



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

# AUDITORÍA DE PYME

Autores: Correa García, María Laura  
Mudano, Luciana del Valle  
Otero, Noelia Fernanda

Director: Cuezco, Josefina

**2016**

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

## **RESUMEN**

Este trabajo surgió en base a una problemática que se presenta generalmente en las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs) en donde es común ver que la prioridad en la división de tareas la posee el área de comercialización, siguiéndole normalmente el sector de producción. En tercer lugar, figura el área de administración y ahí es donde comienza la preocupación del auditor.

Buscamos demostrar que el costo-beneficio que proporciona una auditoria interna a pequeñas y medianas empresas es tan beneficioso como cuando se realiza el mismo trabajo en una empresa de gran envergadura. Ya que es posible aplicar las normas generales de auditoria, teniendo en cuenta las principales debilidades y fortalezas que tiene una PyMEs, adecuándolas al tamaño y necesidades de estas.

Es necesario tener en cuenta que el trabajo fue pensado para que el lector tome conocimiento de la importancia y los beneficios que brinda una auditoria interna en PyMEs, ya que las mismas al estar en una constante búsqueda de crecimiento suelen no priorizar ciertos aspectos administrativos y de gestión lo cual se transforma en su principal debilidad.

## **PROLOGO**

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

En el presente estudio se hace referencia a la importancia que se debe brindar en las pequeñas y medianas empresas al tema de control interno y en particular a la implementación de auditorías internas.

Asimismo, se tratará de desarrollar el concepto de la pequeña y mediana empresa, su problemática, sus defectos como empresa, y las posibles soluciones para lograr que éstas, que aún se encuentran en un proceso de desarrollo, crezcan.

En el presente documento se presentará el diagnóstico de la situación actual del Departamento Operativo de la empresa Transporte Automotor Bahía y se propondrán sugerencias que consideramos necesaria para la consecución de sus objetivos.

Por último queremos expresar nuestro agradecimiento a la colaboración prestada por la profesora Josefina Cuzzo, de la cátedra de auditoría I, a los profesores de la cátedra de Seminario, a los propietarios y a los empleados de la empresa que prestaron su colaboración y a todas aquellas personas que hicieron posible la realización de este trabajo.

# **CAPITULO I**

## **LA AUDITORIA INTEGRAL**

**Sumario:** 1.-Introduccion. 2.- Los Tipos de Auditoría. 2.1.- Auditoría Financiera. 2.2- Auditoría Externa. 2.3- Auditoría Interna. 2.4- Auditoría de Control Interno. 2.5- La Auditoría del Cumplimiento Legal. 2.6- La Auditoría de Gestión. 2.7- La Auditoría en la Pequeña y Mediana Empresa (PyME).

### 1.- **INTRODUCCION:**

El desarrollo de los negocios en un actual mundo globalizado y el avance de las tecnologías hacen resaltar la necesidad profesional de utilizar un nuevo modelo de control integral que posibilite evaluar todos los aspectos vinculados al proceso de administración de las operaciones y recursos de los entes públicos y privados (entes económicos).

El modelo de cobertura global es un nuevo producto, la auditoría integral, la que permite dentro del marco de la seguridad razonable de la auditoría, la detección de desvíos de significación en las características sujetas a control, correspondientes a la operatoria global de una organización.

Es necesaria la definición de un enfoque estructurado a partir de los procedimientos elaborados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y ampliadas para cumplir con los tipos de auditoría que conforman la auditoría integral, total o global.

Para ello es imprescindible la redefinición de un modelo de auditoría financiera moderno, como pilar de la auditoría integral y la redefinición del perfil del auditor moderno en la perspectiva de esta última, el que debe comprender aspectos específicos relacionados con la auditoría de gestión y económico-social, en la amplia temática vinculada a la economía, eficiencia, eficacia, ética, equidad y ecología, con el fin de lograr un modelo estructurado con base sistémica.

La auditoría integral tiene razón de ser en el contexto de la *responsabilidad (accountability)*, como:

El deber de toda persona que maneje bienes o dinero, o que ha recibido la encomienda de realizar cualquier tarea por parte de otros, de responder sobre la forma en que cumple sus obligaciones, incluida la información suficiente sobre la administración de los fondos y bienes. Esta obligación implica la de establecer una estructura de control adecuada para cumplirla. La que deberá ser verificada por una entidad independiente y superior.”<sup>1</sup>

Los servicios de auditoría en el marco de la seguridad razonable (de todo trabajo de auditoría) podemos clasificarlos como: auditoría financiera tradicional, auditoría financiera moderna, auditoría operativa o auditoría de gestión, auditorías especiales, auditorías de control interno, auditorías de cumplimiento legal, auditorías de ética o conducta de los negocios, auditorías de gestión de calidad, auditorías de gestión ambiental, auditorías económico-sociales y auditoría integral.

## 2.- Tipos de Auditoria

---

<sup>1</sup> WAINSTEIN, Mario, Auditoria: Temas Seleccionados, Ediciones Macchi (Buenos Aires, 1999) Pág. 3.

La auditoría integral comprende a los siguientes principales tipos de auditoría:

- Auditoría financiera
- Auditoría externa
- Auditoría interna
- Auditoría de control interno
- Auditoría de cumplimiento legal
- Auditoría de desempeño (economía y eficiencia, EE)
- Auditoría del cumplimiento de objetivos (eficacia, E)
- Auditoría económico-social (ética, equidad y ecología, EEE)

El enfoque actualizado de la auditoría de gestión comprende a los objetivos de las auditorías de desempeño, del cumplimiento de objetivos y económico-social (seis E).

Las características propias de la auditoría integral son coordinación, cooperación, ejecución multidisciplinaria (el contador público como líder de equipo) y realización cíclica o continua, pudiendo ser efectuadas tanto por auditores internos como por auditores externos independientes.

### 2.1.- La auditoría financiera

Las denominaciones auditoría financiera, auditoría contable y auditoría tradicional son en realidad sinónimos.

En esta perspectiva:

- a) El enfoque moderno de la auditoría financiera es el de auditoría de negocios;
- b) La base de la auditoría integral es dicha auditoría financiera, según a).

El enfoque de auditoría de negocios consiste básicamente en vincular los riesgos del negocio (no solamente los contables) con los procedimientos de auditoría, implicando una transformación en la forma de trabajar del auditor, con el objetivo básico de proporcionar un servicio de auditoría con mayor valor agregado y de asesoramiento independiente, mediante la identificación de oportunidades para mejorar los procesos vigente en el ente.

Los procedimientos de auditoría en algunas áreas suelen ser insuficientes o excesivos, provocando una desviación de los recursos humanos.

El trabajo de auditoría se debe orientar a actividades que se consideren como críticas o de alto riesgo. Cada vez es mayor la exposición de los patrimonios de los entes a diferentes riesgos, por lo que es necesario identificarlos y evaluarlos.

Se debe seguir entonces una metodología uniforme, siendo la más indicada la Auditoría sobre la base de Riesgos por Proceso. Dicha metodología para identificar procesos consiste básicamente en los siguientes pasos:

- Identificar las áreas del ente (financiera, administrativa, comercial, etc.)
- Dividir las áreas en componentes (departamentos, secciones y unidades).
- Elaborar un inventario de los procesos que se llevan a cabo en cada componente.
- Depurar el inventario de procesos, uniendo los que son compatibles y eliminando los que no están eventualmente sujetos a auditoría.

El riesgo del negocio (no cumplimiento de objetivos) es la posibilidad de que el suceso ocurra y provoque pérdidas al ente.

Las etapas principales del trabajo de auditoría de negocios son las siguientes:

1. Diseño de la estrategia de auditoría, sobre la base de los riesgos del negocio identificados.
2. Comprensión del negocio del cliente para individualizar asuntos que deban considerarse en dicha estrategia y oportunidades de servicio al ente (privado o público). Reunión con la gerencia del ente para confirmar la comprensión de los riesgos del negocio (no solamente los contables).
3. Documentación del conocimiento de los controles internos generales como parte de la planificación, reflejando las conclusiones de su evaluación en los programas de trabajo.
4. Examen basado en los riesgos de desvío o error de significación para cada objetivo de auditoría, documentando las razones de las clasificaciones de riesgo alto, medio o bajo.
5. Auditoría basada en una documentación adecuada de los sistemas de la organización y controles, en un programa a medida de las circunstancias del ente. Identificación de los controles de alto nivel establecidos por el ente para mitigar los riesgos (no sólo los contables). Diseñar un programa de trabajo basado en controles confiables. Considerar el trabajo confiable de auditoría interna para evitar duplicación de tareas.
6. Combinación justificable de los procedimientos analíticos y de pruebas de detalle. Minimizar el alcance de las pruebas sustantivas sobre transacciones de carácter repetitivo. Identificación de transacciones no rutinarias y estimaciones contables.
7. Realización de reuniones de cierre de la auditoría con el tiempo de trabajo, incluyendo a los especialistas de impuestos, sistemas computadorizados, muestreo, técnicas de auditoría con ayuda del



computador (TAAC), consultores, etc. Análisis de lo hecho y de las mejoras para el futuro.

8. Trabajo en equipo interdisciplinario como una unidad con una comunicación efectiva en todas las etapas de la auditoría. Mejorar la eficacia y eficiencia de la auditoría financiera, brindando además algún servicio adicional de mayor valor agregado como subproducto del mencionado enfoque de negocios.

Los componentes del servicio de auditoría se asientan en la auditoría de los estados financieros y en la carta de recomendaciones específicas sobre el control interno, pudiéndose incorporar otros componentes en escala ascendente, tales como el acceso a especialistas, la anticipación de las necesidades del cliente, el análisis de los asuntos de negocios y la asesoría independiente.

Los siguientes son conceptos importantes a tener en cuenta en el enfoque:

- Afirmaciones o aseveraciones de los estados contables.
- Objetivos críticos de auditoría
- Riesgo de auditoría o de emisión de un informe inadecuado.
- Clasificación de riesgos inherentes, de control y de detección.
- Riesgos profesional y de servicio al cliente.
- Seguridad razonable de auditoría
- Consideración de fraudes y actos ilegales.
- Precisión planeada de auditoría
- Procedimientos de auditoría (pruebas de controles, procedimientos analíticos y pruebas de detalles).
- Consideración de contingencias.
- Tratamiento de eventos subsecuentes.

- Evaluación de cartas de abogados.
- Consideraciones sobre entes relacionados.
- Evaluación de los hallazgos de auditoría.
- Diferencias de auditoría ajustadas y no ajustadas.
- Presentación de los informes de auditoría.

En síntesis, y como debe advertirse, los cambios son la vida profesional. El profesional tiene que estar preparado para enfrentar el presente y el futuro, por ejemplo manejando información, desarrollando nuevos conocimientos, cultivando la creatividad, ejercitando un pensamiento sistémico y no teniendo resistencia al cambio.

## 2.2.- La auditoría externa

La auditoría realizada por contadores públicos independientes para expresar una opinión sobre la información examinada es denominada auditoría externa o independiente.

Para dar crédito a las manifestaciones que la administración hace a través de su sistema de información, los interesados requieren de la opinión de un profesional totalmente desligado de los intereses de esa administración. La labor de auditoría externa implica una competencia profesional singular, caracterizada por una serie de atributos tales como independencia, educación y conocimientos especializados, dedicación al servicio, matriculación en los cuerpos encargados del control del ejercicio profesional, etc.

Además, por sobre todo ello, deben existir aspectos de ética profesional a ser tenidos en cuenta durante el desarrollo de la labor y durante todo el transcurso de la vinculación profesional.

Una de las funciones más comunes de la auditoría externa es brindar una opinión sobre las manifestaciones de la administración incluidas

en la información contable emitida por el ente. Esta función es conocida como auditoría de estados contables o información financiera. Sin embargo, el auditor externo está capacitado para brindar cualquier servicio que implique el examen de información, operaciones, procedimientos, actividades, proyecciones, etc., que necesiten de un juicio profesional dentro del marco de competencia del contador público.

### 2.3.- La auditoría interna

La Auditoría realizada por los empleados o funcionarios de la organización con propósitos de control, es comúnmente denominada auditoría interna.

La auditoría interna es actividad apreciativa, independiente de los sectores objeto de revisión. Por lo tanto, debería reportar a los máximos niveles de la organización y depender de ellos. Tiene por objeto la revisión de las operaciones para servir de base a la administración. Por este motivo, es un control que se describe como independiente pues mide y evalúa la eficacia de otros controles. La Auditoría interna trabaja en forma separada a las operaciones de la organización. En síntesis la auditoría interna es un mecanismo de control selectivo e independiente de los engranajes de control interno habituales que hacen a la operatoria de la empresa.<sup>2</sup>

Sus funciones incluyen:

- Revisión de las operaciones para verificar la autenticidad, exactitud y concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la organización.
- Control de los activos a través de los registros contables y comprobaciones físicas.

---

<sup>2</sup> SLOSSE, Carlos Alberto y Otros, AUDITORIA, 2º Edición, Ediciones La Ley (Buenos Aires, 2010) Pág. 11.

- Revisión de las políticas y procedimientos para evaluar su efectividad.
- Revisión de si los procedimientos contables fueron aplicados en forma consistente con las normas contables.
- Auditoría de las otras organizaciones con las que existen relaciones contractuales a cumplir u otras vinculaciones económicas.

#### 2.4.- La auditoría del control interno

El control interno es un proceso realizado por la dirección, administración o gerencia y otro personal de una entidad (ente económico), diseñado para proporcionar seguridad razonable, mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías:

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

Esta definición del informe COSO sobre el control interno tiene importancia porque incorporó en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes a nivel mundial y actualizó la práctica del control interno, así como los procesos de diseño, implantación y evaluación.

La primera categoría se orienta a los objetivos básicos de negocios de una entidad, incluyendo los de desempeño y rentabilidad y la salvaguarda de activos.

La segunda se relaciona con la preparación de estados financieros de publicación confiables, incluyendo estados contables intermediarios y datos financieros seleccionados derivados en tales estados.

La tercera se refiere al cumplimiento de las leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad.

Estas categorías son distintas pero están interrelacionadas, y el control interno puede juzgarse efectivo en cada una de las tres categorías mencionadas.

El control interno consta de cinco componentes, aplicables a todas las entidades, derivados de la manera como la administración realiza los negocios y de cómo están integrados al proceso administrativo:

- Ambiente de control
- Valoración de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Monitoreo.

Existe sinergia e interrelación entre esos componentes, formando un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes.

Además, existe una relación directa entre las tres categorías de objetivos que se esfuerza la entidad para conseguir, y los componentes, los cuales representan lo requerido para lograrlos.

Los objetivos, como dijimos, se ubican dentro de tres categorías:

- Operaciones, relacionadas con el uso efectivo y eficiente de los recursos de la entidad.
- Información financiera, relacionada con la preparación de estados financieros contables.
- Cumplimiento, relacionado con la observancia de la entidad con las leyes y regulaciones.

De un sistema de control interno se puede esperar que proporcione una seguridad razonable para la consecución de los objetivos relacionados con la confiabilidad de la información financiera y con el cumplimiento de leyes y regulaciones, los que en gran parte están basados en estándares o sensores impuestos por sectores externos a la entidad.

Sin embargo, la consecución de los objetivos de operaciones no siempre está bajo el control de la entidad, no pudiendo el control interno prevenir juicios o decisiones incorrectas.

Considerando las restricciones del control interno, dijimos que el mismo opera a niveles con relación a los distintos objetivos y, además, que no puede proporcionar seguridad absoluta con respecto a cualquiera de sus tres categorías.

Los contadores públicos independientes constituyen partes internas o externas a la entidad, que desempeñan un rol importante para la consecución de los objetivos del control interno

Un auditor debe obtener un conocimiento suficiente del sistema de control interno de una entidad para planear la auditoría, pero usualmente no podría estar en condiciones de identificar todas las debilidades que pudieran existir. En la mayoría de los casos los auditores que conducen una auditoría de estados financieros proporcionan información útil para la administración en el desempeño de sus responsabilidades, comunicando hallazgos de auditoría, información analítica y recomendaciones.

Los reportes usados exclusivamente dentro de una entidad pueden tratar de los controles internos que estén relacionados con las tres categorías de objetivos antedichos (efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera, y de acuerdo con legislaciones y regulaciones aplicables).

Un área en evolución de los reportes gerenciales sobre control interno son los controles al cumplimiento de leyes y regulaciones. Los mismos han sido principalmente del sector gubernamental.

## 2.5.- La auditoría del cumplimiento legal

Las leyes y reglamentos deben ser considerados en una misma auditoría de estados financieros, y las normas internacionales de auditoría (NIAs) consideran este aspecto, debiendo adaptarse según sea necesario a la auditoría de otra información e incluso a los servicios relacionados.

“Cuando planea y ejecuta procedimientos de auditoría y cuando evalúa e informa los resultados consecuentes, el auditor debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y reglamentos puede afectar significativamente los estados financieros.”

La Administración, Dirección o Gerencia tiene la responsabilidad de garantizar que las actividades del ente se conduzcan conforme a las leyes y reglamentos vigentes. Para ello, como mínimo es preciso mantener un compendio de conducta empresarial, tener asesores legales competentes y operar con normas de controles internos relacionados adecuadas.

La auditoría de cumplimientos se puede definir como:

“...la comprobación o el examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables.”<sup>3</sup>

El auditor independiente tiene que diseñar un enfoque de auditoría que le permita obtener una seguridad razonable de que el ente cumple con las leyes, regulaciones y requerimientos pertinentes.

El trabajo del auditor se desarrolla sobre la base del marco general de las normas de auditoría generalmente aceptadas debiendo comenzar por obtener una comprensión de esta temática, desarrollando luego procedimientos de auditoría para identificar casos de incumplimiento significativos e informarlos a la Administración para su consideración y tratamiento, pudiendo concluir que es necesario retirarse del compromiso

---

<sup>3</sup> NIA 250, CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS, (s.d.)

cuando la entidad no tome las acciones correctivas necesarias para remediar la situación.

La NIA 250 trata este tema específico con una introducción, la mención de la responsabilidad de la Administración, la consideración del auditor del cumplimiento con las leyes y reglamentos, el informe de incumplimiento, el retiro del trabajo, la perspectiva en el sector público y un apéndice conteniendo indicaciones de que puede haber ocurrido incumplimiento.

El informe de incumplimiento se puede comunicar a la administración del ente, a los usuarios del informe del auditor y a las autoridades reguladoras. En este último caso la NIA aclara que:

“...el deber de confiabilidad del auditor normalmente le imposibilitaría reportar incumplimiento a una tercera parte, pero, sin embargo, Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013 en ciertas circunstancias, ese deber de confidencialidad es sobrepasado por el estatuto, la ley o por las cortes de justicia.

El auditor puede necesitar la asesoría legal en tales circunstancias dando debida consideración a la responsabilidad del auditor hacia el interés público.”

En lo que hace al sector público, la NIA dice que muchos trabajos de dicho sector:

“...incluyen responsabilidades de auditoría adicionales respecto de la consideración de leyes y reglamentos. Aún si las responsabilidades del auditor no se extienden más allá de las del auditor privado, las responsabilidades para informes pueden ser diferentes, ya que el auditor del sector público puede estar obligado a reportar sobre casos de incumplimiento a las autoridades que gobiernan o informarlos en el dictamen o informe de auditoría.”



## 2.6.- La auditoría de gestión.

La auditoría de gestión es el examen que efectúa un auditor independiente de una entidad con el fin de emitir su informe profesional, vinculado a la evaluación de la economía y eficiencia de sus operaciones y la eficacia en el cumplimiento de los objetivos.

La gestión o la actuación de la Dirección comprende lo adecuado de las políticas, objetivos y metas propuestos, los medios para su implantación y los mecanismos de control interno que posibiliten el seguimiento de los resultados obtenidos.

La auditoría de economía y eficiencia persigue mejorar el empleo de los recursos a través de la reducción de los costos y/o el aumento de la producción y ventas. Existen ejemplos de auditorías específicas vinculadas a los siguientes temas:

- Sustitución de personal, materiales y equipos de menor costo.
- Consolidación o fusión de las actividades de administración y servicio.
- Introducción de nueva tecnología para mejorar la producción.
- Adhesión a políticas, procedimientos, leyes, reglamentos o cambios considerados necesarios.
- Contratación externa o ejecución interna.
- Adquisiciones externas o ejecución interna.
- Adquisiciones comparadas con alquileres.

La auditoría de efectividad o eficacia persigue medir la marcha de una actividad en relación con sus objetivos o medidas de rendimiento establecidas (sensores).

En ciertos casos la entidad puede tener un sistema de medición a ser evaluado y en otros casos el auditor necesita previamente definir los indicadores y normas de rendimiento.

Normalmente los criterios de evaluación de la gestión de una entidad deben ser diseñados para cada situación específica, pudiéndose utilizar luego para casos similares. Es decir que no existen principios de gestión generalmente aceptados que estén sistematizados, sino que se basan en prácticas desarrolladas en el campo y que pueden ser mejoradas en el transcurso del tiempo.

Un enfoque actual de la auditoría de gestión considera también aspectos relacionados con el código de ética empresarial de la entidad, la equidad social en el manejo de sus recursos y el respeto por el medio ambiente y la ecología en el desenvolvimiento de sus actividades y operaciones.

Existen normas de auditoría de gestión desarrolladas a nivel internacional que pueden ser tomadas como punto de referencia abarcando normas generales, normas de examen y evaluación, y normas sobre informes.

Un plan general de auditoría de gestión puede abarcar la gestión global de la entidad y la revisión de gestiones específicas de los sistemas comercial, financiero, producción, recursos humanos, administración, y otras áreas funcionales, considerando el concepto de componentes críticos o de mayor riesgo.

La auditoría de gestión requiere una alta inversión de capacitación especializada y continuada en aspectos tales como normas de auditoría internacionales, administración y relaciones humanas, obtención y análisis de evidencia de auditoría, documentación y preparación de papeles de trabajo, desarrollo de hallazgos de auditoría, entrevistas, redacción de informes, etcétera.

La selección de ciertas áreas a ser auditadas en la auditoría de gestión puede hacerse sobre la base de lo siguiente:

- Consideración de problemas y debilidades conocidas dentro del ente.
- Identificación de áreas de problemas potenciales abordando puntos vulnerables o debilidades de control.
- Identificación de áreas para la auditoría, a través de la revisión sistemática, viendo los elementos primordiales del ente, identificando funciones operativas, metas, estrategias, estructura, sistemas, etcétera.
- Examen de los informes de otros auditores independientes.

## 2.7 - Auditoría en la pequeña y mediana empresa (PyME)

Habiendo hecho una pequeña introducción y descripción de los distintos tipos de auditorías existentes decidimos poner énfasis y explicar detalladamente la auditoría en la pequeña y mediana empresa, ya que es ésta en la cual se basa nuestro trabajo.

Para eso deberíamos definir en primer lugar, que es una empresa con esas condiciones. Existen características comunes que diferencian a este tipo de empresas.

### 2.7.1. Características en la pequeña y mediana empresa (PyME)

- a) Concentración de la propiedad o control operativo en uno o unos pocos individuos

Comúnmente se aprecia en este grupo de empresas que el capital accionario o la participación en el patrimonio corresponde a uno o unos pocos socios o accionistas. Esta es una característica que podría simplificar

los procedimientos de auditoria ya que, no habrá una diversidad de intenciones y/o de intereses a partir del máximo nivel volitivo de la empresa. No obstante, podría presentarse la situación de un ente q sea propiedad de dos o tres accionistas y/o socios con los intereses contrapuestos entre sí. En ese caso, las característica de concentración de la propiedad en lugar de simplificar la tarea de auditoria podría llegar a enrarecerla como consecuencia de que la influencia de los socios o accionistas es mucho más grande que en las grandes corporaciones donde, en cierta forma tienen una vista casi independiente de los accionistas. En las pequeñas y las medianas empresas, la influencia de los accionistas puede ser más significativa considerando que los mismos también pueden revertir el carácter de directores o gerentes.

b) Limitada división de tareas

Como consecuencia de la restricción de la estructura, las pequeñas y medianas empresas no disponen de una división de tareas deseable. Esto implica que utilizarán la limitada cantidad de recursos humanos con que cuentan. De esta forma es común ver que la prioridad en la división de tareas la posee en el área de comercialización, siguiéndole normalmente el sector de producción. En tercer lugar, figura el área de administración y ahí es donde comienza la preocupación del auditor.

Asimismo, se observa como consecuencia de no existir suficientes recursos que todas las áreas cumplen tareas que pueden no ser específicamente las que le corresponden. Esto puede preocupar desde el punto de vista de la separación de funciones y del control interno, teniendo en cuenta la norma básica es que los sectores operativos nunca deberían participar en la registración de y/o administración de sus propias funciones.

c) Estructura con características limitadas que demanda una mayor participación de los asesores externos

La misma característica anteriormente descrita, referida a la limitada división de tareas, implica que no existen suficientes recursos para que la empresa desarrolle especialistas en todas las funciones en las cuales debe participar como organización. Consecuentemente, debe recurrir con un mayor grado de necesidad respecto de las grandes empresas, a la búsqueda de asesores externos para que la auxilien.

d) Gerencia con un gran poder de decisión, dinamismo, creatividad, pero con limitaciones formales

Las limitaciones antes descritas determinan la existencia de una gerencia que suele caracterizarse por:

- Un alto espíritu empresarial de decisión, dinamismo y creatividad.
- La centralización de la toma de decisiones en el propietario/gerente sin la participación de otras personas.
- La inexistencia de una gerencia intermedia, que facilite que la gerencia posea considerable libertad en la conducción del negocio.
- Una estructura gerencial insuficiente, especialmente en lo que se refiere a la gerencia intermedia, para manejar en forma efectiva todas las funciones gerenciales.
- La ausencia de procedimientos formales de autorización.
- Dificultades en la delegación de funciones rutinarias.
- Falta de experiencia en el área financiera, impositiva, y contable.

e) Poca diversificación de las operaciones

Generalmente, las pequeñas empresas están conformadas por una sola unidad operativa que desarrolla su gestión en una sola ubicación y que fabrica o vende una gama limitada de productos o servicios. Este ambiente de operación motiva, con frecuencia, que se vean afectadas por factores

externos más directamente que las empresas más grandes y diversificadas.

Entre estos factores externos se incluyen:

- Cambios en las condiciones de la economía local, de la cual la empresa depende significativamente.
- La condición de un único cliente o proveedor.
- La acción de los competidores.
- Cambios tecnológicos
- Las características de la fuerza laboral (por ejemplo, niveles de rotación, moral, demandas salariales).
- Acción de las autoridades locales.

f) Alta vulnerabilidad estructural, funcional y financiera.

Muchas pequeñas empresas, especialmente durante la etapa inicial de crecimiento, carecen de métodos de producción o de comercialización, de técnicas financieras o recursos administrativos. Además, las pequeñas empresas frecuentemente tienen:

- Escasez de recursos financieros, con pocas opciones disponibles.
- Un alto grado de endeudamiento, acompañado de costos financieros considerables.
- Un flujo de caja y capital de trabajo inadecuado debido al aumento de requerimientos para financiación de bienes de cambio, cuentas a cobrar e inversiones en activos fijos.
- Condiciones comerciales frágiles como resultado de la falta de relaciones de negocios firmemente establecidas.

Habitualmente, estos problemas son superados a medida que la empresa crece y adquiere madurez.

g) Debilidad en los controles

Siguiendo la categorización de los controles incluida en esta obra se pueden observar las siguientes situaciones relacionadas con las pequeñas empresas:

- Ambiente de Control
- En una pequeña empresa generalmente no existe un Directorio formal y, cuando existe, a menudo sus miembros no tienen orientación hacia el control, interesándose más en los aspectos operativos.
- La participación del propietario/gerente es, generalmente, el único control real, ya que el pequeño empresario no puede justificarse a sí mismo el costo de mantener un sistema de control fuerte.

Como es posible prever, el grado de participación del propietario/gerente tiene una influencia directa sobre el monto de evidencia sustantiva de auditoría que se requerirá. Una falta de participación o una participación sin un suficiente interés o conocimiento, usualmente demandará un mayor nivel de evidencia sustantiva para alcanzar el nivel deseado de satisfacción de auditoría.

- Controles directos

Los controles directos son a menudo:

- 1) No documentados,
- 2) No aplicados uniformemente durante el ejercicio o si existen
- 3) No confiables a raíz de que los controles generales son débiles.

En muchos casos se debe partir de la base que, en las empresas pequeñas, los controles directos no son confiables para propósitos de auditoría. Por consiguiente, en esas circunstancias, se utiliza un enfoque de auditoría basado en pruebas sustantivas, la única opción cuando no se puede confiar en los controles.

- Controles generales

La existencia de un número limitado de empleados dificulta la adecuada segregación de tareas. Una o dos personas tiene frecuentemente

la responsabilidad de estas funciones, no siendo adecuado el control existente sobre el acceso a los equipos y programas.

h) Sistemas contables y funciones de procesamiento son complejidades

La naturaleza de la pequeña empresa tiene un impacto significativo sobre los sistemas contables que, por lo general, son:

- Sencillos: presentan un reducido número de registros contables, resúmenes de transacciones y tipos de operación.
- Simplificados: disponen de un mínimo posible de etapas y secuencias en la función de registración.
- Informales: presentan escasa documentación, confiando en cambio en el conocimiento acumulado de las personas involucradas.
- Centralizados: solo involucran a un número reducido de personas, y por lo general, incluyen a la gerencia para ciertas funciones claves (por ejemplo, firma de cheques)
- De baja prioridad: como ya se mencionó, no se considera un elemento tan importante en la empresa como lo son las funciones operativas y de ventas.
- De cambios rápidos: son ágiles, flexibles y dinámicos en respuesta al cambio de dirección de la empresa y al crecimiento en la dimensión y complejidad de ésta.

