, etc. Los cuales hacen que sólo en pocas ocasiones se utilice la carga directa.

De acuerdo a lo expresado en los apartados a) y b) precedentes, establecemos el siguiente cuadro resumen:

CORTE	CARGA	DESTINO
Mano	Directa	Industria
	Indirecta	
Tijera	Directa	Empaque
	Indirecta	

5) Salida del camión desde la finca hacia la empresa.

Una vez finalizada la carga del camión, antes de que el mismo parta hacia la empresa, el capataz a cargo de la finca en cuestión procede a confeccionar el RF por cuadruplicado.

El RF contiene entre otros datos los siguientes:

- Membrete: donde que claro de que finca proviene la fruta
- Tipo de cosecha: es decir a mano a con tijera
- Cosechero: contratista encargado del servicio de cosecha (muchas veces en una misma carga interviene mas de un contratista)
- Aclaración si se hizo carga en movimiento (indirecta): a modo de estimar los gastos de manipuleo
- Fecha de cosecha: muchas veces una carga lleva cosechas de más de un día
- Destino: Industria o empaque, en este último caso aclarar si la fruta tiene destino a Unión Europea. Esto es debido a que sólo de determinadas fincas el SENASA permite extraer frutas para ser exportadas a la Unión Europea (recordar estándares de calidad muy exigentes).

-Código de finca real: es aquel código que indica de que finca efectivamente proviene la fruta independientemente de lo que figura en el membrete del RF. Esto se debe a que en algunas ocasiones no se puede confeccionar un remito en la finca dado que el talonario de remitos no se encuentra disponible (ciertos capataces por cuestiones de seguridad los días de descanso prefieren llevarse el talonario de remitos), entonces se solicita al Ingeniero de la zona que confeccione un remito que tenga a su alcance (de alguna de las fincas de la zona, dado que el Ingeniero está autorizado para firmar remitos de salida de cualquiera de las fincas de su zona a cargo) y le coloque el código de la finca de la cual efectivamente proviene la fruta, a modo de no generar discrepancias en los stock por finca.

-Lote: se refiere a los lotes involucrados en la carga.

-Transportista: se refiere a la firma contratada para realizar el flete.

-Chofer: Quien maneja el camión de la firma

-Patente del camión y del acoplado

-Peso promedio: debido a que en las fincas no se dispone de balanzas, se deja indicado en el RF un peso promedio y si el camión llevara la fruta en bins, se indica la cantidad de bins.

Una vez confeccionado y firmado el RF por el capataz, el cuadruplicado queda en finca y los tres RF restantes viajan con el Transportista hacia la empresa.

6) Llegada del camión a la planta.

Una vez que el camión arriba a la empresa, el chofer se acerca a portería y el encargado de portería le imprime un “turno”, el cual contiene entre otras cosas: finca, transportista, destino y hora de entrada. Esta última es la que le indica al chofer a que hora ingresará a la planta a descargar la fruta.

Llegada la hora que figura en el turno, el transportista ingresa a la planta y ocurre la siguiente secuencia:

-Pasa por balanza (la misma se encuentra en portería), donde el transportista entrega los RF (original, duplicado y triplicado) y el comprobante del turno. En ese momento se imprime por duplicado un Informe de Recepción de Peso Bruto (IRPB) en el cual consta el peso de entrada del camión (tara + fruta + bins si los hubiera).El IRPB se entrega al transportista para que vaya a descargar la fruta en empaque o industria según el caso. Los RF (original, duplicado y triplicado) y el turno se archivan temporalmente hasta que el transportista salga con el camión vacío.

-Una vez pasado el pesaje, el transportista se dirige hacia el lugar dentro de la planta en donde tiene que descargar (Empaque o Industria), donde procede a descargar la fruta y el encargado del sector controla la razonabilidad del IRPB, firma los dos IRPB y se los entrega al transportista.

-El transportista regresa hacia portería donde entrega uno de los IRPB firmados y el otro permanece en su poder. Verificada la firma por el encargado de portería, se procede al pesaje de la tara del camión (peso de salida), y se emite por duplicado un Informe de Recepción de Peso Neto (IRPN), en el cual consta el peso de entrada, de salida y por diferencia el peso neto, se firma en portería los IRPN, uno se entrega al transportista y el otro se adjunta con el IRPB y los tres RF, y se los envía al sector Archivos.

