



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

AUDITORÍA INTERNA SOBRE CUENTAS A PAGAR COMERCIALES

Autor: Raimondo, Julieta Sofía

Director: Cuezco, María Josefina

2013

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

PRÓLOGO

Este trabajo ha sido elaborado para ser presentado como trabajo final de la materia Seminario de la carrera Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El motivo que me llevó a optar por el análisis de la cuenta “Cuentas a pagar comerciales” o “Proveedores” como eje del enfoque de una auditoría interna, es la incidencia que puede tener sobre el patrimonio del ente la falta de un adecuado Sistema de Control Interno sobre el circuito “Compras y Pago a Proveedores”, sobre todo en las empresas industriales y comerciales, dada la importancia y envergadura de este rubro.

Para esto, considero a lo largo del desarrollo del trabajo, conceptos fundamentales como ser el de Auditoría, condiciones relativas a quién efectúa las tareas de auditor interno y como incide el Control Interno en el desenvolvimiento de una organización. Finalmente, a través de un caso práctico, se muestra como el auditor interno pone en práctica los procedimientos de auditoría necesarios para abastecerse de las evidencias de auditoría que precisa, obteniendo así información sobre los sistemas de control del ente, que le permiten hacer recomendaciones para optimizar su funcionamiento.

El objetivo principal es mostrar como la Auditoría Interna a través del análisis del Control Interno, permite mejorar el rendimiento de una organización, aportando siempre a la Gerencia información útil a los fines de la toma de decisiones.

Finalmente, agradezco a la profesora de “Auditoría I” de la mencionada facultad, María Josefina Cuezco, por su gran colaboración para el desarrollo de este trabajo.

CAPITULO I

Conceptos Generales

Sumario: 1.- Introducción 2.- Origen de la auditoría y su evolución en el tiempo 3.- Condiciones para una auditoría efectiva 4.- Auditoría interna

1.- Introducción

Quizás la función más reconocida del contador es la auditoria. En términos generales la auditoria trata de incrementar la confianza que se va a depositar en la información suministrada por el órgano administrativo de una organización. Tal confianza puede definirse como “la congruencia existente entre el mensaje transmitido y la realidad que se describe.”

2.- Origen de la auditoría y su evolución en el tiempo

El significado original de la palabra auditor fue “persona que oye”, y fue apropiado para la época durante la cual los registros de contabilidad gubernamental eran aprobados solamente después de la lectura pública y en voz alta de las cuentas.

Desde tiempos medievales se realizaban auditorías para determinar si las personas en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio estaban actuando y presentando informes en forma honesta.

Durante la Revolución Industrial, a medida que el tamaño de las empresas aumentaba, sus propietarios empezaron a utilizar los servicios de gerentes contratados. Con esta separación de grupos de propiedad y gerencia, los propietarios ausentes acudieron cada vez con mayor frecuencia a los auditores para protegerse contra el peligro de errores no intencionales, al igual que contra los fraudes cometidos por gerentes y empleados.

Los banqueros fueron los principales usuarios externos de los informes financieros (que por lo general consistían solo en balances generales) y se preocuparon también por saber si los informes estaban distorsionados debido a errores o fraude.

Antes de 1900, de manera consecuente con este objetivo principal de detectar errores y fraudes, con frecuencia las auditorías incluían un estudio de todas, o casi todas, las transacciones registradas.

En la primera mitad del siglo XX, el enfoque del trabajo de auditoría tendió a alejarse de la detección de fraude y se dirigió hacia la nueva meta de determinar si los estados financieros presentaban un panorama completo y razonable de la posición financiera.

Este desplazamiento en el énfasis fue una respuesta al número creciente de accionistas y al mayor tamaño de las entidades corporativas. Los auditores se tornaron más responsables tanto frente a los accionistas y agencias gubernamentales, así como frente a terceros que pudieran depender de la información financiera. Los banqueros habían dejado de ser los únicos usuarios externos importantes de la información financiera auditada. La razonabilidad de las ganancias reportadas se convirtió en un asunto de primordial importancia.

A medida que las entidades corporativas en gran escala se desarrollaban rápidamente en Gran Bretaña y Estados Unidos, los auditores empezaron a obtener muestras de transacciones seleccionadas, en lugar de estudiar todas las transacciones. Gradualmente, los auditores y los gerentes de negocios llegaron a aceptar la proposición de que el examen cuidadoso

de relativamente pocas transacciones seleccionadas daría un nivel confiable, efectivo en términos de costos, de la precisión de otras transacciones similares.

Adicionalmente al muestreo, los auditores tomaron conciencia de la importancia de un control interno efectivo. El control interno de una compañía consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una confiabilidad razonable en cuanto a que los objetivos de la compañía serán alcanzados.

Los auditores encontraron que al estudiar el control interno del cliente podían identificar sus áreas de fortalezas y de debilidad. Cuanto más fuerte sea el control interno, menos pruebas de saldos sobre las cuentas involucradas en sus estados financieros son requeridas por los auditores. Para aquellas cuentas o fases de las operaciones financieras en las cuales los controles fueron débiles, los auditores aprendieron que debían expandir la naturaleza y alcance de sus pruebas del saldo de la cuentas.

Con la mayor dependencia en el muestreo y en el control interno, las normas profesionales empezaron a enfatizar en las limitaciones de la capacidad de los auditores de detectar el fraude. La profesión reconoció que las auditorías diseñadas para descubrir fraude serían muy costosas y un buen control interno resultaría una mejor técnica para la protección ante el fraude que las auditorías.

A partir de la década de los sesenta, en los Estados Unidos la detección de fraude en gran escala asumió un papel más importante en el proceso de auditoría. Las normas profesionales, comenzaron a utilizar el término irregularidades en lugar de fraude para describir la presentación de informes financieros fraudulentos y malversación de activos.

En el año de 1996, en respuesta a una brecha de expectativas continuas entre las exigencias de los usuarios y el desempeño de los auditores, se reunió la Junta de Normas de Auditoría (*Auditing Standard Board, ASB*) con la finalidad de emitir una guía para los auditores,

requiriendo una evaluación explícita del riesgo de error en los estados financieros en todas las auditorías, debido al fraude. A los auditores se les exigió la modificación de sus procedimientos de auditoría, cuando fuera necesario, para reflejar los resultados de esa evaluación.

El uso creciente de sistemas sofisticados de computación no ha alterado la responsabilidad del auditor en la detección de errores y fraude. La naturaleza de los procedimientos de auditoría se ha visto afectada, en la misma medida que se ha exigido a los auditores desarrollar nuevos enfoques para evaluar el control interno y los saldos de los estados financieros.

En resumen, los aspectos principales del desarrollo de la auditoría a lo largo del siglo XX fueron:

- Un desplazamiento en el énfasis, hacia la determinación de la razonabilidad de los estados financieros.

- Una mayor responsabilidad del auditor hacia terceros, como agencias gubernamentales, bolsas de valores e inversionistas.

- Un cambio en los métodos y procedimientos de auditoría, partiendo del examen detallado de las transacciones individuales hacia el uso de técnicas de muestreo, incluido el muestreo estadístico.

- El reconocimiento de la necesidad de considerar la efectividad del control interno como guía para la dirección en cuanto a la cantidad de las pruebas a utilizarse y el tipo de muestreo conveniente.

- El desarrollo de nuevos procedimientos de auditoría aplicables acorde a los avances tecnológicos y al uso de los sistemas de computación como una herramienta de auditoría.

3.- Condiciones para una auditoría efectiva

Un desempeño adecuado de la función de auditoría requiere analizar las condiciones principales que deben satisfacerse para que la misma sea efectiva. En tal sentido deben estar presentes los siguientes parámetros:

a. Necesidad de comunicación de los datos económicos medibles en términos cuantitativos.

b. Normas para la medición y recapitulación de los datos económicos que sean aceptables para el usuario y de aplicación práctica para el ente que elabora tales datos.

c. Evidencia suficiente que respalde los datos económicos. Mediante el examen de tal evidencia el profesional debe estar en condiciones de satisfacerse a sí mismo de que las formas elegidas para la comunicación de datos se aplicaron correctamente. La responsabilidad de la auditoría incluye asegurarse de que no existen distorsiones importantes en los datos como consecuencia de ciertas inclinaciones naturales, ignorancia o error humano.

d. Conformidad por parte del emisor para exponer todos los datos necesarios de modo que el usuario cuente con información completa a los efectos de tomar sus decisiones.

e. Predisposición a aceptar determinado formato en la presentación de la información para que la comunicación sea comprensible por sus usuarios.

f. Adecuada oportunidad en la comunicación para satisfacer el propósito del usuario.

g. Independencia, objetividad y responsabilidad por parte del auditor.

h. Conocimiento y destreza requeridos en la persona del auditor, para la medición y sustanciación de los procesos de comunicación. Esto incluye ejercer un minucioso y cuidadoso proceso de análisis.

i. Familiaridad por parte del auditor con los propósitos de la comunicación, incluyendo la apreciación de las necesidades del usuario.

Con el paso del tiempo, se han ido satisfaciendo todas estas condiciones y en la actualidad se está desempeñando la función de auditoría en una escala de creciente utilidad y con sustancial valor agregado para sus usuarios.

En síntesis la auditoría en su sentido más amplio podría ser definida como una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilización de los aspectos económicos y financieros de las operaciones de un ente. Una investigación crítica implica la acumulación de evidencias. Las conclusiones de esa investigación deben ser ciertas y representan la interpretación de la evidencia acumulada por un auditor competente y deben ser presentadas, para su mejor uso, a través de un informe escrito.¹

4.- Auditoría Interna

Esta auditoría 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”.²

La auditoría interna puede ser conceptualizada como una clase de auditoría mientras no esté incorporada al sistema operante que está regulando, es decir, cuando es independiente de él. Si la auditoría interna depende del máximo nivel ejecutivo de la sociedad y audita cualquier subsistema de la empresa, entonces se configuran con claridad las características de una auditoría de este tipo. Si, en cambio, el subsistema de control no es independiente del sistema operante, entonces se tratará de un control incorporado a éste pero no podrá ser llamado auditoría.

¹ SLOSSE, Carlos Alberto y Otros, Auditoría, Primera Edición (Buenos Aires, 2006), pág. 6.

² LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Manual de Auditoría, 10º Edición, Centro de Estudios Científicos y Técnicos, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (Buenos Aires, 2004), pág. 46.

Entre las principales funciones desempeñadas por una auditoría interna, encontramos las siguientes:

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

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

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

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

Existen cuatro elementos de control que aplicados a la auditoría interna, nos ayudan a entender su desenvolvimiento dentro de una organización.

Elementos de Control	Auditoría Interna
Característica Controlada	Operaciones sobre los recursos materiales, humanos, financieros que dispone la organización para el cumplimiento de sus fines.
Sensor: mide la característica o condición a controlar.	Conceptos básicos de administración, control y Normas Contables vigentes.
Grupo de Control: compara los datos medidos con el rendimiento planeado y determina, en su caso, la necesidad de corrección.	El auditor interno, que es un contador público en relación de dependencia con la organización que debe auditar.
Grupo Activante: es capaz de producir un cambio en el sistema operante.	Director de la organización.

Las actividades de auditoría interna se ejercen en ambientes legales y culturales diversos, dentro de las organizaciones que varían según sus propósitos, tamaño y estructura, y por personas que pertenecen o no a la organización. Si bien estas diferencias pueden afectar la práctica de la auditoría interna en cada ambiente, el cumplimiento de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna es esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos. En el caso de que los auditores internos no pudieran cumplir con ciertas partes de las normas por impedimentos legales o de regulaciones, deberán cumplir con todas las demás partes y efectuar la correspondiente declaración.³

Las NIA introdujeron un componente novedoso en la definición de auditoría interna: la función de **consulta**. Desde siempre y hasta no hace mucho tiempo, la auditoría interna se limitaba a la función de **aseguramiento**.

Si bien en la práctica el auditor interno habitualmente era consultado en relación con ciertos aspectos puntuales sobre actividades y procedimientos de control interno, su función principal estaba más bien acotada a las tareas de revisión. Actualmente, el servicio de consulta que el auditor interno puede prestar excede el marco de las actividades y procedimientos específicos de control interno y se extienden a todo el sistema de control interno de la organización, incluyendo, por ejemplo, el proceso de identificación y evaluación de los riesgos de la organización.

Según estas normas, los **servicios de aseguramiento** comprenden la tarea de evaluación objetiva de los elementos de juicio que sirven para respaldar una opinión o conclusión independiente del auditor respecto de un proceso o sistema. La naturaleza y el alcance del trabajo de aseguramiento

³ LATTUCA, Antonio Juan, Compendio de Auditoría, 3º Edición (Buenos Aires, 2008), pág. 18.

están determinados por el auditor interno. Por lo general, existen tres partes en los servicios de aseguramiento:

1- La persona o grupo directamente implicado en el proceso o sistema, es decir, el responsable del proceso;

2- La persona o grupo que realiza la evaluación, es decir, el auditor interno;

3- La persona o grupo que utiliza la evaluación, es decir, el usuario.

Por otro lado, las normas definen a los **servicios de consultoría** como consejos que da el auditor a su cliente (persona o grupo dentro de la organización que efectúa la consulta). La naturaleza y el alcance del trabajo de consultoría están sujetos al acuerdo efectuado con el cliente. Por lo general, existen dos partes en los servicios de consultoría:

a- La persona o grupo que ofrece el consejo, es decir, el auditor interno;

b- La persona o grupo que busca y recibe el consejo, es decir, el cliente del trabajo.

El auditor interno, al desempeñar este tipo de servicio de consultoría, debe mantener la objetividad y no asumir responsabilidades de gestión.

CAPITULO II

Independencia y Responsabilidad del Auditor

Sumario: 1.- Condición básica para el ejercicio de la auditoría 2.- Amenazas a la independencia del auditor 3.- Código de conducta profesional 4.- Responsabilidad del auditor

1.- Condición básica para el ejercicio de la auditoría

El contador público (en adelante indistintamente auditor) debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable. Esta independencia se refiere a la actitud mental del auditor que asegura imparcialidad y objetividad en sus juicios.

El auditor no solo debe ser independiente sino también parecerlo. Existe una independencia mental y una imagen de ella que es la independencia aparente, ambas son necesarias. La independencia mental podría existir aunque no hubiera independencia aparente, pero como el público no conoce la primera, según lo establecido por las normas, debe primar la segunda.

Existen ciertas situaciones que de darse, significarían falta de independencia del auditor y no se admiten pruebas en contrario, estas son:

- Relación de dependencia laboral. No se considera relación de dependencia cuando el profesional está contratado y percibe honorarios, siempre que no coincidan con funciones de dirección, gerencia, administración.

- Parentesco o matrimonio con funcionarios de jerarquía (aquí se introduce que hasta el cuarto grado en línea recta o colateral con parientes por consanguinidad y hasta el segundo grado por afinidad, constituyen falta de independencia). El término funcionarios de jerarquía abarca a directores, propietarios, gerentes generales o administradores.

- Cuando exista vinculación societaria. Salvo en el caso de entidades sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales, cooperativas y otras organizaciones de bien público). Tampoco existiría falta de independencia si el auditor fuera propietario de acciones de la firma auditada y estas acciones fueran poco significativas.

- Cuando se diera el supuesto de posesión de intereses significativos. Estos son los casos en que el profesional fuera cliente o proveedor por montos significativos, deudor o acreedor financiero importante o representante o gestor de negocios.

- Cuando la remuneración fuera dependiente de los resultados de la tarea de auditoría. Esto implica que no puede existir bajo ningún concepto, subordinación de los honorarios a la tarea a realizar.

- Cuando la remuneración fuera pactada en función del resultado del ejercicio a auditar. No se vulnera esta disposición cuando se fijan honorarios mínimos tomando como base los montos de los activos, pasivos o los ingresos por Ventas de bienes o prestación de servicios. Ello es así porque en base a dichos montos se presupone la envergadura de la tarea profesional realizada.

Es importante tener en cuenta que cuando la norma detalla los supuestos que implicarían falta de independencia no lo hace de forma taxativa sino ejemplificativa. Por lo tanto, podrían existir otras situaciones en las que más allá de la independencia real, los lazos pueden constituir una traba y con ello viciar la independencia.

Las Normas de Auditoría extienden estas incompatibilidades a quienes trabajan con el auditor, es decir, sus socios, colegas o

colaboradores. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades se extienden para todos los socios o asociados del contador público que ejerce la auditoría.

Por lo tanto, para evaluar la independencia debe considerarse:

1- La de todos los miembros de la firma profesional a cargo del trabajo que puedan tener alguna influencia sobre el resultado final del mismo. Los que colaboren en la ejecución de la auditoría, los que asesoren al auditor en determinadas materias y los que de cualquier manera participen en una revisión del trabajo.

2- La de todos los colaboradores del firmante del informe de auditoría.

3- La de los auditores que, sin pertenecer a la firma a cargo de la auditoría, examinen componentes de los estados financieros auditados.

4- La de los expertos en cuestiones distintas a contabilidad o auditoría que sean contratados por el auditor para realizar determinados trabajos.