#### 2.7.2. Necesidad de normas especiales de auditoria

Habiendo definido las características más importantes de las pequeñas y medianas empresas relacionadas con el ámbito de aplicación de la administración y de la auditoria, se plantea la necesidad de determinar si este tipo de organizaciones requieren de normas de auditoria generales o



especiales. Mucho se ha discutido profesionalmente sobre el tema en diversos países.

Las posiciones doctrinarias que sustentan que las pequeñas y medianas empresas requieren normas de auditoría especiales, establecen que no se pueden requerir procedimientos de auditoría tan extensos y tan numerosos como los referidos a las grandes empresas. También indican que las características especiales relativas a una limitada separación de funciones, demandan procedimientos especiales para evaluar el control interno.

Por otro lado, se presenta la posición que sostiene la existencia de normas de auditorías generales y comunes para todas las empresas. Se esgrime que de esta forma se obtiene una mayor uniformidad y una mayor calidad en los exámenes de auditoría, con total independencia de la envergadura de la entidad auditada.

El hecho de que existan normas generales para cualquier auditoría no implica que las mismas no se adapten según el tamaño de las empresas. De esta forma, van a existir situaciones y condiciones que se deberán evaluar antes de definir el enfoque de auditoría a aplicar en las pequeñas y medianas empresas.

### 2.7.3. Condiciones previas a la aplicación de las normas generales de auditoría

A pesar de que las normas de auditoría, en la mayoría de los casos son generales, habrá condiciones específicas que se deberán verificar antes de asumir la responsabilidad de efectuar el examen de las pequeñas o medianas empresas. Esto especialmente si se trata de la primera oportunidad de contacto con las mismas. Estas condiciones se pueden sintetizar en dos grandes conceptos:

a) Auditabilidad:

Las condiciones de auditabilidad se refieren, en primer lugar, al concepto de integridad del directorio y/o de la Gerencia y la competencia y confiabilidad de los empleados. La integridad del directorio implica el grado de confianza que puede suministrar en todas sus aseveraciones. Una parte importante de los procedimientos de auditoria se basa en aseveraciones globales de los principales funcionarios y responsables de las empresas examinadas. Una gerencia sobre la cual surjan dudas sobre su integridad, difícilmente pueda generar información confiable para la auditoria. Tampoco se debe olvidar la confianza que generen los empleados y el personal de la empresa, ya que también en muchas ocasiones se debe recurrir a aseveraciones que los mismos efectúan.

Otro concepto incluido en la condición de auditabilidad es el que se refiere al grado de integridad y de autenticidad que pueda tener la documentación que respalda las operaciones del ente a auditar. La típica duda que se le presenta al profesional cuando realiza una primera auditoria de una pequeña empresa es la referida a si tiene ante sí toda la documentación de todas las operaciones que hace la empresa y a su vez, si toda la documentación que se le presenta es realmente autentica.

El primero de los conceptos relacionados con la integridad y confiabilidad de la gerencia y de su personal son aspectos que podrán ser verificados mediante la experiencia del auditor, el concepto y reputación que tenga la empresa en el mercado. Este aspecto es totalmente subjetivo y la conclusión final dependerá del criterio del auditor.

Con referencia a la integridad y autenticidad de la documentación podrán ser corroboradas a posteriori a través de las pruebas de auditoria.

b) Independencia a pesar de que se presten otros servicios

Como consecuencia de la limitada estructura de las pequeñas y medianas empresas, las mismas se ven obligadas frecuentemente a recurrir

a asesores externos. Muchas veces esos asesores externos son los mismos profesionales que deberán auditar los estados contables. Hoy en día se puede decir que la tarea de asesoramiento complementa perfectamente a la tarea de auditoría. Además, las normas de auditoría vigentes en gran parte de los países no consideran que exista falta de independencia cuando, por ejemplo, el auditor es la misma persona encargada de efectuar la teneduría de libros de la empresa.

#### 2.7.4. Aplicación de las normas generales de auditoría en la pequeña y mediana empresa.

Se mencionó que las normas de auditoría que se aplican para la pequeña y mediana empresa son habitualmente las mismas normas generales. No obstante ello, existen ciertos aspectos que deberán ser adecuadamente interpretados y adaptados a las características de estos entes a efectos de llevar a cabo el examen. Dichos aspectos van a estar referidos básicamente a los siguientes puntos:

- a- Planeamiento
- b- Estudio y evaluación del sistema de control interno
- c- Determinación del enfoque de auditoría
- d- Carta de representación o de gerencia
- e- Confirmación a los abogados
- f- Confirmación de deudores y acreedores
- g- Carta de recomendaciones
- h- Otros procedimientos
- a- Planeamiento

En la pequeña y mediana empresa, al igual que todos los trabajos de auditoría, el planeamiento debe preferentemente dejarse por escrito. Por más reducida que sea la estructura de la empresa a auditar, debe

confeccionarse un memorándum que por lo menos incluya los siguientes puntos:

-Objetivos: deberá indicarse claramente cuál es el objetivo de la auditoría: emisión del dictamen, emisión de una carta de recomendaciones, emisión de informes especiales, etc.

-Negocio de la entidad: todo el enfoque de auditoría que se ha desarrollado se desenvuelve alrededor del concepto del conocimiento del negocio. Se mantiene sin variaciones respecto de una pequeña empresa. Esto permitirá también al profesional acercarse más a las necesidades de la dirección. Los servicios de asesoramiento tendrán de esa forma una mayor base de sustento.

Determinación de componentes importante y riesgos de auditoría asociados.

También deberán indicarse cuáles son los componentes más importantes en los cuales se va a dividir la auditoría y cuáles son los riesgos de auditoría asociados.

Es de destacar que, de acuerdo con las características de estas empresas, en pocas oportunidades será necesaria la determinación de más de una unidad operativa.

Otra característica distintiva respecto al examen de las grandes empresas es que se puede hacer referencia al riesgo de auditoría asociado a las condiciones de auditabilidad. Se deberá tener cuidado en aquellas situaciones donde se determine un riesgo de auditabilidad elevado. En esas circunstancias debería analizarse previamente si existen condiciones para dar una opinión sobre la razonabilidad de los estados contables en su conjunto.

Es también importante dejar claramente especificada la confianza que genera la dirección de la empresa y las condiciones de integridad y autenticidad de la documentación.

- Enfoque del examen

Se deberá dejar clara evidencia de cuál es el enfoque que se aplicará durante el examen. En este sentido, se deberá explicar que procedimientos (analíticos, de cumplimiento de controles o detallados de transacciones y saldos) se desarrollarán dejando evidencia de la justificación de dicho enfoque.

- Procedimientos para los componentes más significativos

Tratándose de auditorías de pequeñas y medianas empresas, en numerosas oportunidades será más práctico y eficiente describir cuáles son los principales procedimientos de auditoría, anticipando en forma sintética la confección de los programas detallados de trabajo.

La confección o no de estos programas detallados de trabajo dependerá del tamaño de la empresa involucrada. Alternativamente, se justificará para ciertos casos la confección de un programa detallado de trabajo para el componente más importante y la simple enumeración, en el memorándum de planeamiento, del resto de los procedimientos de auditoría a aplicar.

El sentido más importante que se le debe dar a este memorándum de planeamiento es justificar el alcance de las tareas y procedimientos de auditoría; de esta forma se podrá ver claramente cuáles fueron las consideraciones tomadas para llevar a cabo el examen.

También se debe recordar que en las pequeñas y medianas empresas los recursos de auditoría, especialmente los tiempos a insumir, van a ser muy limitados. Se deberá considerar un criterio de eficiencia sin sacrificar la obtención de suficiente evidencia para amparar la opinión a emitir. El hecho de dejar evidencia de todas estas decisiones en el memorándum de planeamiento evitará cualquier tipo de mala interpretación posterior sobre el enfoque de auditoría. Asimismo permitirá demostrar fácilmente a terceros el alcance de tareas.

#### b- Estudio y evaluación del sistema de control interno

Se mencionó que una separación de funciones se manifiesta en la segregación de las tareas incompatibles. Para que se presente esta separación se requiere una estructura o un número de empleados suficiente. Muchas veces las posibilidades de una pequeña y mediana empresa se ven superadas para desarrollar esa separación en forma óptima.

Consecuentemente si se carece de una buena separación de funciones o no existe un buen ambiente de control, difícilmente se pueda confiar en los sistemas de control. Esto determina que los procedimientos de auditoría se basen en pruebas eminentemente sustantivas. No obstante de ello, es indispensable obtener un buen conocimiento sobre:

- la estructura del ente,
- los métodos de autoridad y delegación de funciones,
- los métodos de la gerencia para supervisar el sistema de control interno,
- los principales flujos de transacciones.

En numerosas ocasiones es recomendable exponer las situaciones de debilidades en los sistemas de control interno en la carta de recomendaciones, indicando que las deficiencias en la separación de funciones deben ser cubiertas por una supervisión por parte de la dirección.

#### c- Determinación del enfoque de auditoría

Uno de los aspectos de mayor análisis y discusión en una pequeña empresa es el enfoque de auditoría que se va a aplicar. Las limitaciones en la estructura y en los sistemas de control determinarían que difícilmente se puedan aplicar pruebas de cumplimiento.

Consecuentemente la mayor parte de las pruebas de auditoría estarán referidas a pruebas sustantivas.

Es de destacar que esta característica no impide que bajo ciertas circunstancias, la empresa cuente con un muy buen sistema de control

interno y con una buena separación de funciones para algunos de sus sistemas. Bajo esas condiciones se podrán aplicar pruebas de cumplimiento. Se deberá analizar también si las pruebas de cumplimiento son realmente más eficientes que las pruebas sustantivas. Como ejemplo se puede mencionar la existencia de un muy buen sistema de ventas que permita efectuar pruebas de cumplimiento para que el profesional se satisfaga tanto de los ingresos por ventas del ejercicio como del saldo de las cuentas a cobrar. Pero quizás a través de pruebas sustantivas sea más eficiente realizar la auditoría ya que la empresa podría estar realizando la mayoría de las ventas a solamente dos o tres clientes. En este caso la circularización y confirmación de los saldos de las operaciones del año permitirá lograr las evidencias de auditorías necesarias.

Resumiendo, en empresas pequeñas un enfoque eficiente será en la mayoría de los casos un enfoque netamente sustantivo. A medida que la complejidad y estructura de la empresa lo permite se confiará en pruebas de cumplimiento. La aplicación de pruebas analíticas no dependerá solamente del contexto externo sino de la fortaleza de la empresa para poder afrontar situaciones fluctuantes del mercado y del medio ambiente.

#### d- Carta de representación o de gerencia

La carta de representación o de gerencia puede considerarse indispensable en la auditoría de las pequeñas y medianas empresas, ya que muchos procedimientos dependerán de las aseveraciones verbales que hayan efectuado la dirección o la Gerencia.

La carta de gerencia deberá ser adecuada a las circunstancias. Esto implica que podría incluir por lo menos las siguientes afirmaciones:

- Que se han separado adecuadamente las transacciones personales del accionista o del socio respecto de las correspondientes a la entidad. Esto hace clara referencia a las características de las pequeñas y medianas empresas que dependen de uno o dos accionistas que a su vez

pueden participar directamente en su dirección. Los procedimientos de auditoría al respecto deberían reforzarse a través de un párrafo específico en la carta de gerencia.

- Que se han informado a la Dirección todas las deficiencias importantes del sistema de control interno. Se está haciendo referencia a aquellos casos en los cuales no se emite una carta formal de recomendaciones y donde el profesional opta por mencionar verbalmente todas aquellas deficiencias que surgieron como consecuencia de su examen.

- Que se han incluido todos los activos y pasivos de la empresa y en general todas las operaciones.

- Que no existen otros gravámenes o restricciones sobre los activos que los informados en los estados contables.

- Que no existen otros reclamos, contingencias, o juicios que los informados en los estados contables.

- Que no existen hechos posteriores que afecten a la entidad.

e – Confirmación a los abogados

Una de las características de una pequeña empresa podría ser la inexistencia de abogados. Ante esta situación, como ya se ha mencionado, se debe dejar constancia en la carta de gerencia de dicha inexistencia. También y en consecuencia, adquiere pre ponderación la revisión de los registros, especialmente el estado de resultados para verificar que no existen honorarios o gastos por asesoramiento legal. Podría suceder que las respuestas de los abogados sean inadecuadas por no estar acostumbrados a una gestión de auditoría. En ese caso, el auditor debería efectuar un adecuado seguimiento y mantener reuniones y conversaciones con los abogados para aclarar cada una de las situaciones en las cuales la empresa se ve involucrada.



f- Confirmación de deudores y acreedores

La confirmación de deudores y acreedores adquiere importancia en las pequeñas y medianas empresas. Esa importancia estará determinada por la significatividad del rubro respectivo y el riesgo asociado. Normalmente, requerirán un mayor seguimiento para obtener en primer lugar, la confirmación y, en segundo, aclarar todas las diferencias que existan entre los saldos de la empresa y los saldos del deudor o acreedor respectivo.

g- Carta de recomendaciones

Siempre es recomendable emitir una carta de recomendaciones independientemente del tamaño de la empresa examinada. Es importante incluir en las misma un párrafo que especifique claramente las limitaciones del sistema de control interno (si existieran) originadas en los problemas de estructura y que esas limitaciones deben ser suplidas por una adecuada y directa supervisión de la dirección de la empresa. Si la decisión del profesional fuera no emitir una carta de recomendaciones, es indispensable que informe verbalmente de las deficiencias surgidas a la dirección.

h- Otros procedimientos

Se hace mención de que no significa que el resto de los procedimientos y técnicas no deban ser aplicados en las pequeñas y medianas empresas. Los mismos deberán ser adecuados a las condiciones particulares de cada una de ellas.

## **CAPITULO II**

### **CONTROL INTERNO**

**Sumario:** 1.-Introduccion. 2.- Definición de Control. 3.- Elementos de control. 4.- Tipos de control 5.- Los Controles Típicos en la Organización. 6. Definición de Control Interno. 7.- Objetivos del Control Interno 8.- Informe COSO. 9.- Técnicas del relevamiento del sistema de control interno. 10- Obtención de las conclusiones.

#### 1. Introducción

Este capítulo tiene como propósito describir aquellas cuestiones de control que serán útiles para el planeamiento y ejecución de la auditoría. Por ende, no tiene la pretensión de abarcar todos los tópicos de la materia dado que sólo se analizara el tema desde la perspectiva del auditor interno.

#### 2.- Definición de Control

Control en sentido lato ha sido definido como “el proceso de ejercitar una influencia directiva o restrictiva sobre las actividades de un objeto, organismo o sistema.

Influencia directiva significa que el control intenta que las actividades del sistema se realicen de modo tal que produzcan determinados resultados o alcance objetivos específicos predefinidos.

Influencia restrictiva significa que el control se ejerce de modo que se evite que las actividades de un sistema produzcan resultados no deseados.

### 3.- Elementos de Control

Los cuatro elementos del control son enunciados por Johnson Kast y Rosenzweig.

1- Características o condición del sistema operante que deberá ser medida. Este elemento puede ser la producción de un sistema durante cualquier etapa del proceso, o puede ser una condición que ha resultado de la producción de ese sistema.

2- Un artefacto o método sensor para medir las características o condiciones controladas o sea la medida del rendimiento.

3- Un grupo, una unidad o equipo de control que compara los datos medidos con el rendimiento planeado, determina la necesidad de corrección y pone en acción la información que permitirá corregir la producción del sistema.

4- Un grupo o mecanismo activador que es capaz de producir un cambio en el sistema operante o sea realizar la acción correctiva.

La descripción de los elementos que componen un control lleva a la conclusión que cada control es un sistema en sí mismo, pues es un conjunto de elementos interrelacionados que cumplen con las condiciones establecidas para la existencia de un sistema. Los controles deberían ser denominados sistemas o (subsistemas) de control, que pueden ser no correctivos, retroalimentados o pre alimentados.

#### 4.- Tipos de Control

Existen diferentes tipos de controles según las características que pueden asumir. Es posible distinguir entre controles correctivos y no correctivos. Los primeros implican la determinación de los desvíos y su informe a quien debe actuar sobre éstos, en tanto los segundos son los que no suponen tal medición e información de desvíos.

Los controles no correctivos son aquellos que no incluyen en su estructura la medición e información de los desvíos que se pueden producir como consecuencia de la actividad del sistema que se controla.

Los controles correctivos, como indicamos, son los que incluyen en su estructura los elementos necesarios para efectuar la medición de los desvíos que se pueden producir como consecuencia de la actividad del sistema operante que se controla y para informar ellos. Cuando estos tipos de controles operan sobre hechos del pasado se denominan retroalimentados; cuando lo hacen sobre hechos del futuro se denominan pre- alimentados. Los controles retroalimentados son aquéllos en los que la medición de la actividad del sistema que se controla se efectúa comparando los resultados producidos por el sistema con los objetivos establecidos para la actividad del sistema. El control actúa luego que los hechos se consumaron. El control de calidad de los productos que se fabrican en un establecimiento industrial es un ejemplo de un control retroalimentado.

Los controles pre alimentados son aquellos en los que la medición de la actividad del sistema que se controla se efectúa comparando los resultados que se espera que el sistema produzca con los objetivos establecidos. La preparación de un pronóstico financiero con el objetivo de determinar las políticas financieras a seguir, que serán en gran parte las acciones correctivas a implantar, es un ejemplo de un control pre alimentado

### 5.- Los Controles Típicos en la Organización

Una cuestión previa a la evaluación del “control interno” es mencionar aquellos estándares de control cuyo cumplimiento por la organización pone de manifiesto un adecuado funcionamiento de esta indispensable actividad de la administración que le permite el cumplimiento de sus propios fines.

El siguiente listado es enunciativo en el que se incluyen algunos estándares básicos e importantes desde la perspectiva de la auditoría de los estados contables:

1- Definición de autoridad, responsabilidad y funciones entre los miembros de la organización.

2- Separación, en las operaciones de la entidad, de las funciones incompatibles de:

2.1- Autorización

2.2 - Ejecución

2.3 - Custodia de los activos, en su caso

2.4 - Registro contable

3- Restricción en el acceso a los activos de la empresa y establecimiento de medidas adecuadas de seguridad provistas interno externamente.

4- Descripción de los procedimientos operativos de cada subsistema de la organización

5- Implementación de controles dirigidos al cumplimiento de los procedimientos establecidos.

6- Empleo de formularios adecuados, en su caso, pre numerado que expliciten los datos relevantes de cada fase de las operaciones.

7- Existencia de archivos ordenados y completos.

8- Uso de medios de procesamientos de datos adecuados y disposición eficiente de registros contables.

9- Empleo de planes y manuales de cuentas aptos para clasificar y evaluar la información que fluye de los subsistemas funcionales de acuerdo a las normas contables vigentes.

10- Conciliación periódica de las cuentas de control con los mayores auxiliares y con la documentación respaldatoria.

11- Registro y emisión oportuna de la información contable.

12- Disposición de una política adecuada de personal en orden a sus selección, evaluación, promoción, retribución, capacitación y rotación.

#### 6.- Definición de control interno

Hasta la fecha la expresión control interno carece de una definición apropiada o universal. No existe una completa unificación del significado de la expresión.

Según nuestro criterio el concepto que mejor define el control interno es el del Instituto Americano de Contadores Públicos Diplomados, ya que según nuestra experiencia y la bibliografía consultada es el más integro.

Con un enfoque tradicional de la cuestión, el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos define al control interno diciendo que “comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de métodos y medidas adoptadas dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información contable, promover la eficiencia de las operaciones y alentar la adhesión a las políticas establecidas por la gerencia”.

De esta definición de control interno hecha por extensión, surgen los elementos que la integran:

- Plan de organización (estructura)
- Normas de autorización y procedimientos de registro de operaciones,
- Personal

También de ella se desprenden los objetivos que procura el “control interno”, a saber:

- 1- Salvaguardar activos,
- 2- Verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables
- 3- Promover la eficiencia operativa
- 4- Estimular la adhesión a las prescripciones gerenciales.

## 7.- Objetivos del control interno

El desarrollo de este tema lo vamos a dividir en 3 partes:

1. Objetivos múltiples o amplios.
2. Objetivos básicos, condensados o resumidos.
3. Conceptos de los objetivos básicos, condensados o resumidos y las medidas a adoptar para su funcionamiento.

### 1- Objetivos múltiples o amplios

El control interno persigue los siguientes objetivos:

1. La consecución de un balance de las diferentes actividades de un ente, organización o empresa.
2. Obtener la conformidad, seguridad o tranquilidad que los niveles inferiores de la organización cumplen con las directrices provenientes de las gerencias superiores.
3. Determinar ineficiencias y errores de: Sistema, operaciones y humanos.
4. Determinar mejores normas, métodos, instrucciones, procedimientos y sistemas.
5. Crear mejores sistemas o métodos de control y/o reforzar los existentes.
6. Generar operaciones más eficientes seguras y veloces
7. Determinar y evaluar la mejor utilización de recursos humanos, físicos y tecnológicos.
8. Evaluar la efectividad de la gestión, actuación o tarea.
9. Lograr que los datos informativos se presenten exactos y oportunos.
10. Salvaguardar y custodiar los bienes, valores y patrimonio.



11. Acrecentar la eficiencia operativa y facilitar que las normas, procedimientos y sistemas dictados se cumplan.
12. Comprobar la exactitud y veracidad de los datos suministrados por la contabilidad.
13. Prevención de robos, fraudes y desfalcos, y, en el caso que ocurran que exista la posibilidad de descubrirlos y poder cuantificarlos.

2- Objetivos básicos, condensados o resumidos.

OBJETIVOS BASICOS, CONDENSADOS O RESUMIDOS			OBJETIVOS MULTIPLES O AMPLIOS
Nº	Instituto Americano de contadores públicos diplomáticos	Segunda Convención Nacional de Auditores Internos	
1	Protección de los activos	Razonable protección del patrimonio	10 y 13
2	Obtención de información adecuada	Información confiable y eficiente	2,3,9 y 12
3	Promoción de la eficiencia operativa	Eficiencia operativa	1,3,4,5,6,9,11 y 12
4	Estimular la adhesión a las políticas de la dirección	Cumplimiento de las políticas prescriptas en la organización	3,4,5,7,8 y 11

Analizaremos cada uno de los cuatro objetivos básicos enunciados en forma teórica:

1- Protección de los activos o razonable protección del patrimonio

La empresa, ente o institución, para alcanzar el logro de sus objetivos y metas, se ve en la necesidad de tener un patrimonio, y esta se ve obligada a realizar o adoptar una serie de medidas que tienden a su conservación con el fin de no tener que interrumpir su gestión o que se genere un debilitamiento de dicho patrimonio y cause perjuicios en su normal desenvolvimiento o desarrollo económico institucional.

Es decir, el concepto fundamental está en la idea de proteger el patrimonio contra cualquier hecho, evento o circunstancia no deseada. El responsable de la protección del patrimonio es la dirección de la empresa, ya que esta es una de sus principales funciones. Por lo tanto, se trata de establecer una serie de medias pendientes a localizar una serie de errores de tipo no intencionales e intencionales, como así también localizar las irregularidades en forma premeditada o intencional en perjuicio de los bienes que posee la empresa.

Para proteger el patrimonio, la dirección de la empresa debe adoptar una serie de medidas que son aplicadas conjuntamente para prevenir lo expresado en el párrafo precedente. Esa aplicación conjunta significa que las medidas adoptadas no son excluyentes entre sí, sino que, por el contrario, interactúan en el mismo contexto, ya que están encadenadas y su buen funcionamiento se logra cuando todas dan resultados al unísono.

A continuación se detallara las medias destinadas a proteger el patrimonio:

### 1.1 Servicio de vigilancia

El servicio persigue los siguientes objetivos, entre otros, tendientes a proteger el patrimonio:

- Prevenir robos y/o hurtos.
- Prevenir, alarmar y/o controlar incendios.
- Control de entrada- salida de: Personal interno, visitas y transporte de mercaderías.
- Control de carga y su documentación sustentatoria.
- Recorrido por todos los sectores de la empresa observando el funcionamiento de los servicios internos y que el personal se encuentre abocado a sus labores habituales o específicas.

### 1.2 Sistema de protección contra incendios

La red contra incendios tiende a proteger el patrimonio cuando este es amenazado por el fuego y para ello es necesario contar con:

- Determinar la ubicación geográfica dentro de la empresa y la cantidad necesaria de mangueras, matafuegos, baldes de arena, *sprinklers*, etc.

- Establecer un sistema de alarma

- Control del estado de los equipos mediante el correcto funcionamiento de un mantenimiento preventivo del mismo.

- Establecer instrucciones escritas sobre las funciones que deben cumplir los individuos en caso de incendio y cuáles son las responsabilidades sobre los bienes que se pueden salvar o rescatar en caso de producirse este imponderable.

### 1.3 Mantenimiento Preventivo

El mantenimiento preventivo tiene a lograr la protección de los bienes afectados a la producción o generación de ingresos, que por el transcurso del tiempo o por el uso sufren un agotamiento o tienen una vida limitada. Por lo tanto, realizando un cambio o una medida protectora, se consigue que ese bien no llegue al fin de su vida útil y genere daños mayores, cuyas consecuencias pueden ser gran tiempo de inactividad o alto gasto o erogación para recuperarlo para el proceso productivo.

Es conveniente que se cuente con un "Programa de mantenimiento Preventivo" y que el mismo se cumpla.

#### 1.4 Separación de funciones y responsabilidades

Ningún individuo de la organización debe realizar, al mismo tiempo; las funciones de "manejo", "registro" y "custodia" de bienes, ni siquiera dos de ellas. Cada una de esas funciones las debe realizar una persona distintas, para que exista "oposición de intereses", y, por lo tanto, un control mutuo. Desgraciadamente esta medida, es neutralizada cuando existe colusión entre distintos funcionarios responsables de diferentes operaciones entrelazadas.

#### 1.5 Políticas de seguros

La empresa , y por lo tanto, sus bienes, están sujetos a hechos fortuitos e inciertos o imprevisibles como: perdidas, robos, hurtos, sustracción, destrucción total o parcial, etc., realizando un cálculo entre el valor q tiene el seguro y el patrimonio que se quiere proteger y el riesgo o probabilidad que tiene frente a hechos inciertos se elabora un "Plan de Seguros" para protegerlo, es decir se trata de minimizar el riesgo de perderlo parcial o totalmente, lo que se relaciona con el gasto de contratar un seguro por un periodo de tiempo.

#### 1.6 Comprobantes o formularios pre numerados

Mediante la pre numeración se posibilita la acción de controlar el flujo de información. La secuencia numérica permite detectar cuando un comprobante falta y permite, de inmediato, realizar la gestión de su búsqueda y localización.

*1.7 Identificación de los usuarios de los formularios o comprobantes.*

Se debe conocer quiénes son las personas que pueden utilizar o confeccionar los distintos formularios o comprobantes de una empresa. Además, es importante que tenga registrada la numeración que cada persona tiene en su poder y cuál es la cantidad optima que puede estar en sus manos.

#### 1.8 Depósito total de los ingresos monetarios

Todos los fondos monetarios que ingresan a la empresa deben ser depositados en su totalidad y en la misma forma en que han sido percibidos dentro de un plazo establecido. Es decir, que si ingresa dinero en efectivo, este no debe cambiarse por un cheque de un funcionario de la empresa que necesita hacerse de dinero en forma inmediata.

#### 1.9 Emisión de un cheque por cada egreso

Cada vez que la empresa hace una erogación monetaria, la misma debe quedar reflejada en un cheque realizado en forma nominativa, salvo aquellos gastos que se hacen por el fondo fijo o caja chica.

#### 1.10 Cheque con más de una firma

Para establecer el mejor control de los egresos monetarios, los cheques deben contar con más de una firma, que se estampa en un momento previo al pago. Esto también permite distribuir la responsabilidad de los funcionarios firmantes.

#### 1.11 Compromisos u obligaciones de la empresa con terceros

Cuando la empresa se obligue hacia terceros, ya sea por medio de contratos, documentos comerciales, etc., debe estar este acto conformado con la firma de más de uno de los funcionarios responsables del ente.

### 1.12 Archivos

Los archivos registran la historia de la organización, por lo tanto su conservación y cuidado es muy importante respecto de hechos que puedan comprometer a la organización y elementos de prueba que se encuentren almacenados en ellos.

### 2. Obtención de información adecuada o información confiable y eficiente.

Ante la imperiosa necesidad de tomar constantemente decisiones, tanto programadas como no programadas y, a posteriori, evaluar sus resultados consecuencias, es necesario contar con un sistema de información que tenga las características de ser confiable y a su vez eficiente.

Dentro del Instituto Americano de Contadores Públicos Diplomados, se admiten dos posturas respecto al concepto de "obtención de información adecuada": una es que dicha expresión implica toda la información contable, ya sea de uso o consumo interno o externo, mientras que la segunda admite el concepto en lo que respecta únicamente a la elaboración de datos contables para uso de los terceros, como por ejemplo, la de los estados contables.