-En el momento que portería genera los IRPN, se ingresa en el sistema los datos del flete en la transacción "Z-INGRESOS" (los datos del RF y los pesos ajustados que surgen de la balanza (recordar que el RF tenía un peso promedio)), lo que serviría de respaldo de los comprobantes físicos. Los

datos ingresados en la transacción “Z-INGRESOS” se disparan a la transacción “Z-LIQTRA” que es a la que tiene acceso el sector Logística y servirá como consulta a la hora de efectuar la liquidación a los transportistas.

7) Liquidación a los transportistas.

La liquidación es efectuada por personal administrativo del sector logística en forma quincenal, y el procedimiento es el siguiente:

-Con posterioridad al cierre de la quincena, los transportistas se presentan al sector mencionado para rendir sus viajes, debiendo tener en su poder los IRPN. El principio general es que deben presentar los remitos que respaldan viajes realizados en la quincena que se está liquidando, pero en ciertas ocasiones los transportistas podrían presentar comprobantes de viajes no rendidos en su oportunidad.

-En base a éstos IRPN personal administrativo del sector procede a ingresar los datos en la planilla de Excel (cantidad, transportista, origen, destino precio, importe neto, remito y N° de factura), suma los importes y el transportista emite la factura por servicios de flete.

-Se procede a registrar la factura en la contabilidad, calcular las retenciones impositivas y preparar las órdenes de pago a cada transportista, las cuales son enviadas a tesorería para el libramiento del cheque a los dos días de recibidas las Órdenes de Pago.

Con relación al precio, existe una tarifa pactada y generalizada para todos los transportistas. Las mismas están pactadas por toneladas de fruta y

su importe varía según la distancia entre finca y la empresa, el destino (empaque o industria) y según la carga (directa o indirecta).

8) Caso especial- Remitos Aforados

Descripción general

Los aforos se refieren a aquellos viajes que por determinadas razones se liquida una cantidad mayor a la que efectivamente traslado el camión.

Normalmente ocurre cuando en determinadas fincas se cosecho fruta en una cantidad insuficiente como para completar la carga del camión y requiere ser trasladada a la empresa antes de que se pudra en la finca; generalmente los transportistas no quieren aceptar estos viajes, porque el tiempo que les lleva no se justifica con la cantidad de fruta que trasladaran (recordar que cobran por tonelada de fruta transportada).

En estas situaciones un encargado del sector logística negocia telefónicamente un “aforo” a una determinada cantidad con los transportistas. (por ejemplo un viaje con 5 toneladas se afora a 10, 15 o 20 toneladas).

No existe un proceso formal para negociar los aforos, más bien se trata de un “tira y afloje” entre la empresa y el transportista.

Proceso de autorización de los aforos

Una vez logrado un acuerdo entre el encargado del sector logística y el transportista, el primero envía un mail al jefe del sector logística solicitando la autorización del aforo acordado. Este envía un mail autorizando o no el aforo.

Si no autoriza se debe negociar un nuevo aforo ya sea con el mismo a con otro transportista.

En caso de autorizar, el transportista realiza el viaje normalmente cumpliéndose el circuito normal explicado en los apartados a) a f), con la siguiente variante: al momento de generarse el IRPN (cuando el transportista pasa por 2° vez por la balanza), el transportista solicita en portería comunicarse con el encargado del sector logística, quien baja de su oficina y firma el IRPN en el reverso indicando la autorización del aforo y adjuntando copia del mail que autoriza el aforo.

En la etapa de liquidación el transportista presentara el IRPN firmado por el encargado para su debida liquidación y pago de la cantidad aforada y no la cantidad real.

Capítulo VI

Planificación de la Auditoría

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Establecimiento de Objetivos. 3.- Evaluación de Riesgos. 4.- Puntos Débiles de Control Interno.