2.- Amenazas a la independencia del auditor

La independencia del auditor puede verse afectada cuando:

a. El auditor tiene intereses propios que pueden verse afectados por el resultado de su trabajo, en su beneficio o perjuicio.

b. La auditoría incluye la revisión de otro trabajo que él mismo efectuó previamente. Es decir, cuando su trabajo incluye la evaluación de un servicio prestado anteriormente por el mismo contador público o por una firma profesional a la que éste pertenece.

c. El auditor interviene en la defensa de intereses del cliente, lo que lo predispone a subordinar sus juicios a los de su cliente, afectando así su objetividad.

d. Existe familiaridad entre el auditor y su cliente o determinadas personas relacionadas con él, lo cual genera simpatía entre las personas indicadas y también conlleva a la pérdida de objetividad.

e. El auditor recibe intimidaciones de parte de los directores, administradores o empleados del cliente. Esta situación se da cuando tratan de inducir al auditor o a algún miembro de su equipo de revisión interna del trabajo, a que no actúe con objetividad y escepticismo profesional.

3.- Código de conducta profesional

Un profesional actúa éticamente cuando:

- Orienta su actuación hacia el bien, lo que implica rectitud de ánimo y buena fe.
- Respeta al prójimo.
- Respeta las normas que debe cumplir.
- Se preocupa por satisfacer las expectativas de quienes lo contrataron o utilizan sus informes, quienes esperan de él, que preste sus servicios cuidadosa, responsable y eficazmente siendo discreto en el manejo de la información obtenida durante la ejecución.

En nuestro país, la ley 20488 (reglamento para el ejercicio profesional a nivel nacional), establece las siguientes pautas en cuanto a la habilitación del profesional para su actuación:

1- Requiere la obtención del título de contador público (o equivalente) para el ejercicio de la auditoría de estados financieros.

2- Castiga el ejercicio ilegal de dicha profesión.

El Código de Ética de la IFAC (*International Federation of Accountants*) explicita: “Una marca distintiva de la profesión contable es su aceptación a la responsabilidad de actuar en el interés público. Por lo tanto, la responsabilidad de un contador no es exclusivamente la de satisfacer las necesidades de su cliente o empleador individual”.

Los requerimientos de que los contadores públicos respeten las normas de conducta, se presentan normalmente en códigos titulados con expresiones que hacen referencia a la conducta profesional o a la ética profesional:

- Código de ética para contadores profesionales (propuesta de la IFAC);

- Código de ética unificado (propuesta de la FACPCE - Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas-)

Ambos organismos proponen regulaciones para que los otros organismos las adopten o, en su caso, las adapten.

Un código bien preparado ayuda a los profesionales en su tarea de tomar decisiones y a la hora de evaluar sus propias conductas. A su vez, ayuda al público a comprender mejor que es lo que deben esperar de los profesionales, hasta dónde pueden exigirles y en qué casos tienen derecho a denunciar a los profesionales ante los organismos a cargo de la vigilancia de la conducta profesional o de iniciar contra ellos acciones administrativas, civiles o penales.

El Código de Ética de la IFAC de 2005, que fue revisado en 2006 y es el vigente actualmente, requiere que un contador profesional, cualquiera fuere el tipo de servicios que preste, dé cumplimiento a cinco principios fundamentales:

PRINCIPIOS	DESCRIPCIÓN
Integridad	Actuar con rectitud y honestidad en todas sus relaciones profesionales y de negocios.
Objetividad	No permitir que sus juicios se vean sobrepasados por prejuicios, conflictos de intereses o influencias de terceros.
Competencia profesional y debido cuidado	Mantener los conocimientos profesionales al nivel que sea necesario para que el cliente o el empleador del auditor reciban un servicio profesional competente basado en prácticas, normas y técnicas actualizadas. Actuar de acuerdo con las normas técnicas y profesionales cuando se suministran servicios profesionales.
Confidencialidad	No revelar la información adquirida al prestar servicios a menos que exista una autorización adecuada y específica o la obligación o el derecho de hacerlo.
Conducta profesional	Cumplir con las leyes y las regulaciones. Evitar cualquier acción que desacredite a la profesión.

El propósito del Código de Ética Profesional es enunciar las normas y principios que deben regir la conducta y la actividad de los contadores públicos matriculados en los consejos profesionales.⁴

El preámbulo del Código de la FACPCE, con vigencia a partir del 1 de enero de 1990, señala que él “abarca los tres planos que alcanzan los deberes y responsabilidades profesionales: la comunidad, los clientes y los

⁴Ibidem, pág. 135.

empleadores (para los contadores en relación de dependencia) y los colegas. Todos ellos coexisten al mismo tiempo sin excluirse ni implicar niveles, pero debe tenerse siempre presente la primacía del interés general y luego los deberes para con quienes encomiendan las tareas y para con quienes existan lazos de solidaridad profesional”.

Así también, el preámbulo indica que, por su propia naturaleza, las normas que se exponen expresamente no excluyen otras que conforman un digno y correcto comportamiento profesional. La ausencia de disposiciones expresas no debe interpretarse como la admisión de actos y prácticas incompatibles con la vigencia de los principios enunciados ni considerarse que proporcione impunidad.

4.-Responsabilidad del auditor

Por la especial naturaleza de sus funciones, el contador público está sujeto a ciertas responsabilidades por actos violatorios de normas legales de orden civil y penal aplicables a su actividad. Además, por su condición de miembro de una profesión universitaria legalmente organizada, está sometido a las regulaciones disciplinarias emanadas de la propia profesión.⁵

La responsabilidad profesional puede ser penal o civil. Estas responsabilidades se derivan del incumplimiento de obligaciones contractuales o, por actos ilícitos causados por su culpa o negligencia (responsabilidad extracontractual). Estos dos tipos de responsabilidad generan la obligación de reparar materialmente o indemnizar al perjudicado por los daños causados.

Finalmente, la responsabilidad de orden disciplinario surge como consecuencia de la violación o el incumplimiento de las normas profesionales contenidas, básicamente, en el Código de ÉTICA Profesional sancionado por

⁵Ibidem, pág. 118.

el Consejo Profesional de la jurisdicción en la cual el contador público se halla matriculado. Las correcciones disciplinarias que pueden aplicar los Consejos van desde una advertencia hasta la cancelación de la matrícula profesional.

La responsabilidad de emitir los estados contables es de los administradores del ente, responsabilidades que surgen de la leyes vigentes. Asimismo, los estatutos sociales o, en su caso, los contratos sociales asignan esta responsabilidad al órgano directivo del ente al que se refieren los estados contables.

Cabe afirmar que no es responsabilidad del auditor la preparación y emisión de los estados contables. Su responsabilidad es solamente el examen de acuerdo con las normas de auditoría aplicables y la consiguiente emisión de una opinión sobre la información examinada. Esta participación se expresa en el informe del auditor sobre los estados contables sujetos a examen de manera de fijar claramente sus responsabilidades y distinguirlas de las de los administradores, para evitar confusiones en el lector no especializado.

Los auditores, al aceptar un contrato, asumen una responsabilidad principalmente ante quién los contrata y están obligados a prestar debido cuidado profesional, obligación que existe haya sido expresada o no en el contrato escrito con el cliente. La responsabilidad de los auditores frente a los clientes estará basada en:

- El incumplimiento de contrato,
- Una acción por responsabilidad extracontractual o por negligencia,
- Ambos.

Para poder establecer la responsabilidad del auditor, el cliente deberá demostrar:

- **La existencia de un Deber:** El auditor aceptó el deber de cuidar el ejercicio de su labor con habilidad, prudencia y diligencia.

- **Quebramiento del deber:** El auditor quebrantó su deber de cuidado mediante un desempeño negligente.

- **Pérdida:** Que el cliente sufrió una pérdida.

- **Causa próxima:** Que la pérdida fue resultado del desempeño negligente del auditor.

Para analizar la responsabilidad profesional o disciplinaria es conveniente mencionar algunas normas de ética aplicables al auditor:

1- El ejercicio profesional debe ser consciente y digno, y hacer de la verdad una norma permanente de conducta. No debe usarse jamás la técnica para distorsionar la realidad.

2- Los profesionales no pueden asociarse para el desempeño de sus funciones con quienes carezcan de título universitario habilitante.

3- Deben actuar siempre con integridad, veracidad, objetividad y no intervenir en aquellos asuntos en los cuales carezcan de absoluta independencia de criterio.

4- Tienen la obligación de mantener un alto nivel de competencia profesional durante toda su carrera.

5- No deben aconsejar ni intervenir cuando su actuación profesional permita, ampare o facilite actos incorrectos o punibles.

6- No deben interrumpir la prestación de servicios profesionales sin comunicarlo al afectado con antelación razonable. Habiendo cesado su relación profesional, no deben retener, bajo ningún concepto, documentación que le corresponda a su cliente.

7- Todo informe, certificación de dictamen o actuación profesional, escrito o verbal, debe responder a la realidad y ser expresado en forma clara, precisa, objetiva y completa.

8- No deben firmar documentos relacionados con la actuación profesional que no hayan sido preparados o revisados personalmente o bajo su directa supervisión.

9- No deben intervenir en asuntos en que actúe otro colega, ni atraer a sus clientes, pero tienen derecho a prestar sus servicios cuando les sean requeridos, previa comunicación fehaciente al otro profesional.

10- Deben evitar la intervención de gestores para la obtención o promoción de la clientela.

11- No deben divulgar asunto alguno sin la autorización expresa del cliente.

12- Deben abstenerse de emitir informes, dictámenes o certificaciones que estén destinados a terceros o a hacer fe pública en los casos de falta de independencia que trata el Código.

A su vez, también existe una responsabilidad del auditor hacia los terceros, la cual surge cuando estos se han servido de un informe de auditoría producto de una auditoría inadecuada.

CAPITULO III

El Control Interno y sus componentes

Sumario: 1.- El Control Interno y sus componentes 2.-
Consideración del control interno por parte del auditor
3.- Ambiente de control 4.- Actividades de control

1.- **El Control Interno y sus componentes**

El mundo económico integrado de hoy en día, ha conducido a la necesidad de integrar metodologías y conceptos en todos los niveles de las diversas áreas administrativas y operativas, con el fin de ser competitivos y responder a las nuevas exigencias empresariales. Surge así un nuevo concepto de control interno a través del denominado informe COSO.

La definición de control interno se entiende como el proceso que ejecuta la administración con el fin de evaluar operaciones específicas con seguridad razonable en tres principales categorías:

1. Efectividad y eficiencia operacional,
2. Confiabilidad de la información financiera,
3. Cumplimiento de políticas, leyes y normas.

La implementación del control interno implica que cada uno de sus componentes esté aplicado a cada categoría esencial de la empresa convirtiéndose en un proceso integrado y dinámico permanentemente. Como paso previo cada entidad debe establecer los

objetivos, políticas y estrategias relacionadas entre sí con el fin de garantizar el desarrollo organizacional y el cumplimiento de las metas corporativas.

El sistema de Control Interno de una entidad, debe permitir que la organización sea más flexible y competitiva en el mercado, dado que siempre se enfrenta a ciertas limitaciones inherentes a su actividad. Es por esto que ningún sistema de control garantiza el 100% de confiabilidad y siempre cabe un cierto porcentaje de incertidumbre, por ello se hace necesario un estudio adecuado de los riesgos internos y externos con el fin de que el control provea una seguridad razonable para la categoría a la cual fue diseñado.

Estos riesgos pueden ser atribuidos a fallas humanas como la toma de decisiones erróneas, simples equivocaciones o confabulaciones de varias personas y es por ello que es muy importante la contratación de personal con gran capacidad profesional, integridad y valores éticos así como la correcta asignación de responsabilidades bien delimitadas donde se interrelacionan unas con otras con el fin de que no se rompa la cadena de control fortaleciendo el ambiente de aplicación del mismo.

Cada persona es un eslabón que garantiza hasta cierto punto la eficiencia y efectividad de la cadena. Cabe destacar que la responsabilidad principal en la aplicación del control interno en la organización debe estar siempre en cabeza de la administración o alta gerencia con el fin de que exista un compromiso real a todos los niveles de la empresa, siendo función del departamento de auditoría interna, la adecuada evaluación o supervisión independiente del sistema con el fin de garantizar la actualización y permanencia a través del tiempo.

Estas evaluaciones pueden ser continuas o puntuales sin tener una frecuencia predeterminada o fija, así mismo es conveniente mantener una correcta documentación con el fin de analizar los alcances de la evaluación, niveles de autorización, indicadores de desempeño e impactos de las deficiencias encontradas; estos análisis deben detectar en un momento oportuno como los cambios internos o externos del contexto empresarial

pueden afectar el desarrollo o aplicación de las políticas en función de la consecución de los objetivos para su correcta evaluación.

El marco integrado de control que plantea el informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

1. Ambiente de control
2. Evaluación de riesgos
3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Monitoreo y supervisión

El ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encaran sus actividades, y la importancia que le asignan al control interno.

Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente donde se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. Simultáneamente se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones pertinentes, dentro de un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

El modelo refleja el dinamismo propio de los sistemas de control interno. Así, la evaluación de riesgos no sólo influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación.

No se trata de un proceso en serie, en el que un componente incide exclusivamente sobre el siguiente, sino que es interactivo multidireccional en tanto cualquier componente puede influir, y de hecho lo hace, en cualquier otro.

Existe también una relación directa entre los objetivos (Eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información y cumplimiento de leyes y reglamentos) y los cinco componentes referenciados, la que se manifiesta permanentemente en el campo de la gestión: las unidades operativas y cada

agente de la organización conforman secuencialmente un esquema orientado a los resultados que se buscan, y la matriz constituida por ese esquema es a su vez cruzada con los componentes.

2.-Consideración del control interno por parte del auditor

Muchos expertos interpretan el término control interno como los pasos que da un negocio para evitar el fraude, tanto por malversación de activos como por presentación de informes financieros fraudulentos. Otros, a la vez reconocen la importancia de éste para la prevención del fraude, considerando que desempeña un papel igual en asegurar el control sobre el proceso de manufactura y otros procesos.

La definición es completa ya que considera el logro de objetivos en las áreas de presentación de informes financieros, operaciones y cumplimiento de leyes y regulaciones. Esto abarca los métodos mediante los cuales la alta gerencia delega autoridad y asigna responsabilidad para funciones como venta, compra, contabilidad y producción. También incluye el programa para preparar, verificar y distribuir en los diversos niveles de la gerencia aquellos informes y análisis actuales que permite a los ejecutivos conservar el control durante una diversidad de actividades y funciones realizadas en una empresa de gran tamaño. El uso de las técnicas presupuestales, las normas de producción, los laboratorios de inspección, los estudios de tiempos y movimientos y los programas de capacitación de empleados involucran ingenieros y muchas otras personas dedicadas a actividades muy alejadas del área contable y financiera.

Los controles que son pertinentes en una auditoría son aquellos que están relacionados con la confiabilidad de la presentación de estado financieros, es decir, aquellos que afectan la preparación de información financiera que va a ser presentada en informes externos. Sin embargo, puede haber otros que afectan la confiabilidad de la información que los

auditores utilizan para realizar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, los controles aplicables a la información no financiera que los auditores utilizan al realizar los procedimientos analíticos (estadísticas de producción) pueden ser pertinentes en una auditoría.

Los controles diseñados para salvaguardar los activos de la organización son pertinentes para una auditoría si afectan la confiabilidad de la presentación de estados financieros. Por ejemplo, los que limitan el acceso a los inventarios de la compañía pueden ser pertinentes para una auditoría de estados financieros, mientras que los controles para evitar el uso excesivo de materiales en la producción generalmente no los son. Siempre que los estados financieros reflejan el costo de los materiales utilizados, los auditores no se preocupan directamente por las ineficiencias de producción.

Para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas los auditores deben comprender suficientemente el control interno del cliente. Esto abarca tanto una comprensión del diseño de las políticas, procedimientos y registros, como un conocimiento de si éstos han sido puestos en operación por el cliente. Es difícil imaginar el diseño de las pruebas de los saldos en los estados financieros sin una comprensión de ese tema. Por ejemplo, los auditores que no conocen los controles del cliente sobre la ejecución y el registro de las ventas a crédito tendrían dificultad en sustentar los saldos de las cuentas por cobrar, y de las ventas.

La consideración del control interno por parte de los auditores también proporciona una base para la evaluación del riesgo de que no se eviten o se detecten errores materiales por parte del cliente. Si los auditores determinan que el control interno del cliente es efectivo en evitar o detectar errores, ellos evaluarán como bajo el riesgo de control. Pueden aceptar entonces un nivel más alto de riesgo de detección, y las pruebas sustantivas pueden disminuir. Por el contrario, si los controles son débiles, el riesgo es

alto y los auditores deben aumentar el alcance de sus pruebas sustantivas para limitar el nivel de riesgo de detección.