Pero debemos tener en cuenta que este concepto no debe ser privativo de la información proveniente de contabilidad, sino que toda estructura de datos que elaboran y distribuyen dentro de la organización deben poseer los atributos de confiabilidad y eficiencia. Para tal fin, la empresa debe proveer los recaudos suficientes que tiendan a lograr esos objetivos, ya que el flujo de información es tan importante dentro de la

organización que podríamos decir que es similar a la corriente sanguínea dentro del cuerpo humano.

Hay que destacar que cuando la estructura de la organización es más compleja y la cantidad de hechos, registros y operaciones de tipo económico-financiero son muy variadas, se pierde el concepto de "operación aislada o única" y se penetra, por lo tanto, en el concepto de "dispersión de hechos" que luego se conocerán por el resultado de la información que los condensa y/o reagrupa, o por el contrario, por no estar dentro de los estándares esperados, fijados o predeterminados. Es decir que las decisiones se toman una vez que el hecho o registro u operación ocurrió, en base a los datos que la información brinda o proporciona.

No debemos olvidar dentro del concepto en estudio, que dicha información debe poseer a su vez las características de ser "completa" y "oportuna". De poco o nada sirve una información que fue procesada solo en parte o es incompleta respecto de los datos totales que debió contener. Y volviendo al tema de toma de decisiones, ¿De qué nos sirve un dato extemporáneo? ¿Cómo puede la gerencia cambiar cursos o rumbos de acción con datos que pasaron a pertenecer a la historia de la organización? Dentro del mundo dinámico en que vivimos, la oportunidad juega un rol importantísimo para poder tomar decisiones y no equivocarse o arrepentirse posteriormente, dejando grandes secuelas en la vida del ente.

La información confiable u eficiente, acompañada de los aditamentos de completa y oportuna, debe ser una preocupación de todos los sectores de la organización, proporcionando, de esta manera, material para el análisis de las variaciones o desvíos que ocurrieron al compararse los resultados previstos o predeterminados y los resultados reales.

### 3- Promoción de la eficiencia operativa o simplemente eficiencia operativa

Comenzando a desarrollar este tema, debemos partir de la base que se halla totalmente conectado con los dos puntos tratados anteriormente. La eficiencia operativa no es privativa de un solo sector del ente, sino que abarca el total de funciones que se desarrollan dentro de la empresa.

Las organizaciones económicas están constituidas de manera que tiende a ser cada día más efectivas y, a su vez, más eficientes. Para evaluar la efectividad se puede medir el grado de cumplimiento de los fines que tiene la organización, es decir si esta alcanza, o está por alcanzar o no los fines que pretende obtener.

La eficiencia la podemos medir o evaluar por el conjunto de los recursos humanos, naturales, materiales, etc..., que utiliza o emplea la empresa para alcanzar, generar o producir una unidad o bien de cambio. La eficiencia operativa tiende a aumentar cuando los recursos empleados tienden a decrecer en comparación a los costos de realizar esa gestión de producción, o cuando esta crece permaneciendo estables aquellos, o ante cualquier combinación ventajosa de ambos factores.

Para cumplir con los objetivos de la organización, debe existir una serie de disposiciones que tienden a lograr o alcanzar dichos objetivos, pero el resultado "real o práctico" de las mismas en forma correcta, ideal, positiva o idónea, es el que tiende a lograr lo que denominamos "eficiencia operativa". Los objetivos finales de la organización provienen del órgano volitivo cual delega en el órgano directivo la función de alcanzarlos; este genera las políticas y metas a seguir que deben ser cumplidas por el cuerpo ejecutivo, es decir que estos toman contacto con la realidad y dentro de ese



medio deben cumplirse los fines para los cuales fue creada la empresa, y no debemos olvidarnos que el principal fin de las organizaciones económicas o haciendas, es el lucro o utilidad final.

4. Estimular la adhesión a las políticas de la dirección o el cumplimiento de las políticas prescritas en la organización

Las organizaciones socioeconómicas tienen maneras o formas propias de ser tan particulares que la diferencian de las demás empresas que habitan en el contexto. Estas maneras de ser o particularidades propias están cristalizadas en los objetivos y/o metas que pretenden alcanzar y en un conjunto de políticas que los individuos que la componen deben conocer y hacer cumplir, para que las organizaciones puedan alcanzar sus fines.

Cuando el individuo actúa bajo el convencimiento que sus tareas coinciden con lo pretendido de él por el ente, se logra de esta manera que este mantenga una "identificación hombre-empresa" se encuentra ligado al concepto ya explicado de eficiencia operativa, ya que existe una vinculación directa de lo que quiere la organización de sus miembros integrantes y estos como atacan lo determinado por la Dirección Superior.

Las políticas son ordenes o lineamientos generales que emanan desde la cúspide de la organización; es decir provenir de los órganos volitivo o directivo, como grandes líneas políticas a seguir por toda la empresa, y de un carácter particular o fundamental para alcanzar los fines que la organización busca alcanzar. Pero también puede provenir del órgano ejecutivo de la empresa y ser también una política a tener en cuenta por todo el personal del ente.

Todas las políticas deberán quedar reflejadas por escrito ya sea en manuales, instrucciones, memorandos, comunicaciones internas, etc., y ser

difundidas para que los individuos las conozcan, entiendan y las puedan acatar y cumplir.

Como las organizaciones actúan en un medio ambiente dinámico este ritmo hace que, a su vez, las políticas de la organización tengan que adaptarse a las nuevas circunstancias y verse obligadas a cambiar modificarse total o parcialmente. Es decir que la organización debe prever, dentro de ella, la existencia de un mecanismo o dispositivo que permita rever las políticas y a su vez, adaptar estas al momento en que se vive.

Muchas veces una política correcta mal aplicada puede ser tan mala como una política que no se adapte al momento que se vive, produciendo un daño económico, moral o institucional difícil de salvar posteriormente. Por lo tanto, la revisión de las políticas es una tarea permanente dentro de la empresa y estos cambios pueden provenir como sugerencia de los niveles inferiores a la dirección superior o por el staff asesor de esta.

En esta parte la auditoria interna debería tratar de incursionar en el asesoramiento y control de las políticas y dejar un poco de lado la ardua y rutinaria tarea de punteo; entonces su ayuda a la organización consistiría en determinar si las políticas existentes son apropiadas, correctas y oportunas para el momento que se vive.

Todo cambio de política debe provenir indefectiblemente, de la autoridad que oportunamente la creó y hasta que la misma no es cambiada o modificada, por todos los integrantes de la organización deben acatar las vigentes.

## 8- Informe COSO

### 8.1.- Introducción

En Septiembre de 1992, después de 5 largos años de discusiones y una acabada metodología de trabajo y consulta a los interesados, la Comisión *Treadway* emite el informe “Control interno: Un marco integrado”. Este informe también conocido como Informe o Normas COSO, toma su nombre del *Committee of Sponsoring Organizations* dependiente de la mencionada comisión parlamentaria de los EE.UU. La redacción del informe sobre las Normas COSO se encarga a la firma *Coopers & Lybrand*.

Existe una necesidad de la redefinición del Control Interno, la misma se plantea en razón de no existir una idea u opinión unánime acerca del concepto del control interno, en donde la teoría de la organización y administración solo se refería a construcciones abstractas sin considerar otros aspectos vinculados al medio donde se desarrollaba el sistema diseñado, los integrantes de la organización, su nivel de capacitación y el compromiso asumido en la misma. La importancia de los niveles de Aptitud (capacitación) y actitud (condiciones éticas y morales) con que contaban los planos directivos, no eran adecuadamente evaluados, no siempre llegaban los más aptos o con mejores condiciones de administrador.

Un diseño administrativo abstracto podría no contener una evaluación de los riesgos implícitos según la naturaleza del negocio, las situaciones cambiantes del mercado, y todos los otros aspectos que hoy están considerando las normas COSO.

Otra novedad es la consideración, dentro de su definición, del control interno como “un proceso” que es llevado a cabo por personas de diferentes niveles, las que deben aportar su compromiso, el que aportará solamente un grado razonable de seguridad y jamás se debe esperar la seguridad total. Para completar esta introducción, mencionamos los niveles

de objetivos planteados y los componentes relacionados entre sí. Así tenemos como objetivos:

- **Operacionales:** relacionados con la utilización eficaz y eficiente de los recursos de la Entidad.
- **Información Financiera:** relacionada con la preparación y publicación de estados financieros fiables.
- **Cumplimiento:** se relaciona con el cumplimiento por parte de la entidad de las leyes y normas que le sean aplicables.

Estos 3 objetivos se sustentan de 5 componentes que se derivan del estilo de dirección del negocio y están integrados en el proceso de gestión. Los componentes son:

- 1- **Entorno de control:** el motor de toda la organización es su personal en toda su integridad, es decir, sus atributos personales, la profesionalidad y sus valores éticos.
- 2- **Evaluación de los riesgos:** la organización debe conocer los riesgos a que está expuesta y debe estar preparada y organizada para identificarlos, analizarlos y conjurar los riesgos que su negocio involucra.
- 3- **Actividades de control:** la entidad debe estar preparada a través de sus políticas y procedimientos para que provean una seguridad razonable ante los riesgos que existen para lograr los objetivos de la misma.
- 4- **Información y comunicación:** la organización debe tener sistemas de información y comunicación que permitan al personal la captación e intercambio de la información requerida para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones.

- 5- **Supervisión:** el sistema existente de supervisión resulta fundamental para monitorear el funcionamiento del control interno e introducir las modificaciones que permitan al sistema reaccionar rápidamente y adaptarlo a las nuevas y cambiantes circunstancias.

La relación entre los objetivos y sus componentes suele representarse en un cubo en donde la cara superior se divide en tres partes correspondientes a cada uno de los objetivos del control interno y una de las paredes verticales representa a los cinco componentes, es decir que cada componente atraviesa los campos de los tres objetivos. A modo de ejemplo digamos que las “actividades de control” hacen y son necesarias al juego de las tres categorías de objetivos, (v.g. la confiabilidad de la información contable sirve para satisfacer requerimientos de terceros ajenos a la sociedad [organismos de control, inversores, bancos, etc.]). Del mismo modo, sirve para medir la eficiencia y eficacia de las operaciones y satisfacer el cumplimiento de normas legales. Asimismo podríamos ejemplificar con los otros componentes del control, con relación a las diferentes categorías de control.

Las Normas COSO han previsto un informe sucinto para interiorizar a la Dirección Superior del contenido de las mismas. De manera muy inteligente se les destaca lo que se puede lograr con el control interno y lo que no se puede obtener. Consideramos que esto es muy útil mencionarlo, pues sobre estos mecanismos se suelen abrigar mayores expectativas de las que pueden proveer, por desconocimiento de cómo funcionan de manera efectiva.

Lo que se puede lograr es ayudar a la entidad para que consiga sus objetivos de rentabilidad y rendimiento y prevenir la pérdida de recursos,

obtener información financiera confiable y que cumpla con las disposiciones y normas legales aplicables, evitando perjuicios para su reputación. Es decir, el control interno permitirá alcanzar sus objetivos, evitando riesgos y sorpresas no deseables.

Lo que no se puede lograr con el control interno: un control interno eficaz sólo puede contribuir a lograr los objetivos propuestos, pero no va a lograr que un gerente decididamente inepto se transforme en apto para su función. Los efectos de la competencia no los podrá resolver un buen sistema de control interno, el control interno no asegura el éxito, ni siquiera la supervivencia. El sistema de control interno provee un grado razonable de seguridad si está bien diseñado y funciona adecuadamente. Las posibilidades de éxito se ven afectadas por las limitaciones inherentes al mismo.

Se destaca también la importancia del involucramiento de la totalidad de los integrantes de la organización en el buen funcionamiento del control interno. Si las normas sobre el mismo están dictadas y son de excelente factura, de nada sirven si sus integrantes simplemente las ignoran (las desconocen, no las aplican, no las respetan, y si son niveles de mando, el mal ejemplo es aún más nocivo y se esparce dentro de la organización).

#### 8.1.1.- Entorno de Control

El entorno de control marca las pautas del comportamiento dentro de una organización y tiene influencias directas en el nivel de concientización del personal en relación con el control.

Constituye la base de los demás elementos del control interno, aportando disciplina y estructura.

Entre los factores que constituyen el entorno de control, se encuentran la honradez, los valores éticos y la capacidad personal, la filosofía de la dirección y su forma de actuar, la manera en que la dirección distribuye la autoridad y sus responsabilidades, y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, así como la atención y orientación que proporciona el consejo de administración.

Las cualidades de los seres humanos que integran el ente, tales como la integridad, los valores éticos o la profesionalidad, influyen decisivamente en el diseño y ejecución del control interno.

#### 8.1.1.1.- Factores del Entorno de Control

El entorno de control engloba una serie de factores que se enuncian a continuación y que serán posteriormente ampliados y comentados:

- a) Integridad y valores éticos;
- b) Compromiso y competencia profesional;
- c) Consejo de administración y comité de auditoría;
- d) La filosofía de dirección y estilo de gestión;
- e) Estructura organizativa.

Pasamos a desarrollar los elementos del control, como lo hacen las normas COSO:

#### **a) Integridad y valores éticos**

Este constituye uno de los elementos de mayor novedad de las presentes normas, incorporar pautas de conducta moral a ser respetadas por las máximas autoridades de la organización, estableciendo mecanismos de

funcionamiento que obligan a los subordinados a rechazar las instrucciones que pudieran estar en contra de normas legales vigentes.

A tal efecto la dirección debe transmitir un mensaje claro, la integridad y los valores éticos no pueden ser contravenidos bajo ninguna circunstancia. Naturalmente este mensaje debe ser avalado con la conducta propia de los dirigentes. Las principales herramientas aplicables para el logro de este componente del control son:

1. **Código de conducta:** incluye las prácticas empresariales de general aceptación y niveles esperados de comportamiento ético. Deben ser aceptadas en forma expresa por todos los componentes de la organización de modo que entiendan qué es lo que se puede o no hacer. En general, contienen instrucciones referentes a conflictos de intereses, pagos indebidos, competencia desleal, etc. Puede no existir un código escrito, en este caso debe ser comunicado verbalmente a los empleados cuáles son las conductas esperadas.
2. **El ejemplo de los superiores:** si en el nivel directivo se transgrede el código ético resultará muy difícil controlar que se cumpla en los niveles inferiores.
3. **El trato diario:** con consideración ética para con empleados y terceros hará posible recibir similar comportamiento por parte de éstos.
4. **Las medidas correctivas:** deben estar claramente previstas y deben ser conocidas por todos. En caso de desvíos de gravedad las medidas correctivas deben ser dadas a conocer al resto de la organización.
5. **La actitud de la dirección ante las debilidades del control:** la dirección informa en qué casos se le debe dar intervención. En



ningún caso la dirección deja de prestar atención a las fallas o debilidades, debiendo animar a los empleados a comunicar las transgresiones de control, apoyando sus iniciativas y reconociendo estos hechos en su calificación.

- 6. Evitar las tentaciones:** como una inadecuada segregación de funciones, una débil auditoría interna, sanciones insuficientes o no conocidas que pierden poder disuasivo. También constituye tentaciones el fijar objetivos poco realistas, ya que la presión para cumplirlos incentiva las transgresiones éticas. Los incentivos salariales por logro de objetivos deben ser medidos, de modo que no incentiven la violación de normas.

**b) Compromiso de competencia profesional**

El nivel de competencia debe reflejar el conocimiento y las habilidades necesarias para llevar a cabo las tareas de cada puesto de trabajo. La dirección debe especificar ese nivel de competencia profesional para cada tarea y traducir estos niveles en conocimientos y habilidades, los que estarán en función de la inteligencia, formación y experiencia de cada individuo. Debe buscarse el equilibrio entre el nivel de supervisor y la capacidad exigida al individuo.

**c) Consejo de administración y comité de auditoría**

Estos órganos influyen en forma significativa en el entorno de control y contribuyen a la eficacia continuada del control interno. Los factores a tener en cuenta son:

- La independencia respecto de la dirección cuando se plantean cuestiones difíciles que requieren investigaciones;
- La experiencia y la capacidad profesional de sus miembros.

Es necesario que el consejo de administración tenga consejeros externos ajenos a la entidad, a efectos de proporcionar información útil para mejorar y ejercitar el control interno, colaborando en los conflictos que pueden suscitarse para supervisar las actividades de la dirección.

En las PyMEs hay dificultades de costos para obtener consejeros externos, lo que no suele ocurrir en las grandes empresas o corporaciones. El número de asesores externos debe adecuarse a la estructura de la entidad, a sus circunstancias y a mantener el equilibrio necesario.

En la Argentina: cabe aquí aclarar algunos conceptos de organización, en este caso el concepto de "Dirección" se refiere a la denominada Plana Mayor, que está integrada por el Gerente General y los Gerentes Departamentales entre quienes se ha dividido la responsabilidad en la conducción operativa del ente.

Otra gran novedad de estas normas, es la idea de que la Dirección (consejo de gerentes o plana mayor de la organización) podría cuestionar decisiones del Consejo de Administración (Directorio) del cual depende. Desde ya que bajo estas circunstancias podrían peligrar las posiciones las posiciones de los Gerentes disidentes y el Comité de Auditoría tiene la responsabilidad de investigar los actos de ese Consejo de Administración y cuestionar a los mismos los eventuales desvíos a normas legales. Bajo este esquema, resulta fundamental la participación de asesores externos de alta calidad profesional para poder la Dirección torcer con argumentos muy sólidos las eventuales decisiones caprichosas o incompresibles del Consejo de Administración, especialmente ante la toma de decisiones que impliquen infringir normas legales vigentes.

#### **d) La filosofía de dirección y estilo de gestión**

Afectan al entorno de control, la forma en que la empresa es gestionada. Si bien son intangibles se pueden buscar indicadores positivos o negativos, entre ellos podemos mencionar:

- 1- Si se afrontan riesgos empresariales elevados o si se es muy prudente, se pueden tener visiones muy diferentes de la importancia del control interno.
- 2- Existe una excesiva rotación de directivos clave, por falta de incentivos a su retención en la organización.
- 3- La actitud de la dirección hacia los sistemas de información, tanto contable como de informática: si se los considera como un mal necesario o si realmente son herramientas útiles.
- 4- Interacción entre los distintos niveles, si se trabaja en forma aislada o existe frecuencia de contactos.
- 5- La actitud tomada en cuanto a la información contable, en especial ante alternativas contables y la escrupulosidad en las estimaciones.
- 6- Todos estos aspectos que conforman “la filosofía de dirección y estilo de gestión”, se podrían resumir en dos estilos de conducción:
  - a) El estilo de conducción democrático, y
  - b) El estilo de conducción despótico-

El primero es abierto a la discusión de las medidas adoptadas y dispuesto a escuchar, oír, discernir, y si es necesario modificar actitudes tomadas, en cambio la segunda es proclive a la toma de decisiones en ámbitos cerrados, sin generar discusión, sólo se comunica la decisión tomada sin admitir rectificaciones, son las decisiones del príncipe.

### **e) Estructura organizativa**

La estructura organizativa proporciona el marco en el cual se planifican, ejecutan y supervisan las actividades de la empresa para el logro de sus objetivos. Entre los aspectos más significativo a tener en cuenta para establecer la estructura organizativa están la definición de las áreas clave de autoridad y responsabilidad, y el establecimiento de las vías de comunicación adecuadas. La forma que asume o puede tener una organización es variada, algunas desarrollan estructuras: piramidal, matricial, por sectores o rubros, por zonas o red de distribución, etcétera.

La estructura dependerá del tamaño de la organización y de la actividad que desarrolla. Debe estar bien organizada para poder llevar a cabo la estrategia para el logro del objetivo específico. Una organización grande puede estructurarse con varios departamentos, divisiones y secciones, con líneas de comunicación y responsabilidades formales. La estructura no debe ser tan sencilla que no pueda controlar en forma adecuada las actividades de la empresa, ni tan compleja que inhiba el flujo necesario de la información. Toda estructura organizativa funda su buen funcionamiento en dos aspectos trascendentes, que son: la “asignación de autoridad y responsabilidad”, y las “políticas y prácticas en materia de recursos humanos”, en consecuencia, se expone cada uno de ellos.

#### **8.1.2.- Asignación de autoridad y responsabilidad**

Los niveles directivos asignan responsabilidades entre el personal de la organización y se delega la autoridad necesaria conforme a las responsabilidades de cada puesto de trabajo. Existe una tendencia creciente en las organizaciones a incrementar la delegación de autoridad hacia los niveles inferiores que están en contacto con el cliente. Es importante delegar

sólo lo necesario para lograr los objetivos, es decir que se asume un mayor riesgo para lograr un objetivo.

En algunos casos, la mayor delegación es consecuencia de una racionalización interna, siendo necesario que la dirección disponga de medios para supervisar que la racionalización no implique pérdida de control, ya que la delegación puede implicar un incremento en la toma de decisiones erradas. Las normas de trabajo y las responsabilidades de control deben ser revisadas anualmente por cada responsable de área. El número de personas debe ser apropiado y deben contar con el nivel técnico correspondiente. La delegación de autoridad debe ser coherente con las responsabilidades asignadas. El hecho de que el personal sepa que se le puede declarar responsable tiene un impacto significativo sobre el entorno de control. Esto es cierto a todos los niveles de jerarquía, incluso para la Gerencia General, que es el último responsable de todas las actividades dentro de la entidad, incluyendo el sistema de control interno.

#### 8.1.3 - Políticas y Prácticas en materia de Recursos Humanos

La política de recursos humanos indica a los empleados el comportamiento ético y nivel de integridad esperando de ellos. Incluyen la orientación, formación, evaluación, promoción, remuneración y corrección. Se debe prestar especial atención en que:

- 1- Las políticas y procedimientos deben asegurar la contratación de personal con la formación y los valores éticos requeridos por la organización, revisando antecedentes penales, conducta crediticia, etcétera.
- 2- Se debe informar a los empleados de sus responsabilidades y de lo que se espera de ellos.

- 3- El personal de supervisión se debe reunir periódicamente con los empleados para revisar su rendimiento y proponer medidas para mejorarlo.

Cabe agregar que en un sistema de premios y castigos correspondería dar los incentivos morales y económicos en caso de ser merecedor de los mismos.

- 4- Las medidas correctivas deben ser las adecuadas.
- 5- La integridad y los valores éticos deben ser evaluados junto con el desempeño del empleado.
- 6- Los criterios para ascensos y aumentos salariales deben ser explícitos para que los empleados sepan lo que se espera de ellos. Dichos criterios deben incluir normas de conducta.

#### 8.1.4 - Diferencias e implicancias en el entorno de control

Los entornos de control varían de una organización a otra. Las razones de estas variaciones pueden ser:

- a) Diferencias en las prioridades de la alta dirección en el juicio de valores;
- b) El estilo de dirección.

Un control interno ineficaz puede tener consecuencias graves, pudiendo generar pérdidas financieras, fracaso empresarial o pérdida de imagen en el mercado. La actitud y preocupación de la alta dirección respecto del control interno debe filtrarse a toda la organización. Una actitud de “haz lo que digo, y no lo que yo hago” desembocará en un entorno poco favorable.

## 8.2 - Evaluación de los Riesgos

Podríamos definir riesgos como todos aquellos hechos o circunstancias que atentan contra la consecución de los objetivos de la empresa, ya sean estos competir con éxito, mantener una imagen pública o una posición financiera sólida, etc. Estos riesgos son inherentes a toda actividad de negocios, sin importar el tamaño ni la envergadura de la empresa, hecho que hace imposible reducirlos a cero, limitándose los directivos a establecer un margen razonable y tratar de mantenerlo. Como condición previa a la evaluación de los riesgos, deben establecerse los objetivos de la organización, ya que de ellos dependerá la naturaleza y magnitud de los riesgos.

### 8.2.1.- Objetivos

Existen dos clases de objetivos, los objetivos globales, que representan normalmente la misión y los valores que la entidad considera prioritarios y de los que derivará el plan estratégico asignándole los recursos entre las distintas unidades del negocio y los objetivos específicos, que derivan de la estrategia global e incluyen el establecimiento de metas concretas, una línea de producto, financiación, resultados, etc. Es importante que exista una coherencia entre los objetivos globales y los específicos. Para que los objetivos sean alcanzados debe darse una serie de hechos o condiciones, los que se llaman factores críticos del éxito. Al comienzo de este trabajo hemos mencionado las diferentes categorías de los objetivos, los que debemos volver a tratar por razones metodológicas y por encontrarse estrechamente vinculados a los riesgos del negocio.

Objetivos relacionados con las operaciones: vinculados a la consecución del objeto social, incluyendo sub-objetivos específicos dirigidos a mejorar la eficacia y eficiencia. Reflejan el entorno empresarial, industrial y

económico en el que se desempeña la empresa. Estos deben adaptarse a la competencia, a las condiciones del mercado, a los avances tecnológicos, asegurándose la dirección que se basen en la realidad y se expresen en términos que permitan evaluar adecuadamente el rendimiento. Si los objetivos no son claros, o no están bien concebidos, se corre el riesgo de que la utilización de los recursos no esté bien orientada.

Objetivos relacionados con la información financiera: dirigidos a la preparación de información financiera confiable, con el fin de cumplir con obligaciones externas, ya que estados financieros (contables) fiables son una condición necesaria para obtener créditos, o para que inversores, proveedores, etc., evalúen la gestión de la dirección. La presentación adecuada de la información financiera requiere:

- Que los principios de contabilidad seleccionados sean generalmente aceptados.
- Que los principios contables sean los apropiados a las circunstancias.
- Que los estados contables faciliten información suficiente sobre los temas que pueden afectar su utilización, comprensión e interpretación.
- Que la información presentada sea la necesaria, ni muy resumida ni muy detallada.
- Que los estados contables presenten razonablemente la situación económica, los resultados de las operaciones y los flujos de caja.

El concepto de importancia relativa está implícito en la razonabilidad de los estados contables. Los mismos representan las transacciones ocurridas dentro de un período determinado. Otro aspecto a



considerar son los hechos o circunstancias que pueden afectar la presentación de esos estados contables, pero que no están reflejados en las transacciones ejecutadas. Es decir que los estados contables son afectados no sólo por las transacciones con terceros, sino también por hechos o circunstancias que no son controlados por la empresa ni el tercero contratante. En relación con esta circunstancia, los estados contables soportan aseveraciones implícitas para alcanzar los objetivos mencionados en el párrafo anterior, a saber:

- Existencia y efectividad: los activos, pasivos y derechos existen a una fecha determinada y las transacciones contabilizadas representan acontecimientos efectivamente ocurridos en el ejercicio.
- Totalidad: se contabilizan todas las transacciones efectivamente realizadas durante el período.
- Derechos y obligaciones: los activos son derechos y los pasivos son obligaciones de la entidad a una fecha determinada.
- Valoración o asignación: la valuación del activo, el pasivo, los ingresos y los egresos se realizó utilizando los principios contables adecuados y pertinentes. Las transacciones son matemáticamente exactas.
- Presentación y desglose: la información contenida en los estados contables está adecuadamente descripta, agrupada y clasificada.

Objetivos de cumplimiento: las leyes y normas establecen requisitos mínimos de comportamiento que la entidad debe integrar en sus objetivos de cumplimiento, como ser normas de higiene respecto de sus productos (empaque), bienestar de los empleados, normas fiscales etc. Los antecedentes de una entidad en relación con el cumplimiento de las normas

legales pueden incidir tanto positivamente como de manera negativa en su reputación dentro de la comunidad.

#### **a) Solapamiento de objetivos**

Pueden existir objetivos cuyo cumplimiento apoye la realización de otros o de las tres categorías de objetivos. Un ejemplo de esto son los estados contables y la exigencia de ser presentados en un plazo perentorio. Esto obliga a la organización a presentar la información contable de manera inmediata a su cierre de período. Esa información será controlada previamente a su emisión, dando lugar a que los controles sean inmediatos y se conozcan los desvíos de control existentes, contribuyendo a la eficiencia y eficacia de las operaciones, como así también la disposición de los estados contables para cumplir con disposiciones fiscales o de organismos de control. Podríamos mencionar una diversidad de casos donde el cumplimiento de un objetivo sirve para alcanzar otros objetivos de control.

#### **b) Coherencia y compatibilidad de los objetivos**

Los objetivos deben ser complementarios y estar relacionados entre sí, los globales deben ser coherentes con la capacidad de la empresa y los sub-objetivos deben ser enlazados con la estrategia global y las actividades de toda la organización. Los objetivos deben ser claros, fácilmente entendibles para los responsables de su realización y también medibles. Es útil relacionar un conjunto de objetivos de una actividad con los recursos disponibles para realizarlos. Como no todos los objetivos son iguales, algunas entidades establecen prioridades, las que pueden considerar a determinados objetivos como fundamentales, noción que refleja el concepto de “factores críticos del éxito”.

### **c) La consecución de los objetivos**

Los objetivos relacionados con las operaciones, a diferencia de los relacionados con la información financiera y los de cumplimiento, no están basados en pautas externas pero pueden verse afectados por acontecimientos externos. Aunque se hubiera previsto con un plan de contingencias, sólo sirve para amortiguar los efectos de lo ocurrido. Por esto, unas operaciones adecuadas y coherentes con las metas y objetivos no garantizan el éxito.