1.- Introducción:

Este capítulo tiene por objetivo describir el proceso previo a la ejecución de las tareas de Auditoría Interna, en el cual se establecen los principales objetivos que se persiguen con la misma, se evalúan los riesgos tanto de la empresa como del circuito a analizar, y se establecen los puntos débiles en dicho circuito, aquellos que requerirán mayor atención a la hora de ejecutar el programa de trabajo.

2.- Establecimiento de Objetivos:

Entre los objetivos que se esperan alcanzar con la Auditoría Interna podemos mencionar los siguientes:

- Evaluar los Riesgos

- Controlar que no se pague en exceso.
- Controlar que se respeten todos los procedimientos formales del circuito.
- Detectar posibles inconsistencias.
- Buscar fuentes adecuadas de información.
- Realizar las gestiones necesarias para contar con la información necesaria y confiable en forma oportuna.
- Análisis de puntos fuertes y débiles de CI.
- Presentación de Informes.

3.- Evaluación de Riesgos:

-Riesgo Inherente:

-Se toma como válido los datos del sistema, los cuales pueden contener errores por la misma naturaleza de los sistemas informáticos.

-Problema en la calibración de la balanza, que puede arrojar un pesaje erróneo, y por lo tanto, diferencias en el peso y en el posterior pago del precio al transportista.

-Riesgo de Control:

La mayoría de los riesgos de control se pueden deber al hecho de que la liquidación se realiza de forma manual. Los datos son cargados y manejados por una sola persona, y la cantidad de datos puede llegar a ser demasiado grande para ser manejada correctamente por esta. Entre los casos más comunes podemos mencionar:

-Doble liquidación de remitos: pueden darse 2 situaciones específicas:

a) Con la misma cantidad: Debido al gran volumen de remitos (con su correspondiente IRPN) que presentan los transportistas al cierre de la quincena, puede ocurrir que el mismo presente mas de una vez el mismo comprobante (una copia del mismo) sin ser detectada tal situación.

b) Con distinta cantidad: como sabemos el peso neto es calculado mediante la diferencia entre el peso de entrada del camión a la Empresa y el peso de salida. Esta situación es perfectamente aplicable cuando el camión Ingresa y sale sin Bins (Ej.: el camión viaja con fruta a granel) o bien entra y sale con la misma cantidad de bins. Cuando la situación es distinta a la planteada precedentemente se debe proceder a ajustar el precio neto de acuerdo a la diferencia de bins (bins entrada – bins salida) Lo que puede ocurrir es que el precio neto sea calculado mediante el criterio general (Peso entrada – Peso salida) entregándose en ese momento el IRPN al transportista, pero con posterioridad surge la necesidad de modificar el peso neto por diferencia de Bins emitiéndose así un nuevo IRPN, el cual es entregado al transportista. Dada esta situación sería viable solicitar la devolución del IRPN entregado con anterioridad al transportista y entregarle el nuevo (con el peso correcto) a los efectos de que el mismo le sirva de respaldo para rendir sus viajes al cierre de la quincena. Pero con frecuencia ocurre que no se solicita la devolución del IRPN erróneo, lo que ocasiona que el transportista cuente con dos IRPN en su poder que luego pueden ser presentados al cierre de la quincena sin ser detectados por la persona encargada de la liquidación.

c) Por desfasajes temporales: En oportunidad de la rendición de los viajes por parte del transportista al cierre de la quincena, el mismo puede presentar IRPN correspondientes a la quincena que se está liquidando y también aquellos correspondientes a quincenas anteriores que por alguna razón no fueron rendidos en su oportunidad. El riesgo involucrado sería que al cierre de la quincena se presenten IRPN de quincenas anteriores que ya fueron liquidados en su oportunidad, generándose así una duplicación.

-Remitos de distinto origen:

La liquidación se efectúa en base al IRPN presentado por el transportista. Los precios están pactados de acuerdo a la distancia que hay entre las fincas y la planta. La liquidación se hace tomándose como real la finca que figura en el IRPN (que es la que figura en el membrete del RF). Sin embargo, muchas veces esta no es mas que una finca ficticia, siendo la fruta proveniente de una finca más cercana a la planta, razón por la cual se debería liquidar un menor precio, pero el encargado de la liquidación no tiene instrumentos que le permitan verificar esta situación.