3.- Ambiente de control

El ambiente de control fija el tono de una organización al influir en la concientización del personal y este puede considerarse como la base de los demás componentes (los cinco antes mencionados). Los factores que conforman el ambiente de control incluyen:

1. integridad y valores éticos,
2. Compromiso de ser competentes,
3. Junta directiva o comité de auditoría,
4. Filosofía y estilo operacional de la gerencia,
5. Estructura organizacional,
6. Asignación de autoridad y responsabilidad,
7. Políticas y prácticas de los recursos humanos.

La efectividad del control interno depende directamente de la integridad y de los valores éticos del personal que es responsable de crear, administrar y monitorear los sistemas de control. La gerencia debe establecer normas de conducta y de ética que desestimulen a los empleados a dedicarse a actos que serían considerados deshonestos, no éticos o ilegales.

Para ser efectivas, estas normas deben ser comunicadas a través de medios apropiados, como las políticas oficiales, los códigos de conducta y el buen ejemplo. Otra forma de reducir la incidencia de un comportamiento inapropiado es retirar o reducir los incentivos y tentaciones que conducen a ese comportamiento. Por ejemplo, con frecuencia la presentación de informes financieros fraudulentos es el resultado de situaciones en las cuales los empleados fueron colocados bajo una presión indebida para satisfacer metas de desempeño irreales. Se ha encontrado que existe una mayor

tentación a cometer actos inapropiados cuando la remuneración de la gerencia está fuertemente atada al informe de ingresos de la compañía.

Cometer actos inapropiados puede ser el resultado de controles inadecuados o ineficaces, como una falta de distribución de los deberes o una junta directiva que no proporciona una vigilancia objetiva de la alta gerencia.

Los empleados deben poseer las destrezas y el conocimiento esenciales para el desempeño de su trabajo. Si a los empleados les falta destreza o conocimiento, pueden ser ineficaces en la realización de los deberes asignados. Esto es especialmente crítico cuando los empleados están involucrados en la realización de controles. Idealmente, la gerencia debe comprometerse a contratar empleados con niveles apropiados de educación y experiencia y a proporcionarles la supervisión y la capacitación adecuadas.

4.- Actividades de control

Las actividades de control son políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la gerencia se llevan a cabo. Estas políticas y procedimientos promueven acciones relacionadas con los riesgos que enfrentan la organización. Aunque en una organización se realizan muchos tipos de actividades de control, solamente los siguientes son generalmente pertinentes:

1. Revisión de desempeño: Estos controles incluyen revisión del desempeño real, en comparación con presupuestos, proyecciones y desempeños de períodos anteriores, relaciones entre sí, de conjuntos de información diferentes y revisiones globales de desempeño.

Las revisiones de desempeño proporcionan a la gerencia una indicación global de la forma en que el personal, en los diversos niveles, está adelantando los objetivos de la organización. Al investigar las razones de un

desempeño no esperado, la gerencia puede hacer cambios oportunos en las estrategias y planes o tomar acciones correctivas apropiadas.

2. Procesamiento de la información: Para confirmar la precisión, inclusión completa y autorización de las transacciones, se realizan diversas actividades de control.

3. Controles físicos: Estos controles incluyen aquellos que proporcionan una seguridad física sobre los registros y sobre los demás activos. Las actividades de protección pueden incluir y mantener el control en todo momento sobre documentos pre-enumerados no emitidos, sobre los programas de computación que se utilicen y sobre los archivos de datos. Solamente debe permitirse a individuos autorizados el acceso a los activos valiosos de la empresa. El acceso físico directo a los activos puede ser controlado a través del uso de cajas de seguridad, candados y guardas.

4. Separación de funciones: Un concepto fundamental de control interno es que ningún departamento o persona debe manejar todos los aspectos de una transacción desde el principio hasta el final. Se ha analizado ya la división de responsabilidades entre departamentos. En forma similar, ningún individuo debe realizar más de una de las funciones de las transacciones que requieren autorización, registración, y a la vez mantener la custodia de los activos. Además, en lo posible, los individuos que ejecutan una transacción específica deben ser separados de estas funciones. La meta es reducir las oportunidades para que cualquier persona esté en una posición de perpetrar y esconder errores o irregularidades en el curso normal de sus deberes.

5. Monitoreo: Es un proceso que evalúa la calidad del control interno en el tiempo. Es importante monitorear para determinar si éste está operando en la forma esperada y si es necesario hacer modificaciones. Puede lograrse realizando actividades permanentes o mediante evaluaciones separadas.

Las actividades permanentes incluyen actividades de supervisión y gerencia realizadas en forma regular, como el monitoreo continuo de quejas

de cliente o la revisión de la razonabilidad de los informes de gerencia. Las evaluaciones separadas se realizan en forma no rutinaria, como las auditorías periódicas efectuadas por los funcionarios internos.

CAPITULO IV

El Proceso de Auditoría

Sumario: 1.-Planificación de la auditoría 2.- Elementos y oportunidad de la planificación 3.- Etapas del proceso de auditoría 4.- El proceso de auditoría destinado a lograr seguridad con eficiencia

1.- Planificación de la auditoría

La naturaleza del trabajo de auditoría y su objetivo primario -emisión de una opinión profesional-, intrínsecamente conlleva una necesidad básica de desarrollar la acción de planificar. Esta acción se puede sintetizar como la asignación en el tiempo de los recursos disponibles en función de las tareas y de la amplitud de los procedimientos a utilizar.⁶

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

La planificación, además del beneficio que genera su utilización a través del ordenamiento del proceso a ser cumplimentado, su empleo la transforma en una de las mejores herramientas a utilizar para la obtención de los objetivos perseguidos.

Por lo tanto, la planificación se trata de organizar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de

⁶ LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Op Cit., pág. 91.

la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso.

La planificación se orienta fundamentalmente a:

- Definir en forma concreta los procedimientos de trabajo a utilizarse, con el consecuente dimensionamiento de su alcance e intensidad.

- Obtención de los recursos humanos necesarios para cumplimentar los procedimientos definidos.

- Correlación temporal de las tareas con los recursos humanos, con el fin de controlar el desarrollo del trabajo de acuerdo con el compromiso asumido para la entrega de informes.

- Generación de evidencias fehacientes de haber cumplimentado un trabajo profesional con los requisitos propios de su naturaleza.

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

La planificación es un proceso dinámico que, si bien se inicia al comienzo de la labor de auditoría, puede modificarse o continuarse sobre la marcha de las tareas. La planificación de una auditoría comienza con la obtención de información necesaria para definir la estrategia a emplear y culmina con la definición detallada de las tareas a realizar en la etapa de ejecución, cuyo resultado será evaluado en la etapa de conclusión.

La planificación es importante en todo tipo de trabajo cualquiera sea el tamaño del ente a auditar. Es prácticamente imposible obtener efectividad y eficiencia sin una adecuada planificación. La planificación debe ser cuidadosa y creativa, positiva e imaginativa, debe tener en cuenta alternativas para realizar las tareas y debe seleccionar los métodos más apropiados.⁷

⁷ SLOSSE, Carlos Alberto y Otros, Op. Cit., pág. 41.

2.- Elementos y oportunidad de la planificación

Los elementos básicos que deben integrar un esquema de planificación son:

a. Propósitos del trabajo a realizar: Este es el principal condicionante de la planificación. Todo trabajo de auditoría puede divergir en sus objetivos pero en resumen, todos tienden a expresar una opinión profesional ya sea sobre los estados contables o sobre un área administrativa de un ente. Por esto, la planificación primariamente debe tomar en consideración este factor para dimensionar el trabajo en función a las necesidades emergentes del tipo de opinión a brindar.

b. Características del ente donde se efectúa el trabajo: De esto dependerá las clases de procedimientos a aplicar para llevar a cabo la tarea. Puntos importantes serían: la conformación jurídica del ente, sus características operativas, el grado de confiabilidad en sus sistemas de control interno, entre otras. Los elementos de control con que cuenta cada sistema y su grado de utilización, conforman un factor relevante en la determinación de la naturaleza, amplitud y oportunidad de los procedimientos a aplicar.

c. Estimación de las horas a insumir en la realización del trabajo: La presupuestación del trabajo se resume en una asignación de horas a cada una de las tareas a realizar. Se presupuestan en horas las entrevistas con el cliente, las visitas a las plantas y oficinas, la observación de operaciones, la visualización de documentación y registros, entre otros. Para llevar a cabo estas tareas es fundamental la experiencia profesional y algunas herramientas de trabajo que eviten omisiones la obtención de información.

d. Programas de trabajo: La detallada enunciación de procedimientos de auditoría se condensa y resume en un cuerpo orgánico y sistemático. Dependiendo del conocimiento técnico y la experiencia de

quienes tendrán a su cargo la auditoría, la complejidad de la tarea en función de las características del ente entre otros factores.

La planeación de la auditoría es un proceso que, en parte, necesariamente debe realizarse antes de iniciarse la tarea, aunque sólo luego de identificadas las afirmaciones que contienen los estados contables y determinados los objetivos y riesgos de auditoría que conlleva a la evaluación de las actividades de control del propio ente, puede explicitarse el programa en forma completa. Sin embargo, ahí no termina la confección del programa de auditoría, pues a medida que se va desarrollando el trabajo, se reevalúa permanentemente el plan y se le efectúan modificaciones necesarias para alcanzar los objetivos establecidos y cumplir eficientemente con el trabajo.⁸

3.- Etapas del proceso de auditoría

La secuencia de los pasos que implica llevar a cabo una auditoría puede variar según diferentes circunstancias. No obstante ello, usualmente se verifican tres etapas esenciales: planificación, ejecución y conclusión.

Estas tres etapas implican que la auditoría es un proceso secuencial con un punto de partida y otro de terminación. Los límites de cada etapa no son tajantes ni excluyentes. Así, por ejemplo, si bien la etapa de planificación pretende establecer todos los procedimientos que se aplicaran durante el examen, puede hacerse necesario la modificación de la planificación efectuada, cambiando el alcance de las pruebas de cumplimiento a efectuar en etapas sucesivas.

Las etapas del proceso de auditoría pueden sintetizarse de acuerdo con el siguiente detalle:

⁸ LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Op. Cit., pág. 94.

ETAPA	OBJETIVO	RESULTADO
PLANIFICACIÓN	Predeterminación de los procedimientos a aplicar.	Detalle de la planificación y programas de trabajo.
EJECUCIÓN	Obtención de elementos de juicio a través de la aplicación de los procedimientos planificados.	Obtención de evidencias documentadas en papel.
CONCLUSIÓN	Emitir un juicio basado en la evidencias de auditoría.	Formulación de una opinión.

1. Panificación: El objetivo último de esta etapa es la determinación del enfoque de auditoría a aplicar y su consecuencia inmediata, la selección de los procedimientos particulares a ejecutar. Esto se verá reflejado en un memorando de planificación que documenta las consideraciones analizadas durante toda la etapa, como asimismo los respectivos programas detallados de trabajo que indican de qué forma, en qué momento y con qué alcance se ejecutarán los procedimientos seleccionados. Esta etapa del proceso se podría decir que es la más importante, desde el punto de vista del profesional, ya que de ella depende todo el trabajo a realizar. De una buena planificación depende una buena auditoría.

Ante cualquier actividad que realice el hombre, antes de ejecutarla, y aun inconscientemente, piensa en cómo efectuarla. Cuanto mayor es la posibilidad o calidad de razonamiento mayor será su intención de planificar la actividad a realizar. Ello lleva implícito dos objetivos:

- a. que la actividad resulte efectiva, permitiendo llegar al cumplimiento de los objetivos propuestos;
- b. que la actividad resulte eficiente, es decir, que asegurada la efectividad, la misma se alcance utilizando los recursos estrictamente necesarios.

De la misma forma cuando el auditor se aboca a la tarea de dar una opinión, planificará con anticipación cuáles serán los procedimientos a seguir a efectos de obtener la evidencia que resulte válida y suficiente como para respaldar esa opinión.

La planificación incluye:

- a. el conocimiento del negocio;
- b. el conocimiento de las unidades operativas;
- c. definir los componentes;
- d. definir las afirmaciones que incluyen los componentes cuya validez se confirma con la ejecución de los procedimientos;
- e. determinar los riesgos de auditoría;
- f. determinar los procedimientos de auditoría específicos que se detallan en el programa de trabajo.

2. Ejecución: Su finalidad será la de cumplimentar los procedimientos planificados para obtener elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una opinión. Todos esos elementos de juicio se traducirán en papeles de trabajo que constituyen la documentación y evidencian el examen realizado. Es de destacar que en esta etapa no sólo se realizarán los procedimientos previstos en la etapa de planificación, sino también todas aquellas pruebas alternativas que deban efectuarse reemplazando o complementando a las originalmente planificadas, ya sea por dificultades propias de la empresa, de los sistemas, del resultado de los procedimientos o por eficiencia en el examen.

En esta etapa se desarrolla el plan de auditoría, es decir se lleva a cabo los procedimientos planificados en la etapa anterior. El propósito de la etapa de ejecución es obtener suficiente satisfacción de auditoría sobre la cual se puede sustentar el informe del auditor. La satisfacción de auditoría se obtiene mediante la ejecución de los procedimientos previamente definidos y adecuadamente documentados.

3. Conclusión: En esta etapa se evalúan todas las evidencias obtenidas durante la etapa de ejecución que deben permitir formar un juicio o una opinión sobre la razonabilidad de los estados contables, emitiendo el respectivo informe del auditor.

La etapa de conclusión une los resultados del trabajo realizado en cada unidad operativa y en cada componente. El objeto es analizar los hallazgos de auditoría de cada unidad y componente de auditoría y obtener una conclusión general sobre los estados contables tomados en un conjunto, la que, en definitiva, constituye la esencia del auditor.

Como parte de la etapa de conclusión, los máximos responsables del equipo de auditoría deben revisar críticamente el trabajo realizado. El objetivo de la revisión es asegurarse de que el plan de auditoría haya sido efectivamente aplicado y determinar si los hallazgos de auditoría han sido correctamente evaluados y si los objetivos fueron alcanzados.

La evaluación de la evidencia de auditoría debe considerar si la información y los parámetros en los que se basó el plan de auditoría continúan siendo apropiados y, por consiguiente, si se ha obtenido suficiente satisfacción de auditoría. En especial se debe considerar si:

- a. la evidencia obtenida es tan importante y confiable como se esperaba;
- b. la naturaleza y nivel de las excepciones están de acuerdo con lo que se esperaba en el momento en que la auditoría fue planificada.

4.- El proceso de auditoría destinado a lograr seguridad con eficiencia

El propósito de este moderno enfoque de la auditoría, basado en las NIA (Normas Internacionales de Auditoría), es permitir al auditor desarrollar un plan que incluya procedimientos de auditoría enfocados a riesgos específicos identificados para así realizar una auditoría efectiva y eficiente basada en ese plan. Para ello, este enfoque es particularizado para cada

cliente en cada circunstancia, es interactivo y dinámico ya que su diseño responde a las cambiantes características de la administración del cliente y, finalmente, requiere que siempre esté bajo la dirección del auditor principal, que es quien firmará el dictamen de auditoría.

El auditor evalúa los riesgos tanto a nivel del trabajo en su conjunto como al nivel de cuenta y error potencial. Al riesgo de conjunto se lo conoce como riesgo de auditoría, mientras que al riesgo a nivel de cuenta y error potencial se lo denomina riesgo específico.⁹

Este enfoque de auditoría está diseñado para proporcionar una seguridad razonable de que los estados contables no contienen errores significativos. La seguridad razonable se obtiene de una combinación de la evaluación de riesgos, pruebas de controles y pruebas sustantivas.

Algunas actividades que conforman el programa de trabajo previamente diseñado, podrán llevarse a cabo conjuntamente, es decir, no necesariamente en el orden indicado. No obstante, debe reconocerse que los resultados de una actividad pueden influir en la siguiente.

⁹ LATTUCA, Antonio Juan, Op. Cit., pág. 159.

CAPITULO V

Auditoría del Rubro Cuentas a Pagar Comerciales

Sumario: 1.- Descripción del rubro Cuentas a Pagar Comerciales y sus componentes 2.- Objetivos de auditoría aplicados al rubro Cuentas a Pagar Comerciales 3.- Procedimientos generales sobre el rubro Cuentas a Pagar Comerciales 4.- Métodos de relevamiento 5.- Pruebas sobre los controles o pruebas de cumplimiento 6.- Examen de validez de saldos o pruebas sustantivas 7.- Controles de interés para el auditor 8.- Trabajos adicionales en una primera auditoría 9.- Riesgos de auditoría en el rubro Cuentas a Pagar Comerciales 10.- Evidencias de auditoría en el rubro Cuentas a Pagar Comerciales

1.- Descripción del rubro Cuentas a Pagar Comerciales y sus componentes

Las deudas forman parte del pasivo en el estado de situación patrimonial de un ente y comprenden las obligaciones a favor de terceros, ya sean éstas ciertas, determinadas o determinables, a la fecha a que se refiere dicho estado.

Desde el punto de vista de su exigibilidad, las deudas pueden clasificarse como corrientes y no corrientes. Serán corrientes cuando resulten exigibles al cierre del ejercicio contable a que corresponden los estados como así también cuando su exigibilidad vaya a operar dentro de los doce meses a contar desde dicho momento, mientras que el resto se clasifica como no corriente.