La meta del control interno se centra en el desarrollo de objetivos y metas coherentes en toda la organización, la identificación de factores clave de éxito y la presentación oportuna a la dirección de la información sobre el rendimiento y expectativas del negocio. Aunque no se puede garantizar el éxito, la dirección debe tener una seguridad razonable de que se advertirá oportunamente cuando exista el peligro de no lograr los objetivos.

#### **8.2.2.- Identificación de los riesgos**

La identificación y el análisis de los riesgos constituyen un proceso interactivo continuo, y son componentes fundamentales de un sistema de control interno eficaz. La dirección debe examinar detalladamente los riesgos a todos los niveles de la empresa y tomar las medidas oportunas para gestionarlos.

Una entidad puede tener determinados objetivos explícitos o implícitos, estos últimos pueden provenir de costumbres del pasado, sería importante determinar si siguen siendo válidos. Sin importar si los objetivos son explícitos o implícitos, deben tenerse en cuenta todos los riesgos que pueden surgir, y por consiguiente ser identificados.

La identificación de los riesgos es un proceso interactivo que generalmente se integra con la planificación.

A nivel de empresa: los riesgos pueden ser consecuencia tanto de factores internos como externos. Los factores externos pueden ser: avances tecnológicos, cambios en las necesidades de los clientes, cambios en la competencia, desastres naturales (debe preverse en un plan de emergencia), cambios económicos que afecten económicamente al ente. Los factores internos pueden ser: averías en los sistemas informáticos, la calidad de los empleados, los métodos de formación y motivación, los cambios en la responsabilidad de los directivos, la naturaleza de las actividades, el acceso restringido a los activos, consejo de administración o comité de auditoría demasiado débiles.

Existen muchas técnicas desarrolladas por auditores internos y externos para detectar los riesgos, como ser: revisión periódica de factores económicos y sectoriales que afecten al negocio, conferencias organizadas por la alta gerencia, etc. Es importante que la dirección analice los factores que pueden contribuir a aumentar los riesgos.

A nivel de actividad: al identificar estos riesgos puede ayudar a enfocar la evaluación de los riesgos de las funciones más importantes de la empresa, v.g. ventas, producción, marketing, desarrollo tecnológico, etc. La correcta evaluación de los riesgos a nivel de actividad contribuye también a que se mantenga un nivel aceptable de riesgo para el conjunto de la entidad.

### 8.2.3.- Análisis de los Riesgos

Luego de identificado los riesgos debe analizárselos, pudiendo utilizarse el siguiente proceso:

- . Estimación de la importancia del riesgo.
- . Evaluación de la probabilidad de materialización del riesgo.
- . Análisis de las medidas a adoptar para gestionarlos.

Los riesgos pueden variar desde uno de escasa significación y baja probabilidad de materialización, hasta uno de importancia y de muy probable realización. Esto requerirá un análisis minucioso y racional para determinar la importancia y posibilidades de concreción. La dirección debe conocer los métodos de cuantificación al momento de sus análisis.

Luego de analizada la importancia y probabilidad de materialización de los riesgos, la dirección debe estudiarla forma de administrarlos, previendo la aplicación de determinadas acciones tendientes a eliminar el riesgo o amortiguar sus efectos. Paralelamente a la determinación de las medidas tendientes a gestionar los riesgos, la dirección debe efectuar un seguimiento de la implantación y eficacia de las acciones. Los procedimientos que se implantan posteriormente constituirán las actividades de control. Debe analizarse los procedimientos existentes y evaluarse su efectividad ante los riesgos detectados.

#### 8.2.4.- Gestión del Cambio

Es importante adoptar un proceso formal o informal que ponga de manifiesto a los integrantes de la organización sobre cómo pueden efectuar a los objetivos de la empresa los cambios operados en el contexto. Este proceso se realizará en forma paralela o puede constituir el proceso de evaluación de riesgos.

#### 8.2.5.- Circunstancias que exigen una especial atención

La atención dependerá de su impacto potencial sobre el conjunto de la organización:

. **Cambios en el entorno operacional:** modificación de leyes o del entorno económico, hoy más que nunca los efectos de la globalización, con sus influencias a nivel regional y mundial.

**Nuevos empleados:** un ejecutivo que no entiende la cultura de la empresa.

**Sistemas de información nuevos o modernizados:** controles que dejan de ser eficaces.

**Crecimiento rápido:** los controles se tornan ineficaces ante un aumento en el volumen de producción u operaciones y transacciones, los diferentes departamentos quedan chicos al nuevo nivel de actividad.

**Nuevas tecnologías:** al incorporar nuevas tecnologías de producción o información es probable que deban modificarse u adecuarse aspectos del control interno preexistente.

**Nuevas gamas de productos y nuevas actividades:** controles inexistentes inadecuados para la innovación.

**Reestructuraciones internas:** reducción de personal, de supervisión, segregación inadecuada de funciones.

**Actividades en el extranjero:** influencia en el sistema de control interno de culturas o costumbres locales, factores específicos de la economía y la legislación local.

Deben existir mecanismos que detecten en el corto plazo cualquier variación ocurrida o susceptible de ocurrir en el contexto, que pudiera influir en el sistema de control interno.

### **Visión de futuro**

Los mecanismos deben estar orientadas hacia el futuro para prever los cambios significativos y elaborar planes de contingencias. Sistemas de alarma que detecten nuevos riesgos de manera oportuna, de tal manera que la empresa pueda reaccionar para abordarlos eficazmente.

#### **8.2.6.- Herramientas de evaluación de los riesgos**

Si bien las normas COSO desarrollan para cada uno de los componentes del control interesantes cuestionarios, para el análisis de cada uno de ellos, por razones de brevedad en la extensión de este trabajo, no son desarrollados, excepto en el caso particular del tema de riesgos, el que constituye el punto central del control interno. La evaluación de los riesgos no sólo llega al estudio del control interno de una organización, sino que también otras técnicas asociadas, como la auditoría, sufren un cambio conceptual y terminológico. Hace muchos años ya que no se habla en auditoría de examen de rubros bajo un concepto aislado, sino que se transitó hacia el examen de circuitos o ciclos operativos. Hoy la auditoría está hablando y accionando con su trabajo en la búsqueda de los riesgos que cada organización contiene en la exposición de sus estados contables. Los factores a tener en cuenta por el evaluador son:

- . **Objetivos globales:** hasta qué punto los objetivos expresan claramente las metas deseadas por la empresa, de acuerdo con sus particularidades; la eficiencia en la comunicación de los objetivos globales hacia empleados y consejo de administración; vinculación y coherencia entre

estrategias y objetivos globales; coherencia entre planes de negocios, presupuestos, objetivos globales, planes estratégicos y las circunstancias.

. **Objetivos asignados a cada actividad:** conexión de los objetivos de cada actividad con los globales, coherencia entre los objetivos de cada actividad, establecimiento de todos los riesgos importantes, idoneidad de los recursos disponibles, factores críticos del éxito de cada actividad, participación en la determinación de los objetivos de los empleados con responsabilidad, y nivel de compromiso de éstos.

. **Riesgos:** idoneidad de los mecanismos para determinar los riesgos internos y externos, identificación de todos los riesgos importantes que puedan impactar en los objetivos relevantes de cada actividad. Integridad y relevancia del proceso de análisis de los riesgos.

. **Gestión del cambio:** existencia de mecanismos que prevean, identifiquen y reaccionen ante acontecimientos que pudieran afectar los objetivos globales o específicos; existencia de mecanismos que identifiquen y reaccionen ante cambios que pudieran afectar de forma más permanente a la empresa.

### 8.3.- Actividades de control

Las actividades de control son normas y procedimientos tendientes a asegurar el cumplimiento de las directrices que la dirección ha establecido con el fin de controlar los riesgos. Pueden dividirse en tres categorías según el tipo de objetivo con que se relacionan: las operaciones, la fiabilidad de la información financiera o el cumplimiento de la legislación aplicable.



Algunas actividades de control están relacionadas con distintos objetivos. La categoría a la que pertenece la actividad de control no es tan importante como la función que desempeña.

### 8.3.1.- Tipos de actividades de control

Las actividades de control son llevadas generalmente a todos los niveles de la organización. A continuación se expone una gama de ellas:

- **Análisis efectuados por la dirección:** comparación de resultados con presupuestos, previsiones, ejercicios anteriores, seguimiento de campañas publicitarias, seguimiento de puesta en marcha de nuevas líneas de producto.
- **Gestión directa de función de actividades:** los responsables de las diversas funciones revisan los informes de los resultados alcanzados.
- **Proceso de información:** controles sobre la exactitud, totalidad y autorización de las diversas transacciones.
- **Controles físicos:** recuentos físicos periódicos de los activos y la comparación con las diversas transacciones.
- **Indicadores de rendimiento:** análisis combinado de diferentes conjuntos de datos junto a la puesta en marcha de acciones correctivas. Relacionado con los conceptos de costos estándares.
- **Segregación de funciones:** a fin de reducir los errores o irregularidades cometidos por los empleados. Separación de autorización, registración y gestión de activos.

### 8.3.2.- Políticas y procedimientos

Las actividades de control generalmente se apoya en dos elementos: las políticas que determinan qué debería hacerse y los procedimientos necesarios para llevar a cabo dichas políticas. Estas pueden implementarse verbalmente o por escrito, lo importante es que sean concienzudos y coherentes. También es importante que se lleven a cabo las acciones correctivas cuando se detecten anomalías.

### 8.3.3 - Integración de actividades de control con la evaluación de los riesgos

Paralelamente a la evaluación de los riesgos, la dirección debería establecer y aplicar un plan de acción necesario para afrontarlos. Identificadas estas acciones, serán útiles para definir las operaciones de control que se aplicarán para garantizar su ejecución de forma correcta y en tiempo deseado.

Las actividades de control son necesarias para que la empresa realice sus objetivos de explotación. No son un fin en sí mismas, son un elemento integrante del proceso de gestión.

### 8.3.4 - Controles Generales

. **Controles sobre las operaciones del centro de procedimiento de datos:** incluyen la organización y la planificación de trabajos, las intervenciones del operador, los procesos de salvaguarda y recuperación de datos, y los planes de emergencia.

. **Control sobre el software:** controles sobre la adquisición, implementación y mantenimiento de software necesarios para el

funcionamiento y ejercicio de las aplicaciones: sistema de explotación, gestión de bases de datos, software de telecomunicación, de seguridad y utilidades. Registro de acceso al sistema.

. **Controles sobre la seguridad de acceso:** permiten controlar el acceso protegiendo al sistema, dado el crecimiento actual de las redes. También pueden prevenir piratería informática. Los controles de acceso que limitan la entrada al sistema de los usuarios constituyen también la segregación de funciones. Eliminación de *passwords* de ex empleados.

. **Controles sobre el desarrollo del mantenimiento:** en las organizaciones generalmente son importantes las inversiones en *hardware* y *software*. A fin de ejercer un control sobre estos costos, se realiza el control sobre el desarrollo de las aplicaciones, mantenimiento proporcionado, la implementación de sistema, las fases específicas, las necesidades de documentación, las aprobaciones y comprobaciones. Otra alternativa al desarrollo de programas es la utilización de paquetes estándares.

#### 8.3.5.- Controles de Aplicación

Permiten asegurar la totalidad y exactitud en los procesos de transacciones, su autorización y su validez. Una contribución importante de los ordenadores al sistema de control es su capacidad de evitar que se introduzcan errores, detectarlos y corregirlos una vez adentro.

#### 8.3.6.- Relaciones entre controles generales y controles de aplicación

Si los controles generales son inadecuados no es posible apoyarse en los controles de aplicación. La relación entre los controles de aplicación y los controles generales consiste en que éstos son indispensables para el

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

#### 8.3.7. - Evaluación de las tecnologías

La inteligencia artificial o los sistemas expertos son tecnologías en pleno crecimiento. Dado que estos sistemas estarán integrados en muchas aplicaciones de procesos, lo esencial será decidir cuáles son las mejores adaptadas, qué herramientas deberán utilizarse y cómo controlar su desarrollo.

#### 8.3.8. - Necesidades específicas

La complejidad de una entidad, así como el tipo y alcance de sus actividades, repercute en sus actividades de control, variando éstas según las características de la organización.

#### 8.4. - Información y Comunicación

Las empresas necesitan obtener información relevante, tanto financiera como de otro tipo, relaciona con las actividades y acontecimientos internos y externos. La información a recoger debe ser de la naturaleza que la dirección haya estimado relevante para la gestión del negocio y debe llegar a las personas que la necesitan en formas y plazos convenientes para que cumplan sus responsabilidades de control y sus otras funciones.

##### 8.4.1. - Información

La gestión de la empresa y el progreso hacia los objetivos fijados (operacionales, financiero o de cumplimiento de leyes y normas) hacen necesaria la información en todos los niveles de la empresa.

La información financiera no se utiliza únicamente para formular los estados financieros para su difusión general, sino también en la toma de decisiones relativas a la explotación, control del rendimiento y la asignación de recursos. Asimismo, facilita el seguimiento de la rentabilidad de una gama de productos, la evolución de deudores por tipo de clientes, etcétera.

Es imprescindible que la dirección disponga de datos fiables para efectuar la planificación, preparar presupuestos, fijar precios y evaluar la actuación de los vendedores, agrupaciones y asociaciones con terceros, datos éstos que incluirán los relativos al contexto económico y a la competencia.

Los sistemas de información permiten identificar, recoger, procesar y divulgar dichos datos. El término “Sistema de Información” se utiliza para denominar el procesamiento de datos generados internamente. Muchas veces estos sistemas funcionan como herramientas de supervisión.

Existen sistemas de información formales e informales, pues las charlas con clientes, proveedores, organismos de control y empleados proporcionan parte de la información más vital para poder identificar riesgos y oportunidades. La asistencia a seminarios profesionales también puede proporcionar este tipo de información.

Resulta importante mantener la información acorde con las necesidades de la empresa. Los sistemas de información deben adaptarse para dar soporte a los nuevos objetivos de la entidad, consistentes, por ejemplo, en la reducción del tiempo necesario para lanzar nuevos productos, en la subcontratación de determinadas funciones o en la reestructuración de la nómina de personal.

Es importante distinguir entre los indicadores de alerta y la información contable cotidiana.

Los sistemas de información no debe únicamente identificar y recoger la información necesaria sino también procesarla y comunicarla en un plazo y de una forma que resulten útiles para el control de las actividades de la entidad.

#### 8.4.2.- Estrategias y sistemas integrados

Los sistemas de información generalmente constituyen una parte integral de las actividades operativas. No sólo permiten recoger información para tomar decisiones en la implantación de controles, sino también para llevar a cabo iniciativas estratégicas. El reto de hoy es la integración de la planificación, el diseño y la implantación de los sistemas con la estrategia global de la empresa.

#### 8.4.3.- Integración con las operaciones

La utilización estratégica de los sistemas demuestra la evolución desde sistemas exclusivamente financieros a sistemas integrados con la explotación de la actividad. Estos sistemas ayudan a controlar los procesos del negocio, siguiendo y registrando las transacciones en tiempo real y englobando varias actividades en un entorno de sistemas integrados.

Por ejemplo, en las instalaciones fabriles, los sistemas de información apoyan todas las fases del proceso de producción: recepción y control de calidad de materias primas, selección y combinación de componentes, control de calidad y distribución de productos terminados, actualización de inventarios y de los ficheros de clientes, encadenadas

mediante sistemas de control de procesos, disminuyendo la participación humana.

Los nuevos sistemas de producción contemplan un alto nivel integración con otros sistemas organizativos, posibilitando la conexión con los sistemas financieros de la entidad. Se actualizan los datos financieros y los registros contables automáticamente a medida que los sistemas llevan a cabo otras aplicaciones.

Los sistemas integraos permiten obtener respuestas más rápidas y eficaces a cualquier consulta, ya que éstas se tramitan globalmente y no individualmente dentro de las distintas aplicaciones o subsistemas. Del mismo modo que una modificación de un fichero relevante afecta a todas las partes pertinentes y no sólo a una de ellas aisladamente.

#### 8.4.4. - Coexistencia de tecnologías

A pesar de la necesidad de actualizarse, es una equivocación suponer que los nuevos sistemas incorporan mejores mecanismos de control por el mero hecho de ser nuevos. Muchas veces los sistemas antiguos demuestran mayor eficiencia en la aplicación cotidiana para satisfacer las necesidades de la entidad. Los sistemas de la empresa deben evolucionar en función de sus necesidades, combinando tecnologías diferentes.

#### 8.4.5.- La calidad de la información

La calidad de la información que genera el sistema afecta a la capacidad de la dirección de tomar decisiones adecuadas al gestionar y controlar las actividades de la entidad.

La calidad de la información se refiere a los siguientes ítems:

- . **Contenido:** ¿Contiene toda la información necesaria?
- . **Oportunidad:** ¿Se facilita en el tiempo adecuado?
- . **Actualidad:** ¿Es la más reciente posible?
- . **Exactitud:** ¿Los datos son correctos?
- . **Accesibilidad:** ¿Los datos son correctos?

El diseño de un sistema tiene que responder a todas estas preguntas, si no lo hace, de seguro no brindará la información necesaria para la dirección y otros empleados.

Tener información adecuada, oportuna y accesible es esencial para implantar el control. Además, los sistemas de información, si bien forman parte del sistema de control interno, también han de ser controlados. La calidad de la información puede depender del desarrollo de las actividades de control.

#### 8.4.6.- Comunicación

La comunicación es inherente a los sistemas de información. Los sistemas de información deben brindar información a las personas adecuadas para que éstas puedan cumplir con sus responsabilidades operacionales, de información financiera o de cumplimiento. Pero también debe haber una comunicación más amplia que se ocupe de las expectativas y responsabilidades de las personas y los grupos, así como otras cuestiones importantes.



#### 8.4.7.- Comunicación Interna.

Además de la información necesaria para llevar a cabo sus actividades, todos los empleados, y en especial los que tienen responsabilidades importantes en la gestión de la explotación y de las finanzas, deben recibir un mensaje claro desde la alta dirección, que les indique el deber de tomar en serio sus funciones afectadas al control interno. Todas las personas deben entender los aspectos relevantes del sistema de control interno, cómo funcionan los mismos y haber recibido especificaciones claras sobre sus funciones concretas y responsabilidades en el sistema. De lo contrario, es probable que surjan problemas.

Cuando el personal cumple sus funciones debe saber que a surgir inconvenientes se tiene que prestar atención no sólo al propio acontecimiento, sino también a su causa. Así, se podrán detectar las deficiencias potenciales del sistema, tomando las medidas necesarias para evitar que se repita. Por ejemplo, si se detectan existencias no comercializables no sólo se debería registrar una provisión, sino también determinarse las razones que imposibiliten comercializar las mercaderías afectadas.

El personal tiene que saber cómo sus actividades están relacionadas con el trabajo de los demás, las cuales son los comportamientos esperados, aceptados e inaceptables. Un mensaje como "Hay que cumplir el presupuesto, sea como sea" podría llevar a comportamientos inaceptables y dar lugar a interpretaciones equívocas que no se pretendían.

Los empleados también necesitan disponer de un mecanismo para comunicar información relevante a los niveles superiores de la organización. Por ejemplo, los empleados de primera línea, que manejan aspectos clave de la explotación todos los días, generalmente son los más capacitados para reconocer los problemas en el momento en que se producen.

Deben existir líneas abiertas de comunicación para que esta información llegue a los niveles superiores y voluntad de escuchar por parte de los directivos. Las personas tienen que creer que sus superiores realmente quieren enterarse de las incidencias producidas y que las resolverán de manera adecuada. Sin embargo, inmersos en el día a día, los directivos a veces son poco receptivos a las personas que les comunican problemas reales, o no resuelven de manera adecuada sus planteos.

En la mayoría de los casos las líneas de comunicación más adecuadas son las habituales. A veces se necesitarán otras líneas de comunicación independientes que actúen de mecanismo de seguridad en caso de que las líneas normales hayan dejado de funcionar.

Es importante que el personal entienda que no habrá represalias como consecuencia de la comunicación de información relevante, debiendo haber un mensaje claro sobre la existencia de mecanismos que animen a los empleados a denunciar las posibles infracciones del código de conducta de la entidad.

Se puede y se debe establecer un equilibrio a fin de que la protección del denunciante no dé lugar a un cúmulo de denuncias sin fundamento. Es importante que a dirección comunique los mensajes correspondientes, cree mecanismos adecuados para una auténtica comunicación ascendente y mantenga al consejo informado respecto de la

rentabilidad, desarrollos, riesgos, iniciativas significativas y demás aspectos relevantes.

#### 8.4.8.- Comunicación Externa

Además de una buena comunicación interna, tiene que haber una eficaz comunicación externa. Disponer de líneas abiertas de comunicación permitirá que:

- Los clientes y proveedores puedan aportar información de gran valor sobre el diseño y la calidad de los productos y manifestar sus exigencias y preferencias para que la empresa responda a los cambios en las mismas.
- Quienes traten con la empresa entiendan que no se tolerarán actos indebidos, tales como sobornos y otros pagos legítimos.

Las comunicaciones recibidas de terceros suelen ser una fuente de información importante sobre el funcionamiento del sistema de control interno, como por ejemplo las recomendaciones de auditores externos.

Los organismos de supervisión informan sobre los resultados de sus revisiones o inspecciones en materia de cumplimiento, que pueden poner de manifiesto deficiencias de control, al igual que las quejas o consultas que se perciben sobre envíos, recibos, etc., debiendo ser revisados los problemas por personal preparado para reconocer sus implicaciones e investigar y tomar las acciones correctivas necesarias, ajeno a las transacciones originales.

Las comunicaciones con terceros deberían contener información que presente datos de significación, pertinentes y oportunos, acorde con sus necesidades respectivas.

La comunicación establecida entre la dirección y los interlocutores externos, realizada de forma abierta y sincera, permite transmitir en uno y otro caso un mensaje a todos los ámbitos de la entidad.

#### 8.4.9.- Medios de Comunicación

La comunicación se materializa en manuales de políticas, memorias, avisos en carteleras, etc. Cuando los mensajes se transmiten verbalmente la entonación y los gestos sirven para darle énfasis al mensaje.

Otro potente medio de comunicación lo constituye la actuación de la dirección al tratar con sus subordinados, ya que “una acción vale más que mil palabras”.

#### 8.5.- Supervisión

Los sistemas de control interno y, en ocasiones, la forma en que los controles se aplican, evolucionan con el tiempo, por lo que procedimientos que eran efectivos en un momento dado, pueden perder su eficacia o dejar de aplicarse. Las causas pueden ser la incorporación de nuevos empleados, defectos en la formación y supervisión, restricciones de tiempo y recursos, y presiones adicionales. Asimismo, las circunstancias sobre la base de las cuales se configuró el sistema de control interno en un principio, también pueden cambiar, reduciendo su capacidad de advertir de los riesgos originados por las nuevas circunstancias. En consecuencia, la dirección tendrá que determinar si el sistema de control interno es en todo momento adecuado y su capacidad de asimilar los nuevos riesgos.

El proceso de supervisión asegura que el control interno continúe funcionando adecuadamente, comprendiendo la evaluación y las medidas de

corrección apropiadas adoptadas por los niveles de decisión, aplicándose tanto en el ámbito interno como externo.

La supervisión podrá ser mediante evaluaciones continuas o puntuales.

Normalmente cuando mayor sea el nivel de la supervisión continuada menos será la necesidad de evaluaciones puntuales. La frecuencia de estas supervisiones la determina la Dirección, considerando la naturaleza e importancia de los cambios y sus riesgos inherentes, así como la experiencia y resultados anteriores en el desarrollo de las tareas de supervisión.

Cabe destacar la conveniencia de la supervisión de tipo continuada por ser ejecutada en tiempo real y responder de manera dinámica a las necesidades del ente, resultando más eficiente que las evaluaciones independientes por ser éstas a posteriori. No obstante ello, es conveniente realizar en forma rotativa evaluaciones independientes.

#### 8.5.1.- Evaluaciones puntuales

Aunque los procedimientos de supervisión continuada suelen proporcionar información importante sobre la eficacia de otros componentes de control, de vez en cuando un replanteamiento del sistema resultaría conveniente. En ocasión de dicho replanteamiento, se puede examinar la continuidad de la eficacia de los procedimientos de supervisión continuada.

##### **a) Alcance y frecuencia**

El alcance y la frecuencia de la evaluación del control interno varían según la magnitud de los riesgos objeto de control y la importancia de los

controles para la reducción de aquéllos. Así, los controles que actúan sobre los riesgos de mayor prioridad y los más críticos para la reducción de un determinado riesgo serán objeto de evaluación con una mayor frecuencia. La evaluación de todo el sistema de control interno (que normalmente no resultará necesaria con la frecuencia de las evaluaciones de controles específicos) puede estar motivada por diferentes razones: cambios importantes en la estrategia o la dirección, importantes adquisiciones o enajenaciones, o modificaciones de envergaduras efectuadas en la explotación o en los métodos utilizados en el proceso de la información financiera. Cuando se decida evaluar todo el sistema de control interno de la entidad, deberá centrarse la atención en cada uno de los componentes del control interno implicados en las actividades importantes.

El alcance de la evaluación dependerá también de a cuál de las tres categorías de objetivos va enfocada (operaciones, de información financiera o de cumplimiento).

#### **b) ¿Quién efectúa la evaluación?**

Generalmente, las evaluaciones se efectúan en forma autoevaluación, llevada a cabo por las personas responsables de una unidad o función específica que determinarán la eficacia de los controles aplicados a sus actividades. El director de una división, por ejemplo, gestionará la evaluación de su sistema de control interno evaluando personalmente los factores relativos al entorno de control y asignando a los encargados de las distintas actividades operativas de la división la evaluación de la eficacia de los demás componentes del control.

La evaluación del control interno forma parte de las funciones formales de auditoría interna y también resulta de peticiones especiales por parte del consejo de administración, la dirección general y los directores de

filial o de división. Por otra parte, el trabajo realizado por los auditores externos constituye un elemento de análisis a la hora de determinar la eficacia del control interno. Una combinación del trabajo de las dos auditorías, la interna y la externa, posibilita la realización de los procedimientos de evaluación que la dirección estime necesarios.

### **c) El proceso de evaluación**

La evaluación de un sistema de control interno constituye en sí todo un proceso, por lo que debe mantenerse una disciplina apropiada en el mismo y deben sostenerse ciertos principios fundamentales que le son inherentes.

Quien efectúe la evaluación deberá entender cada una de las actividades de la entidad y cada componente del sistema de control interno objeto. Es conveniente centrarse a priori en el funcionamiento teórico del sistema (diseño), lo que implicará charlas previas con los empleados de la entidad y la revisión de la documentación existente.

El evaluador tiene como tarea averiguar el funcionamiento real del sistema. A fin de determinarlo mantendrá conversaciones con los empleados que aplican y se ven afectados por los controles, revisará los datos registrados sobre el cumplimiento de los controles o realizará una combinación de estos dos procedimientos.

### **d) Metodología**

Existe una gran variedad de metodologías y herramientas de evaluación, incluyendo hojas de control, cuestionarios y técnicas de flujogramación.

Algunas empresas comparan sus sistemas de control interno con los de otras entidades, lo que se conoce generalmente como *benchmarking*. Por ejemplo, la empresa medirá la eficacia de su sistema por comparación con empresas que tienen fama de contar con sistemas de control interno especialmente buenos. Se puede realizar la comparación junto con otra empresa o al amparo de alguna asociación comercial o industrial. Los consultores de gestión pueden suministrar información comparativa y los métodos de revisión que utilizan empresas similares ayudarán a la empresa a evaluar el propio sistema de control.

Cabe señalar que al comparar sistemas de control interno habrá que tener en cuenta las diferencias que siempre existen de objetivos, acontecimientos y circunstancias.

#### **e) Documentación**

El nivel de documentación soporte del sistema de control interno de la entidad varía según la dimensión y complejidad de la misma. Las grandes empresas normalmente cuentan con manuales de políticas, organigramas, formales descripciones de los puestos, instrucciones operativas, flujogramas de los sistemas de información, etc. La pequeña y mediana empresa tendrá sustancialmente menos documentación escrita.

Algunos controles son informales y no tienen documentación, sin embargo, se aplican asiduamente, resultando eficaces. Asimismo, la documentación resulta útil porque favorece la comprensión, por parte de los empleados, del funcionamiento del sistema y de sus funciones y facilita su modificación en el caso de ser necesario.



La naturaleza y el nivel de documentación deberán ser más exhaustivos cuando resulte necesario formular una declaración sobre el sistema o su evaluación, dirigida a terceros.

#### **f) Plan de acción**

Los encargados de efectuar una evaluación de los sistemas de control interno por primera vez, podrían considerar una serie de sugerencias básicas respecto a qué hacer y por dónde empezar, a saber:

- Determinar el alcance de la evaluación en términos de categoría de objetivos, componentes de control interno y actividades objeto de la evaluación.
- Analizar el trabajo de evaluación del control realizado por los auditores internos y reflexionar sobre las conclusiones relacionadas con el control presentadas por los auditores externos.
- Establecer las prioridades de las áreas de mayor riesgo, por unidad, componente de control interno u otros, para su atención inmediata.
- Sobre la base de lo anterior, elaborar un programa de evaluaciones que conste de actividades a corto y largo plazo.
- Reunir a las personas que efectuarán las evaluaciones y considerar juntos el alcance y el calendario a establecer, así como la metodología y las herramientas a utilizar.
- Seguir el avance de la evaluación y revisar las conclusiones obtenidas.
- Asegurar que se tomen las acciones de seguimiento necesarias, modificando los apartados correspondientes de las evaluaciones posteriores, según proceda.