-Errores de tipeo:

Al ser la carga de datos en forma manual, pueden darse errores en la misma, siendo los más frecuentes (y significativos) cuando se tratan de errores numéricos.

-Inconsistencias en la facturación:

La facturación puede o no consistir con lo la liquidación, sea por errores intencionales o no de los transportistas, y que pueden o no ser detectados por el encargado de hacer la liquidación.

-Inexistencia de un procedimiento formal para la negociación de aforos:

Esto puede llevar a asignar varios aforos a una misma finca en un mismo día, que podrían ser innecesarios, lo cual implica un ineficiente uso de la capacidad de carga de los camiones, además del impacto que genera cada aforo en la liquidación final.

4.- Puntos débiles de Control Interno:

-La finca que figura en el IRPN tomado como base para la liquidación, es aquella correspondiente al membrete del RF y no al código real de finca.

-La liquidación de los viajes se hace en forma manual y por una sola persona: El ingreso manual de datos puede conducir a errores de tipeo e inobservancias de las irregularidades que pudieran presentar los comprobantes que entrega el transportista. Asimismo, al ser una sola persona la encargada de liquidar los viajes, esta puede verse abarrotada de trabajo en un corto período de tiempo, lo que también puede producir errores.

-El reporte "Z-LIQTRA" es solo utilizado como consulta: Este reporte solo se utiliza cuando existen dudas acerca de comprobantes específicos, siendo que el mismo contiene una información mas adecuada y precisa que puede utilizarse para hacer la liquidación, sin necesidad de hacerla a mano.

-No existen situaciones predefinidas formalmente que indiquen los casos en los que procede un aforo, por lo que los mismos pueden darse en forma arbitraria.

-El procedimiento formal establecido para la autorización de aforos no se cumple en la práctica, no respetando el principio de división de funciones: El operador logístico encargado de negociar los aforos es el

mismo que coloca la firma autorizante en el informe de recepción, no adjuntándose el mail del gerente del sector que avale dicha autorización.

-No se cuenta con un archivo que contenga la liquidación acumulada de todos los períodos: Esto puede provocar que un comprobante rendido en una quincena sea rendido nuevamente en una quincena posterior. Sumado a esto, no se efectúan controles de duplicaciones, el cual se podría llevar a cabo mediante una simple formula de Excel.

Capítulo VII

Ejecución de la Auditoría

Interna

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Diseño del Programa de Trabajo. 3.- Ejecución del Programa de Trabajo. 4.- Resultados Obtenidos. 5.- Sugerencias a los Sectores involucrados.

1.- Introducción:

Este capítulo tiene por objeto analizar el diseño, sobre la base de la evaluación de riesgos realizada anteriormente, de procedimientos de auditoría alternativos aplicables al circuito en cuestión a modo de detectar inconsistencias en la operatoria del mismo y a su vez generar un adecuado ambiente de control, lo que permitiría que las personas intervinientes en el mismo realicen su tarea de manera responsable y con el debido cuidado además de dimensionar en forma precisa el impacto sobre la empresa que tendría una tarea realizada erróneamente por dichas personas.

2.- Diseño del Programa de Trabajo:

En este título se explicará en que consiste cada una de las tareas a desarrollar como así también el riesgo vinculado y el efecto sobre el mismo.

En principio las tareas a llevar a cabo son las siguientes:

1) Validación del sistema informático: tal como mencionamos en la evaluación de riesgos, el sistema informático es aquello que tomamos como base para nuestro análisis y es aquel al cual deberán ajustarse las distintas operaciones integrantes del circuito, de modo tal que si el sistema informático no es confiable entonces nuestra labor debería encararse desde una óptica distinta. A modo de determinar el grado de confiabilidad del sistema, nuestra tarea consistirá en tomar una muestra de remitos de finca y verificar que todos los datos del mismo coincidan con los ingresados en la transacción “x” y que a su vez sean coincidentes con los datos disparados a la transacción “Z-LIQTRA”. El resultado de esta tarea nos permitirá inferir si estamos en condiciones de continuar con nuestra planificación (apoyada en el sistema informático).