Según su origen, las deudas se clasifican en: cuentas por pagar, préstamos, cargas fiscales, anticipos de clientes, entre otras. Las incluidas en

cuentas por pagar, son las que se vinculan directamente con las compras de bienes y servicios realizados por el ente.

Las deudas originadas en compras de bienes y servicios deben ser reconocidas a partir del momento en que se produce la tradición del bien o se recibe la prestación del servicio. En el caso de compras con entrega diferida, no debe registrarse la deuda hasta que se suministren los bienes o servicios en cuestión, pero se debe informar fuera del pasivo la magnitud de las obligaciones asumidas por la empresa. En cambio, sí se debe incluir dentro del pasivo la diferencia negativa originada por compras convenidas con precio fijo cuando lo adquirido tenga un valor neto de realización menor que aquél a la fecha de los estados contables. Si existieran ventas legalmente formalizadas con obligación de entrega y no se tuviera el stock suficiente, se debe incluir como deuda el monto a desembolsar para su compra y cumplimiento del compromiso.

El rubro cuentas a pagar comerciales se conforma principalmente por las siguientes partidas:

- Deudas con proveedores (en cuenta corriente),
- Documentos a pagar a proveedores y
- Documentos endosados a proveedores.

Las afirmaciones que el auditor deberá analizar en cuanto a estas partidas serán:

1. Si valuación se efectuó empleando las normas contables descriptas en la información complementaria o, de no existir descripción alguna, las normas contables legales aplicables.

2. Los importes clasificados como no corrientes están vencidos o vencen dentro del año de plazo.

3. Los importes clasificados como no corrientes vencen después del año de plazo.

4. Los aspectos relevantes de estos pasivos cuya exposición en los estados contables exigen las normas contables legales,

5. La no existencia de otros pasivos de este tipo que los incluidos en el balance.

En una primera auditoría, deberá utilizarse tiempo adicional para el relevamiento de los procedimientos a fin de conocer distintos aspectos que hacen a la operatoria del ente. Así, el auditor deberá obtener información sobre los principales artículos que adquiere y sus proveedores habituales, condiciones de pago más comunes, relación entre insumos y producción, características de los artículos que compra en cuanto a volumen, conservación, transporte, etc. Toda esta información formará parte del legajo permanente de papeles de trabajo del auditor.

Posteriormente, será conveniente un seguimiento íntegro de algunas operaciones efectuadas en el ejercicio anterior al del examen para apreciar en toda su magnitud las características propias de la organización del ente y en particular el funcionamiento de las actividades de control.

2.- Objetivos de auditoría aplicados al rubro Cuentas a Pagar Comerciales

Los objetivos de la auditoría considerados particularmente para el examen del rubro cuentas a pagar son los siguientes:

1. Existencia: Que las deudas con proveedores, los documentos a pagar a proveedores y los documentos a endosados a proveedores mostrados en los estados contables existan.

2. Propiedad: Que el titular de los pasivos indicados sea el emisor de los estados contables.

3. Integridad: Que no haya pasivos de los tipos indicados que no figuren en los estados contables y que no se omita ninguna información requerida por las normas.

4. Valuación: Que se hayan empleado correctamente según la norma los criterios para valorar los anticipos y pasivos a la fecha del balance.

5. Exposición: Que las partidas presentadas en los estados contables estén expuestas de acuerdo a las normas contables.

OBJETIVOS	AFIRMACIONES RELATIVAS A DEUDAS	AFIRMACIONES RELATIVAS A ORIGEN Y CANCELACION DE DEUDAS
Lo registrado es real.	EXISTENCIA real de los pasivos que componen el saldo al cierre.	ACAECIMIENTO real de las obligaciones del período a examinar y sus cancelaciones.
Lo registrado tiene como sujeto pasivo al ente auditado.	PROPIEDAD , los pasivos que componen el saldo de cierre son propios.	PROPIEDAD, las obligaciones registradas en el período a examinar así como sus cancelaciones, corresponden al ente auditado (le son propias).
Todo lo real está registrado.	INEXISTENCIA de pasivos omitidos al cierre.	NO ACAECIMIENTO de obligaciones y cancelaciones de pasivos omitidos de registrar en el período a examinar.
La valuación es correcta.	VALUACION , el valor monetario de las deudas ha sido determinado de acuerdo con normas contables profesionales y normas legales aplicables.	VALUACION, el valor monetario de las obligaciones y cancelaciones registradas en el período a examinar coincide con normas contables profesionales.
La exposición es correcta.	EXPOSICION , las deudas son informadas de acuerdo con normas contables profesionales y normas legales aplicables.	EXPOSICION, en su caso, los orígenes y cancelaciones de obligaciones han sido informadas de acuerdo con normas contables profesionales.

1) Comprobaciones de existencia

Los procedimientos descritos anteriormente permiten comprobar el nacimiento de saldos entre el cliente y sus proveedores, que son:

a. Contingentes, en el caso de los documentos endosados (el cliente debe pagarlos si los firmantes no lo hacen);

b. Ciertos, en los restantes casos.

Por otra parte, el examen de los controles del área de movimientos de fondos debería brindar cierto grado de seguridad de que los pagos a proveedores se registran en las cuentas adecuadas.

Todo esto, sin embargo, es insuficiente para obtener una seguridad razonable de que los saldos de proveedores, documentos a pagar, documentos endosados y anticipos a proveedores existen a la fecha del balance. Siempre cabe la posibilidad de que el cliente falsee sus estados contables exagerando sus pasivos (generalmente, para evadir los impuestos a las ganancias o sobre los patrimonios) y que para esto ejecute maniobras dolosas al cierre del ejercicio.

Para completar el examen de la existencia de los componentes mencionados se requiere procedimientos adicionales, que también ayudan a evaluar su titularidad e integridad. Estos son:

a. Obtener el análisis de los saldos de las cuentas indicadas y, por muestreo:

1. comparar los importes individuales que aparecen en los análisis con los que figuran en los registros auxiliares correspondientes;

2. seleccionar alguna partida de los mismos registros y verificar su inclusión en los análisis;

3. constatar la posterior cancelación de las partidas vencidas entre la fecha del balance y la del examen (que es un indicio de su existencia), revisando las anotaciones en la contabilidad y la documentación respaldatoria correspondiente;

4. en los casos de documentos directos pagados posteriormente, examinarlos;

b. verificar la contabilización de las últimas recepciones de bienes del periodo y las primeras del siguiente dentro de los periodos contables respectivos;

c. examinar los estados de cuentas recibidos de proveedores disponibles a la fecha de examen y sus conciliaciones con los registros contables (si estas no estuvieran preparadas, solicitarlas);

d. investigar las cuentas con saldos pero sin movimientos, que indican la existencia de anomalías;

e. examinar los movimientos habidos en la cuenta de proveedores desde la última visita anterior para determinar si hay partidas anormales que deban ser investigadas;

f. con respecto a la provisión para facturas no recibidas, examinar la composición de su saldo y la documentación que lo justifica, verificando que la misma deuda no este también registrada dentro del saldo de proveedores.

Por otra parte, para examinar la existencia de compromisos significativos asumidos por el ente que no constituyen pasivo a la fecha del balance puede procederse a:

a. obtener un análisis de la composición del importe que por el concepto indicado aparece en la información contable y revisar sus sumas;

b. examinar las órdenes de compra o contratos que conforman el saldo u verificar que los compromisos asumidos no se hayan convertido ya en pasivos en firme ni hayan sido dejados sin efecto con el acuerdo de los proveedores.

2) Comprobaciones de titularidad

La titularidad de los saldos con proveedores surge de la documentación examinada para verificar su existencia.

3) Comprobaciones de integridad

La comprobación de la integridad de los saldos con proveedores reviste suma importancia porque la omisión de pasivos es el procedimiento más sencillo para falsear estados contables con el propósito de disimular pérdidas o problemas de solvencia.

Pueden detectarse pasivos omitidos gracias a la aplicación de los procedimientos anteriormente descriptos, pero la posibilidad de maniobras dolosas perpetradas sobre el cierre del ejercicio justifica la realización de estas tareas adicionales:

a. examinar las compras y los pagos registrados por el cliente a partir de la fecha del balance y cubriendo el mayor periodo posible;

b. en los casos de pagos de documentos directos, examinar su fecha de emisión (si esta fuera anterior a la del balance debería formar parte del pasivo a la fecha de este)

c. averiguar si existen facturas pendientes de contabilización (por cualquier motivo) y, en tal caso, solicitarlas y estudiarlas;

d. preguntar a los funcionarios de la empresa si existen pasivos no contabilizados y requerir que su respuesta figure en la carta de gerencia.

4) Examen de valuación

a. Normas contables

Las normas contables suelen requerir que la valuación de los pasivos incorpore los resultados financieros devengados hasta el cierre del periodo (diferencias cambio, actualizaciones, intereses o lo que corresponda).

A mediados de 1990, las normas contables profesionales vigentes en la capital federal y en la mayoría de las provincias argentinas:

1. requieren que la valuación de los pasivos responda al criterio recién enunciado y que, en el caso de deudas en moneda extranjera, se la convierta a moneda nacional empleando el tipo de cambio de cierre aplicable a la liquidación de la operación, atendiendo a la realidad económica y no considerando las fluctuaciones temporarias;

2. requieren el ajuste por inflación de los resultados financieros;
3. admiten que parte de los resultados financieros (netos del efecto inflacionario) se incluyan en el costo de los bienes construidos, producidos o terminados por el ente, debiendo imputarse el resto al resultado del periodo.

Con respecto al tema del tipo de cambio a aplicar, cabe acotar que:

1. en 1989 la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) emitió una recomendación que, sin dar fundamento relevante alguno, indicaba que la consideración de fluctuaciones temporarias hacia admisible el empleo de ciertos tipos de cambios teóricos, determinados aplicando un procedimiento descrito en la misma recomendación;

2. el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal rechazó el procedimiento en forma explícita, por lo que el criterio sugerido no integra las normas contables profesionales vigentes en la Capital Federal;

3. no hay conocimiento de que el criterio sugerido por las recomendaciones de la FACPCE haya sido incorporado a las normas contables profesionales en alguna otra jurisdicción.

La Comisión Nacional de Valores rechazó la idea de que el concepto de fluctuaciones temporarias incluyese el desfase entre el tipo de cambio real y el surgido de presuntas paridades teóricas o especiales.

b. Procedimientos de auditoría

En materia de valuación debe requerirse información sobre los criterios empleados por el cliente y determinar si:

1. están admitidos por las normas contables que actúan como sensor;
2. fueron adecuadamente aplicados;
3. son consistentes con los empleados el ejercicio anterior (si no lo fueran, deberían evaluarse si se aplicaron las normas contables de

exposición relativas a los casos de falta de uniformidad u modificación de la información de ejercicios anteriores).

En el caso de los saldos no sujetos a actualizaciones monetarias, diferencias de cambio ni intereses, el examen de la valuación es simultáneo con el de la existencia y titularidad de las cuentas.

En los restantes casos, deberían revisarse los cálculos de la valuación preparados por el cliente o rehacerlos en forma independiente u comparar el importe obtenido con el contabilizado, que es lo más práctico cuando se cuenta con planillas electrónicas diseñadas al efecto.

Cuando, como ocurre en Argentina, las normas contables profesionales requieren la exclusión de los componentes financieros implícitos no devengados, la evaluación de criterios antes mencionada debe alcanzar al procedimiento seguido por el cliente para determinarlos, que normalmente incluye los cálculos de:

1. el componente financiero facturado total, que es la diferencia entre:

- a) la suma a pagar al vencimiento del plazo de financiación obtenido;
- b) el precio de contado;

2. el componente financiero no devengado, cuya determinación debería basarse en las mismas normas que se aplican a los componentes financieros explícitos.

En el caso particular de documentos a pagar, documentos endosados u las cuentas relacionadas de costos financieros la valuación implica estos pasos:

1. comparar los datos básicos (moneda en que se concertó la operación, fecha de origen, cláusula de actualización, tasa de interés) con la documentación original o con los registros contables a los que se asigne confiabilidad;

2. revisar los cálculos de la valuación preparados por el cliente o rehacerlos en forma independiente y comparar el importe obtenido con el

contabilizado, que es lo más práctico cuando se cuenta con planillas electrónicas diseñadas al efecto.

3.- Procedimientos generales sobre el rubro Cuentas a Pagar Comerciales

Los siguientes procedimientos son aplicados para evaluar el funcionamiento de los controles antes mencionados y comprobar los movimientos registrados durante el ejercicio con el motivo de documentaciones de deudas con proveedores. Estos exámenes suelen practicarse en las visitas preliminares y se basan principalmente en cotejos con registros o documentación respaldatoria y, en menor medida, en comprobaciones matemáticas. Dichos procedimientos son:

- a. localizar el asiento de diario que resume los movimientos del periodo y verificar que sus importes hayan sido transcriptos correctamente en el mayor;
- b. si el asiento resume las anotaciones efectuadas en subdiarios;
- c. cotejar los importes del asiento con los acumulados en el subdiario;
- d. sobre el subdiario, revisar las sumas efectuadas para obtener los totales imputados a cada cuenta;
- e. verificar que las anotaciones en el subdiario aparezcan en los registros contables legales;
- f. cotejar los importes individuales contabilizados (en el subdiario o en el diario general, según corresponda) con los correspondientes borradores de asientos;
- g. observar que los borradores que componen la muestra:
- h. están debidamente autorizados;
- i. tengan numeración correlativa, investigando cualquier alteración;

j. reflejen lo que surge de la correspondiente documentación respaldatoria, para lo cual es necesario examinar la razonabilidad de las imputaciones contables efectuadas;

k. utilizando la documentación respaldatoria de los borradores seleccionados, verificar:

I. que haya sido cancelada para evitar su nueva contabilización;

II. que muestre evidencia de la realización de las autorizaciones necesarias;

m. que los impuestos facturados o acreditados por el proveedor se ajuste a las disposiciones legales vigentes;

n. que las sumas y cálculos que aparecen en la documentación sean correctos;

ñ. que los importes contabilizados están expresados en moneda del periodo;

o. que los pases de los submayores o registros auxiliares que corresponda sean correctos.

4.- Métodos de relevamiento

Los métodos que puede utilizar el auditor para el relevamiento de las actividades de control del circuito “Compras y Cuentas por Pagar” pueden clasificarse en:

a. Método Descriptivo o Narrativo

Este medio de relevamiento consiste en la narración o relato escrito de las distintas operaciones que se realizan en cada área de actividad en que se subdivide funcionalmente la empresa. A tal efecto, deben describirse los formularios utilizados, cantidad de ejemplares, sitios y romas de archivo, controles y autorizaciones.

Esta metodología, actualmente poco utilizada en su forma pura, presenta ciertos inconvenientes como ser:

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

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

3. Al no existir una guía previamente elaborada de pautas o estándares adecuados que orienten a la descripción a efectos de facilitar el cotejo, resulta un método inapropiado para auditores no muy experimentados, puesto que pueden olvidarse de destacar aspectos importantes.

4. Al ser difícil la síntesis, esto perjudica la supervisión por niveles superiores, a quienes obliga no sólo a la comprensión de las expresiones utilizadas or los distintos auditores intervinientes, sino también a la lectura completa de cada descripción para tener una cabal comprensión del tema.

Por lo tanto, como se observa, este método presenta una serie de desventajas, lo que hace que sólo se lo utilice cuando se resuelve prescindir de las otras herramientas. Su utilización no debe ser frecuente porque afectaría la calidad del trabajo.

b. Cuestionarios

Los cuestionarios tienen un elenco de preguntas estándares que pretenden cubrir los aspectos significativos de las diversas áreas a relevar.

Este método, que podría considerarse como el más corriente en la práctica, contiene preguntas preparadas de tal modo que las respuestas negativas configuran puntos débiles en el control.

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

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

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

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

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

3. Facilita la supervisión, por cuanto el superior prestará atención especialmente en las respuestas negativas con sus aclaraciones y a las observaciones formuladas.

Quizás la mayor desventaja que tiene el método, sea que al aplicar cuestionarios tipos, pueden soslayarse aspectos importantes en la evaluación, especialmente en áreas de actividad poco comunes.

Además, otra desventaja sería el hecho de que las preguntas pueden seguir un orden distinto al de la secuencia lógica de las operaciones relevadas.

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

Generalmente, el auditor decide realizar los cuestionarios en su primera visita a la empresa, para así obtener información acerca del

funcionamiento y de las operaciones que se desarrollan en cada área de la organización.

c. Cursogramas

El cursograma es una representación gráfica secuencial del conjunto de operaciones pertenecientes a un área homogénea de actividad a través de símbolos convencionales. Estos, 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.

Las ventajas que ofrece esta técnica son:

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

Su desventaja sería que no resulta adecuado para relevar cuestiones relativas al personal (rotación de puestos por ejemplo), ni la estructura organizativa del ente, como ser líneas de autoridad o responsabilidad. También puede decirse, que aplicado en su forma pura, dificulta la comprensión y evaluación de las actividades como elemento de control que genera las acciones correctivas.