### **g) Comunicación de deficiencias**

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

La “deficiencia” puede representar un defecto percibido, potencial o real, o bien una oportunidad para reforzar el sistema de control interno con el objeto de favorecer la consecución de los objetivos de la entidad.

### **h) Fuentes de información**

Una de las mejores fuentes de información, relativas a las deficiencias de control, es el propio sistema de control interno. Las actividades de supervisión continuada proporcionan la percepción de las personas directamente involucradas en las actividades de la entidad. El personal puede advertir aspectos de relevancia en tiempo real que pueden servir para identificar las deficiencias existentes de manera rápida. Las evaluaciones puntuales del sistema de control interno constituyen otra fuente de detección de las deficiencias de control.

### **i) De qué se debe informar**

¿De qué deficiencias se debe informar? Esta pregunta tienen varias respuestas, pero no obstante, se pueden delimitar algunos parámetros.

Todas las deficiencias que pueden afectar a la consecución de los objetivos de la entidad deben ponerse en conocimiento de las personas que pueden tomar las medidas necesarias. La naturaleza de los temas a comunicar dependerá del nivel de autoridad asignada al que detecta las

incidencias para resolverlas a medida que vayan surgiendo, así como de las actividades de supervisión de los superiores.

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

#### 8,6.- Limitaciones del Control Interno

Algunas personas consideran el control interno como una garantía de que la entidad no tendrá fallos, que siempre conseguirá sus objetivos. Esta posición es equivocada.

El sistema de control es limitado, y al considerar estas limitaciones hay que ver distinguir dos conceptos distintos:

- 1- El control interno funciona a diferentes niveles con respecto a los diferentes objetivos: se refiere al hecho de que determinados acontecimientos o situaciones simplemente son ajenos al control de la dirección.
- 2- El control interno no puede proporcionar una seguridad absoluta con respecto a cualquiera de las tres categorías de objetivos: operativos, financieros y de cumplimiento. Significa que ningún sistema de control interno hará siempre lo que se quiere que haga, lo más que se puede esperar de un sistema de control es la obtención de una seguridad razonable. Esto no lleva implícito que el sistema de control interno falle con frecuencia. Hay muchos factores que actúan en forma individual o colectiva para reforzar este concepto.

Por ejemplo, en un grupo de empresas bien controladas es muy probable que la mayoría tenga información periódica respecto del progreso

realizado hacia los objetivos operacionales del negocio, normalmente conseguirán objetivos de cumplimiento y producirán estados financieros fiables. Sin embargo, no existe garantía alguna de que un acontecimiento ajeno al control de la empresa, un error o una incidencia en la información financiera, no ocurra.

#### 8.6.1.- Juicio

La eficacia de los controles se verá limitada por el riesgo de errores humanos en la toma de decisiones. Estas están basadas en el juicio humano y puede que hayan producido resultado no deseado, por lo que se puede ser necesario modificarlas.

#### 8.6.2.- Naturaleza de las decisiones que afectan el control

##### **a) Disfunciones del sistema**

Los controles internos pueden fallar. Puede que el personal comprenda mal las instrucciones o que se cometan errores de juicio, o que éstos se produzcan por dejadez, fatiga o despistes.

##### **b) Elusión de los controles por la dirección**

La eficacia del control interno depende de las personas responsables de su funcionamiento, y aun en entidades con buen entorno de control existe la posibilidad de que el personal directivo pueda eludir el sistema de control interno. Eludir se refiere a la omisión de políticas o a procedimientos establecidos con finalidades ilegítimas, con ánimo de lucro personal o para mejorar la presentación de la situación financiera o disimular el incumplimiento de obligaciones legales. No se debe confundir “elusión” con “intervención”. La intervención es necesaria para hacer frente a

transacciones o acontecimientos puntuales y no recurrentes que, de otra forma, no podrían ser procesados correctamente por el sistema de control. Esto se debe a que es imposible diseñar un sistema capaz de anticiparse a todas las situaciones posibles. Las intervenciones de la dirección se efectúan en forma abierta y tienen soporte documental, mientras que la elusión normalmente ni se documenta ni se comunica.

### **c) Confabulación**

Esta puede provocar fallos en el sistema de control cuando las personas actúan de forma colectiva para cometer y encubrir un acto. Los datos financieros y otras informaciones de gestión pueden verse alterados de un modo no identificable por el sistema de control.

### **d) Relación costos/beneficios**

A la hora de decidir si se ha de implantar un determinado control, se considerarán tanto el riesgo de fracaso como el posible efecto en la entidad, junto a los costos correspondientes a la implantación del nuevo control. Es decir que se evaluará la relación existente entre los costos y los beneficios.

Pero aquí hay que considerar que existen distintos niveles de precisión en cuanto a la determinación del costo y el beneficio de la implantación de controles.

Generalmente resulta más fácil determinar el costo porque se posee información sobre los costos directos, los indirectos cuantificables, y hasta los costos de oportunidad asociados al uso de los recursos. Otras veces la cuantificación de los costos resulta más difícil: por ejemplo,

resultaría difícil cuantificar el tiempo y los esfuerzos correspondientes al compromiso ético de la dirección o la competencia del personal.

En cuanto a los beneficios, su valoración tiene un alto grado de subjetividad.

Algunos factores que se pueden considerar al evaluar los beneficios son: la probabilidad de que la condición no deseada se haga realidad, la naturaleza de las actividades y el efecto potencial financiero u operativo que el hecho puede tener en la entidad.

La relación costo/beneficio se vuelve más compleja al existir relaciones entre los controles y las actividades. En el caso de controles integrados o incorporados en el proceso de gestión, será muy difícil aislar los costos y los beneficios correspondientes.

La relación costo/beneficio también variará considerablemente en función de la naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad. Por la poca importancia relativa de una determinada actividad o su riesgo correspondiente, tal vez no resulte necesario realizar un análisis de los costos y beneficios. Es una cuestión de equilibrio. Un control excesivo resulta costoso y contraproducente. Es necesario hallar un equilibrio adecuado en un entorno sujeto a mucha competencia.

#### 8,7.- Funciones y responsabilidades

En materia de control interno todos los miembros de una organización tienen algún tipo de responsabilidad.

Pero la responsabilidad del control interno recae en el órgano de dirección: en el presidente o director general.

El sistema de control interno es realizado por diferentes personas:

- Consejo de administración
- Dirección
- Auditores internos
- Demás miembros del plantel de personal

En determinados casos, terceros ajenos a la organización, como ser auditores externos y organismos de control, están relacionados con el control interno.

Es importante diferenciar lo siguiente: las personas que pertenecen a la organización forman parte del sistema de control interno; los terceros sólo contribuyen en el logro de los objetivos fijados por la organización.

#### 8.7.1.- Responsables

La dirección es directamente responsable de todas las actividades de una organización. Varían las responsabilidades respecto del control interno, de acuerdo con los distintos niveles directivos, en función de la jerarquía, y también considerando las características de la entidad.

El presidente o el director general son los máximos responsables del sistema de control interno, y dentro de sus responsabilidades se incluye la de averiguar que todos los componentes del control interno están en funcionamiento. Se puede cumplir con tal responsabilidad de la siguiente manera:

- Dirigiendo y orientando las actividades de los altos cargos, estableciendo los valores, principios y políticas operativas que

forman la base del sistema de control interno. Por ejemplo, en los altos cargos se fijan los objetivos de la organización y se toman medidas respecto a la estructura organizativa, el contenido y comunicación de políticas, tipo de planificación y sistemas de información a utilizar.

- Reuniéndose periódicamente con los responsables de las áreas funcionales más importantes (ventas, compras, finanzas, recursos humanos, producción, etc.) para revisar sus responsabilidades y en particular la forma en que controlan sus actividades. De esta manera profundiza sus conocimientos sobre los controles y puede evaluar las mejores necesarias. Es muy importante que el presidente defina de forma clara la información que necesita.

Los directivos de cada unidad tienen responsabilidad sobre el control interno relacionado con los objetivos de su unidad. Elaboran, por ejemplo, instrucciones sobre la estructura y las prácticas de contratación del personal y su formación, así como también sobre la preparación de presupuestos y otros sistemas de información que contribuyan al control sobre las actividades de la unidad.

En general, los directivos asignan la responsabilidad de establecer procedimientos de control interno más específicos al personal responsable de las funciones de cada unidad. Estos son, a menudo, los responsables directos de:

- Establecer procedimientos que permitan la consecución de los objetivos de la unidad.



- Desarrollar procedimientos de autorización para comprar, aceptar nuevos clientes o revisión de informes para supervisar el nivel de producción.
- Hacer recomendaciones sobre los controles, realizar seguimiento de aplicación e informar a sus superiores sobre su funcionamiento.

Los responsables de subunidades o supervisores estarán directamente involucrados en la ejecución detallada de las políticas y procedimientos de control. Deben emprender acciones cuando surjan excepciones u otros problemas. Por ejemplo:

1. Analizar desviaciones del presupuesto de gastos de un departamento.
2. Seguimiento de los pedidos de clientes pendientes de servir.

Las actuaciones de los distintos niveles directivos deben integrarse en el seno del sistema de control interno de la entidad.

#### 8.7.2.- Responsables de las funciones financieras

Las funciones financieras más importantes son:

- Desarrollo de los presupuestos y planificación financiera.
- Control, seguimiento y análisis del rendimiento de las distintas operaciones y el cumplimiento de requisitos legales.
- Establecimiento de las normas éticas de comportamiento.
- Diseño, implantación y supervisión del sistema de información financiera.

El director financiero, en el sistema de control interno, debe tener un rol importante en el establecimiento de objetivos, en las decisiones sobre estrategia de la organización, analizar los riesgos y tomar las decisiones correctivas necesarias.

No debe limitar su área de influencia porque estaría limitando seriamente la capacidad de éxito de cualquier entidad.

### 8.7.3.- Consejo de administración

La función de este órgano es la de gobernar, orientar y controlar las actividades de la entidad. Al reservarse la autoridad para tomar decisiones trascendentes, desempeña un papel importante en el establecimiento de objetivos y en la planificación estratégica. A través de la supervisión se involucre en todo lo referente al control interno.

Muchos consejos de administración llevan a cabo sus tareas a través de comités, los que por el desempeño del papel de supervisión son elementos importantes del sistema de control interno.

La comisión *Treadway* ha emitido directrices generales sobre: tamaño del comité, plazos de nombramiento, calendario de reuniones, información al consejo, así como en lo referente al conocimiento por parte de cada miembro de las actividades de la empresa, revisión de los planes de los auditores, la adopción de nuevos principios de contabilidad, estimaciones importantes, reservas, contingencias y las variaciones de un ejercicio a otro. Esta comisión hace hincapié en la conveniencia de que estos comités estén constituidos por consejeros independientes:

- **Comité de auditoría:** si bien es muy importante, este comité no es obligatorio ni están definidas en forma oficial sus tareas y

actividades específicas. Es importante destacar que tiene la autoridad para interrogar a los directivos en lo referente a sus responsabilidades con respecto a la información financiera y para asegurar que se tomen medidas correctivas. Además de una función de auditoría interna fuerte, está en condiciones de identificar aquellas situaciones en las que los directivos intentan eludir los controles internos.

- **Comité de remuneraciones:** este comité es importante para asegurar que se potencien acuerdos salariales que contribuyan a alcanzar los objetivos de la entidad, considerados en el largo plazo.
- **Comité de Finanzas:** es útil para controlar grandes compromisos financieros y para asegurar que los presupuestos de inversión estén acordes con los planes operativos.
- **Comité de nombramientos:** controla la selección de candidatos para ocupar los cargos directivos, y cuando la ocasión lo requiere, para ocupar los altos cargos.
- **Comité de prestaciones sociales:** supervisa los planes de prestaciones al personal de la entidad y asegura la coherencia con los objetivos de la misma y el correcto cumplimiento de las responsabilidades fiduciarias.
- **Otros comités:** el consejo de administración puede proceder a crear otros comités destinados a supervisar otras áreas específicas, como ser, el respeto de normas éticas, políticas públicas y tecnología

#### 8.7.4.- Audidores Internos

Estos examinan directamente los controles internos y recomiendan mejoras en los mismos. Las normas emitidas por el Instituto de Auditores

Internos especifican que una auditoría interna debe abarcar el examen y la evaluación del sistema de control interno para determinar la suficiencia y efectividad del mismo. También será necesaria una evaluación cualitativa de las actuaciones individuales para cumplir con las responsabilidades asignadas. Según estas normas los auditores internos deberían:

- Revisar la fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa y los procedimientos empleados para arribar a tal información y a la difusión de la misma.
- Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, leyes y normativas que pueden afectar las operaciones, y determinar si la organización cumple con los mismos.
- Revisar los medios utilizados para salvaguardar los activos y verificar la existencia de los mismos.
- Valorar si los recursos son utilizados en forma eficiente.
- Revisar las operaciones para determinar si los resultados son coherentes con los objetivos, y si se han cumplido los planes previstos.

Las normas mencionadas también delimitan la responsabilidad del auditor interno en sus actuaciones. Los auditores internos deberían ser independientes de las actividades que auditan.

Su posición y autoridad depende de que exista una vía de comunicación con una persona que tenga la autoridad suficiente para asegurar:

- La cobertura de todas las actividades por parte de la auditoría.
- La profesionalidad con que se afronten los problemas.
- La validez de las soluciones aportadas.

Sus prerrogativas dependen de que el consejo de administración o el comité de auditoría aprueben su nombramiento, las vías de comunicación existentes entre el auditor interno y el consejo o comité de auditoría y la autoridad que debe efectuar el seguimiento de las conclusiones de su trabajo.

El principal medio de asegurar objetividad en el trabajo de auditores internos es la asignación de personal adecuado, evitando posibles conflictos de intereses y perjuicios. Los auditores internos no deberían asumir responsabilidades operativas.

#### 9- Técnicas del relevamiento del sistema de control interno

La evaluación del sistema de Control Interno no es preocupación exclusiva de los auditores externos, sino que constituye, una de las principales preocupaciones de los auditores internos, los que le dedican a esta función gran parte de su tiempo operativo, ya que el conocimiento y funcionamiento del mismo les permite cumplir con uno de sus objetivos, que es el análisis de la gestión de la organización.

La evaluación es el análisis de “algo”, ya sea un sistema, un procedimiento, una gestión, etc., pero la misma debe ser realizada con total objetividad e independencia necesaria para que se llegue a una conclusión lógica, correcta y consistente. Para tal fin se deben establecer ciertas pautas:

- 1-Detallar en forma clara y breve que es lo que se va a evaluar
- 2-Momento y oportunidad en que se va a realizar la tarea.
- 3-Quienes efectuaran y supervisaran el trabajo.

4-Determinación de un programa de trabajo y control de su cumplimiento.

5-Que temas o controles serán profundizados o ampliados.

6- Que medios se van a utilizar.

La ponderación de un sistema de Control Interno no es fácil de realizar, ya que para que este resulte “eficiente” se debe cumplir con una serie de objetivos y elementos.

Una vez que se establecieron las pautas expresadas más arriba, para ver el funcionamiento del control interno se requiere:

1-Observación mediante el procedimiento de lectura de:

1.1 Manuales (Organización, Funciones, Procedimientos, Sistemas)

1.2 Gráficos (Organigramas, Cursogramas, Procesos, etc.)

1.3 Instrucciones, Normas, Memorandos, etc.

2-Indagación a funcionarios, empleados y, en ciertos casos, a terceros.

3-Comprobado lo expresado en los dos puntos precedentes mediante pruebas con operaciones reales, que permitan conocer el real funcionamiento de los mismos.

9,1- Método de relevamiento

El relevamiento de la situación imperante en el ente al momento de practicarse la auditoria, debe efectuarse mediante la utilización de medios o procedimientos técnicos que traten de facilitar el trabajo en cuanto orden o cronología y control, pero que, a su vez, sirvan como medio de prueba que el trabajo fue realizado y sean el soporte de las conclusiones obtenidas una vez finalizado el mismo.

Los métodos de relevamientos son:

1-Descriptivos

2-Cuestionarios

3-Cursogramas

4-Combinacion de métodos

1- Método Descriptivo

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

La función de relevamiento del Sistema De Control Interno por el método descriptivo, se puede realizar por tres formas o procedimientos distintos. Tenemos que destacar que este método, aplicado a las organizaciones medianas y grandes, tiene un alto costo debido al tiempo que se debe emplear.

Este costo es alto ya que debemos computar el tiempo del auditor y el tiempo que brinda el sector a la entrevista, que es un periodo de atraso en sus tareas habituales y que de una manera u otra debe recuperarse. Si pensamos que el tiempo insumido por una reunión o entrevista es de dos horas en forma promedio, a posteriori viene un tiempo en que el auditor relea la descripción y luego chequea con el entrevistado los inconvenientes encontrados, lo que puede generar un tiempo adicional, el cual continua proporcionando costo y demora. Las formas indicadas más arriba son:

### 1.1. Encuesta o Entrevista personal

Consiste en realizar una entrevista con el individuo encargado de la tarea. Ese decir que si el sector es amplio, se debe realizar una reunión con cada una de las personas y, en estos casos, se deben hacer combinar las entrevistas para no causar inconvenientes al sector. Practicadas todas las entrevistas, se releen las hojas de trabajo y en caso de existir dudas se vuelve a conversar con el entrevistado para limar o pulir los conceptos expresados. Una vez terminadas todas las encuestas se debe hacer una reunión con el jefe del sector para que este le dé una aprobación a los relatos descriptos, manifestando que los mismos son correctos.

### 1.2. Formularios

Cuando se quiere conocer la operatoria de un sector o sistema, se distribuyen formularios entre los individuos involucrados en el tema, se le dan instrucciones respecto de cómo deben confeccionarlos y un plazo para la ejecución de la tarea.

Pasado ese periodo, se recogen las hojas y se leen, en caso de existir distintas versiones sobre la operatoria, según lo expresado por distintas personas o sectores; se efectúa una reunión para aclarar los



aspectos controvertidos. Este método tiende a reducir el costo de relevamiento, pero pueden quedar en la oscuridad ciertos temas que los individuos responsables del mismo no colocan en la descripción hecha en el formulario. Por lo tanto, tampoco este método es seguro, para lograr conocer la verdadera o real operatoria del ente. También aquí debemos chequear, con los responsables de las personas encuestadas, las tareas realizadas para que ellos las ratifiquen o rectifiquen según el caso.

### 1.3. Combinación de formularios y entrevistas

Esta forma de realizar el relevamiento consiste en dos etapas principales y accesorias a saber:

#### a) Primera etapa principal

En esta se hace una distribución de formularios, similar a lo expresado en el punto anterior, pero que contienen una serie de preguntas que deben ser contestadas por el individuo que forma parte de la operatoria. Es decir, este contesta las preguntas y devuelve el formulario al auditor.

#### b) Segunda etapa principal

Después de que el auditor leyó todas las hojas, se practica una breve entrevista con los individuos en cuestión para profundizar algunos temas y para tratar de detectar otros conceptos que no fueron solicitados mediante el formulario distribuido. Ese decir, que se reduciría el tiempo insumido durante la encuesta o entrevista directa.

#### c) Etapa accesoria

Es la reunión final con el responsable del sector para que éste confirme el grado de veracidad que tuvo la encuesta.

## 2-Método de los cuestionarios

Como su nombre lo indica, este método se basa en un conjunto de preguntas “estándar” presentadas por escrito en un formulario pre impreso, sobre los aspectos fundamentales del control interno, que son comunes a la mayoría de las empresas y que interrogan sobre los sistemas y operaciones que se realizan en el ente.

Este espectro de preguntas prefabricadas es útil para diferentes auditorías, ya que son llenados en las oficinas del cliente o sector auditado.

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

### Procedimientos utilizados

Dentro de este método existen tres categorías o procedimientos:

#### a) Pregunta-respuesta: libre

En esta forma, se hace la pregunta en la forma ordenada según como el formulario lo indica y la respuesta se coloca en la misma hoja de trabajo o en hoja aparte, en forma narrativa según lo manifestado por el interrogado

#### b) Pregunta-respuesta: alternativa o codificada

La interrogación esta diagramada para recibir una de tres posibilidades admitidas. Es decir, las tres respuestas posibles son:

1) "si", 2) "no",3) "no aplicable". Normalmente, las preguntas son planteadas de modo que las respuestas indiquen lo siguiente: si es "afirmativa" indica que es un punto fuerte o eficiente de control; si es "negativa" denota la falla, debilidad o defecto de control, y si es "no aplicable" indica que la pregunta no tiene sentido o existencia dentro del relevamiento que se realiza, es decir, es una clase vacía.

c) Pregunta – respuesta: alternativa o codificada más una narrativa aclaratoria

Esta forma se basa en la anterior b) pero con una cuarta posibilidad que debe utilizarse como aclaratoria en aquellas preguntas que necesitan un complemento explicativo para su mejor comprensión o entendimiento.

Cabe destacar que en cualquiera de las tres categorías arriba detalladas, la operatoria consiste en volcar las respuestas en un formulario para luego evaluar el Sistema de Control Interno vigente. Este método tiene ventajas y desventajas que pasamos a detallar, pero debemos destacar que es el más usado o aplicado por los auditores de nuestro medio.

#### Ventajas

1) Las entrevistas son más cortas, mas agiles y reducen los costos del trabajo.

2) Hace que los exámenes sean sistemáticos y el auditor tome buena experiencia en el uso del formulario y le rinda mejor fruto su trabajo.

3) En la faz de evaluación da la seguridad de no haberse omitido aspectos fundamentales del proceso relevado.

4) Ayuda a determinar cuáles son los puntos fuertes (“si”) y los puntos débiles (“no”) del Sistema de Control Interno.

#### Desventajas

1) Cuando se hace la entrevista no permite llevar el análisis secuencial de la operatoria, ya que la misma es seguida por el orden de preguntas según como lo indica el formulario.

2) Si el ente auditado tiene una operación compleja o su grado de administración no es fácil de entender o resulta muy particular, hace engorroso el trabajo y se debe utilizar mucho la cuarta parte de “observaciones y aclaraciones”.

3) Si la empresa a auditar es pequeña no se puede utilizar este método.

4) El cuestionario a utilizarse debe ser adaptado al tipo de empresa a auditar para no encontrarse con una gran cantidad de respuestas “no aplicable” y la incorporación de nuevas preguntas en el momento de la entrevista o una gran cantidad de aclaraciones.

#### 3-Metodo de los Cursogramas

El cursograma o flujograma es representación gráfica del sentido, curso, flujo o recorrido de una masa de información, o de un sistema o proceso administrativo u operativo, dentro del contexto de la organización, mediante la utilización de símbolos convencionales que representan

operaciones, registraciones, controles, etc., que ocurren o suceden en forma oral o escrita en el quehacer diario del ente.

Podríamos decir que el cursograma tiene tres “elementos básicos” que son:

a) Se trata de un diagrama o representación gráfica

b) Representa el flujo de información ya sea de tipo:

-verbal

-escrita

c) Se refiere siempre a un proceso de tipo administrativo u operación específica.

Este método tiene su origen dentro del área de la teoría de los Gráficos y sus antecedentes se remontan a los gráficos utilizados por los ingenieros en los diagramas industriales, que representaban las actividades de producción como, por ejemplo: a) los diagramas de proceso de la operación industrial; b) los diagramas de recorrido, y c) los diagramas denominados “mano izquierda-mano derecha”.

Su origen dentro del ámbito de la auditoría se encuentra en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Pero tenemos que destacar que el desarrollo y perfeccionamiento de estos gráficos estuvo en manos de quienes más lo utilizaron: los analistas de sistemas dentro del campo de la administración y organización de las empresas.

Características y componentes

Los cursogramas tienen dos grandes partes componentes:

a) Simbología

La simbología utilizada representa la operación o proceso y el flujo o recorrido de la información.

b) Diagramación

La forma de realizar, dibujar o graficar depende de los siguientes factores a tener en cuenta:

-lenguaje a usar, entendiéndose por este el conjunto de señales que dan a entender una cosa

-método a desarrollar, ósea mantener un modo razonado de obrar o proceder.

Uno de los problemas que tiene este método es que no existe una simbología universal, es decir que falta uniformidad en cuanto a su interpretación simbólica, entonces nos vemos en la necesidad de crear una regla o patrón a usar de tipo convencional.

Ventajas

a) Muestra el panorama general o situación total.

b) Simplifica y agiliza la tarea de relevamiento.

c) Ayuda a coordinar la entrevista o sea manejarla siguiendo la secuencia lógica del proceso, sistema o información.

- d) Reduce considerablemente el tiempo de lectura y control o supervisión del trabajo.
- e) Expresa en forma clara tanto la falta o ausencia de controles o la existencia de los mismos.
- f) Indica y resalta cuando existen trabajos innecesarios o superfluos y duplicidad de información o tareas.
- g) Permite confeccionar un cursograma nuevo que incluya las recomendaciones o mejoras sugeridas.
- h) Indica cuando hay errores de información o escasez de la misma.
- i) No tiene errores semánticos como en los otros dos métodos.

#### Inconvenientes

- a) Necesidad de entrenamiento y capacitación del personal que lo utiliza.
- b) No existir una simbología universal y tener que adoptar una dentro de un equipo de auditores
- c) Necesidad de crear, dentro del equipo de auditores, una serie de reglas sobre la confección de los cursogramas para que exista uniformidad de criterios.

#### 4- Combinación de Método

En el desarrollo de los tres métodos anteriores, habíamos establecido deficiencias o inconvenientes y virtudes de cada uno. Queremos concluir el punto manifestando que para lograr una evaluación eficiente del sistema de control interno y que, a su vez tienda a la optimización del trabajo del auditor, se debería realizar una mezcla adecuada de los métodos conocidos, teniendo en cuenta factores tales como:

- a) Tamaño de la empresa
- b) Distribución geográfica
- c) Cantidad de personas que emplea
- d) Tipo de explotación
- e) Modo de operar del ente
- f) Tipo de trabajo a realizar
- g) Tiempo a insumir en la labor
- h) Cantidad de personas que actuaran en el relevamiento

Es decir que para poder realizar el relevamiento y evaluación del Sistema de Control Interno, el auditor posee tres herramientas, las cuales cumplen con el mismo objetivo, pero quien las utiliza puede combinar el uso de las mismas para lograr

- a) Mejor exposición
- b) Mejor análisis
- c) Mejor comprensión



- d) Menor tiempo insumido
- e) Menor costo operativo
- f) Mayor eficiencia operativa

- Elección, ocasión y extensión del método a utilizar

- ELECCION

La elección de un método como único para todo un trabajo de relevamiento y evaluación de control interno, diríamos que debe ser totalmente desechada, principalmente si optamos por el método descriptivo. Este método para la auditoría externa resulta sumamente costoso por la cantidad de horas que insume; por lo tanto, para este tipo de trabajo se utiliza más el método de los cuestionarios, con el complemento de partes narrativas y con el diagrama de los circuitos principales de la empresa. Pero en el caso de la auditoría interna, pensamos que el mejor se adapta a sus necesidades es el método de los cursogramas ya que estos permiten detectar cuales son los puntos deficientes o débiles de los sistemas y permiten la rápida confección de propuestas o sugerencias para corregir debilidades.

- OCASIÓN

La oportunidad u ocasión en la que el trabajo de relevamiento y evaluación de Control Interno se debe efectuar, está en función directa del tamaño de la empresa en cuanto al volumen de operaciones y su distribución geográfica, como así también del tipo de auditoría que se quiere realizar , es decir, si la auditoria es externa, se realizara primeramente el relevamiento y

evaluación del Sistema de Control Interno para poder determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Si es un trabajo de auditoría interna, la oportunidad estará expresada en el Plan de Auditoría, ya que la evaluación del Sistema de Control Interno es un tema de todos los días y constituye una de las principales funciones del auditor Interno.

#### - EXTENSION

El alcance o extensión que se le quiere dar al relevamiento y evaluación de Control Interno depende de si es la primera auditoría o no.

Cuando se efectúa por primera vez una auditoría de una empresa, es conveniente realizar una profunda evaluación del Sistema de Control Interno Vigente. En el caso de auditorías posteriores, se puede hacer una confirmación de los relevamientos anteriores para actualizarlos y ver si los puntos eran fuertes aún se mantienen y si los puntos defectuosos o débiles fueron corregidos.

#### 10- Obtención de las Conclusiones

Habíamos expresado que el relevamiento consistía en conocer la operatoria de los distintos sectores o el flujo de la información, para detectar la existencia de debilidades que podrían ocasionar tanto escasez del control como la generación de ineficacias que le impidan un correcto accionar al ente. Pero para emitir una opinión objetiva, se requiere contar con elementos que fundamenten este proceso como ser:

a) El objetivo fundamental que persigue el proceso, operación o sistema;

- b) El objetivo mismo perseguido por el Control Interno.

Es decir que podríamos manifestar que el incumplimiento de uno de los objetivos del Control Interno denotaría una debilidad o deficiencia, y, por lo tanto, un escollo u obstáculos para los fines perseguidos por la organización.