2) Obtención de los elementos necesarios: consiste en:

a) Solicitar las planillas en la cuales efectuó la liquidación a los transportistas.

b) Solicitar al operador logístico la planilla con las tarifas pactadas con los transportistas, período de vigencia y verificar que la misma esté autorizada por el gerente del sector.

c) Exportar el reporte “Z-LIQTRA” a una planilla de Excel referido al período bajo análisis con un margen de 15 días antes y después.

3) Control cantidad: este control consiste en cruzar las cantidades liquidadas (planilla de liquidación) versus las cantidades ingresadas (reporte “Z-LIQTRA”). El control de cantidades se hará por quincena, por fletero y por finca de origen. Con este control se cubrirán los siguientes riesgos:

- a) Error en el tipeo de las cantidades liquidadas
- b) Remitos aforados, y posterior verificación del cumplimiento del proceso formal de los mismos.
- c) Remitos liquidados más de una vez
- d) Remitos liquidados a una finca distinta a aquella de la que efectivamente proviene la fruta
- e) Remitos liquidados a un transportista distinto al que efectivamente realizó el viaje
- f) Detección de cantidades no liquidadas y/o pendientes de liquidar.

4) Control precios: este control tiene por objeto verificar que los precios liquidados a los transportistas se ajusten a las tarifas pactadas para el período en cuestión. En este caso el cruce no se hará liquidación versus “Z-LIQTRA”, dado que las tarifas incluidas en este último se encuentran desactualizadas. En este caso el cruce se hará Liquidación versus Tarifas pactadas. Cabe aclarar que en este caso tendremos que tener presente los factores que influyen en el precio del flete:

- a) Origen: se refiere a la finca de donde viene la fruta hacia la empresa.
- b) Destino: es decir si la fruta viene para Empaque o para Industria.
- c) Carga: es decir si es carga Directa o Indirecta.

5) Control pagos: este control se divide en 2 controles:

a) *Control 1:* este control consiste en la preparación de una reliquidación con los datos correctos según el proceso formal, es decir obtener las cantidades del “Z-LIQTRA” y los precios pactados correspondientes a cada factura, y comparar esos importes con el neto facturado de la liquidación. Este control tiene por objeto comprobar que el control precio y control cantidad se hayan realizado correctamente, ya que las diferencias monetarias de este control 1 se supone deben estar explicadas por las diferencias detectadas en aquellos controles (precio y cantidad).

b) *Control 2:* tiene por objeto comparar los importes facturados según la liquidación y el importe efectivamente acreditado en la cuenta del proveedor (Mayor auxiliar de proveedores). A su vez también se hace una comparación con el importe efectivamente debitado de la cuenta bancaria de la empresa en oportunidad del pago. El fin perseguido con este control es garantizar al auditor que lo que figura en la liquidación es realmente lo registrado en la contabilidad y a su vez lo efectivamente abonado al transportista. De esta manera el auditor podrá estar seguro de que las inconsistencias detectadas en los controles precedentes efectivamente produjeron sus efectos en el patrimonio del ente y deja en evidencia una debilidad del sistema de control interno del sector.

3.- Ejecución del Programa de Trabajo:

1) Se envía un mail a los responsables del sector logística solicitando la planilla de Excel con las liquidaciones efectuadas del período, y las tarifas pactadas. A la brevedad se obtienen los siguientes elementos:

-Liquidación 1ª y 2ª quincena de Abril: contiene entre otros datos el remito, cantidad, precio, neto facturado, origen, destino, transportista, proveedor, etc.

- Tarifas pactadas: se obtienen 2 tarifas, una vigente hasta el 20/04/2013 inclusive y otra vigente a partir del 21/04/2013 en adelante (la fecha de salida del camión es la que determina el precio que debe pagarse), tanto para fincas propias como para fincas de 3ª y viajes con envases vacíos.