5.- Pruebas sobre los controles o pruebas de cumplimiento

Las pruebas de controles deben proveer elementos de juicio que le permitan al auditor concluir que las actividades de control en las cuales va a depositar parte de su seguridad razonable de auditoría cumplen con los objetivos de control. La seguridad razonable se obtiene cuando el auditor está satisfecho de que las actividades de control han operado efectiva y uniformemente durante todo el ejercicio.¹⁰

Cuando el auditor decide probar una actividad de control, es preciso que se asegure de dos aspectos:

- Que el diseño sea el apropiado para la actividad de control
- Que la actividad de control haya operado efectivamente durante el período bajo examen (esto se prueba durante la realización del trabajo de auditoría)

El diseño de las pruebas de controles depende de:

- Los tipos de actividades de control, incluyendo si son manuales o programadas;
- La disponibilidad de elementos de juicio para determinar si operaron efectiva y uniformemente durante todo el ejercicio;
- La efectividad y eficiencia de los diferentes tipos de pruebas;
- La idoneidad de las personas que ejecutan los controles;
- El período por el que se pretende obtener seguridad de control;
- Los requerimientos legales y regulatorios.

En consecuencia, todos estos elementos deberán ser tenidos en cuenta por el auditor cuando diseñe las pruebas de controles.

Los procedimientos de cumplimiento proporcionan evidencia de que los controles clave existen y de que son aplicados efectiva y uniformemente. Aseguran o confirman la comprensión de los sistemas del ente,

¹⁰Ibidem, pág. 299.

particularmente de los controles clave dentro de dichos sistemas, y corroboran su efectividad.¹¹

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

Algunos auditores distinguen dentro de estas pruebas las llamadas “circulares”. Estas consisten en una revisión de la disposición efectiva de los controles de la empresa en un determinado momento con el propósito de ratificar el relevamiento efectuado por el auditor. Pueden ser consideradas como un primer paso en la ejecución de las pruebas de cumplimiento de los controles.¹²

Dado que el relevamiento del control, ya sea que se haga por el método narrativo, el de cursograma, el de cuestionario o el combinado, surge de manifestaciones verbales o escritas del cliente, el auditor debe constatarlas antes de extraer su conclusión preliminar sobre las bondades o debilidades de las actividades de control.

Para esto, debe tomar en cada subsistema de la empresa, cuatro o cinco operaciones y seguir el movimiento de la documentación a través de todo el sistema, de allí su denominación de “pruebas circulares”. Es así que en el circuito de “Compras y Pago a proveedores” se analizarán los siguientes comprobantes:

- . Nota de pedido del sector almacenes
- . Solicitud de cotizaciones
- . Lista de precios de proveedores
- . Orden de compra
- . Ticket de control de peso

¹¹SLOSSE, Carlos Alberto y Otros, Op. Cit., pág. 50 y 51.

¹²LATTUCA, Antonio J. y MORA, Cayetano A., Op. Cit., pág. 131.

- . Nota de recepción
- . Informes de control de calidad
- . Remitos del proveedor
- . Notas de débito a proveedores por devoluciones
- . Facturas de proveedores
- . Nota de emisión de pagarés
- . Planillas de vencimientos
- . Ficha del proveedor
- . Contratos

Se dice que cuatro o cinco pruebas son suficientes, ya que no tienden a medir el funcionamiento de las actividades de control durante todo el ejercicio examinado sino que simplemente apuntan a confirmar el conocimiento del sistema que se ha formado el auditor en la etapa preliminar.

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

Entonces, las pruebas de cumplimiento de controles cubren ese objetivo y su intensidad estará en relación directa con el resultado de la ponderación preliminar de las actividades de control. Estas ponen en evidencia la asiduidad o frecuencia de los errores producidos por la falta o insuficiencia de controles.

Es necesario aclarar que estas pruebas no se refieren a valores (magnitudes), sino sólo a frecuencia de errores u omisiones. Esto tiene importancia también a la hora de elegir el plan de muestreo cuando se aplican pruebas con medición estadística.

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

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

6.- Examen de validez de saldos o pruebas sustantivas

Estas pruebas tienen como objetivo, comprobar la validez de los saldos de las cuentas que presentan los estados contables. Se trata aquí de probar magnitudes (importes en moneda) y no, como en el caso de las pruebas de cumplimiento, determinados atributos o características de las operaciones.¹³

Las pruebas sustantivas que se utilizan con mayor frecuencia para constatar los saldos de las cuentas a pagar son:

a) Examen de documentación de pasivos

Consiste en:

1. verificar, para los borradores seleccionados, que la documentación de la deuda responda a lo establecido en la orden de compra u la factura del proveedor en cuanto a montos, plazos y cargos financieros;

2. si se emplea un formulario especial para las entregas de pagarés, seleccionar un lote de ellos, verificar la secuencia numérica u comprobar que estén contabilizados.

Como complemento de todo lo anterior, deberían investigarse los pases a las cuentas de proveedores, documentos a pagar, documentos endosados y anticipos que aparezcan en el mayor general y no se originen en compras, devoluciones, entregas de pagarés y pagos.

b) Circularización de saldos

Los procedimientos enunciados anteriormente se basan en la revisión de la documentación emitida por el cliente, que puede ser insuficiente para detectar algunos problemas específicos, como por ejemplo

¹³ibidem, pág. 132.

la omisión de contabilizar facturas por servicios o débitos por cargos financieros en discusión. Para reforzar la evaluación de los controles se aplica el procedimiento de circularización de saldos que permite obtener información directamente de los proveedores. La circularización de saldos es un procedimiento de auditoría sobre la existencia e integridad de las cuentas a pagar. La misma comprende los siguientes pasos:

1. Seleccionar tipo de circularización: la misma puede ser positiva o negativa y directa o ciega.

2. En caso de circularización de deudas es recomendable la positiva (es necesario la respuesta del proveedor) o ciega (no se informa en la carta los saldos adeudados). El hecho que el proveedor informe directamente sus saldos puede facilitar la detección de pasivos omitidos.

3. Determinar la fecha de la circularización: esta depende de la confianza que tengamos en el sistema de control interno del ente. En el caso de ser el mismo efectivo, no es necesario circularizar los saldos al cierre del periodo. En caso contrario, la confirmación se debe efectuar sobre saldos al cierre del periodo bajo análisis.

4. Seleccionar la muestra: se debe circularizar a los proveedores con que opera normalmente el ente, independiente de si los mismos tienen o no saldos pendientes a la fecha de circularización.

5. Confeccionar las cartas y despachar la circularización: la carta de circularización de confirmación de saldos puede ser confeccionada por el auditor o por el ente, pero en ambos casos un funcionario del ente debe ser el responsable de firmar las cartas. El auditor debe despachar el primer pedido de confirmación y luego de un plazo razonable debe despachar el segundo para aquellos proveedores que no contestaron a la solicitud.

6. Recepción de las confirmaciones: la carta de solicitud de confirmación debe indicar claramente que las respuestas deben ser enviadas directamente al domicilio del auditor.

7. Análisis de las respuestas: el paso siguiente es cotejar la respuesta recibida con los saldos contables. Este procedimiento puede ser realizado por el auditor o por el personal del ente, y en caso de ser necesario se debe solicitar información adicional al proveedor.

8. Aplicación de procedimientos alternativos: para aquellos proveedores que no contestaron a la confirmación de saldos, se deben aplicar procedimientos alternativos de auditoría. Por ejemplo, verificar pagos posteriores o documentación de respaldo.

9. Colaboración del personal del ente: es común que el personal de contaduría y de auditoría interna del ente, colabore en la realización de la circularización de saldos.

Existen procedimientos que nunca deberían ser delegados al personal del ente estos son:

1. Seleccionar el tipo de circularización.
2. Determinar la fecha de circularización.
3. Seleccionar la muestra de proveedores.
4. Despachar y recibir las confirmaciones.

c) Verificación de pagos posteriores

La verificación de los pagos posteriores de los principales proveedores brinda evidencia de auditoría sobre la integridad de los pasivos. Este procedimiento consiste en:

1. Seleccionar los pagos posteriores a la cierre del periodo bajo análisis de los principales proveedores del ente.
2. Verificar que por los pagos efectuados por bienes o servicios entregados antes de la fecha de cierre, este registrado el correspondiente pasivo.
3. La selección de pagos posteriores se debería efectuar hasta la fecha del informe del auditor.

d) Revisión de la valuación de deudas en moneda extranjera

El procedimiento de auditoria consiste en verificar que las deudas en moneda extranjera se encuentran valuadas al tipo de cambio al cual se liquidaría la operación, vigente al cierre del periodo bajo análisis.

7.- Controles de interés para el auditor

Podemos clasificar en cuatro categorías generales los controles más usuales de los que se vale el auditor para analizar el rubro, éstos serían:

1) Autorización de operaciones

Requieren autorizaciones:

- a. la contabilización de las facturas y notas de débito;
- b. las entregas de pagarés (propios o recibidos de terceros) para novar deudas preexistentes;
- c. los pagos a proveedores (de saldos en cuenta corriente o de pagarés).

Estas autorizaciones deberían:

- a. efectuarse en un nivel adecuado en relación con el tipo y la importancia de la operación;
- b. estar a cargo de personas distintas, por un lado el registro de las cuentas a pagar y quienes efectúen los pagos a proveedores, para dificultar la contabilización y el pago de compras ficticias.
- c. no otorgarse sin practicar las verificaciones necesarias de que existen todas las autorizaciones necesarias por parte de personas facultadas a tales efectos.
- d. para el pago o documentación de una factura: que exista información sobre las operaciones financieras disponibles (pago al contado o financiero)
- e. para el pago de un documento: que este contabilizado y que no se anticipen fondos innecesariamente.

2) Registros Contables

En materia de registros contables, por un lado, deberían mantenerse registros que permitan desagregar el saldo global de las cuentas de proveedores (maestro de proveedores):

1. para las cuentas corrientes: un submayor de proveedores,
2. para los saldos documentados: un registro de vencimientos.

A su vez, deberían mantenerse registros de los compromisos significativos con los proveedores que deban ser expuestos en los estados contables y contaduría debería ser informada de todo pago o entrega de documentos a proveedores.

Así también, la contabilización de las operaciones mencionadas debería:

1. practicarse en el mes de devengamiento;
2. ser precedida por la verificación de su autorización, de su imputación y de la realización de los controles previos necesarios para concluir que los débitos o créditos a cuentas de proveedores son los que corresponden;
3. tener en cuenta las disposiciones legales aplicables.

Para evitar omisiones, contaduría debería:

1. registrar los números de órdenes de compra, los informes de control de calidad, los remitos por devoluciones a proveedores, las notas de débito propias y los borradores de asientos de diario o subdiario contabilizados;
2. controlar la secuencia numérica de estos comprobantes;
3. investigar los casos de documentos faltantes hasta su aclaración y eventual corrección;
4. contar con listas de servicios contratados por los que no se recibe factura (alquileres, regalías, etc.)

Para evitar la doble registración de una partida:

1. la documentación contabilizada debería inutilizarse con sello;

2. solo deberían contabilizarse duplicados de facturas en casos excepcionales debidamente autorizados u previo control de que no se ha registrado el original;

Periódicamente:

1. deberían prepararse balances de saldos de los submayores, listados de pólizas o análisis de composición de saldos (lo que corresponda a cada cuenta);

2. una persona distinta a la que la preparo debería conciliar estos balances, listado o análisis con las correspondientes cuentas de control;

3. otra persona de un nivel de supervisión debería examinar las conciliaciones u determinar si es preciso tomar alguna acción correctiva.

Por último, los resúmenes de saldos que se reciban de terceros deberían ser comparados y conciliados con los registros contables por una persona distinta a la que maneja el registro de cuentas a pagar y a las que preparan y efectúan pagos a proveedores.

3) Acceso autorizado a los pasivos

Aunque los pasivos son intangibles, deben establecerse controles sobre:

a. elementos que puedan representarlas, como los documentos a pagar;

b. registros utilizados como base para su seguimiento, como las anotaciones en las cuentas corrientes de los proveedores.

Las entradas o salidas de documentos a pagar (o equivalentes) deberían ser aprobadas por una persona distinta a la asignada para su custodia y a quien registra los movimientos contablemente.

Por otra parte, deben tomarse precauciones para tratar de evitar la modificación no autorizada de los registros contables de proveedores. En particular, debería prohibirse que accedan quienes efectúan cobranzas o pagos o custodian documentos. Vale recordar que cuando los registros están

computadorizados, el acceso clandestino a ellos y su modificación suele lograrse con mayor facilidad y disimulo.

Los valores recibidos o emitidos con motivo de cobranzas o pagos deberían estar sujetos a controles.

4) Comprobaciones físicas

Periódicamente tendrían que efectuarse estos controles:

- a. recontar los documentos a pagar y equivalentes;
- b. confrontar los resultados del recuento con los datos mostrados por el correspondiente
- c. registro auxiliar y conciliar el total recontado con la contabilidad;
- g. investigar las diferencias que se observen.

El recuento debe estar a cargo de personas distintas al custodio y a quien maneja los registros contables de los proveedores y documentos.

8.- Trabajos adicionales en una primera auditoria

En una primera auditoria es necesario extender el examen para que:

1. cubra la información comparativa del ejercicio anterior, si es que se presenta en los estados contables y se opina sobre ella;
2. permita determinar si hubo alguna falta de uniformidad entre las normas contables del periodo corriente y del periodo anterior, en cuyo caso debería verificarse que los detalles del caso estén expuestos en nota a los estados contables.

Por lo expuesto, los procedimientos de auditoria sobre transacciones y saldos deben ampliarse para satisfacerse de la existencia, titularidad, integridad, valuación y exposición de:

- a. los saldos con proveedores al cierre del ejercicio anterior;
- b. los cargos a costos y gastos (originados en compras) del ejercicio precedente;

c. los saldos con proveedores al cierre del ejercicio precedente al anterior, para determinar que no haya errores que se arrastren a los importes referidos en el inciso anterior o la determinación de las variaciones del capital corriente o del origen y aplicación de fondos del ejercicio anterior.

Se debe observar:

1. que el alcance de estas tareas depende de la confianza que se resuelva depositar en el trabajo de los auditores anteriores;

2. que es posible que los saldos con proveedores al cierre del ejercicio anterior haya sido examinado como parte de la revisión de los cargos a costos y gastos del periodo corriente;

3. que la fecha de anticipos y pasivos a las fechas indicadas puede verificarse sobre la base del examen de los movimientos anteriores y posteriores a ellas, no siendo practico efectuar circularizaciones cuando ha transcurrido mucho tiempo;

4. como revisión conceptual complementaria, conviene comparar los saldos con proveedores a las tres fechas en juego (comienzo y cierre del ejercicio anterior y cierre del corriente), teniendo cuidado de considerar los efectos de la inflación.

9- Riesgos de auditoria en el rubro Cuentas a Pagar Comerciales

El riesgo de mayor significatividad que se presenta en este rubro y con mayor frecuencia, es el riesgo de subvaluación. Las causas que lo originan son:

- Omisiones de registración por fallas en los sistemas de control:
Si se presentan debilidades en esta área probablemente no asegurarán que todos los pasivos al cierre del ejercicio estarán registrados. Es el caso de aquellos entes que registran las compras recién en el momento de la llegada de la factura del proveedor (y no en el momento de la recepción de la mercadería) y no poseen ningún control para asegurarse que se han

provisionado todos los pasivos al cierre del ejercicio por mercaderías ingresadas cuyas facturas aún no han sido recibidas.

Este riesgo sería mayor, en relación a su efecto sobre los estados contables, si el ente no llevara sus stocks a través de un sistema de inventario permanente y determinara el costo por diferencia de inventario, pues el pasivo omitido afectaría el costo de ventas.

- Intención de los socios o funcionarios del ente de omitir la contabilización de ciertos pasivos devengados al cierre del ejercicio o subestimar su cálculo para mostrar un mejor resultado del ejercicio y/o situación patrimonial.

- Compras a precios superiores a los de mercado por la connivencia entre compradores y los proveedores. Esto, si bien afecta patrimonialmente a la empresa, no incide directamente sobre las cifras de los estados contables que mostrarían un activo (o costo de venta) y un pasivo mayor, pero que corresponde a transacciones reales de la sociedad.

- Compras efectuadas por montos superiores a los autorizados.

- Pasivos contabilizados por compras inexistentes o gastos por servicios no recibidos para beneficiarse con los pagos. Obviamente en este caso las fallas de control se extienden al circuito de pagos.

En el caso de los pasivos comerciales, los errores de valuación que pueden llegar a presentarse son:

a. Que la sociedad decida la segregación de los componentes financieros implícitos y le resulte dificultoso obtener valores de contados. En este caso, probablemente, el ente deba recurrir a estimaciones, que son fuente propicia de errores.

b. La valuación de los anticipos de clientes cuando se utilizan valores corrientes: La falta de normas completas sobre el tema puede llevar a la subestimación en la valuación de los anticipos de clientes que congelan precio.