El tipo de conclusión a obtenerse puede basarse en distintos niveles operativos de la organización, ya que puede estar referido a:

- 1) El funcionamiento de un sistema, procedimiento o norma;
- 2) La existencia del Control Interno de un sector, proceso o circuito;
- 3) El control vigente en toda la empresa.

Las conclusiones obtenidas en el relevamiento y evaluación del Sistema de Control Interno permitirán a los auditores externos contar con un mayor respaldo con respecto del alcance o extensión de las pruebas de auditoría efectuadas y contribuirán a nutrir o respaldar su dictamen final.

Mientras que para los auditores internos que persiguen la evaluación permanente de la gestión del ente y conocer las deficiencias o debilidades de los sistemas, métodos o procedimientos utilizados que actúen como fuerza contraria a los fines buscados por la organización , contribuirán estas conclusiones a nutrir el contenido de los informes.

## CAPÍTULO III

# RIESGOS, PLANIFICACIÓN E INFORMES

## DE AUDITORÍA

Sumario: 1.-Riesgo de auditoría. 2.- Planificación 3.- Herramientas y/o técnicas de auditoría. 4.- Programación de una Auditoría Interna 5.- El Informe del Auditor Interno

### 1- Riesgo de auditoría.

El riesgo de auditoría puede definirse como la posibilidad de emitir un informe de auditoría incorrecto o por no haber detectado errores o fraudes significativos que modificarían el sentido de la opinión vertida en el informe.

#### 1.1- Tratamiento según las normas internacionales de auditoría

La NIA 315 “Identificación de los riesgos de distorsiones significativas mediante la comprensión de la entidad y de su entorno” establece que una de las responsabilidades de auditor es identificar y analizar los riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros mediante la comprensión de la entidad y de su entorno, incluso de control interno de la entidad.

Esta norma trata a los riesgos de auditoría junto con el proceso de evaluación del sistema de control interno ya que intenta constantemente verificarla existencia de alguna actividad de control ante la existencia de riesgos.

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

-Riesgo inherente: es decir el riesgo de que puedan existir deficiencias importantes.

- Riesgo de control: se refiere al riesgo de que los sistemas de control del ente no observen y corrijan las deficiencias.

- Riesgo de detección: representa el riesgo del auditor de que existiendo deficiencias importantes (tanto errores como irregularidades) no los detecte.

#### 1.1.1 Riesgo Inherente

El riesgo inherente es la susceptibilidad de los estados financieros a la existencia de errores o fraudes significativos, antes de considerar la efectividad de los sistemas de control. Por ejemplo, en una empresa de alta tecnología el riesgo inherente de la afirmación “realización de inventarios de existencias” será mayor que el nivel de riesgo que se determine en la revisión de una auditoría de estados financieros de empresa productora de bienes con tecnología estándar.

El riesgo inherente está totalmente fuera de control por parte del auditor. Difícilmente se puedan tomar acciones que tiendan a eliminarlo porque es propio de la operación del ente.

#### Factores que determinan el riesgo inherente

-La naturaleza del negocio del ente: tipo de operaciones que realizan y el riesgo propio de esas operaciones; la naturaleza de sus productos y volumen de transacciones.

-La situación económica y financiera del ente

-La organización gerencial y sus recursos humanos y materiales; la integridad de la gerencia y calidad de los recursos que el ente posee.

#### 1.1.2 El riesgo de control

El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o fraudes significativos en forma oportuna.

Por ejemplo, dentro del componente ingresos por ventas y cuentas a cobrar, distinto era el nivel de riesgo de control de una empresa con un complejo sistema de verificación de créditos a los clientes antes de continuar las operaciones de venta que el de otra que no realiza estos controles, y por lo tanto, está más expuesta que a sus cuentas puedan ser consideradas incobrables.

#### Factores que determinan el riesgo de control

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en el sistema de información, contabilidad y control. La tarea de evaluación del riesgo de control está íntimamente relacionada con el análisis de estos sistemas. La existencia de puntos débiles de control implicaría “a priori” la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, al contrario, puntos fuertes de control serían los factores que reducen el nivel de este riesgo.

#### 1.1.3 Riesgo de detección

El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o fraudes existentes en los estados contables. Por ejemplo, errores en la definición de muestra en la circularización de saldo de proveedores o en la definición del período de análisis de pagos posteriores pueden implicar conclusiones erróneas en

cuanto a la validez de la integridad de las cuentas a pagar. A diferencia de los riesgos mencionados, el riesgo de detección es totalmente controlable por la labor del auditor y depende exclusivamente de la forma en que se diseñen y lleven a cabo los procedimientos de auditoría.

Factores que determinan el riesgo de detección:

- La ineficacia de un procedimiento de auditoría aplicado.
- La mala aplicación de un procedimiento de auditoría, resulte éste eficaz o no.
- Problemas de definición de alcance y oportunidad en un procedimiento de auditoría, haya sido bien o mal aplicado. Este factor se relaciona con la existencia de muestras no representativas.

1.2 Evaluación del riesgo de auditoría

La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia e intensidad de los factores de riesgo se mide el nivel de riesgo presente en cada caso.

El nivel de riesgo de auditoría suele medirse en cuatro grados estos son:

-Mínimo

-Bajo

- Medio

-Alto

2- Planificación

## 2.1-Objetivo de la planificación

El objetivo de la planificación consiste en determinar qué procedimientos de auditoría corresponde realizar y cómo y cuándo se ejecutarán.

La planificación, si bien es una etapa del proceso de auditoría, es un proceso en sí mismo: son una serie de actos u operaciones que conducen a un fin específico. Ese fin es determinar cuáles serán los procedimientos de auditoría a emplear que permitan obtener la satisfacción necesaria para emitir una opinión.

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. En este mismo sentido se expide la NIA 300 “Planificación” de una auditoría de estados financieros”, al establecer que es un proceso continuo e iterativo que a menudo comienza al poco tiempo de terminado una auditoría previa o, en conexión con la finalización de una auditoría previa, y continua hasta la finalización del compromiso de auditoría en curso.

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

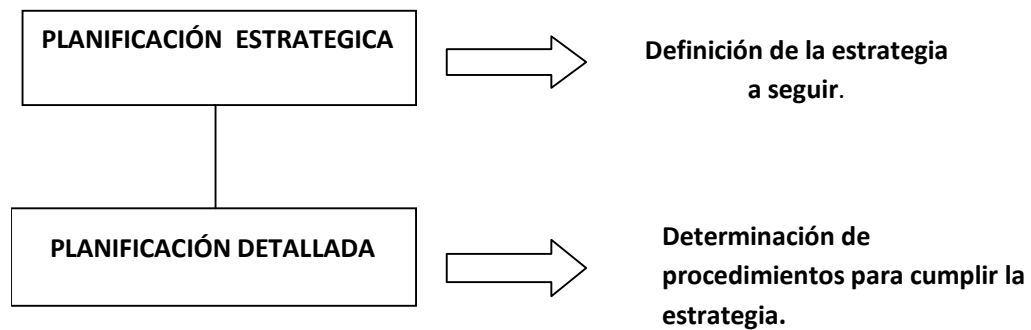


alternativas para realizar las tareas y debe seleccionar los métodos más apropiados.

La NIA 300, ya mencionada establece que el objetivo de la planificación es la realización de la auditoría en forma eficaz y eficiente.

## 2.2-Etapas del proceso de planificación

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



La planificación estratégica brinda una visión “desde arriba”, englobando toda la auditoría en su conjunto. La planificación detallada,

“desde abajo”, trabaja con cada estrategia definida y determina como ejecutarla.

En un trabajo que se realiza por primera vez no existe ese conocimiento acumulado y, por lo tanto, la etapa de planificación deberá contener un esfuerzo de auditoría adicional. En muchos casos ese esfuerzo será de relevancia para poder obtener el conocimiento y comprensión de cómo opera el negocio del ente a auditar.

La NIA 300, referida a la Planificación de una auditoría de Estados Financieros, establece que la planificación tendrá las siguientes actividades:

A) La estrategia global: etapa en la que el auditor determinará la estrategia de auditoría a través de la definición del alcance, la oportunidad y el rumbo de la auditoría y que se servirá de guía para el desarrollo el plan de auditoría.

B) Plan de auditoría detallado

<b>Actividades de Planificación</b>	<b>Sub-Actividad</b>
<b>Estrategia Global</b>	a) Identificar las características del compromiso que define su alcance.
	b) Indagar los objetivos de la presentación de la información financiera para planificar la duración de la auditoría y naturaleza de los informes.
	c) Considerar los factores relevantes para dirigir los esfuerzos del equipo.
	d) Considerar los resultados de las actividades preliminares y el conocimiento previo del socio a cargo de otros compromisos.
	e) Determinar la naturaleza, oportunidad y cantidad de los recursos necesarios para realización del compromiso.
<b>Plan de auditoría Detallado</b>	a) La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos planificados de análisis de riesgo.
	b) La naturaleza, la oportunidad y el alcance de otros procedimientos de auditoría planificado para las aseveraciones.
	c) Otros procedimientos planificados para dar cumplimiento a las NIA.

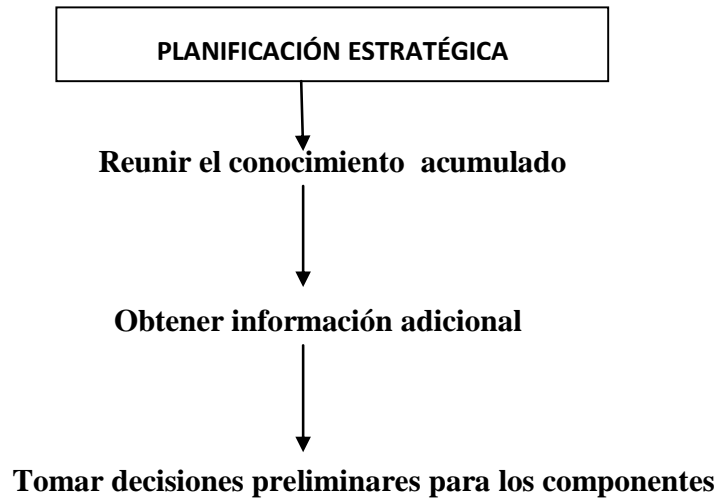
La norma establece que el auditor en cada etapa de la auditoría actualizará y reformulará la estrategia global de auditoría cuantas veces fuere necesario, dado que la ejecución de los procedimientos establecidos, como parte de la estrategia de auditoría, no brindaron los elementos de juicio que le permitan obtener evidencia que sustente la opinión. Ello implica, que el auditor debe ratificar o rectificar la estrategia de auditoría establecida en la planificación.

La presente norma no hace mención específica a las etapas de la planificación, sino define las actividades que forman parte de la planificación de auditoría. Como podrá observarse el objetivo de la etapa de planificación establecido por la NIA 300, es que la etapa de planificación culmine con la definición de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, con el objetivo de obtener evidencias sobre las afirmaciones/aseveraciones de los componentes/cuentas que forman parte de los estados financieros.

a) Planificación estratégica

La planificación estratégica, como primera etapa del proceso de la planificación, reúne el conocimiento acumulado del ente, la información obtenida como consecuencia de un primer acercamiento a las actividades ocurridas en el período a auditar y resume este conocimiento en la definición de decisiones preliminares para cada componente. Corresponde definir cuál es el concepto de componente. Para simplificar la planificación de auditoría cada ente se divide en partes manejables denominadas "componentes". Un componente puede ser tanto uno varios rubros, como los sistemas o circuitos administrativos cuyas operaciones afectan a estos rubros. A efectos prácticos, un componente podrá dividirse en varios subcomponentes. El

proceso de identificación de componentes debe reflejar una perspectiva de “arriba hacia abajo” y concentrarse en los asuntos significativos.



b) Planificación detallada

En la planificación estratégica se trabaja con la auditoría en su conjunto, como un todo. En cambio, en la planificación detallada se trabaja cada componente en particular, en forma separada del resto de los componentes. Uno de los factores clave que hacen a un enfoque eficiente de auditoría, además de los mencionados cuando se comentó la planificación estratégica, consiste en concentrar los esfuerzos de auditoría en las áreas de mayor riesgo y, en particular en los que se denominan “afirmaciones”. Las afirmaciones son el eje central de la labor de auditoría a realizar. Las afirmaciones son manifestaciones que realiza la gerencia cuando presenta los estados financieros.

Para los propósitos de esta obra estas afirmaciones están divididas en tres grupos:

- Veracidad

- Integridad;
- Medición y exposición contable.

El grupo de veracidad, trata de determinar si el ente es propietario o posee derechos respecto de los activos registrados y ha contraído los pasivos contabilizados; si los activos, pasivos y transacciones son reales; si los activos existen, si las transacciones han ocurrido, y si están debidamente autorizadas.

El grupo de integridad analiza si todas las transacciones están contabilizadas, registradas en las cuentas correctas, adecuadamente acumuladas y registradas en él, o atribuidas, al período contable correspondiente.

El tercer grupo de afirmaciones, medición y exposición contable, analiza si cada transacción está correctamente calculada y reflejada por su monto apropiado; si los activos y pasivos están correctamente valuados, cada uno de acuerdo con su naturaleza y normas contables aplicables y si reflejan los hechos y circunstancias que afectan su medición contable.

La definición de estas afirmaciones sirve para determinar, en base a la evaluación preliminar de riesgos inherente y de control, qué grupo se ve más afectado por la presencia de determinado nivel de riesgo. Aquellas afirmaciones más afectadas serán las que concentrarán el mayor esfuerzo de auditoría y, cada uno de los procedimientos de auditoría que se defina ejecutar para cada componente, en base al enfoque adoptado.

En base a la definición de esas afirmaciones y a la relación que los riesgos inherentes y de control tienen respecto a ellas, corresponderá seleccionar los procedimientos de auditoría que se concentrarán en las afirmaciones más afectadas.

Para la selección de procedimientos de auditoría, corresponderá tener en cuenta cuál es la gama posible de procedimientos a aplicar. En este sentido, los procedimientos posibles responden a dos grandes grupos: los procedimientos sustantivos y las pruebas de controles. A su vez dentro de los procedimientos sustantivos están incluidos los procedimientos analíticos y las pruebas detalladas de transacciones y saldos. Para la selección de los procedimientos de auditoría, deberá considerarse cuáles son los procedimientos que afectan directamente a los factores de riesgo identificados, cuáles son los procedimientos requeridos por las normas de auditoría, cuáles son los procedimientos realizados por la auditoría interna y cuál será el alcance a aplicar y oportunidad de los procedimientos a aplicar.

Los procedimientos de auditoría seleccionados constituyen la base para la preparación del programa de trabajo. El programa de trabajo es el detalle, para cada procedimiento, de los pasos necesarios a seguir en el momento de su ejecución, con la indicación del alcance a aplicar y la oportunidad de su aplicación.

El resultado de la etapa de planificación detallada se documentará a través de lo que se llama “Programa de Trabajo” que incluye cada uno de los procedimientos a aplicar para cada componente.

### 3. Herramientas y/o técnicas de auditoría

#### 3.1. Introducción

El trabajo del auditor tiene la estructura lógica de una tarea propia de investigación. El trabajo consiste en reunir o agrupar una razonable cantidad de datos e información para, posteriormente, evaluarla en forma objetiva e independiente y luego extraer del análisis una conclusión, que se ve expresada por escrito en un informe final.

Pero este análisis debe ser efectuado con prolijidad y responsabilidad y también, quien lo realiza debe contar con los conocimientos técnicos necesarios, la experiencia profesional adecuada al trabajo a realizar y un criterio puramente objetivo.

Para ello procedemos a explicar los procedimientos de auditoría, los mismos pueden dividirse, según la evidencia que brindan, en procedimientos de cumplimiento y sustantivos.

### 3.2. Procedimientos de cumplimiento

Los procedimientos de cumplimientos 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, particularmente de los controles clave dentro de dichos sistemas y corroboran su efectividad.

Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia de control se encuentran:

#### 3.2.1- Inspección de la documentación del sistema.

La revisión de la documentación de los sistemas del ente incluye el examen de manuales de operación, cursogramas y descripciones de tareas. Generalmente estos elementos describen los sistemas establecidos por la gerencia pero no proporcionan evidencia de que los controles son realmente aplicados en forma uniforme. Debe complementarse con las pruebas de reconstrucción y de observación de determinados controles.

Usos más frecuentes:

-En la etapa de planificación para documentar la comprensión de los sistemas de información.

### 3.2.2- Pruebas de reconstrucción.

Este procedimiento ayuda a comprender el flujo de datos dentro de los sistemas, los métodos que se utilizan para procesar dichos datos y los controles vigentes. Una prueba de reconstrucción implica la observación y seguimiento de unas pocas transacciones, confirmando con los empleados del ente las funciones de procesamiento realizadas y los controles aplicados.

Las Pruebas de reconstrucción proporcionan moderada satisfacción de auditoría con respecto a la existencia de los controles y las funciones de procesamiento vigentes.

Usos más frecuentes:

-En la etapa de planificación confirmando la comprensión del auditor de la forma en que operan los sistemas del ente y como fluyen las transacciones y los documentos.

-Ayuda a identificar cambios y a realizar evaluaciones de los sistemas de control durante la planificación.

-Proporciona evidencia sobre la existencia y efectividad de los controles y funciones de procesamientos claves.

-Paso previo para la determinación de controles clave antes de observar su cumplimiento en forma exhaustiva.

### 3.2.3- Observaciones

El auditor debe tener capacidad de observación de los hechos o sucesos que ocurran en la vida diaria de la organización. La observación da frutos muy importantes dentro del proceso de la auditoría, y debe utilizarse



en los procesos administrativos contables, como en los movimientos físicos o patrimoniales, como así también en los procedimientos de control interno.

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

#### 3.2.4 Técnicas de datos de prueba.

Las técnicas de datos de prueba implican el ingreso de transacciones de prueba “ficticias” en los sistemas computarizados del ente y la comparación de los resultados con los resultados predeterminados.

Son desarrollados para obtener evidencia acerca de la operación efectiva de los controles y funciones de procesamiento.

Usos más frecuentes:

- Para evaluar la lógica general de los procesos computarizados.
- Para evaluar la existencia y efectividad de controles claves.
- Cuando los sistemas son altamente confiables.

#### 3.3- Procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los registros

contables o estados financieros y, por consiguiente, sobre la validez de las afirmaciones.

Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia sustantiva se encuentran.

### 3.3.1 Indagaciones al personal de la empresa.

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

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

Usos más frecuentes:

-Permite obtener o actualizar los conocimientos sobre el negocio en la etapa de planificación.

-Como complemento de los procedimientos analíticos obteniendo de la gerencia del ente su percepción sobre la evolución de las distintas variables que afectaron su actividad (ventas, producción, costos, financiamiento, resultados, etc.).

### 3.3.2 Procedimientos analíticos.

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

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

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

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

En muchas oportunidades los auditores se ven forzados a recurrir al examen de los registros subsidiarios (entendemos por registros subsidiarios

aquella información que no está dentro del circuito contable de la organización y que es llevada por el personal de la empresa, sin cumplir con algunos requisitos de control de calidad de la información que se almacena), por lo tanto estos registros no constituyen una prueba sólida para el auditor.

En el análisis también se puede utilizar el procedimiento de estudiar punto por punto que tiene un método o un sistema y evaluar que los datos que se registren son normales o comunes y si ocurre algo fuera de lo común, sistemático o desacostumbrado debe ser estudiado con mayor profundidad, ya que este elemento extraño debe ser objeto de sospecha por parte del auditor.

### 3.3.3 Inspección de los documentos respaldatorios y otros registros contables

Esta técnica consiste en el trabajo que realiza el auditor cuando observa o estudia los valores y otros bienes con el objeto de determinar su verdadera existencia física y así también la documentación que justifica la adquisición de activos, o los respectivos ingresos o gastos de operación. Es una correlación entre la existencia física y la documentación justificativa de la transacción.

### 3.3.4 Observación física.

La observación física consiste en el recuento, identificación exacta del bien, legítima propiedad y estado de conservación, o sea la calidad que debe reunir el elemento a contar.

Esta técnica es también denominada “testimonio ocular”. La función del auditor interno consiste en examinar las cosas en su particular estado, para asegurarse que las mismas existan.

El examen físico “no prueba por si la propiedad o derecho sobre la cosa”, para establecer la propiedad hay que recurrir a otras consideraciones.

En el manejo de esta prueba hay que ver lo siguiente:

- Correcta identificación del bien a analizar.
- Apreciación de la calidad (interna y externa) del bien observado.
- Estudio de la legitimidad del bien, para determinar si este sustituye o imita al bien legítimo.
- Establecer la calidad mediante el recuento de todos los elementos que conforman la muestra.

Practicado el recuento físico surgen tareas adicionales como las siguientes:

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

### 3.3.5 Confirmaciones externas.

La confirmación externa consiste en obtener una manifestación de un hecho o una opinión de parte de un tercero independiente al ente pero involucrado con las operaciones del mismo. La obtención de este tipo de confirmación, que normalmente es escrita, es por lo general, una forma muy satisfactoria y eficiente de obtener evidencia de auditoría, ya que habitualmente es de esperar que el informante sea imparcial.

Las confirmaciones pueden ser:

-Positivas: es aquella manifestación solicitada que proporciona evidencia de auditoría solo en el caso de recibida la respuesta.

-Negativas: es aquella manifestación de conformidad sobre un saldo o transacción que se solicita y proporciona evidencia de auditoría a pesar de no ser recibida la respuesta. En las solicitudes de este tipo se incorpora una leyenda en la cual se aclara que en el caso de no ser respondida se la considerará conforme sin observaciones.

- Directas: corresponde a las solicitudes en las cuales se incluyen los saldos o transacciones que se quieren confirmar.

- Ciegas: corresponde a las confirmaciones en las cuales se solicita que se informen los saldos pendientes a una fecha o las transacciones realizadas en un período. Este tipo de confirmación se utiliza generalmente para la validación de pasivos y saldos con entidades financieras.

Usos más frecuentes:

- Circularizaciones de saldos: clientes, proveedores, bancos, etc.
- Opiniones de especialistas.
- Opiniones de la gerencia.

Algunos procedimientos sustantivos, por sus características también son llamados pruebas detalladas de transacciones y saldos.

### 3.4- El muestreo en el proceso de auditoría

El muestreo es el proceso determinar una muestra representativa que permite concluir sobre los hallazgos obtenidos en el universo de

transacciones y saldos. Por muestra representativa se entiende una cantidad dada de partidas que considerando los valores otorgados a elementos tales como el “riesgo” permita inferir el comportamiento del universo.

Frecuentemente se prueban detalles de una muestra representativa de partidas con el objeto de confirmar el cumplimiento de los procedimientos de controles clave durante un periodo.

#### 3.4.1- Objetivo del muestreo de auditoría

El muestreo de auditoría se puede usar para:

-Obtener evidencia del cumplimiento de los procedimientos de control establecidos;

- Obtener evidencia directa sobre la veracidad de las operaciones y de los saldos que se incluyen en los registros contables.

Las técnicas de muestreo que se usen deben ser consistentes con los objetivos de la prueba de auditoría.

### 4. Programación de una Auditoría Interna

#### 4.1. Introducción

El Departamento de Auditoría Interna, debe contar con un programa adecuado de sus tareas específicas a realizar, durante un período definido de tiempo. La responsabilidad de realizar la programación le corresponde, en primer término, al Gerente o Jefe del Departamento, quien podrá delegar en sus subalternos inmediatos, en la medida que lo considere necesario.

La programación de una Auditoría Interna, consiste en una definición anticipada de los procedimientos aplicables, que logran coordinar las diferentes tareas a ejecutar, guiar su desarrollo o ejecución y, finalmente, controlar su cumplimiento. El propósito de esta programación es que se ejecute el trabajo de la mejor manera posible y con la mayor eficiencia y, a su vez, que se obtenga el máximo rendimiento de la gestión del auditor en el marco de las limitaciones de horas y personal asignado.

Para comprender el tema, debemos tener en cuenta algunos conceptos o definiciones previas, como las siguientes: “plan de auditoría interna”, “programa de auditoría interna” y “técnica de auditoría interna” que, de inmediato, pasamos a desarrollar.

#### 4.2- Plan de auditoría interna

Es un “conjunto de programas” seleccionados para el cumplimiento del objetivo asignado a la auditoría, a desarrollarse en un plazo determinado de tiempo.

El mismo se refleja o se representa gráficamente en una planilla de doble entrada donde el eje de las “y” expresa las tareas previstas y el eje de las “x” denota el lapso de su ejecución. Es decir, cada tarea se puede localizar en el momento que se va a ejecutar.

En cada auditoría a realizar se detalla el momento aproximado en que se va a iniciar (detallado por quincena) y el tiempo que durará según lo estimado para ejecutar la tarea.



PLAN DE AUDITORIA		Fecha: ...../...../.....											
Primer Semestre de 2016		Aprobado por: .....											
Auditorías	Meses y Quincenas												
	Enero		Febrero		Marzo		Abril		Mayo		Junio		
	1°	2°	1°	2°	1°	2°	1°	2°	1°	2°	1°	2°	
01. Tesorería		■	■		■	■		■			■	■	
02. Créditos	■					■							■
03. Cobranzas	■					■							■
04. Sueldos y Jornales			■	■									
05. Contabilidad								■	■				
32. Inventario							■	■					■

Una vez finalizada la auditoría, el rectángulo superior se llena con negro o color para denotar la tarea finalizada. Ejemplo:



Si se debe prolongar una auditoría, se representa gráficamente de la siguiente forma:



Si se cumplió en menos tiempo:



Muchas empresas a estos planes de auditoría, los trasladan a una hoja mensual, mucho más detallada y expresando el tiempo en forma diaria, incorporándole un tercer elemento, que es el equipo humano que realizará la auditoría.

Cuando el equipo humano está perfectamente definido, se puede hacer un plan de actividades por individuo.

Empresa ATLANTICO SUD S.A.							Realizado por: .....						
Plan de Auditoría por personas							Fecha: ...../...../.....						
Primer Semestre de 2016							Aprobado por: .....						
							Fecha: ...../...../.....						
Meses y Quincenas													
		Enero		Febrero		Marzo		Abril		Mayo		Junio	
		1°	2°	1°	2°	1°	2°	1°	2°	1°	2°	1°	2°
1. Supervisores													
Carlos Lavarden			3	1	4		2	1		5		3	1
Pedro González		2			1		3				1	2	
1. Ayudante 1°													
Héctor Guerra			1				3			5	1		2
Juan Pérez		2			1					5		3	1
Lucio Saa			3		4		2	1					
3. Ayudante 2°													
Marco Lena			3	1	4		2			5		3	1
Lucho Villa			3				2					3	
Jorge Chacetta		2			4		3	1		5			2
Roberto Vuleta		2			4		3				1		2

1	Tesorería	3	Cobranzas	5	Contabilidad
2	Créditos	4	Sueldos y Jorales		

Al finalizar el semestre se realizará:

1- Total de horas presupuestadas	2.150
2- Total de horas trabajadas	<u>2.255</u>
Horas insumidas de más	105

1- Horas a utilizar según presupuesto	2.150
2- Horas utilizadas de más	225

(Detalle de las auditorías que le generaron)

3- Horas utilizadas de menos	<u>(120)</u>
------------------------------	--------------

(Detalle de las auditorías que le generaron)

4- Horas trabajadas	<u>2.250</u>
---------------------	--------------

Aquellos casos en los que se utilizaron más horas se tendrán en cuenta para futuras planificaciones, para incorporar más tiempo en la presupuestación. Lo contrario se hará con las auditorías que insumieron menos horas.

#### 4.3- Programa de auditoría interna

El programa de auditoría interna implica la selección de una serie ordenada de procedimientos de auditoría, adecuados o idóneos al fin u objetivo que se pretende lograr.

Es una descripción analítica o detallada de los pasos a seguir, indica en forma precisa cómo se llevará a cabo la auditoría y el auditor recurre a él como guía de acción en la tarea a realizar.

En la programación, debemos realizar un presupuesto de tiempos, que sirva de base en las presupuestaciones futuras. La planilla siguiente indica por tipo de programa, la comparación entre el presupuesto y la realidad y la distribución por categorías de personas.

Empresa ATLANTICO SUD S.A. Programa de Auditoría de tesorería Año 2016						N° 01 Realizado por: ..... Fecha: ...../...../..... Aprobado por: ..... Fecha: ...../...../.....			
Aud. N°	Clase	Fecha		Total Horas	Gerente	Jefe	Supervisor	Ayud. 1°	Ayud. 2°
		Inicial	Final						
1	Presupuesto								
	Real								
2	Presupuesto								
	Real								
3	Presupuesto								
	Real								
4	Presupuesto								
	Real								
5	Presupuesto								
	Real								

Para conocer el tiempo insumido debemos tener una planilla de tiempos por persona y día. Estas planillas servirán de base para imputar las horas a los distintos programas realizados.

Empresa ATLANTICO SUD S.A. Planilla Quincenal de rendición de Tiempos													
Nombre y Apellido											Mes:		
Categoría											Quincena:		
Programas	Días Laborales												Total
Total													

#### 4.4- Técnicas de auditoría interna

De las técnicas de auditoría el auditor se vale para realizar su labor; mediante ellas trata de obtener elementos de juicio, que le permitan sustentar su opinión final, la que expresará en su "Informe del Auditor". Las técnicas de auditoría, le permitirán al auditor, recoger información que

volcará a sus papales de trabajo y su análisis le posibilitará evaluar la situación real de la auditoría objeto.