2) Se exporta a una planilla de Excel desde sistema el reporte “Z-LIQTRA”, correspondiente al período en cuestión con un margen de 15 días al límite inferior y superior. Luego se edita el reporte de la siguiente manera:

- Se agrega la columna de quincena: se delimita la quincena en función a la fecha de salida del camión, teniendo que la primera quincena abarca desde el 6/4 al 20/4, y la segunda del 21/4 al 5/5.

- Se agrega una nueva columna de destino, donde se segrega entre Empaque e Industria.

-Se agrega una nueva columna de origen: la fruta puede provenir de fincas propias o de terceros. En el primer caso el reporte original arroja en su columna de origen el nombre de la finca, pero en el segundo caso arroja un rango de distancia (Ej.: 50 a 80 KM), el cual no es representativo de la distancia real a la cual se encuentra ubicada la finca del proveedor. Por otro lado las tarifas se encuentran pactadas por fincas (implícitamente en función a la distancia), razón por la cual hace necesario que en nuestro reporte figure el nombre de la finca de la cual proviene la fruta (y no el rango e distancia). Por esta razón es que agregamos una nueva columna de origen en la cual se sustituye el rango de distancia por el nombre de la finca del tercero.

Con estos elementos ya estamos en condiciones de comenzar nuestra revisión.

3) Para el Control Cantidad:

-Se arma una tabla dinámica del reporte "Z-LIQTRA" ordenando los datos por quincena, dentro de estas los transportistas y dentro de estos los distintos orígenes; obteniéndose así las cantidades en Kg. separadas según su destino. Se filtran las quincenas bajo análisis, la muestra de transportistas y las fincas. Filtrada la información se procede a hacer una copia de la misma en otra hoja del libro de Excel. Se agregan las columnas correspondientes para comparar las cantidades con las que surjan de la liquidación y también se agregan columnas para expresar las diferencias.

-Se arma una tabla dinámica con la liquidación, disponiendo y filtrando la información de la misma manera que el reporte "Z-LIQTRA".

-En la hoja "control cantidad" se comienzan a relacionar o "linkear" las cantidades correspondientes a cada transportista y fincas.

-Se obtienen las diferencias por transportistas (detallado dentro de estos por finca de origen)

-Se crea la hoja "análisis diferencias", donde se hace una comparación remito por remito de dónde surgen las diferencias.

-Se realiza una búsqueda y verificación por cada remito que presente diferencias, tanto en la liquidación como en el reporte "Z-LIQTRA" para ver la causa de las disparidades.

-Obtenidas las causas se realiza la observación por cada remito y se lo deja expuesto como un cuadro resumen al final de la hoja para su posterior consulta a los responsables.

4) Para el Control Precio:

-Se arma una tabla dinámica desde la liquidación, con la siguiente disposición de datos:

-En las filas (con el orden en que se expone); quincena, remito, origen, destino, carga y precio. De esta manera se obtiene el precio liquidado para cada remito.

-Se crea la hoja “control precios”, donde se copia la Tabla dinámica descrita precedentemente y se agrega las columnas para expresar los precios pactados y la diferencia.

-En esta hoja (control precio), vamos linkeando desde las planillas con las tarifas pactadas los precios correspondientes según quincena, origen, destino y carga.

-Se obtienen los remitos con diferencias de precio y se los separa en un cuadro resumen al final de la hoja para su posterior consulta con los responsables.

5) En cuanto al Control Pagos:

Control 1:

-Se arma una tabla dinámica desde el reporte “Z-LIQTRA” con la siguiente disposición de datos:

-En las filas: Quincena, transportista, origen, destino y carga

-En valores: Cantidad

-Con estos pasos obtenemos las cantidades correctas que deberían liquidarse.

-Se copia la tabla dinámica en la hoja “control 1” y se agrega una columna para los precios pactados

-En esta columna de precios pactados se linkean los precios desde la planilla de tarifas pactadas y agregamos la columna de Importe en la que se expone el producto de los precio y las cantidades. Podríamos decir que obtenemos el importe correcto a liquidar, denominado “liquidación Auditoría”.

-Desde la liquidación se arma una tabla dinámica obteniendo los importes liquidados por transportista y dentro de estos según su origen. En esta disposición de datos es indistinto desglosar los importes liquidados con un mayor grado de detalle (por ejemplo: según destino y carga). Luego se hace una copia de esta tabla dinámica para poder linkear los importes liquidados a los fines comparativos.