10.- Evidencias de auditoria en el rubro Cuentas a Pagar Comerciales

Los exámenes realizados demandan la preparación de papeles de trabajos manuales o computarizados con:

1. la conformación de los saldos que aparecen en los estados contables (hoja guía)
2. la evaluación de los controles internos u los otros antecedentes considerados para el planeamiento;
3. el programa de trabajo;
4. las notas, los comentarios y las observaciones del auditor.

De las evidencias referidas a las evaluaciones de controles, resulta práctico archivar separadamente la referida a circularizaciones, que incluye:

1. listados de cuentas corrientes, documentos a pagar, documentos endosados y anticipos proveedores a las fechas de circularizacion, sobre los cuales pueden marcarse las partidas circularizadas;
2. planillas de circularizacion;
3. contestaciones de los circularizados;
4. aclaraciones del cliente acerca de los reparos que aparecen en las contestaciones, sobre las cuales pueden indicarse las revisiones específicas efectuadas;
5. circulares devueltas por el correo.

Por otra parte, la ejecución de los procedimientos de auditoria descriptos anteriormente, demanda la preparación de otros papeles de trabajo específicos:

1. listado de cuentas corrientes, documentos a pagar, documentos endosados y anticipo a proveedores a la fecha de cierre;
2. copias de estados de cuenta remitidos por los proveedores al cliente y de sus conciliaciones con los registros contables;
3. anotaciones sobre el control del corte de las operaciones;
4. anotaciones sobre pasivos omitidos;

5. un detalle de la composición del monto de los compromisos significativos mostrado por la complementaria, en el cual también pueden marcarse las partidas examinadas.

CAPITULO VI

Caso Práctico

Sumario: 1.- Presentación, organigrama y operatoria de “El Mameluco SRL” 2.- Flujo de documentación, controles y volumen de operaciones 3.- Programa de trabajo del auditor 4.- Cuestionario al Jefe del Departamento Compras y al Jefe de Almacenes 5.- Circularización a proveedores 6.- Cuadro de deficiencias del Control Interno

1.- Presentación, organigrama y operatoria de “El Mameluco SRL”

Del relevamiento que se realizó a “El Mameluco SRL”, se obtuvo la siguiente información:

Se trata de una empresa dedicada a la producción y comercialización de Ropa e Indumentaria Laboral, muy conocida en el mercado.

La sociedad cierra su ejercicio económico el 31 de diciembre de cada año. Cuenta con un plantel de personal en relación de dependencia integrado por 120 empleados. La casa central donde comercializa sus productos se encuentra en San Miguel de Tucumán y a su vez la fábrica y sus depósitos están ubicados en el sur de la provincia donde posee también 2 puntos de venta de menor envergadura.

Como se describirá con mayor detalle más adelante, la empresa importa algunos de sus insumos por lo que sus principales proveedores son tanto nacionales como internacionales, mientras que sus principales clientes son mayormente provinciales y nacionales.

Sus productos tiene gran aceptación entre el público, por sus variados modelos y su excelente calidad. La estructura de producción está basada en tres líneas principales: indumentaria, calzados y accesorios. A su vez, en cada línea se producen varios modelos para damas y caballeros. En total puede decirse que se fabrican 75 artículos distintos y de diversos tamaños.

No obstante la diversidad de producción indicada, los insumos se centralizan en telas, plástico para calzado y materiales menores o accesorios y envases.

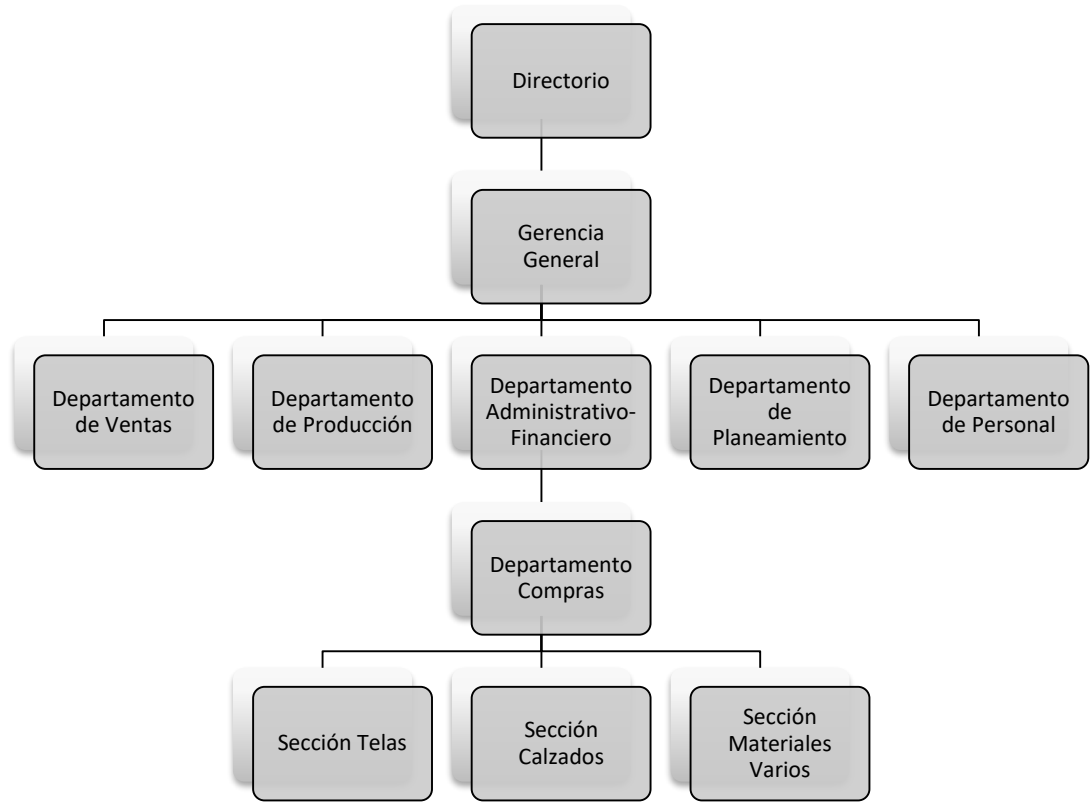
Las telas son adquiridas directamente a sus productores nacionales, empresas textiles de primera línea, que le proveen las piezas con las características que le solicita empresa (algodón, fibra, poliéster, etc.).

El plástico para calzado es importado por la misma empresa a un proveedor del exterior, con el que se firmó un contrato de transferencia de tecnología, obteniendo una licencia parcial para producir el calzado, comercializándolo bajo una marca de nombre mundial.

Los demás materiales, accesorios menores y envases son adquiridos a proveedores locales dentro de un mercado bastante competitivo, donde la empresa posee un importante poder de compra y consumo.

Todas las compras se procesan por sistemas contables similares y son controladas de la misma manera.

La estructura de la organización, responde al siguiente esquema, dentro del cual se detalla con mayor análisis el departamento de compras:



Los sectores y, en consecuencia, las personas que los integran, que intervienen en la gestión de compras, cuentas a pagar y pagos, tienen dentro de la organización, la siguiente ubicación:

Sector o empleado interviniente	Gerencia de la que depende
Jefe de Almacenes	Gerente de Producción
Encargado de Recepción en Almacenes	Jefe de Almacenes
Encargado de Proveedores/Cuentas a pagar	Contador General
Tesorero	Gerente administrativo Financiero
Contador General	Gerente administrativo Financiero

La empresa posee un buen sistema de información basado en un presupuesto económico-financiero anual que se complementa con revisiones mensuales y proyecciones a largo plazo. Según nuestra experiencia, el sistema funciona adecuadamente y los desvíos producidos no son significativos y tienen explicaciones lógicas y razonables.

El departamento Compras integrando el sistema de información, prepara anualmente el presupuesto de compras, basado en los datos recibidos del Departamento de Producción y revisa la proyección a largo plazo.

Este trabajo es entregado a la Gerencia de Planeamiento. Ésta, centraliza los planes presentados por cada departamento, revisa las proyecciones y aprueba el plan definitivo junto con la Gerencia General y el Directorio.

Mensualmente, el Departamento Planeamiento efectúa el control presupuestario, preparando un informe que justifica los desvíos producidos e incluye otros datos sobre el funcionamiento del departamento. Los datos base del control son los obtenidos por dicha gerencia directamente del sistema contable.

Luego de su aprobación, éste informe es remitido al Jefe del Departamento Administrativo-Financiero, con copia al Gerente General.

Anualmente y con motivo de la confección del presupuesto, la Gerencia General instruye acerca de las “pautas básicas” a tener en cuenta para la gestión. Entre ellas indica los proveedores recomendables, el trato a mantener y las condiciones de pago más ventajosas para la sociedad, según la unión de las distintas funciones de la empresa.

Instruido de esta manera, el Jefe del Departamento Compras recibe autoridad suficiente para todas las funciones de compras habituales, debiendo requerir autorización expresa del gerente administrativo-financiero para aquellas no contempladas en el presupuesto anual y también en los

casos en que tal desvío implique un incremento del 25% o más sobre las bases previstas.

Las operaciones se inician en base a la información recibida del sistema de Almacenes que indica automáticamente, los puntos de pedido y stock de seguridad. En función de estos datos y con la colaboración de Producción se determina el “lote a comprar”. El proceso de “selección del proveedor” se realiza por un sistema de concurso de cotizaciones.

Una vez aprobada en forma definitiva la compra, la documentación se distribuye de manera que ingresa al sistema contable que se encarga del control y seguimiento de la compra y el pago al proveedor.

La auditoría interna de este circuito, es realizada por profesionales capacitados y con independencia de criterio. Sus tareas consisten en efectuar una revisión semestral del correcto funcionamiento de los controles internos del departamento de compras, efectuando un “test de cumplimiento sobre la adjudicación del proveedor”, además de verificar la confección del informe de control presupuestario, también en forma semestral.

Por cada revisión emite un informe dirigido al Gerente administrativo-financiero y a la Gerencia General.

En forma trimestral se realiza una conciliación de las cuentas de los proveedores.

Basándose en la experiencia y en el conocimiento del cliente, surge que las partidas conciliatorias son escasas y fácilmente aclarables.

2.- Flujo de la documentación, controles y volumen de operaciones

Las actividades que generan el flujo de documentación dentro de la empresa pueden agruparse la siguiente manera:

a. **Pedido de materiales**

Por cada necesidad de compra, el Departamento Compras recibe una “requisición de producto” que es emitida por duplicado directamente por

el sistema computarizado de Almacenes, en función de los niveles de stock y puntos de pedido que maneja el archivo maestro de ese sector.

El jefe de departamento de Almacenes autoriza cada "requisición de producto" y envía el original a Compras, archivando el duplicado en el sector en forma cronológica.

El jefe de cada sección de compras recibe la "Requisición de Producto" según sea el bien requerido y efectúa un primer control en función a las pautas presupuestarias del período. Si existe una desviación significativa, le consulta al Jefe del Departamento Compras la oportunidad de comenzar la gestión que esto implica.

Obtenida la autorización (ambos aprueban el comprobante) y excepto para la compra de plástico de calzado, se solicitan cotizaciones a 3 proveedores seleccionados del archivo de proveedores de la empresa, que es revisado en forma periódica. Los "Pedidos de Cotizaciones" que se emiten por duplicado son firmados por el Jefe de sección antes de su despacho. El original es enviado a los proveedores y el duplicado se archiva junto con el original de las requisiciones de producto en forma cronológica en función de este último documento.

Recibidos la respuesta a los "Pedidos de Cotizaciones" se prepara un "Legajo de Selección" donde se vuelcan los datos contestados por los proveedores, se adjuntan las cotizaciones recibidas y el Jefe de sección sugiere una alternativa. El legajo se envía al Jefe del Departamento Compras para su aprobación. Este decide la elección del proveedor, justificando su proceder en caso de no ser la alternativa económicamente más rentable para la empresa. En caso que la compra elegida supere en un 25% el presupuesto previsto, se envía al Gerente administrativo-financiero el "Legajo de Selección" para su aprobación definitiva.

Una vez completado estos trámites, se emite la "Orden de Compra" pre-enumerada por triplicado y se distribuye de la siguiente forma:

Original	Al proveedor.
Duplicado	A almacenes que adjunta a la "Requisición de Productos" que tiene en su poder y se archiva en forma cronológica a la espera de la recepción de los bienes.
Triplicado	Se mantienen en Compras y se archiva junto al "Legajo de Proveedores".

b. Recepción de mercaderías

El sector Recepción, dentro de Almacenes, recibe las mercaderías, ingresa al sistema los datos de la recepción y firma el remito del proveedor. El sistema emite directamente el "Informe de Recepción" pre-numerado por triplicado que se distribuye:

Original	A Contaduría.
Duplicado	A almacenes, que lo adjunta al archivo de las "Ordenes de Recepción" en forma cronológica y definitiva. Además, recibe el remito del proveedor.
Triplicado	A Compras que retira del archivo "Ordenes emitidas pendientes de recepción" el legajo correspondiente y archiva en forma definitiva por orden de número de "Orden de Compra" indicando la conclusión de su gestión.

Compras, a través de un subsistema que hace correr diariamente, actualiza la información de manera de obtener al día el estado de las compras pendientes.

Almacenes controla los bienes recibidos con toda la documentación en su poder y una vez aprobado el ingreso, actualiza sus registros, que se encuentran integrados al sistema contable, enviando el remito del proveedor a Contaduría.

Contaduría, recibe el "Informe de Recepción" enviado por Recepción y el remito del proveedor de Almacenes y actualiza su pronóstico de

desembolsos y vencimientos. Archiva toda la documentación a la espera de la recepción de la factura del proveedor.

c. Recepción de facturas

Al recibir las facturas de los proveedores, se controla los datos incluidos con la “Orden de Compra” emitida, aprobando o no la factura para su pago al vencimiento.

Las facturas aprobadas se incluyen en el sistema de pagos y necesidades de fondos. Este sistema a su vez actualiza el sistema de cuenta corriente con proveedores que se encuentra integrado a la contabilidad general.

d. Pagos

Diariamente se emiten listados de vencimientos, los que son base para la aprobación por parte del tesorero del egreso de fondos y emisión de la “Orden de Pago”.

Cada pago aprobado se ingresa al sistema que emite las “Ordenes de Pago” por duplicado que son elevadas al sector Finanzas junto con el legajo correspondiente para la aprobación definitiva.

En base a las “Ordenes de Pago” autorizadas, se emiten los cheques que son firmados por el Gerente administrativo-financiero y el tesorero en forma conjunta.

Los cheques firmados, junto con la copia de la orden de pago, se entregan a Tesorería que se encarga del pago al proveedor realizado en las oficinas de la empresa recibiendo los correspondientes recibos que luego se entrega a Proveedores.

La emisión del cheque actualiza los saldos bancarios.

e. Cuentas a pagar

Una vez recibido el recibo del proveedor y firmada la Orden de Pago, se contabiliza la entrega del cheque con débito a la correspondiente cuenta corriente individual del proveedor.

Controles Independientes

Al cierre de cada mes, el sistema emite los siguientes informes:

1- Compras: "Listado de órdenes de compra pendientes de recepción" de manera de poder detectar compras demoradas que generen problemas de producción o errores en el sistema de información.

2- Almacenes y Recepción: detalle de "Informes de recepción" emitidos y mercadería recibidas.

3- Contaduría: "Listado de cuentas corrientes con proveedores" y detalle de "Informes de Recepción" emitidos sin recepción de la factura correspondiente.

4- Tesorería: "Listado de cheques emitidos en el mes".

El original de cada uno de estos informes se entrega a Contaduría que los utiliza para el análisis de las operaciones del mes y el control del corte de operaciones, comparando su contenido con los registros en su poder proporcionados por el propio sistema. Todo asiento de ajuste que modifique las cuentas manejadas por el sistema debe ser autorizado por el Contador General.

Volumen de las operaciones

A continuación se detallan ciertos parámetros que hacen a la medición de la significatividad de las operaciones de compras y pagos a proveedores, necesarios para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a realizar.

a. Concentración de Proveedores

Insumos	Cantidad de Proveedores Activos	Cantidad de Proveedores Inactivos
Telas	6	3
Plástico para calzado	1	0
Materiales, accesorios y envases	103	47

b. Significatividad de las compras

Insumos	Participación en los valores mensuales de compras
Telas	40%
Plástico para calzado	25%
Materiales, accesorios y envases	35%

c. Forma de pago y plazos

Insumos	Forma de pago	Plazo
Telas	Cuenta corriente	45/60 días
Plástico para calzado	Pagaré	180 días
Materiales, accesorios y envases	Cuenta corriente	30 días

3.- Programa de trabajo del auditor

Como trabajo de Auditoría interna, se realizaron dos procedimientos fundamentales.

Por un lado, el auditor se dirigió al Jefe de Departamento de Compras y de Almacenes. Junto a su equipo de trabajo, diseñaron un cuestionario a través del cual se espera obtener una completa evaluación del funcionamiento del control interno del departamento y en consecuencia, de

toda la empresa; dado que la organización de las actividades en este departamento impacta directamente en el resto de las áreas.