#### 4.5- Objetivos de un programa

Al responsable de la conducción jerárquica y técnica del departamento de auditoria interna, le corresponde la importante función de programar anticipada y adecuadamente las funciones a cumplir por su personal, para lograr los objetivos del departamento.

Un programa de auditoria interna, es una clara definición, efectuada a priori, de los procedimientos de auditoria aplicables para cumplir con los siguientes puntos:

1. Coordinar en el tiempo real operativo, las distintas tareas o funciones a realizar por el personal.
2. Conducir o guiar el buen desarrollo del departamento
3. Permitir lograr que se pueda controlar el cumplimiento de los objetivos buscados
4. Lograr una adecuada eficiencia del trabajo
5. Obtener una deficiencia ideal en cuanto a los factores tiempo, personal y costo operativo.

Los programas de auditoria interna, constituyen una clara descripción de las funciones que deben realizarse o ejecutarse por los miembros del departamento, dando la secuencia lógica en que se realizará el trabajo. Pero, también indican la intensidad o extensión de la tarea a realizar, como así también el momento u oportunidad en que se va a ejecutar el trabajo.

#### 4.6- Características de un programa

Las características que deben poseer una buena o adecuada programación, las podemos obtener como contestación a una serie de preguntas que el auditor debe formularse en el momento de la realización de la programación. Entonces: un programa de auditoría interna ideal, debe contener:

Características	Preguntas
1. Los objetivos fundamentales del trabajo a realizar.	¿El por qué?
2. Los factores componentes que determinan los procedimientos de auditoría a realizar y su respectiva naturaleza.	¿Cuáles son los puntos débiles y fuertes del sistema de control interno?
3. la profundidad o alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.	¿El cuánto?
4. El momento de su aplicación, o sea su oportunidad de ejercerlo.	¿El Cuándo?
5. Los elementos de juicio que se requieren para cumplir con el procedimiento.	¿El con qué?
6. El detalle o descripción analítica de las funciones a cumplir.	¿El cómo?
7. La determinación del personal para llevar a cabo la tarea, o sea el grupo humano operativo.	¿El con quién?
8. La determinación del tiempo estándar en el que se efectuará el trabajo.	¿El hasta cuándo? O ¿Entre cuándo y cuándo?
9. Establecer la estructura de revisión y autocontrol de la tarea.	¿Con qué control?

#### 4.7- Preparación del programa

Durante la confección o preparación de los programas de auditoría interna, deben tenerse en cuenta muchos elementos, para que la tarea se pueda cumplir en forma eficiente.

Por lo tanto se debe:

1. Eliminar todo aquel trabajo que sea excesivo o irrelevante para la opinión final. Siempre se debe buscar la composición de un

dato por el camino más corto o más rápido; y preferiblemente por aquel que no sea el que efectuó el sector auditado. Además debe trabajarse con cifras agrupadas y no cifras analíticas, ya que de esta manera se ahorra tiempo de trabajo.

2. En lo posible debe buscarse la colaboración del personal ajeno al departamento de auditoria interna y en lo posible afectado o conectado al sector a auditar. Esta colaboración debe estar enfocada a la búsqueda, preparación, agrupación de datos, confección de planillas, etcétera, pero nunca debe proporcionar análisis sobre los temas a tratar porque esta es función de los auditores.
3. Deben determinarse con precisión las fechas en las que deben obtenerse los elementos de juicio correspondientes, para practicar la evaluación y la posterior conclusión.
4. Establecer claramente que procedimientos de auditoría se van a utilizar y la coordinación sistemática entre ellos.
5. Determinar cuáles serán los procedimientos alternativos en caso de no poder efectuarse o realizarse los que estaban programados.
6. En caso de existir problemas especiales que puedan ser previstos en el momento de la programación, debe determinarse de que forma serán tratados, para salvar esa dificultad.
7. Se deben establecer, según el tipo de sector a auditar, cuales son los temas fundamentales o esenciales en los que el auditor debe poner mayor énfasis, o nutrirse de una mayor información. En muchos casos se debe recurrir a asesores externos al departamento de auditoría interna, para que con el consejo o ayuda de ellos se pueda llevar a cabo la auditoría en aquellos temas que escapan a la capacidad técnica de los auditores.

8. En caso de tener que realizarse futuras auditorias en otros sectores de la organización, con datos del sector a auditar, hay que determinar qué información se debe preparar, en el momento que se efectúa el trabajo para luego compararla con la de otros sectores.
9. Preparar o detallar los datos que se deben buscar que son interesantes de mostrar en el informe final. También debe tenerse en cuenta en la preparación qué datos hay que reunir cuando se pide un informe especial sobre temas particulares.
10. Se deben tener muy en claro las fechas de iniciación y finalización del trabajo y del mecanismo de información sobre la variación del tiempo a utilizar. Pues de ello pueden surgir las alternativas de: 'ampliar el plazo previsto' o 'reducir las tareas'.
11. También debe tenerse en cuenta si se va a realizar el trabajo combinadamente con otros sectores de la organización (Contabilidad, Sistemas, etc.) o con los auditores externos o, en su caso, con la sindicatura. En las empresas multinacionales suelen realizar trabajos con los auditores de la casa matriz.

Durante la realización del trabajo de auditoría, el programa debe ser cuidadosamente revisado, para ver si se está cumpliendo como se previó en el momento de su redacción o confección. Además, si son necesarias, se pueden hacer todas las modificaciones que se crean convenientes y tiendan a mejorar el programa establecido o sean de ayuda para futuras planificaciones en los próximos años.

#### 4.8- Planificación general

Para realizar una adecuada y sistemática función de auditoria interna, la planificación debe ser tomada en cuenta como un punto



fundamental o principal dentro de la labor del responsable del Departamento de Auditoría Interna.

No solamente se deben poseer programas de auditoría interna completos para cada área, departamento, sección o sector de la organización, sino que deben prepararse por anticipado programas amplios o generales.

#### 4.8.1. Programas anuales tentativos

Los programas anuales de auditoría interna, deben distribuir en el tiempo las revisiones a realizar, indicando la fecha estimada de inicio y la fecha probable de finalización.

También es posible hacer una planificación con la distribución humana encargada de realizar cada una de las auditorías previstas. Pero esta tarea es mucho más conveniente cuando se hace el programa mensual de actividades, ya que de esta forma se conoce con exactitud cuál es la dotación del departamento y cuál es la disponibilidad de individuos idóneos para realizar el trabajo.

Los programas de auditoría interna anuales, deben contener además el tiempo estimado de realización y, en lo posible, las horas a utilizar por las distintas categorías de auditores.

En resumen el programa anual tentativo comprenderá:

1. Tipos de procedimientos de auditoría a ser aplicados.
2. Su oportunidad.
3. La asignación del personal
4. El tiempo estimado de ejecución

#### 4.8.2. Programas mensuales

Para lograr un nivel de mayor detalle, se pasa del plan anual al plan mensual. Este detalla y explica en forma más profunda las tareas específicas que se realizarán en el período por los miembros del departamento, determinando el contenido o profundidad con que se aplicarán los procedimientos y técnicas de auditoría a aplicar.

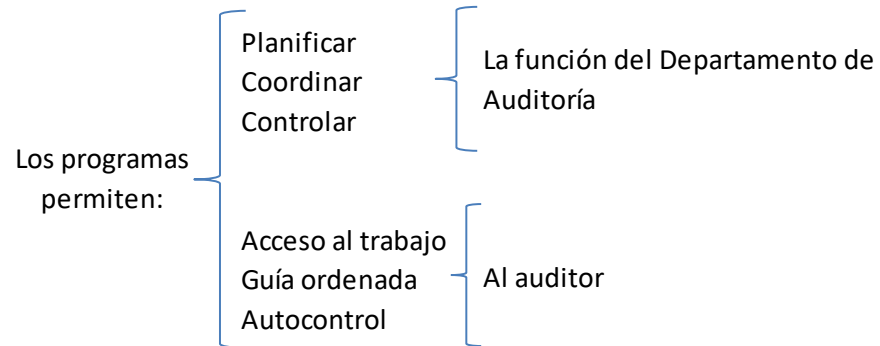
#### 4.9- Consideraciones finales

Para una mejor presentación, los programas se pueden representar gráficamente por el método de *Gantt*, ya fuere por tiempo, por sector, por persona, etc.

Los programas deben ser aprobados por el funcionario a quien reporta el responsable del departamento de auditoría interna. Es importante que la Dirección Superior tenga conocimiento de esta planificación para que pueda poseer una idea concreta de las funciones que van a desempeñar los auditores internos en el transcurso del año.

Como punto final debemos dejar en claro que, cuando se planifica, se deben dejar espacios libre, para intercalar auditorías especiales o para la ampliación de las auditorías en ejecución.

En resumen:



## 5. El informe del auditor Interno

### 5.1. Introducción

El Auditor Interno, como evaluador del “Sistema de Control Interno” de una empresa, deberá emitir una opinión fundamentada, sobre la revisión practicada y las novedades o sucesos detectados durante la realización de la misma. Pero esta opinión, no debe ser desactualizada, sino que debe ser oportuna y constructiva. El Informe, es el fin o la lógica conclusión de un trabajo de auditoría. Es el resultado de una investigación realizada por el Auditor, en base a programas, procedimientos y técnicas de auditoría.

Este informe del Auditor Interno, es un elemento de control independiente, que permite a la Dirección superior tomar conocimiento de la realidad o de lo que realmente ocurrió, y se debe poner en su redacción mucho cuidado en la objetividad de apreciación y mantener en firme el “criterio de independencia”, característica fundamental en la conformación y comportamiento de quien ejerce la auditoría.

Se debe tener en cuenta, ya que es muy importante destacar que un buen Informe de auditoría “no” es útil por los errores y deficiencias que

comenta, sino por las propuestas, sugerencias y recomendaciones de medidas correctivas que contiene; es decir, que tienda o contribuya a mejorar el trabajo operativo y, a su vez, brinde una ayuda positiva a los sectores que fueron auditados.

## 5.2- Objetivos del informe

Para que un informe sea efectivo debe:

### 1. Informar:

Lo que es comunicar sobre un acontecimiento o novedad, acerca de una persona o cosa (sector, departamento, área, etc.)

### 2. Convencer:

Obligar al lector con argumentos eficaces a que cambie de opinión o abandone la que sostenía, probándole algo de modo que – racionalmente- no pueda negarlo o refutarlo.

### 3. Impresionar:

Es decir, conmover el ánimo profundamente del lector.

### 4. Despertar interés:

El crear una inclinación más o menos fuerte del ánimo del lector hacia la narración que le atrae o conmueve, es decir, es cautivar la atención hacia lo que se dice en el Informe.

Lo que un buen Informe “no debe contener” es lo siguiente:

### 1. Ambigüedad:

Es decir, incierto, de doble sentido, que el lector no encuentre en la lectura e interpretación conceptos opuestos, o que lo confundan y llegue a dudar y, en consecuencia, arribe a conclusiones erróneas o falsas.

2. Monotonía:

Uniformidad o igualdad de tono, que carezca de variedad en el estilo que se redacta, que los temas principales y accesorios son tratados de la misma forma y aburra al lector.

3. Lenguaje incorrecto:

Se deben usar palabras correctas, que formen la oración justa y que describan en forma exacta y sin problemas semánticos el tema.

4. Mala ortografía:

No es de buen gusto o agrado leer informes que tengan errores de ortografía, que desmerecen la cultura y educación del redactor.

5. Puntuación indebida:

La incorrecta puntuación, hace que las frases pierdan su verdadero sentido y valor de expresión.

6. Falta de sencillez o uso de oraciones excesivamente largas:

Las sentencias deben ser cortas y precisas. No debe escribirse con lujo de detalles innecesarios, que sólo contribuyen a confundir al lector, ya que debe tener en cuenta conceptos triviales que le hacen perder el tema general o principal de la oración.

7. Términos técnicos:

Cuando el destinatario del Informe desconoce el significado de los términos o expresiones técnicas, éstas deben dejarse de utilizar y escribir en el lenguaje cotidiano o sencillo, para que el lector pueda comprenderlo.

#### 8. Palabras abstractas:

No deben utilizarse palabras que signifiquen alguna cualidad con exclusión del sujeto, se deben utilizar términos concretos, es decir, aquellos que indican cada objeto por medio de alguna de sus cualidades.

### 5.3- Características del informe

El informe del Auditor Interno, debe poseer ciertas características que no deben pasarse por alto en el momento de su confección, como ser:

#### 1. Seguro

Debe ser indubitable, firme, denotar confianza en cuanto a:

- 1.1. La labor de auditoría realizada.
- 1.2. A lo expuesto dentro del informe.

#### 2. Conciso

Debe ser breve en la expresión, con pocas palabras se puede ser mucho.

#### 3. Claro

Debe ser fácil de comprender, expresado sin rebozo y para ello es importante que se respeten las siguientes pautas:

- 3.1. No debe existir ambigüedad en las sentencias o en los términos empleados.

- 3.2. Debe convertirse el léxico técnico en el lenguaje corriente.
- 3.3. Debe mantenerse un orden lógico y coherente.
- 3.4. Usar gráficos, cuadros, estadísticas, cuando ayuden a comprender o interpretar conceptos.
- 3.5. Destacar los conceptos principales subrayándolos.<sup>4</sup>

#### 4. Objetivos

Debe redactarse en forma desapasionada o desinteresada, no tomando parte ni para un lado ni para otro, esto está fundado en:

- 4.1. El “criterio de independencia” del Auditor Interno.
- 4.2. En la responsabilidad profesional y técnica.
- 4.3. En que el informe debe ser constructivo y eficiente.

#### 5. Oportuno

Debe ser hecho en el momento conveniente, es decir:

- 5.1. Presentado en el momento justo, ideal o preciso.
- 5.2. Que el tema que enfoca, tenga actualidad o vigencia para el lector.

#### 5.4- Forma y contenido del informe

En cuanto a la “forma” que debe guardar un informe, se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- 1. Prolijidad en la presentación
- 2. Mecnografiado
- 3. Con todas las copias legibles

---

<sup>4</sup> RUSENAS, Ruben, AUDITORIA INTERNA Y OPERATIVA, Editorial La Ley (Buenos Aires, 1993)

4. Preferiblemente escrito en doble espacio
5. En papel de buena calidad y tamaño uniforme (preferiblemente tipo carta)
6. Escrito en una sola cara

En cuanto al “contenido” de un informe, podemos decir que debe incluir los siguientes datos:

1. Debe numerarse (o referenciarse)
2. Debe fecharse
3. Nombre, apellido y cargo del destinatario
4. Nombre, apellido y cargo de las personas que reciben copias
5. Breve introducción (objeto de la auditoría)
6. Alcance del trabajo realizado
7. Desarrollo de la auditoría practicada
8. Observaciones o novedades surgidas del trabajo
9. Conclusión a la que se ha llegado
10. Recomendaciones efectuadas
11. Firma del Auditor (también debe inicialarse cada una de las hojas del informe).

#### 5.5- Planeación del informe de auditoría

El autor del Informe de Auditoría, puede ser una persona o varias, entonces se pueden dar las siguientes alternativas:

1. Quien hizo el trabajo de auditoría hace, finalizado éste, el informe.
2. Una persona hace el trabajo de auditoría y otra la redacción del Informe.



3. Una persona hace el trabajo de auditoría y luego hace un pre-informe o borrador o proyecto de informe y otra persona hace la corrección y pulido final.

Las N° 1 y 3 son las alternativas más eficientes.

Las distintas etapas de su confección son:

1. Durante la realización del trabajo de auditoría, se debe preparando al finalizar cada punto o tema de la revisión, una nota que luego se incorpora al texto total del informe.
2. Compaginar todas las notas surgidas del punto anterior
3. Realizar el pulido o adaptación narrativa de lo expresado, teniendo en cuenta los puntos anteriormente desarrollados.
4. Revisión y confirmación de lo expuesto
5. Típeo del informe
6. Revisión y control del típeo
7. Firma del auditor
8. Distribución; en el sobre se debe colocar "Información Confidencial" y lograr el acuse de recibo por el destinatario o, en su defecto, su secretaria. Ídem para las copias.
9. Archivo del informe.

#### 5.6- Orden del informe

Depende del tema que se está informando y para ello es necesario, seguir distintos métodos de narración que contribuyan a que el lector pueda captar sin dificultades el tema y comprenderlo sin lugar a dudas, es decir, con mayor y mejor facilidad. Detallamos a continuación los métodos que suelen utilizar:

### 1- De lo conocido a lo desconocido

La redacción de las sentencias parte de premisas que son por todos conocidas y que son aseveraciones de tipo universal y en base a ellas o a su cumplimiento, se muestran y demuestran hechos desconocidos o no habituales o improcedentes respecto de lo que estaba establecido como normal, estándar o correcto.

### 2- Orden cronológico

Se aplica este método cuando los hechos ocurren en cierto orden o fechas, y se trata de computar sucesos en el tiempo; por ello la narración respeta la serie de acontecimientos tal cual fueron surgiendo o apareciendo.

### 3- Orden deductivo

En este método se extraen consecuencias de un principio o supuesto verdadero o consistente. Actúa en forma tal que partiendo de un juicio universal, se llega a un juicio particular. Es decir se parte de una aseveración general, se expresan detalles y se complementa con los ejemplos pertinentes.

### 4- Orden inductivo

En este método se parte de un razonamiento que va de lo particular a lo general; de las partes al conjunto; de los fenómenos a las leyes o premisas universales. En este caso se hace una descripción de los puntos principales y se trata de apreciar el efecto de tales puntos en el aspecto general de la cuestión.

Pero cualquiera fuere el método elegido, se deben tener muy en cuenta los siguientes aspectos:

### 1- Selección de la información

La información que es sustento del Informe, puede provenir de diversas fuentes a saber:

- 1.1. Material recibido del sector auditado.
- 1.2. Observaciones preliminares, provenientes de los archivos del Departamento de Auditoría.
- 1.3. Apuntes elaborados por el Auditor durante la revisión.
- 1.4. Notas recibidas de terceros, ya sea de otros sectores de la organización, como de personas o instituciones fuera de la empresa.
- 1.5. Discusiones sostenidas con los miembros de los sectores auditados.

### 2- Construcción de los párrafos

Los párrafos del Informe son iguales a los blocks o ladrillos que constituyen una pared. La sumatoria de los párrafos es igual al Informe. Por lo tanto, cada uno debe contener una idea básica que debe ser desarrollada desde el principio al fin y no debe volverse sobre la misma en otro párrafo en distinto lugar del informe.

### 3- Encabezamientos

Los títulos o subtítulos de un informe, deben poseer las siguientes características:

- 3.1. Constar de muy pocas palabras.
- 3.2. Deber ser informativos e ilustrativos.

3.3. Deben ayudar al lector cuando éste quiere volver sobre un particular; es, en consecuencia, la vía de acceso a los temas tratados en el informe.

3.4. Atraer la atención del lector.

#### 5.7- Análisis previo del informe de auditoría

El trabajo de auditoría, consiste en el relevamiento y evaluación del Sistema de Control Interno vigente en la empresa y, mediante el mismo, se pueden determinar: los “puntos fuertes o favorables” y los “puntos débiles o desfavorables” del control, estableciéndose: la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar. Durante la revisión se trata de constatar que los puntos débiles, tratando de determinar el porqué de los mismos y la obtención de elementos de prueba (ejemplos) que lo sustenten, para denotar la ineficiencia de los controles a través de hechos o sucesos reales.

Ya hemos explicado que los papeles de trabajo del Auditor, guardan en ellos, expresada en forma escrita, la opinión sobre cada particular, que luego contribuirán como base a la construcción del Informe del Auditor Interno.

Es conveniente que el Auditor actuante converse o discuta con su feje o responsable directo del trabajo, para:

- 1- Consolidar las apreciaciones obtenidas durante el trabajo de auditoría.
- 2- Eliminar errores y posibles juicios subjetivos.
- 3- Discutir las soluciones que propone el que realizó la labor.
- 4- Mantener uniformidad de criterio dentro del Departamento de Auditoría Interna.

Debemos tener en cuenta, que el Informe del Auditor Interno “no es una denuncia” de los hechos relevados en el sector auditado; ni tampoco es un sumario secreto que guarda información de una demanda del Auditor en perjuicio del sector en el cual se realizó la tarea. Por lo tanto, es conveniente antes que el informe sea determinado y distribuido realizar una reunión con el responsable del área auditada para comentarle lo ocurrido, describirle los problemas surgidos y cuáles son las medidas propuestas para solucionar esas cuestiones.

Este análisis previo con el sector auditado contribuye a mejorar la eficiencia de la organización, ya que:

- 1- Rompe la expectativa que se forma en el sector auditado, sobre las conclusiones a que llegaron los auditores. De esta manera no se produce el enfrentamiento del sector con el Auditor al saber que éste va a discutir sobre las observaciones, no generándose – por ende- ansiedad para conocer los resultados.
- 2- Si no se discutiese el Informe previamente ocurriría lo siguiente: éste iría a su destinatario, éste lo leería y luego pedirá un informe de descargo sobre los acontecimientos al sector auditado; éste estudiará el tema y luego enviará su contestación. La misma es recibida por el destinatario y seguramente luego de leerla, enviará copia al Departamento de Auditoría. Y de aquí nuevamente surgirá una respuesta, que puede terminar con nuevas reuniones de auditoría y sector auditado. En resumen: si se envía el Informe al destinatario con el conocimiento y, llegado el caso, también con la opinión del sector, se evitan esas idas y vueltas de informes que generan desgaste funcional y de imagen, y se gana mucho tiempo, ya

que el destinatario conoce el problema y la solución, o por lo menos, que la misma está en camino de producirse.

- 3- En la discusión con el sector auditado, pueden surgir nuevos elementos de juicio ya que quizás puedan surgir otros conceptos que no son conocidos por el personal de menor jerarquía del sector y, en consecuencia, se logra un mejor esclarecimiento de los hechos o sucesos analizados.

#### 5.8- Presentación del informe

De aquí en adelante explicaremos una forma de presentación de un Informe de Auditoría que, en la práctica, da un buen resultado debido a que las personas destinatarias de los informes son ejecutivos muy ocupados para leer largos y engorrosos textos, los que les hacen perder tiempo con lecturas intrascendentes. Por lo tanto, la manera que sugerimos para presentar estos Informes consiste en partir de lo general a lo importante y llegar a lo analítico o particular. Según el tema o el destinatario se puede tener un panorama general o resultado y, si se quiere profundizar, se recurre a la información particular o analítica.

Por lo expresado más arriba, debemos señalar que un Informe se puede dividir en cuatro grandes fases o capítulos:

- 1- Memorando.
- 2- Dictamen u opinión.
- 3- Observaciones del Control Interno
- 4- Información complementaria

A continuación detallaremos cada una de partes componentes de ellos:

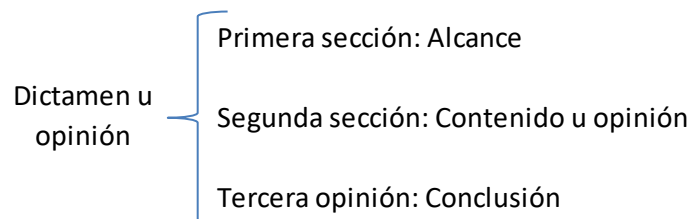
1- Memorando:

La primera hoja del informe es la que denominamos “memorando indicativo”, es como un índice o una lista o enumeración breve y ordenada de los temas más importantes que contiene. Los mismos son los siguientes:

- 1.1 Destinatario: nombre, apellido y cargo.
- 1.2 Emisor: nombre, apellido y cargo.
- 1.3 Copias: destinatarios (enumerados con nombre, apellido y cargo).
- 1.4 Lugar y fecha de emisión
- 1.5 Título del informe
- 1.6 Material que se remite
- 1.7 Índice del contenido del material que se remite
- 1.8 Firma del emisor

2- Dictamen u opinión

El dictamen es la opinión y juicio que se forma y/o emite una persona acerca de alguna cosa o hecho. Cuando esa opinión y juicio se practica por escrito, puede realizarse de la siguiente manera:



## 2.1 Alcance

En ella se debe describir el objetivo de la auditoría, en forma clara y precisa, ampliando lo que se le indicó en el título del Informe. Se debe detallar el objeto que llevó a la investigación practicada. El contenido en detalle de esta sección, es el siguiente:

1. Resumen del Plan de Auditoría trazado.
2. Explicar si el Plan de Auditoría trazado sufrió modificaciones durante el transcurso del trabajo, con la ampliación o reducción de los programas de Auditoría, o se centró la atención sobre un punto en especial.
3. Explicar las salvedades que delimiten a posteriori la responsabilidad del auditor.
4. Detallar en forma clara y precisa el alcance de las Pruebas de Auditoría realizadas, para dejar claro al lector sobre la determinación de los límites del trabajo.

## 2.2 Contenido u opinión.

En la parte central del dictamen sobre la tarea de revisión, se expresa la opinión global acerca del objetivo básico de la auditoría practicada, señalando la razonabilidad o no del Sistema de Control Interno vigente en el lugar auditado. Esta opinión global, debe entenderse como el concepto o parecer que se forma el Auditor acerca de una cosa, hecho o sector, que no es controvertible, o sea que no admite duda. A esta altura del relato, tenemos que realizar la siguiente igualdad:

OPINION GLOBAL es igual a DICTAMEN DEL AUDITOR
--



Pero la opinión emitida por el Auditor, puede asumir distintas formas:

### 2.2.1 Favorable

Cuando la opinión es propicia, apacible o benigna para el sector auditado (denominada opinión favorable total). Pero, en ciertos casos, puede ser una opinión favorable pero con cierta o alguna salvedad; es decir, con una advertencia que se emplea como descargo, excusa o limitación de lo que se va a decir o expresar.

### 2.2.2 Desfavorable o adversa

Es una opinión poco favorable, perjudicial, opuesta o contraria a lo que debería ser como normal o correcto. En este caso se denomina opinión desfavorable o adversa total. Pero puede darse el caso que el dictamen final emitido por el Auditor sea adverso, pero existen algunos puntos o temas correctos y esto se expresa en la opinión global.

### 2.2.3 Abstención

La abstención de opinar, es privarse de emitir un juicio, ya sea por falta de pruebas contundentes que la sostengan, o que por la existencia de hechos futuros inciertos resulta que el Auditor debe privarse de dictaminar.

## 2.3 Conclusión

En esta última parte, se hace hincapié, es decir se insiste y permanece firme en las opiniones antes vertidas, sobre la conclusión final a que se llegó en la auditoría practicada.

En esta sección también se pueden incluir aquellos comentarios finales sobre aspectos muy importantes que no fueron expuestos en ninguna otra parte del Informe y que tienen fundamental importancia.

Por último, se puede en este sector del Informe agradecer la colaboración de personas o de todo el sector auditado y de terceros que tuvieron fundamental importancia en la labor cumplida. También se pueden ponderar los trabajos que se realizan y la organización interna del lugar auditado y resaltar la forma en que es conducido.

### 3- Observaciones del Control Interno

Esta parte del Informe del Auditor, en la cual se expresa lo que fue examinado atentamente en la revisión del Sistema de Control Interno, es más extensa y detallada que las anteriores, ya que deben tenerse en cuenta las siguientes características:

1. Los puntos del Sistema de Control interno, que fueron revisados, deben ser claras y accesibles o expuestos sin ambigüedades.
2. Las declaraciones o afirmaciones determinadas en las sentencias deben ser claras y accesibles para el lector.
3. Los hechos o sucesos deben ser exactos y certeros.
4. Los conceptos vertidos deben estar perfectamente respaldados por los papeles de trabajo en cuanto a su alcance y con los pertinentes ejemplos.

Por lo tanto, la imagen que debe tener el lector del Informe, es que lo manifestado en él no es casual, eventual o de escasa significación o apreciación. Cada observación sobre el funcionamiento del Sistema de Control Interno debe ser expresada teniendo en cuenta:

1. Denominación del tema
  - 1.1. Debe hacerse en forma clara, breve y contundente.
  - 1.2. Es la ubicación del control dentro del punto en cuestión
  - 1.3. Es el medio de acceso al tema cuando se requiere volver sobre un particular.
2. Descripción del problema
  - 2.1. Explicar en forma breve, por medio del lenguaje cotidiano, las diversas partes o circunstancias de las personas, cosas o hechos, de modo que se obtenga una representación adecuada de ellas.
  - 2.2. Analizar el hecho observado, es decir realizar una separación y distinción de las partes de un todo para conocer sus principios o elementos constitutivos.
3. Sugerencias
  - 3.1. Es hacer entrar en el ánimo del lector una idea, ya sea insinuándosela, inspirándosela o haciéndole detenerse en ella.
  - 3.2. Son medidas correctivas que pueden nacer de:
    - 3.2.1. El auditor
    - 3.2.2. El auditor y el sector interesado.
    - 3.2.3. El auditor y el sector interesado o interesados, con la colaboración del Departamento de Organización y Métodos o el de Sistemas y Procedimientos.
  - 3.3. Es importante que se evalúe el costo económico de la solución o sugerencias propuestas.
4. Opinión del sector auditado
  - 4.1. Es el descargo, excusa o explicación del cargo imputado o atribuido al sector.