-En la hoja “control 1” se agrega al lado de la columna “liquidación Auditoría” la columna “liquidación Empresa” en donde linkeamos los importes liquidados.

-Se obtienen las diferencias y se explican las mismas mediante los resultados del control precio y control cantidad.

Cabe aclarar que si alguna diferencia no es justificada por estos controles, implicaría volver hacia atrás y revisar nuestra tarea ya que probablemente podríamos habernos equivocado. Como se dijo anteriormente, este control sirve para validar nuestro control precio y cantidad.

Control 2:

Este control consiste en comparar la liquidación con la contabilidad, y luego verificar el efectivo pago en el extracto bancario. Se realiza mediante los siguientes pasos:

-Desde la liquidación se arma una tabla dinámica agrupando los datos de manera de obtener los importes liquidados a cada factura. Vale decir que obtenemos los importes netos facturados por cada transportista a los que agregamos el IVA llegando así al Importe Bruto facturado.

-Copiamos esta tabla dinámica en la hoja “control 2” y agregamos una columna denominada “Contabilidad”, en donde se expresan los importes facturados obtenidos desde el mayor auxiliar de proveedores.

-Se obtienen las diferencias y se analizan las mismas. En estos casos muchas veces debe recurrirse a la documentación para cerrar las diferencias

-Por último cerramos el control comparando la columna “contabilidad” versus la columna “Interbanking”. En esta última se obtienen los débitos bancarios asociados a las Órdenes de Pago que contienen las facturas en cuestión, y las diferencias en todos los casos corresponden a retenciones impositivas, situación ésta que valida el Pago.

4.- Resultados obtenidos: (Se exponen en archivos Excel)

5.- Sugerencias a los Sectores involucrados:

En base a la evaluación de riesgos, ejecución del programa de trabajo y los resultados obtenidos, procedemos a brindar sugerencias al sector para efectuar una liquidación más eficiente y mejorar el sistema de control interno vigente y una breve descripción de los beneficios de adoptar nuestras sugerencias. Se detallan las siguientes:

-Que la liquidación se efectúe en función al reporte “Z-LIQTRA”: adoptando esta alternativa se obtendrían los siguientes beneficios:

No se liquidarían viajes a una finca distinta, ya que se efectuaría según las fincas reales porque el “Z-LIQTRA” detalla la finca de origen de acuerdo al código real de finca.

Se agilizaría la tarea de liquidación, ya que el reporte “Z-LIQTRA” contiene todos los datos que se cargan manualmente en la planilla de liquidación, razón por la cual se reduce considerablemente la cantidad de

datos a ingresar y consecuentemente un ahorro considerable de tiempo, ya que la persona que efectúe la liquidación solo deberá agregar el precio y el número de factura.

Por lo expuesto precedentemente, se reducen las probabilidades de errores de tipeo, lo cual le da mayor calidad y confiabilidad a la liquidación.

Se cubre el riesgo de duplicación (excepto el de desfases temporales que requiere una medida saneadora adicional que se explica en párrafos siguientes).

-Calibración periódica de la balanza: de modo que la cantidad consignada en el sistema sea lo más precisa posible

-Establecer situaciones puntuales en las cuales procede la concesión de un aforo: situación ésta que permitiría darle mayor consistencia y rigurosidad al control por parte de Auditoría,

-Mantener un archivo acumulado de las liquidaciones quincenales que se llevan a cabo: esto permitiría eliminar el riesgo de duplicaciones por desfases temporales, ya que al presentarse el transportista con IRPN de quincenas anteriores, se buscaría el mismo en el archivo acumulado y si el mismo tiene ya una factura asignada, entonces efectivamente se trata de una duplicación y no corresponde su liquidación.

-Tomar las medidas necesarias para que el procedimiento formal para autorizar los aforos se aplique en la práctica.

- Poner especial atención a los viajes de fechas próximas al cierre de la quincena: principalmente cuando se produce un incremento de las tarifas pactadas de una quincena a la otra, a los efectos de tomar el precio correspondiente al viaje según su fecha de salida.