Por otro lado, el auditor junto a su equipo llevaron a cabo un procedimiento de circularización a proveedores. Si bien, este procedimiento es muy útil a los fines de constatar los saldos de las cuentas, el departamento de auditoría interna puso especial énfasis, al analizar sus resultados, en detectar, así como en el procedimiento anterior, fallas o debilidades en el control interno de la organización.

Es decir, el auditor interno, al obtener los resultados de estos procedimientos, pudo concluir a cerca de la conveniencia de poner especial atención en ciertas falencias del circuito que, al sugerir o recomendar distintas alternativas para mejorarlas, permitirían disminuir los riesgos que detectó en el mismo.

4.- Cuestionario al Jefe del Departamento Compras y al Jefe de Almacenes

El desarrollo del siguiente cuestionario, es un procedimiento implementado por el auditor con la finalidad de detectar puntos débiles en el control interno. Cada respuesta negativa implica una debilidad en el sistema de control.

a. **Cuestionario al Jefe del Departamento Compras**

Prueba sobre Controles Claves	Respuesta
¿Realiza el jefe del Departamento Compras un presupuesto del sector y lleva a cabo una adecuada revisión y seguimiento del mismo?	Si
¿Existe una política definida por la gerencia que contemple las pautas a tener en cuenta para la elección de proveedores y las condiciones de pago pactadas con cada uno de ellos?	Si

¿Se efectúa trimestralmente la obtención y conciliación de los de las cuentas corrientes de los proveedores?	Si
¿Se envían tres solicitudes de cotización a tres proveedores diferentes antes de adjudicarse la compra?	No
¿Se adjudica la “Orden de Compra” a un proveedor determinado luego de haber confeccionado y analizado una “Planilla Comparativa de Precios”?	No
¿Se efectúa una revisión sobre la confección del “Informe Presupuestario Anual”?	Si
¿Se efectúa la correcta pre-numeración de comprobantes y los controles de su secuencia numérica y cronológica?	No
¿Se verifica periódicamente la debida integración y coordinación entre los sistemas de compras, pagos, almacenes y contabilidad?	No
¿Posee Compras un archivo de “Órdenes de Compra Pendientes” que actualiza verificando que las mismas coincidan con los “Informes de Recepción recibidos de depósito?”	No

b. Cuestionario al Jefe de Almacenes

Prueba sobre Controles Claves	Respuesta
¿Existe una adecuada interacción entre la emisión de la “Requisición del Producto” del sistema de Almacenes y la correspondiente autorización por parte del departamento de Compras?	Si
¿Son efectivamente entregados a Contaduría los “Informes de Recepción” en forma oportuna a los efectos del corte de operaciones?	Si
¿Se efectúa el correcto control sobre las facturas recibidas de	No

los proveedores antes de su registraci3n?	
¿Son los egresos de fondos aprobados en funci3n a los "Listados de Vencimientos" que prepara el sector Finanzas?	Si
¿Realiza Contaduría el control pertinente con el "Listado de Cheques Emitidos" en el mes por Tesorería?	Si
Cuando se reciben las mercaderías en el dep3sito por el encargado de Almacenes, ¿se verifica la cantidad y características de las mismas con la Orden de Compra y el remito del proveedor?	Si
¿Emite Recepci3n el respectivo "Informe de Recepci3n" enviando el original a contaduría y archivando cronol3gicamente el duplicado?	Si
En caso de no existir Orden de Compra previa, ¿se almacenan las mercaderías recibidas en forma separada del resto y se espera hasta recibir la "Orden de Compra" autorizada para emitir el Informe de Recepci3n?	Si
En el dep3sito, ¿se actualiza el inventario permanente en unidades y se concilia el total de piezas con el total de unidades obtenidas seg3n el resumen del "Informe de Recepci3n"?	No
Cuando Contaduría recibe las facturas, ¿controla la cantidad y descripci3n con el remito del proveedor y el precio con la "Orden de Compra" contabilizando la deuda correspondiente?	No

5.-Circularizaci3n a Proveedores

Consideraciones previas:

La empresa realiza todas sus compras con cláusula CIF, en cuenta corriente, abonándose entre los 30 y 65 días de efectuadas las mismas. La sociedad, dada la variedad de productos que elabora, opera con 160

proveedores, de los cuales aproximadamente 110 registran movimiento frecuente.

Durante el mes de Octubre de 2012 no hubo variaciones en el índice de precios. Los proveedores realizaban en este período un descuento del 5% trimestral por pago de contado.

La empresa controla la existencia de bienes de cambio llevando un inventario permanente de los mismos exclusivamente en unidades. El costo de ventas se determina a fin de ejercicio por diferencia de inventarios.

El jefe de depósito controla la mercadería recibida con el remito del proveedor, indicando en el mismo la conformidad de la recepción y la fecha. Los remitos son enviados diariamente a Contaduría, donde se archivan en espera de la factura. Una vez recibida ésta, se procede a la registración de la compra en el subdiario respectivo. Por estos motivos, el riesgo determinado para el componente de compras y Cuentas a pagar para el ejercicio 2012 fue "intermedio", debido a pequeñas falencias en el control interno.

Alcance de la Circularización

El auditor obtuvo el listado de Proveedores al 30/09/12 (el más actualizado que se encontraba disponible a la fecha en que se realizaron los procedimientos de circularización. El método que el auditor adoptó para tomar la muestra que circularizaría, consistió en seleccionar los proveedores que él consideraba que serían los más representativos de toda la población, es decir, el muestreo se realizó a criterio del auditor, ya que su experiencia sobre el rubro y su conocimiento de la empresa le indicaban que era lo más conveniente.

Para esto, seleccionó: los 10 proveedores con mayor saldo, un proveedor con saldo cero y uno con saldo positivo. Una vez escogida la muestra, efectuó la circularización sobre este total de 12 proveedores en forma positiva, y lo hizo al 30/09/2012.

La carta modelo enviada por el auditor (original y dos copias) fue la siguiente:

Nº de control..... Fecha.....
La presente no es un reclamo de pago y no persigue otro fin que el enunciado.
Señores.....
De nuestra consideración:
A los efectos de una comprobación general de saldos, solicitamos tengan la gentileza de indicar directamente a nuestros Auditores,, utilizando al efecto el sobre con franqueo pagado que acompañamos para ese fin, su conformidad o reparo al siguiente saldo al 30/09/2012 con "El Mameluco SRL" según el resumen incluido en la parte inferior de esta circular.
Rogamos, asimismo, indicar la fecha y monto de todo pago aplicable al saldo mencionado.
Saludamos a ustedes muy atentamente.
Sello y firma El Mameluco SRL

Con posterioridad al envío de las circulares, la Sociedad emitió el "Listado de Proveedores" al cierre, lo q permitió establecer lo siguiente:

	Nº proveedores	% sobre la cantidad de proveedores	Importe en \$	% sobre el monto de la cuenta
Circularizado	12	7.5	3.164.016	58
Sin circularizar	148	92.5	2.291.184	42
Total	160	100	5.455.200	100

Resultados obtenidos

Circular Nº	Proveedor	Saldo al 30/09/12 según la Compañía \$	Saldo al 30/09/2012 según Proveedor \$	Diferencia
1	Las Marías S.A.	(110.200)	(146.200)	36.000
2	La Alemana S.A.	(124.300)	(222.300)	98.000
3	El Lagarto S.A.	(237.516)	Sin respuesta	
4	El Sauce S.A.	(60.000)	- (1)	60.000
5	Los Olivos S.A.	(210.000)	(210.000)	-
6	La Entradita S.A.	(348.200)	Sin respuesta	
7	El Jacarandá S.A.	-	(300.000)	300.000
8	Ernestina S.A.	(400.000)	(460.000)	60.000
9	Mar azul S.A.	(548.000)	(525.000)	23.000
10	El Serrillano S.A.	(215.800)	Sin respuesta	
11	MyM S.A.	(975.000)	(990.000)	15.000
12	Andares S.A.	65.000	(15.000)	80.000
		(3.164.016)	(2.868.500)	

(1) Aclara que la Compañía posee mercadería de su propiedad, enviada en consignación por \$185.000.

Aclaración a las diferencias de la circularización (datos aportados por la empresa)

Por las circulares 3, 6 y 10 no se recibió respuesta. El auditor solicitó a la compañía que le aclarara las diferencias relativas a esas circulares y que se las entregara junto con la documentación de respaldo de todas ellas.

El siguiente es el resumen del trabajo preparado por la empresa:

Circular Nº 1: La diferencia de \$36.000 corresponde a la factura nº 245 del 28/09/2012. La mercadería respectiva fue recibida en la Empresa el

29/09/2012 y, a su vez, le fue devuelta al proveedor el 02/10/2013 por no ajustarse a las especificaciones de la orden de compra. La compañía no contabilizó la factura de compra ni la devolución.

Circular N° 2: La diferencia de \$98.000 se debe a lo siguiente:

a- \$18.000 a un pago efectuado con cheque N° 349 contra Banco Galicia S.A. que fue emitido y contabilizado por la empresa el 27/09/12 y debitado por el banco el 02/10/13.

b- \$80.000 a la factura N° 8.905 del 01/10/12. Tanto la factura como la mercadería se recibieron en esa fecha por lo que al 30/09/13 esta transacción aún no había sido contabilizada por la empresa.

Circular N°4: Al 30/09/12 la sociedad había vendido \$60.000 de la mercadería recibida en consignación, pero a esa fecha aún no le había enviado la correspondiente Nota de Venta y Líquido Producto, por lo que el proveedor en ese momento aún desconocía tal crédito a su favor.

Circular N°7: La diferencia de \$300.000 corresponde a la factura N° 265 de fecha 30/09/12, la que fue recibida junto con la mercadería, el 05/10/13, momento en el que se la contabilizó y pagó.

Circular N°8: El siguiente es el análisis de la cuenta de acuerdo con los registros del proveedor y de la Compañía.

Fecha	Factura N°	Según Compañía	Según Proveedor
28/09/12	80.217	330.000	370.000
29/09/12	80.368	70.000	90.000
TOTAL		400.000	460.000

Las diferencias se deben a que la Compañía ha contabilizado ambas facturas de acuerdo con los precios establecidos en las órdenes de compra. El proveedor, por el contrario, ha facturado la mercadería de acuerdo con los precios vigentes en el momento de la entrega, con fecha 15/10/13. Se llegó a un acuerdo con el proveedor por el que éste acepto respetar los precios en

la orden de compra para la factura N° 80.217 y la Compañía por su parte aceptó los precios incluidos en la factura N° 80.368. La mercadería incluida en ambas facturas se encontraba en stock al 30/09/12 y fue medida contablemente al costo que surgía de las facturas del proveedor.

Circular N°9: La diferencia de \$23.000 corresponde a la factura N° 383 del 03/10/12 correspondiente a servicios contratados por la empresa en Agosto de 2012, que fueron imputados incorrectamente en esta cuenta.

Circular N°11: El proveedor no registró el último pago que se le hizo con cheque N° 171 por \$15.000 firmado el día 29/09/12.

Circular N°12: El proveedor no registró el último pago que se le hizo con cheque N° 211 por \$80.000 firmado el día 30/09/12. Con este pago, se cubría la deuda de \$15.000 con el proveedor y, a su vez, se le entregaba \$65.000 a cuenta de una futura compra de telas.

Examen de operaciones posteriores al cierre

El auditor revisó la totalidad de los pagos asentados en el registro de egresos desde el 01/10/13 al 15/10/13, sin encontrar otros pasivos omitidos, diferentes de los aclarados.

Aclaración a las diferencias de la circularización

Circular N°1: La mercadería está en el inventario al 30/09/2012, momento en el que se lleva a cabo la auditoría. Ésta, había surgido como diferencia de inventario en el sistema, dado que no había sido debidamente contabilizada. Por lo tanto, corresponde contabilizar la factura por \$36.000 y el saldo correcto de la cuenta es (\$146.200).

Verificación adicional: analizar que se trate de un remito omitido de registrar el 29/09/12 cuando se recepcionó la mercadería y que se identifique y analice la coincidencia o no con las partidas que fueron detectadas como

diferencias de inventario. Relacionar también con la documentación posterior a la devolución.

Circular N°2:

a. No genera ajuste puesto que el cheque fue entregado al proveedor (según el corte de chequera).

b. Si bien la deuda con el proveedor nace con la recepción de la mercadería (momento en el que se produce la tradición) y no cuando el proveedor emite la factura, esta operación aún no había sido contabilizada dado que ambas cosas suceden con posterioridad al 30/09/12.

A esa fecha, el saldo en la contabilidad era correcto. No corresponde ajustar.

Circular N°3, 6 y 10: Análisis de los pagos posteriores a los proveedores como procedimiento alternativo y cruce con la documentación respaldatoria.

Circular N°4: A pesar de que la Nota de Venta y Líquido Producto fue enviada al proveedor con posterioridad a la fecha de análisis, la deuda existía y está correctamente contabilizada, por lo que el saldo de la cuenta es \$60.000.

Circular N°5: Si bien el saldo del proveedor no difirió con respecto al contabilizado, ninguna de las partes consideró la factura B de Los Olivos S.A. de \$5.200 de fecha 29/09/12. Por lo que, el saldo correcto de la cuenta es (\$ 215.200) y corresponde hacer un ajuste por dichos \$5.200.

Verificación adicional: relacionar con información de inventario físico.

Circular N°7: El saldo de la empresa al 30/09/12 es correcto, dado que la factura y la mercadería se recibió el 05/10/13 y para la empresa la deuda con el proveedor nace en el momento de la tradición, es decir, con la recepción de la mercadería. El saldo correcto es cero y no corresponde ajustar.

Circular N°8: En cuanto a la primera factura, el saldo correcto es el orden de compra, pero al haber recibido y contabilizado la factura del

proveedor por un importe mayor, habrá que esperar que éste le emita a la empresa una Nota de Crédito, que implicaría un descuento dado que aceptó cumplir con lo pactado en la Orden de Compra. Oportunamente, deberá realizarse el ajuste correspondiente sobre la cuenta y el saldo correcto quedará conformado por \$330.000 de la primera factura, más \$90.000 de la segunda (dado que la empresa acordó aceptar el valor de esa factura aunque no coincidía con lo pactado en la Orden de Compra); por lo tanto el saldo correcto de la cuenta sería (\$ 420.000). Debe realizarse un ajuste por los \$20.000 de diferencia de la segunda factura.

Verificación adicional: solicitar aceptación del proveedor o visualizar aceptación pago posterior.

Circular N°9: Está incorrectamente imputado. Debe ajustarse y el saldo correcto de la cuenta es (\$525.000).

Circular N°11: Este pago en realidad no se efectuó puesto que el cheque no fue entregado al proveedor. Se lo constató a través de la “Orden de Pago” correspondiente, cuya fecha es 01/10/12. Por lo tanto, el saldo correcto es (\$990.000), corresponde ajustar los \$15.000 de diferencia.

Circular N°12: Al no haber sido entregado aún el cheque al proveedor, igual que en el caso anterior, el saldo correcto de esta cuenta es (\$15.000) y corresponde ajustarlo. A través de hechos posteriores, el auditor determina que cuando el cheque es efectivamente entregado según Orden de Pago de fecha 01/10/12, si se genera un saldo a favor de la empresa (anticipo al proveedor) por \$65.000.

Observaciones

Si bien la contabilidad no se hallaba al día el auditor pudo verificar el resto de los pagos mediante la revisión de la documentación respaldatoria. También analizó las compras posteriores al cierre y las relacionó con el corte de remitos y el inventario físico. Además, analizó las órdenes de pago, documentación pendiente de procesamiento.

De todas formas, teniendo en cuenta la cantidad de ajustes que se debieron efectuar como consecuencia de este procedimiento de auditoría desarrollado por el auditor considera que le resultó útil el procedimiento para abastecerse de la información que necesitaba y poder detectar en que instancias del circuito de pago a proveedores la empresa tiene que poner mayor énfasis en su control a los fines de que los saldos según su contabilidad sean los correctos y coincidan con las compras reales al proveedor y lo que éste tiene contabilizado.