CONCLUSIÓN

Nuestro trabajo fue aplicado a una empresa de gran envergadura líder en el mercado, la cual cuenta con un sistema altamente sofisticado que permite identificar la trazabilidad de todas las operaciones como así también al autor de todo y cada uno de los datos ingresados al sistema, manuales de procedimientos y de funciones, pautas internas relativas al control, personal capacitado en todas las áreas, etc. Es decir se trata de una empresa con un alto grado de formalidad y sistematización. Esto en un primer golpe de vista podría llevarnos a pensar que las probabilidades de error serían mínimas.

Sin embargo, a lo largo de nuestra ejecución se determinaron numerosas inconsistencias, las cuales incluyen valores monetarios abonados en exceso, falta de división de funciones incompatibles, falta y/o deficiente implementación de controles formales por parte del ente e incumplimientos de aquellos establecidos correctamente.

En base a lo mencionado en los párrafos precedentes y al profundo análisis llevado a cabo en la organización nos permite concluir que independientemente del tamaño del ente y de los resultados de sus negocios, siempre es necesario que los propietarios tengan presente la necesidad de implementar controles efectivos y de evaluar dichos controles por personal externo, ya que si bien la empresa puede tener implementado

controles altamente confiables, debido al continuo cambio en las condiciones de operación los mismos pueden quedar desactualizados y además debe tenerse en cuenta que basta con la complicidad entre dos o más personas para vulnerar los controles establecidos. Es decir que el control siempre es importante, y más aún en empresas productivas con procesos complejos.

Cabe aclarar que a ciertas empresas pequeñas no les es conveniente hacer una evaluación externa de sus controles, no porque no sea necesario, sino porque económicamente no cumplirían con el principio de costo/beneficio.

Índice Bibliográfico

a) General:

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

b) Especial:

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

c) Otras Publicaciones:

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

Índice

	<u>Págs.</u>
Prólogo.	1

Capítulo I

Pautas Generales sobre

el Control

1.- Concepto de Control.	2
2.- Tipos de Control.	3
3.- Objetivos de Control.	4
4.- Elementos del Control.	5
5.- Riesgos de Control.	7
6.- Independencia y Economicidad del Control.	8

Capítulo II

De la Auditoría en general

1.- Antecedentes Históricos	10
2.- Normas de Auditoría.	11
3.- Tipos de Auditoría.	11
4.- Pasos para la formación de un juicio.	13
5.- Papeles de Trabajo del Auditor.	13

Capítulo III

Del Sistema de Control Interno

1.- Concepto de Control Interno.	15
2.- Componentes del Control Interno.	19
3.- Análisis de cada componente de Control Interno.	23
4.- Necesidad de evaluación del Sistema de Control Interno.	46
5.- Secuencia de la evaluación.	50
6.- Métodos de relevamiento.	54

Capítulo IV

Págs.

De la Auditoría Interna

1.- Concepto de Auditoría Interna.	58
2.- Funciones de la Auditoría Interna.	59
3.- Elementos de Control en la Auditoría Interna.	60
4.- Enfoque según las Normas Internacionales de Auditoría.	61
5.- Diferencias con la Auditoría Externa.	62
6.- Instrumentos para la Implementación de una Auditoría Interna.	63

Capítulo V

Descripción de la Empresa a Auditar

1.- Introducción.	66
2.- Descripción general de la Empresa.	66
3.- Descripción del Circuito.	69

Capítulo VI

Planificación de la Auditoría

1.- Introducción.	79
2.- Establecimiento de Objetivos.	79
3.- Evaluación de Riesgos.	80
4.- Puntos débiles de Control Interno.	83

Capítulo VII

Ejecución de la Auditoría Interna

1.- Introducción.	85
2.- Diseño del Programa de Trabajo.	86
3.- Ejecución del Programa de Trabajo.	88
4.- Resultados obtenidos.	93
5.- Sugerencias a los Sectores involucrados.	93

<u>Conclusión.</u>	95 y 96
<u>Índice Bibliográfico.</u>	97
<u>Índice.</u>	98 y 99