6.- Cuadro de deficiencias del Control Interno

Fallas detectadas en el Control Interno	Riesgos que implican	Sugerencia del auditor
No se pide "Solicitud de Cotización" a, por lo menos, tres proveedores distintos antes de adjudicar una compra ni se realiza un análisis en base a una "Planilla Comparativa de Precios" de los distintos proveedores.	Existe el riesgo de que se otorguen las órdenes de compra a proveedores que no necesariamente ofrecen la mejor calidad, el mejor precio y las mejores condiciones de venta.	Deben confeccionarse al menos, tres solicitudes de cotización y ser enviadas a tres proveedores antes de emitir la "Orden de Compra". Se debe contar con una "Planilla Comparativa de Precios", donde se vuelquen todos los datos relativos a cada proveedor, a los fines de contar con toda la información necesaria y fácilmente comparable para tomar la mejor decisión a la hora de optar por un proveedor.
La empresa no cuenta con	Existe el riesgo de una	La Nota de Venta y

<p>un adecuado sistema de ventas por consignación, dado que, cuando vende mercadería que tiene en su poder y pertenece a terceros, el dueño no está correctamente informado y actualizado en cuanto al momento en que se perfeccionan estas ventas y nace el crédito a su favor.</p>	<p>errónea contabilización tanto para la empresa como para el proveedor.</p>	<p>Líquido Producto se debe enviar en tiempo y forma al proveedor a quién pertenece la mercadería cada vez que se perfeccione una venta.</p>
<p>Cuando se preparan las órdenes de compra no se identifica correctamente a los proveedores y no se constata que las cantidades solicitadas, precios y condiciones de compra hayan sido las aprobadas por el sector correspondiente.</p>	<p>Que se cometan errores intencionales o no en los pedidos a los proveedores, que pueden afectar el normal desenvolvimiento de las actividades, por falta de suministro, entre otros factores.</p>	<p>El departamento compras al emitir la orden de compra debe contar con la debida autorización y Almacenes al recibirla debe efectuar un control detallado para asegurarse de que lo que se recibe coincide con lo que se ha aprobado.</p>
<p>Se imputan pagos a proveedores en el momento en que se emite un cheque a pesar que este no haya sido entregado o retirado por el mismo.</p>	<p>Se cancelan deudas todavía existentes para la empresa por lo que queda incorrectamente expresado en la contabilidad el saldo de proveedores.</p>	<p>La registración de los pagos a proveedores debe realizarse cuando el cheque es efectivamente entregado al proveedor, es decir, se canceló la deuda con el mismo.</p>
<p>El acceso a las funciones de procesamiento y a los registros de datos</p>	<p>Que el usuario cometa errores por no estar capacitado para esta</p>	<p>El Departamento Compras debe restringir el acceso de los usuarios al sistema</p>

<p>relacionados con las compras y la información de proveedores no está restringido a los usuarios que corresponde.</p>	<p>función o equivocaciones intencionales con el fin de perjudicar a la empresa.</p>	<p>informático de modo tal que sólo esté autorizado a cargar datos y realizar modificaciones la persona autorizada y responsable de tal tarea.</p>
<p>Las modificaciones a los archivos de proveedores, los precios de compra y otros datos permanentes no son debidamente aprobados (y en todos los casos) por un funcionario del nivel apropiado.</p>	<p>Que se aprueben pedidos de compra que no corresponden porque no son requisiciones reales de la organización, facilitando así que los empleados puedan cometer actos en su beneficio propio y en desmedro de los intereses de la empresa.</p>	<p>Implementar un esquema de jerarquías en cuanto a la autorización de las operaciones dentro del circuito "compras y pagos a proveedores" de manera tal de impedir que se realicen operaciones que no corresponden y pueden perjudicar a la organización.</p>
<p>Todos los datos sobre las compras realizadas a proveedores no están siendo debidamente ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa y una sola vez.</p>	<p>Al manipularse la información en vez de que esta sea ingresada al sistema de forma clara, pueden producirse errores que repercuten tanto en la contabilidad como en el movimiento físico de los bienes y que conllevan a que después sea más difícil encontrar la falla para corregirla. Esto genera pérdida de eficiencia en el circuito e impacta negativamente en</p>	<p>El sector compras debe contar con un sistema de procesamiento de datos que no permita que se comenten errores como ingresar más de una vez un comprobante, en caso de error, el sistema debe impedirlo.</p>

	los costos.	
El acceso a las funciones de recepción y control sobre los bienes recibidos y el registro de los datos relacionados con estas operaciones no está debidamente restringido.	Que no exista una correcta división de funciones, siendo posible que se superpongan y queden en la misma persona funciones que deben controlarse entre sí, quedando la empresa expuesta a hurtos o faltantes de mercaderías, es decir inconsistencias que posteriormente no se podrían justificar.	El departamento de recepción debe reorganizarse y tener una persona específicamente a cargo de la recepción y control de los bienes recibidos, mientras que otro empleado debe encargarse del control, generándose así un control cruzado que implica mayor seguridad en tales operaciones.
No siempre se efectúa la comparación entre el informe de recepción y las órdenes de compra correspondientes. A su vez, las diferencias que surgen, no son investigadas en forma oportuna.	Al no efectuarse la debida conciliación, la operatividad se ve afectada y se corre riesgo de que tenga fuertes implicancias en los costos.	El departamento de recepción debe llevar un control sobre los informes de recepción que recibe con respecto a las órdenes de compra que son su sustento. De otra forma, deben aplicarse procedimientos que permitan al auditor interno justificar las diferencias que surjan.
No se efectúa un correcto control de la exactitud matemática de las facturas de proveedores.	Existe riesgos de que por equivocación no intencional haya errores matemáticos y esto impacta en la indebida contabilización de los	Debe efectuarse un control sobre la factura que se recibe del proveedor y este debe ser inmediato, y luego se habilita el pago al mismo.

	saldos de las cuentas involucradas en el circuito.	
No se constata que las facturas a proveedores sean aprobadas para su pago por un funcionario de nivel apropiado.	Que se paguen facturas que no corresponden, inexistentes, duplicadas, etc. Esto posibilita que se comentan actos que perjudiquen a la empresa.	El pago de las facturas debe ser aprobado por quién esté autorizado para cumplir esa función. La aprobación debe ser fehaciente, tanto contablemente, en el sistema informático, como físicamente, a través de su firma en el comprobante correspondiente.
Los datos de desembolsos por los pagos a Proveedores surgen de Planillas Extracontables y no del Sistema de Gestión.	Existe riesgo de desconocer el saldo que se desembolsó a favor de cada proveedor, en consecuencia, efectuar pagos duplicados, por ejemplo.	La documentación donde consten los desembolsos a favor de cada proveedor, así como el valor acumulado global de la cuenta proveedores, debe surgir claramente de la contabilidad y registros de la empresa.
Los desembolsos (incluyendo cheques, giros y transferencias electrónicas) no son preparados en forma completa y precisa sólo sobre la base de facturas de proveedores aprobadas u otra	Riesgo de pérdida de la documentación respaldatoria, lo que implicaría tener que efectuar nuevamente pagos que ya fueron hechos, por no haber conservado debidamente los comprobantes de los	Debe existir un archivo donde se almacene la documentación que respalda los desembolsos a proveedores y donde conste la forma de pago, a los fines de que la empresa quede resguardada ante posibles

documentación de respaldo.	pagos.	futuros inconvenientes.
No se tiene conocimiento de la situación económica-financiera de los principales proveedores de la empresa.	Al no estar debidamente informados sobre la situación de los principales proveedores, se ve amenazada de sufrir desabastecimientos que afecten el desarrollo de sus actividades dado que se podría sufrir la interrupción de sus fuentes de suministros claves.	El encargado de efectuar la actualización del stock y precios que manejan cada proveedor, debería constatar la situación económica-financiera del mismo, abasteciéndose de la información necesaria.
A uno de los principales proveedores se le adeuda un monto significativo.	Que el proveedor decida cortar el lazo de aprovisionamiento con la empresa.	Se deben incrementar los esfuerzos necesarios para obtener la confirmación directa del proveedor de los saldos pendientes.
Se realizan compras cuyo plazo de pago se extiende a más de un año.	Que el proveedor decida no financiar más las compras de la empresa, sólo ventas en efectivo.	Aplicación de procedimientos específicos para verificar este tipo de transacciones.
El sistema integrado de compras y cuentas a pagar permite que varios departamentos accedan a una base de datos común, que cuenta con información calificada.	Que se filtre información que puede perjudicar a la empresa y a su vez, usuarios que no debieran estar autorizados a acceder a cierta información, puedan efectuar cambios en la misma.	Aplicación de procedimientos para verificar los controles de acceso a la base de datos

Las conciliaciones de los listados de cuentas a pagar con el mayor general no son realizadas en forma oportuna o las partidas conciliatorias no son adecuadamente investigadas y resueltas.	Contabilización incorrecta y probable inadecuada imputación a las cuentas de los respectivos proveedores.	Incremento de pruebas sustantivas para verificar las afirmaciones relacionadas con las cuentas a pagar.
Se han realizado numerosos pagos duplicados a proveedores.	Que la duplicación en el pago no sea detectada.	Ampliar el alcance de la revisión de transacciones de pagos a proveedores.
Existen variaciones significativas con respecto al presupuesto.	Que no se estén implementando las medidas y resoluciones que toman los directivos de la organización, que exista un plan paralelo de acción que la perjudique.	Incrementar el análisis de las justificaciones de la gerencia por las variaciones y sus causas.
Los procedimientos de corte no han sido aplicados adecuadamente al cierre de cada mes.	Que no se obtengan los saldos correctos de las cuentas, lo que conllevaría a reclamos de los proveedores.	Mayor esfuerzo para probar el corte de transacciones al cierre, no sólo a través de pruebas sustantivas, sino también, poniendo mayor énfasis sobre los controles.

Conclusión

A través del análisis del circuito “Compras y Cuentas a Pagar Comerciales”, se manifiesta la importancia de la auditoría interna y el papel fundamental que esta cumple en el desenvolvimiento de una organización. El control sobre las actividades que esta desempeñan y que representan el giro habitual de sus negocios, es lo que permite alcanzar con mayor eficiencia sus objetivos en cada ciclo comercial e incrementar el grado de cumplimiento de los planes de la gerencia.

A su vez la calidad de las auditorias es uno de los temas importantes a perfeccionar en la actualidad, pues de esto depende la confiabilidad de la información que se obtiene de las mismas. El estudio de la Auditoria, y en particular sobre este rubro, constituye un aspecto de vital importancia, dada la significatividad de su análisis en relación al patrimonio del ente.

Las auditorias en los negocios son muy relevantes, por cuanto la gerencia sin la práctica de una auditoria no tiene plena seguridad de que los controles que tiene implementados son realmente útiles y eficientes en función a los objetivos planteados y que los datos económicos registrados realmente son verdaderos y confiables. Es la auditoria la que define con bastante razonabilidad la situación real de la empresa.

Como he demostrado a lo largo de este trabajo la auditoria es una herramienta gerencial para la toma de decisiones y para poder verificar los puntos débiles de las organizaciones aportando información útil y confiable con el fin de tomar medidas y precauciones a tiempo.

Anexo

Auditoría Interna

De la experiencia que día a día se va acumulando resulta sorprendente las graves falencias que en materia de auditoría y control interno adolecen las empresas, incluyéndose entre ellas no sólo a pequeñas y medianas, sino también a grandes empresas, y empresas estatales.

En primer lugar debemos subrayar la falta de cumplimiento a las normas básicas y fundamentales en materia de control interno, pero por otro lado está la ausencia de amplitud de conceptos en cuanto al patrimonio a proteger, y de los métodos e instrumentos de análisis a ser utilizados por los auditores internos.

Al igual que en el control de calidad, la falta de planificación y prevención es la norma en muchas empresas en lo relativo tanto al control interno, como al accionar de la auditoría interna. Por ello no es de sorprenderse ver a los auditores tratando de analizar que es lo que salió mal, porqué, y que hacer para evitar su repetición, cuando lo correcto es actuar preventivamente, y de acontecer algún hecho perjudicial no quedarse en los aspectos más superficiales sino profundizar hasta llegar hasta la causa-raíz, tratando de desentrañar de tal forma las razones que llevaron al sistema a engendrar dichas falencias.

Otro aspecto importante a cuestionar en las auditorías es que la misma sea percibida como una entidad dedicada sólo a la inspección (y a veces hasta con una perspectiva policíaca), y no al asesoramiento con el objetivo de proteger y mejorar el funcionamiento de la organización.

Es menester conformar una nueva visión de la empresa desde un enfoque sistémico, de tal manera de ubicar a la auditoría como un componente de dicho sistema, encargado de proteger el buen funcionamiento del sistema de control interno (subsistema a nivel empresa), sino además, de salvaguardar el buen funcionamiento de la empresa a los efectos de su supervivencia y logro de las metas propuestas.

Es interesante significar que sólo el dirigente que reconozca la necesidad de considerar la empresa como un conjunto de sistemas interrelacionados y entrelazados, habrá descubierto la clave para entender cómo opera realmente la empresa.

Muchas empresas han dejado de existir como producto de sus falencias en el control interno, y en la falta de una auditoría interna que evalúe eficazmente la misma. La falta de buenos controles internos (no meramente normativos, sino aplicados) no sólo han dado lugar a estafas o defraudaciones (sea esta por parte de ejecutivos, empleados o clientes), sino también a graves errores en materia de decisiones producto de graves errores en materia de información.

Ahora bien, cuando de custodia de activos o patrimonios se trata, la auditoría interna tradicional pone todo su acento en los activos físicos, derechos y obligaciones de las empresas, dejando desprotegidos activos tan valiosos como lo son los clientes y sus niveles de satisfacción, el personal y su capital intelectual, y la calidad de los bienes y servicios producidos por la empresa.

Otro aspecto muy importante es la ubicación de la Auditoría Interna dentro del marco organizativo en cuanto a su grado de independencia. Que la Gerencia o Departamento de Auditoría Interna quede a un nivel de negociación o presión, impide alcanzar los objetivos que motivan su razón de ser.

En la nueva visión de la auditoría interna, ésta debe estar integrada a la Gestión Total de Calidad haciendo pleno uso de los diferentes instrumentos y herramientas de gestión a los efectos de lograr mayores niveles en la prestación de sus servicios.¹⁴

¹⁴Consultas a bases de información, en internet:<http://www.gerencie.com/auditoria-interna.html> (Octubre, 2013).

INDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General:

FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, 4º Edición, (Buenos Aires, 2009), tomo I.

-----, Tratado de Auditoría, tomo II, 4º Edición, (Buenos Aires, 2009).

LATTUCA, Juan Antonio, Compendio de Auditoría, 1º edición, Temas Grupo Editorial SRL, (Buenos Aires, 2003).

b) Especial:

CAYETANO A. Mora, LATTUCA J. Antonio, Manual de Auditoría, 10º edición, Centro de Estudios Científicos y Técnicos, (Buenos Aires, 2004).

SLOSSE, Carlos y Otros, Auditoría, Primera Edición, (Buenos Aires, 2006).

c) Otras publicaciones:

Consultas a bases de información, en Internet: <http://www.gerencie.com/auditoria-interna.html>, (Octubre, 2013).

Consultas a bases de información, en Internet: www.hsmglobal.com, (Septiembre de 2013).

Consultas a bases de información, en Internet: www.wikipedia.org, (Septiembre de 2013).

Resolución Técnica nº 7 F.A.C.P.C.E (Ushuaia, 1993).

Resolución Técnica nº 37 F.A.C.P.C.E (Santa Fe, 2013).

INDICE ANALÍTICO

Prólogo	Pág 1
----------------------	----------

CAPITULO I CONCEPTOS GENERALES

1.- Introducción.....	3
2.- Origen de la auditoría y su evolución en el tiempo.....	3
3.- Condiciones para una auditoría efectiva	6
4.- Auditoría Interna.....	8

CAPITULO II INDEPENDENCIA Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

1.- Condición básica para el ejercicio de la auditoría.....	12
2.- Amenazas a la independencia del auditor.....	14
3.- Código de Conducta Profesional.....	15
4.- Responsabilidad del auditor.....	18

CAPITULO III EL CONTROL INTERNO Y SUS COMPONENTES

1.- El Control Interno y sus Componentes.....	22
2.- Consideración del Control Interno por parte del auditor.....	25
3.- Ambiente de Control.....	27
4.- Actividades de Control.....	28

CAPITULO IV EL PROCESO DE AUDITORIA

1.- Planificación de la Auditoría.....	31
2.- Elementos y oportunidad de la Planificación.....	33
3.- Etapas del Proceso de Auditoría.....	34
4.- El Proceso de Auditoría destinado a lograr seguridad con eficiencia.	37

CAPITULO V

AUDITORIA DEL RUBRO CUENTAS A PAGAR COMERCIALES

1.- Descripción del rubro Cuentas a Pagar Comerciales y sus componentes.....	39
2.- Objetivos de auditoría aplicados al rubro Cuentas a Pagar Comerciales.....	41
3.- Procedimientos generales sobre el rubro Cuentas a Pagar Comerciales.....	48
4.- Métodos de relevamiento.....	49
5.- Pruebas sobre los controles o de cumplimiento.....	52
6.- Examen de validez de saldos o pruebas sustantivas.....	56
7.- Controles de interés para el auditor.....	59
8.- Trabajos adicionales en una primera auditoría.....	62
9.- Riesgos de auditoría en el rubro Cuentas a Pagar Comerciales.....	63
10.- Evidencias de auditoría en el rubro Cuentas a Pagar Comerciales..	65

CAPITULO VI

CASO PRÁCTICO

1.- Presentación, organigrama y operatoria de “El Mameluco SRL”.....	67
2.- Flujo de documentación, controles y volumen de operaciones.....	71
3.- Programa de trabajo del auditor.....	77
4.- Cuestionario al Jefe del Departamento Compras y al jefe de Almacenes.....	77
5.- Circularización a proveedores.....	79
6.- Cuadro de deficiencias del Control Interno.....	88

Conclusión.....	94
Anexo	95
Índice Bibliográfico	98
Índice Analítico	99