4.2. Debe ser clara y acorde con la metodología usada en el informe.

4.3. Puede ser redactada por:

4.3.1. El propio sector: dándosele un espacio en el informe para que exprese su opinión.

4.3.2. Por el Auditor.

4.3.3. Por ambos.

#### 4- Información complementaria

En ellas las observaciones al Sistema de Control Interno vigente son redactadas en forma sintética, tratando de incorporar o reunir la mayor cantidad de hechos o sucesos con la menor cantidad de palabras, es el detalle operativo del informe, es decir son los ejemplos que avalan las partes del mismo detalladas más arriba.

Esta información analítica, debe colocarse en un apéndice especial para que no resulte engorrosa la lectura y todos los casos estén agrupados en un solo lugar.

#### 5.9 – Revisión del informe del auditor

Consiste en examinar nuevamente el Informe con el fin de corregirlo, enmendarlo o repararlo. Se trata de verificar y controlar que:

- 1- Exista una absoluta certeza en cada cifra, cálculo, concepto o conclusión expresada.
- 2- Que durante todo el desarrollo del informe se siga una secuencia lógica que logre mantener la atención y el entendimiento por parte del lector.

- 3- Que no se llegue a conclusiones sin la anterior exposición de datos que la sustenten firmemente.

#### 5.10- Recomendaciones del auditor

Es la mención que hace el auditor, a través del informe, para encargar, pedir u ordenar a un sector para que tome a su cuidado un tema o asunto.

Mediante esta recomendación, el auditor asume una responsabilidad operativa. Estas recomendaciones deben ser claras y exactas y perfectamente entendibles por el sector, previa discusión de las mismas con él. Por lo tanto, deben ser:

##### 1- Prácticas:

Es decir que no son solo teóricas sino que incluyen la manera o forma de hacer una cosa o hecho.

##### 2- Factibles:

Que la recomendación pueda hacerse sin problemas o alteraciones.

##### 3- Económicas:

Que estén de acuerdo con la situación económica de la empresa.

##### 4- Apropriadas:

Deben ser adecuadas o proporcionadas para el objeto a que se destinan.

Cuando hablábamos de las “observaciones del Control Interno”, dijimos que ahí se incorporaban las sugerencias o recomendaciones, ahora aclaramos que las mismas pueden expresarse dentro de esa parte, de las siguientes maneras:

1. Al final de las Observaciones del Control Interno.
2. Después de cada sección o tema tratado.

Pensamos que esta última forma es la más correcta, ya que encontramos el problema y a solución propuesta. Puede hacerse – también – en la parte final un resumen de las sugerencias o recomendaciones propuestas.

#### 5.11 – Tratamiento posterior del informe de auditoria

Una vez presentado el informe del auditor se debe tratar de comprobar si el mismo obtuvo el eco esperado en el momento de su confección: es decir, tratar de ver si satisfizo al destinatario y si las medidas correctivas propuestas o sugeridas, se aplicaron. Por lo tanto, es necesario programar visitas posteriores para observar si dichas sugerencias se cumplieron o se trocaron por otras soluciones. Hay que observar si hubo una mejora, o en caso contrario, que el sector indique porque no se realizó la corrección indicada.

A posteriori – en casos de incumplimiento injustificado – se debe preparar un informe complementario que manifieste lo observado por el auditor, en tono más severo que el anterior.

### 5.12- Informes especiales

Dentro de esta categoría, podemos incorporar los siguientes informes:

#### 1- Informe oral:

Es aquel informe no escrito, de persona a persona, cara a cara o telefónicamente, o grabado en cinta magnética y enviada a su destinatario. Es utilizado en casos de excepción o ante hechos muy graves, donde debe comunicarse algo importante en forma muy urgente y actúa en forma preventiva precediendo siempre a un informe escrito.

#### 2- Informe preliminar:

Es un pre informe escrito, que anticipa conclusiones sobre hechos, sucesos y casos. Determina – a su vez – el estado del trabajo cuando éste es muy extenso y debe dividirse en etapas. También estos informes proceden al informe final.

### 5.13- Conclusión

Para que el Informe del Auditor sea efectivo y cumpla en forma correcta con sus propósitos debe ser:

- 1- Objetivo
- 2- Convinciente
- 3- Seguro
- 4- Escrito
- 5- Constructivo

Mediante el mismo se puede conocer la capacidad técnica y carácter que posee el Auditor, ya que es el fiel reflejo de su labor y mediante el Informe, podemos ver si es responsable, equilibrado, constructivo y eficiente en su trabajo.



## **CAPITULO IV**

### **REGULACION DE TRANSPORTE**

**Sumario:** 1.-Normativa Vigente. 2.- Competencia de la Comisión Nacional de Regulación de Transporte. 3.- Registro Nacional De Pasajeros Por Transporte. 4.- Transportes Turísticos. 5.- Modalidades. 6.- Licencia Nacional Habilitante. 7.- Habilitaron de Vehículos para el transporte Nacional de Pasajeros

#### 1. Normativa Vigente Ley N° 24.449.

El Servicio Público de Transporte de Pasajeros se encuentra sujeto a tres jurisdicciones, según el ámbito en donde se desarrolle (Art. 75 inc. 13, 121, 122 C.N).

En ese sentido, tenemos:

1.- Servicios de Jurisdicción Nacional: comprenden los tráficos que se desarrollen en o entre los territorios nacionales, o entre éstos y las provincias, entre las provincias, o entre ellas o la Capital Federal.

2.- Servicios de Jurisdicción Provincial: que son los que se desarrollan dentro de los límites territoriales de cada Provincia.

3.-Servicios de Jurisdicción Municipal: aquellos que se desarrollan dentro del límite territoriales de cada municipio.

En este trabajo solo nos enfocaremos en el Servicio de Jurisdicción Nacional el cual se encuentra regido a través de LEY 24.449 y Decreto 958/92, los cuales analizaremos a lo largo de este capítulo.

#### 1.1. Ley N° 24.449:

Ley N° 24.449 La ley fue publicada en febrero de 1995 y reglamentada y puesta en vigencia en diciembre del mismo año. Es de 'concepción y carácter' provincial (casi todas las provincias han adherido), pese a que la sanciona la Nación, que solo tiene competencia exclusiva en solo 4 ítems de su contenido. Regula el uso de la vía pública y la circulación en ella de personas, máquinas y animales. Desarrolla los aspectos: humano (educación, capacitación, aptitudes y habilitación de conductores), ambiental (infraestructura del transporte, preservación y señalamiento) y vehicular (requisitos de construcción, mantenimiento y seguridad). Luego: reglas, prohibiciones, franquicias y exigencias. Finalmente el régimen de infracciones y sanciones y los principios procedimentales.

En el TITULO VI, CAPITULO III, art N° 53 establece los requisitos, prohibiciones y alcances con respecto al transporte público de pasajeros.

#### 1.1.2 Reglas para vehículos de transporte

EXIGENCIAS COMUNES. Los propietarios de vehículos del servicio de transporte de pasajeros y carga, deben tener organizado el mismo de modo que:

a) Los vehículos circulen en condiciones adecuadas de seguridad, siendo responsables de su cumplimiento, no obstante la obligación que pueda tener el conductor de comunicarles las anomalías que detecte.

b) No deban utilizar unidades con mayor antigüedad que la siguiente, salvo que se ajusten a las limitaciones de uso, tipo y cantidad de carga, velocidad y otras que se les fije en el reglamento y en la revisión técnica periódica:

1. De diez años para los de sustancias peligrosas y pasajeros;
2. De veinte años para los de carga.

La autoridad competente del transporte puede establecer términos menores en función de la calidad de servicio que requiera;

c) Sin perjuicio de un diseño armónico con los fines de esta ley, excepto aquellos a que se refiere el artículo 56 en su inciso e), los vehículos y su carga no deben superar las siguientes dimensiones máximas:

1. ANCHO: dos metros con sesenta centímetros.
2. ALTO: cuatro metros con diez centímetros.
3. LARGO:
  - 3.1. Camión simple: 13 mts. Con 20 cmts.;
  - 3.2. Camión con acoplado: 20 mts;
  - 3.3. Camión y ómnibus articulado: 18 mts.;

3.4. Unidad tractora con semirremolque (articulado) y acoplado: 20 mts. Con 50 ctms.;

3.5. Ómnibus: 14 mts. En urbanos el límite puede ser menor en función de la tradición normativa y características de la zona a la que están afectados;

d) Los vehículos y su carga no transmitan a la calzada un peso mayor al indicado en los siguientes casos:

1. Por eje simple:

1.1. Con ruedas individuales: 6 toneladas;

1.2. Con rodado doble: 10,5 toneladas;

2. Por conjunto (tándem) doble de ejes:

2.1. Con ruedas individuales: 10 toneladas;

2.2. Ambos con rodado doble: 18 toneladas;

3. Por conjunto (tándem) triple de ejes con rodado doble: 25,5 toneladas;

4. En total para una formación normal de vehículos: 45 toneladas;

5. Para camión acoplado o acoplado considerados individualmente: 30 toneladas.

La reglamentación define los límites intermedios de diversas combinaciones de ruedas, las dimensiones del tándem, las tolerancias, el

uso de ruedas súper anchas, las excepciones y restricciones para los vehículos especiales de transporte de otros vehículos sobre sí.

e) La relación entre la potencia efectiva al freno y el peso total de arrastre sea desde la vigencia de esta ley, igual o superior a 3,25 CV DIN (caballo vapor DIN) por tonelada de peso. En el lapso de tiempo no superior a cinco años, la relación potencia-peso deberá ser igual o superior al valor 4,25 CV DIN (caballo vapor DIN) por tonelada de peso;

f) Obtengan la habilitación técnica de cada unidad, cuyo comprobante será requerido para cualquier trámite relativo al servicio o al vehículo;

g) Los vehículos, excepto los de transporte urbano de carga y pasajeros, estén equipados a efectos del control, para prevención e investigación de accidentes y de otros fines, con un dispositivo inviolable y de fácil lectura que permita conocer la velocidad, distancia, tiempo y otras variables sobre su comportamiento, permitiendo su control en cualquier lugar donde se halle al vehículo;

h) Los vehículos lleven en la parte trasera, sobre un círculo reflectivo la cifra indicativa de la velocidad máxima que le está permitido desarrollar;

i) Los no videntes y demás discapacitados gocen en el servicio de transporte del beneficio de poder trasladarse con el animal guía o aparato de asistencia de que se valgan;

j) En el servicio de transporte de pasajeros por carretera se brindarán al usuario las instrucciones necesarias para casos de siniestro;

k) Cuenten con el permiso, concesión, habilitación o inscripción del servicio, de parte de la autoridad de transporte correspondiente. Esta obligación comprende a todo automotor que no sea de uso particular exclusivo.

Queda expresamente prohibido en todo el territorio nacional la circulación en tráfico de jurisdicción nacional de vehículos de transporte por automotor colectivo de pasajeros que no hayan cumplido con los requisitos establecidos por la autoridad nacional competente en materia de transporte y en los acuerdos internacionales bilaterales y multilaterales vigentes relativos al transporte automotor.

Cuando se verifique la circulación de un vehículo en infracción a lo señalado en los párrafos anteriores se dispondrá la paralización del servicio y la retención del vehículo utilizado hasta subsanarse las irregularidades comprobadas, sin perjuicio de que la autoridad nacional de transporte, prosiga la sustanciación de las actuaciones pertinentes en orden a la aplicación de las sanciones que correspondan.

El Poder Ejecutivo nacional dispondrá las medidas que resulten pertinentes a fin de coordinar el accionar de los organismos de seguridad de las distintas jurisdicciones a los efectos de posibilitar el cumplimiento de lo precedentemente establecido con la reforma del estado del año 1996 y mediante el decreto 606/96.<sup>5</sup>

Además de la reglamentación general antes citada, mediante el decreto N° 606/96 Que modifica la estructura de la Administración Pública Nacional, con el objetivo de perfeccionar el aparato estatal en la búsqueda

---

<sup>5</sup> Art 53, Ley De Tránsito, (N° 24.449. t.o. 24/12/1994).

de eficacia y eficiencia en las prestaciones para la comunidad, se crea entre otros organismos la Comisión Nacional de Regulación del Transporte.

*Fusionándose la Comisión Nacional de Transporte Automotor (CONTA), creada por el decreto N° 104/93 y sus modificatorias, y la Comisión Nacional de Transporte Ferroviario creada por el decreto N° 1836/93 y sus modificatorios, en la Comisión Nacional de Regulación de Transporte la que actuara como organismo descentralizado en el ámbito de la Secretaría de Obras y Servicios Públicos de Economía y Obras y Servicios públicos, asumiendo las competencias, facultades, derechos y obligaciones de las entidades que se fusionan precedentemente.<sup>6</sup>*

## 2.- Competencia de la Comisión Nacional De Regulación Del Transporte

La Comisión Nacional de Regulación de Transporte, es un organismo descentralizado del gobierno central que cuenta con su propio organigrama y autonomía jurídica. La misma es la encargada de tener un control de todos los medios de transporte terrestres de la Argentina. Es el organismo responsable de establecer el ordenamiento en cuanto a habilitaciones de las empresas, vehículos y los conductores de los mismos. Ya que cada uno de estos anteriores tienen que cumplir con una serie de requisitos para poder operar dentro y fuera del país con un número de licencia habilitante.

Este organismo tiene competencia en:

1. Transporte de pasajeros (urbano e interjurisdiccional de media y larga distancia).

---

<sup>6</sup> Art. 40, Decreto 660/96, Poder Ejecutivo Nacional, (b.o. 24/06/1996)

2. Trenes de la región metropolitana.
3. Trenes de pasajeros de larga distancia.
4. Transporte automotor y ferroviario de carga.
5. La estación Terminal de ómnibus de Retiro.

Ya que este trabajo de basa en Transporte automotor de pasajeros de turismo, haremos una breve reseña de los demás medios de transporte y de la función que cumple la Comisión Nacional de Transporte con respecto a cada uno de ellos.

#### 2.1. Funciones básicas de la C.N.R.T. con respecto al Transporte Automotor:<sup>7</sup>

- 1) Fiscalizar las tareas de las empresas operadoras
- 2) Controlar y habilitar los vehículos afectados al servicio de transporte de pasajeros y cargas en cuanto a su seguridad y condiciones técnicas a través del Sistema de Talleres de Inspección Técnica (C.E.N.T.)
- 3) Otorgar la Licencia Nacional Habilitante de los conductores a través del Sistema descentralizado de Clínicas
- 4) Fiscalizar el cumplimiento de los recorridos, horarios y tarifas establecidas para el transporte automotor de pasajeros.
- 5) Informar acerca de los derechos u obligaciones de usuarios y empresas durante la prestación del servicio
- 6) Controlar el funcionamiento de la Estación Terminal de ómnibus de Retiro

---

<sup>7</sup> Consultas a bases de información, en Internet: [www.cnrt.gob.ar/institucional](http://www.cnrt.gob.ar/institucional). (octubre de 2016)



7) Asesorar a la Secretaría de Transporte.

2.2. Funciones básicas de la C.N.R.T. con respecto al Transporte Ferroviario<sup>8</sup>

- 1) Aplicar y hacer cumplir los contratos de concesión de transporte ferroviario metropolitano e interurbano de pasajeros y de cargas.
- 2) Controlar la cantidad y calidad de la oferta de servicios
- 3) Fiscalizar la ejecución de los Programas de mantenimiento de estaciones y coches.
- 4) Controlar el cumplimiento del Programa de Inversiones acordado en los contratos de concesión.
- 5) Intervenir en la investigación de accidentes.
- 6) Vigilar el cumplimiento de las normas de seguridad ferroviarias

3.-Registro Nacional Del Transporte De Pasajeros Por Automotor.

A través del Decreto 958/92 el presidente de la Nación crea el REGISTRO NACIONAL DEL TRANSPORTE DE PASAJEROS POR AUTOMOTOR En dicho registro quedarán incorporados:

1 - Los prestatarios que realizan transporte bajo el Régimen de servicio público y de tráfico libre, sea de carácter interjurisdiccional o internacional.

2 - Los prestatarios del servicio ejecutivo y del transporte para el turismo con las características de dichos servicios.

---

<sup>8</sup> Ibídem.

### 3.1-Requisitos para la Inscripción

#### 1. Personas física:

- a) Estar insertas en la matrícula de comerciante.
- b) Estar inscriptas en los organismos impositivos y previsionales pertinentes.
- c) Poseer domicilio real en el país.

#### 2. Personas jurídicas:

a) Las personas jurídicas deberán constituirse adoptando los tipos societarios establecidos en la legislación mercantil, ya sea como sociedades de personas, de capital o cooperativas, debiendo estar radicadas en el territorio argentino. Las Uniones Transitorias de Empresas deberán satisfacer los requisitos previstos en la Ley N° 19.550.

b) En el caso de transporte de pasajeros, el contrato constitutivo o el estatuto societario deberá incluir como objeto social la explotación del transporte por automotor en general, o bien la mención de la prestación específica que corresponda, referida al transporte de personas.

### 3.2. -Radicación:

Los vehículos que integren el parque móvil deberán estar radicados y matriculados en territorio de la República Argentina, con excepción de aquellas unidades destinadas exclusivamente al transporte internacional.

En el Registro Nacional deberán inscribirse los datos relativos a la propiedad de los vehículos, especificando aquellos cuya posesión esté en

virtud de comodato, alquiler o compraventa con reserva de dominio. La autoridad de aplicación no podrá establecer porcentajes del parque móvil que deban ser de propiedad del prestador del servicio, cualquiera sea la modalidad de éste.

### 3.3.- Definiciones:

- SERVICIOS DE TRANSPORTE PARA EL TURISMO - El servicio de transporte para el turismo es aquel que se realiza con el objeto de atender a una programación turística.

Se entiende por programación turística un servicio comprensivo del transporte y el alojamiento, al que pueden agregarse excursiones complementarias, visitas guiadas, servicios gastronómicos u otras prestaciones relacionadas al turismo inscribir a toda persona física o de existencia ideal, que realice servicio de transporte por automotor de cargas y que cumpla con los requisitos que establezca la Autoridad de Aplicación de acuerdo con lo estipulado por la Ley N° 24.653.

- LISTA DE PASAJEROS - En los servicios para el turismo deberán transportarse exclusivamente pasajeros destinados a realizar la programación turística y no podrán transportarse pasajeros que no figuren en el listado u hoja de ruta

### 4.- Transportes Turísticos:

LA través del art. 34 se determina que toda persona física o jurídica que quiera realizar servicio de transporte para el turismo en todo el territorio de la Nación deberá tramitar una habilitación previa de la C.N.R.T. Dicha autoridad dictará, conjuntamente con la SECRETARIA DE TURISMO de la PRESIDENCIA DE LA NACION, las normas pertinentes, las que se ajustarán

a los principios generales del presente Decreto en cuanto a la libertad de comercio y a la tutela de la seguridad y calidad de los servicios.

- Las empresas de transporte para el turismo podrán establecer libremente los recorridos, tarifas, modalidades y las duraciones máximas o mínimas de los servicios que presten. Esta es una de las principales diferencias que tienen las empresas de transporte para el turismo con las empresas de línea, ya que estas últimas tienen recorridos previstos los cuales no pueden modificarse (solo por causas de fuerza mayor, como cortes de ruta o inclemencias climáticas); las tarifas no son libres, tienen un valor mínimo o máximo según cada servicio. Determina por autoridad competente y para modificar los precios requieren de autorización expresa del Estado Nacional.

#### 4.1- Inscripción para el servicio de autotransporte para el turismo.

El transporte para el turismo es aquel que se efectúa con el fin de satisfacer la demanda de servicios de autotransporte de una programación turística o posibilitar viajes por el hecho u ocasión de un evento vinculado con la ciencia, el arte, la técnica, el deporte y toda otra expresión cultural o espiritual del hombre.

Para inscribirse a este tipo de servicios deberán realizar el trámite en la Sede Central de la CNRT ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Para poder realizar este trámite su empresa no debe tener multas y tener todas las presentaciones al día.

Para la prestación de estos servicios están previstos distintos tipos de habilitaciones:

#### 4.2- Turismo Regional

El Servicio de Turismo Regional es el que se presta dentro de una región o hacia una región limítrofe de ésta, exigiéndose que el viaje se origine dentro de la región en la cual se encuentra inscripto.

Las regiones para las que se puede solicitar inscripción son:

- Región Norte (Provincias de Jujuy, Salta, Catamarca, Tucumán y Santiago Del Estero).
- Región Patagónica (Provincias de: Santa Cruz, Chubut, Río Negro, Neuquén, La Pampa y Tierra Del Fuego Antartida e Islas del Atlántico Sur)
- Región Cuyo (Mendoza, San Juan, La Rioja y San Luis).
- Región Litoral (Formosa, Chaco, Corrientes, Entre Ríos y Misiones).
- Queda excluida la zona comprendida por las PROVINCIAS DE CORDOBA, SANTA FE, BUENOS AIRES y la Ciudad de BUENOS AIRES.



#### 4.3- Circuito turístico integrado entre la República Argentina y La Republica De Chile.

Es un servicio de turismo de carácter internacional que se presta en circuito cerrado. Los “Circuitos Turísticos Integrados entre la REPUBLICA ARGENTINA y la REPÚBLICA DE CHILE” son los siguientes:

- Circuito Neuquén- Rio Negro- Chubut (República Argentina)- Regiones VIII, IX, X Y XI (República de Chile): En territorio de

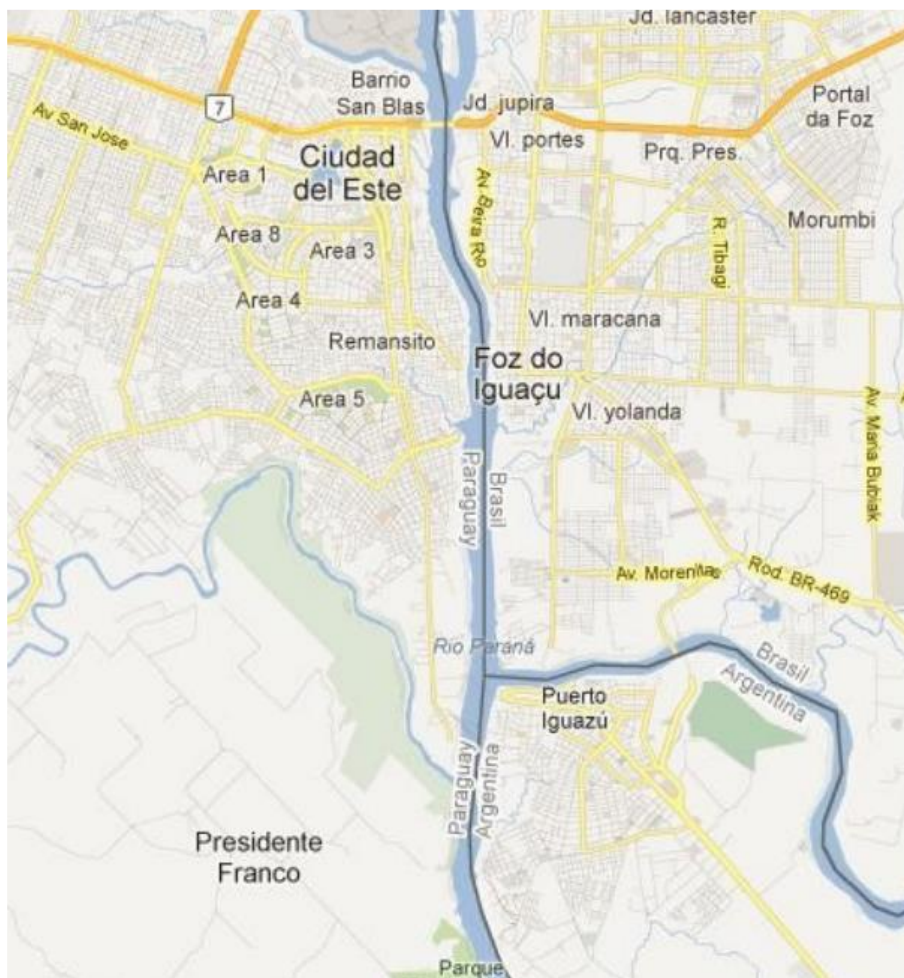
la República Argentina: I) Al Norte: Ruta Nacional Nº 22, II) Al Este: Ruta Nacional Nº 40, III) Al Oeste: Limite Internacional, IV) Al Sur: Ruta Provincial Nº 19 (Provincia de Chubut, República Argentina). Los viajes serán en circuito cerrado y deberán iniciarse en la zona mencionada, con destino a cualquier ciudad ubicada en las Regiones VIII, IX , X Y XI de la República de Chile, finalizando en la zona de partida.

- Circuito Santa Cruz (República Argentina)- Regiones VIII, IX, X y XI (República de Chile): Por pasos, Integración Austral, Mina Uno, y Río Jeinimeni o Paso de los antiguos. Los viajes serán en circuito cerrado y deberán iniciarse en Río Gallegos, El Calafate, Río Turbio y Los Antiguos (República Argentina), con destino a cualquier ciudad ubicada en las Regiones XI y XII de la República de Chile, finalizando en los lugares de inicio.

- Circuito Tierra Del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (República Argentina)- Región XII (República de Chile): Por Paso San Sebastián. Los viajes serán en circuito cerrado y deberán iniciarse en Río Grande y Ushuaia (República Argentina), con destino a cualquier ciudad ubicada en la Región XII de la República de Chile, finalizando en los lugares de inicio.

#### 4.4- Circuito turístico de la Triple Frontera.

Es un servicio de turismo de carácter internacional que se presta en circuito cerrado. Está integrado entre la República Argentina, la República Federativa Del Brasil y la República Del Paraguay. Comprende la zona delimitada por las ciudades de Ciudad Del Este (República Del Paraguay), Puerto Iguazú (República Argentina), y Foz Do Iguazú (la República Federativa Del Brasil), incluyendo los Parque Nacionales hasta los Aeropuertos de las tres ciudades mencionadas.



#### 4.5 – Turismo Nacional

Se encuentra suspendida la recepción de solicitudes de inscripción en este registro, solamente se tramitan las renovaciones de los operadores inscriptos.



4.6. Documentación a presentar:

<b>Personas Físicas</b>	<b>Personas Jurídicas</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Formulario de inscripción y/o renovación del servicio solicitado:<ul style="list-style-type: none"><li>○ TURISMO REGIONAL completo</li><li>○ INTEGRADO CON CHILE completo</li><li>○ INTEGRADO TRIPLE FRONTERA completo</li></ul></li><li>• Formulario F01 completo</li><li>• Formulario Pre-Alta Parque Móvil (Aprobación previa del Parque Móvil a incorporar)</li><li>• Matrícula de Comerciante.</li><li>• Inscripción en los organismos impositivos y previsionales pertinentes.</li><li>• Poseer domicilio real en el país.</li><li>• Certificado de Patrimonio Neto Mínimo</li><li>• Certificado Fiscal para Contratar (AFIP-DGI)</li><li>• Declaración Jurada de vehículos, seguros e instalaciones fijas.</li><li>• Garantía de Cumplimiento de obligaciones.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Formulario de inscripción y/o renovación del servicio solicitado:<ul style="list-style-type: none"><li>○ TURISMO REGIONAL completo</li><li>○ INTEGRADO CON CHILE completo</li><li>○ INTEGRADO TRIPLE FRONTERA completo</li></ul></li><li>• Formulario F01 completo y Formulario F02 completo</li><li>• Formulario Pre-Alta Parque Móvil (Aprobación previa del Parque Móvil a incorporar)</li><li>• Estatuto social inscripto en el Registro de Comercio</li><li>• Certificado de Patrimonio Neto Mínimo</li><li>• Certificado Fiscal para Contratar (AFIP-DGI)</li><li>• Declaración Jurada de vehículos, seguros e instalaciones fijas.</li><li>• Garantía de Cumplimiento de obligaciones</li></ul>

5. Modalidades

Las modalidades a través de las cuales pueden desarrollarse los servicios para el turismo son:

a) Receptivo: comprende el traslado realizado entre el punto de partida de los pasajeros por otros medios y los lugares de hospedaje.

b) Circuito cerrado: comprende el transporte de pasajeros en un vehículo que permanece a disposición exclusiva de éstos, durante todo el transcurso del viaje desde la salida y hasta el arribo al punto de origen. El contingente puede incrementarse durante el transcurso del servicio en la medida en que el mismo tenga en su totalidad un igual punto de destino. A su retorno, el contingente puede disminuir por descenso de personas que lo integran. Las DOS (2) últimas circunstancias deben estar expresamente previstas antes de iniciar el viaje.

c) Multimodal: Comprende la utilización por parte del contingente, de diversos modos de transporte, ya sea ferroviario, automotor, aéreo o acuático, tanto para iniciar, continuar, como para finalizar el viaje, excluidos aquellos meramente auxiliares. El vehículo automotor podrá permanecer a disposición del contingente en el lugar donde fue dejado, recogerlo en otro diferente o ser utilizado por otro contingente que participe de esta modalidad.

d) Lanzadera: Es aquella que tiene lugar cuando la unidad que transporta el contingente, luego de arribar a su punto de destino, regresa vacío o con otro contingente que haya sido transportado por la empresa responsable del vehículo y contratado el servicio con igual agente de viajes, institución o ente.

e) Rotativo: Es aquella en la cual las unidades tienen un recorrido predeterminado, vinculando zonas de interés turístico, donde podrán permanecer los pasajeros interrumpiendo el viaje por un lapso que no

excederá la duración total del circuito, pudiendo trasladarlos parcial o integralmente a lo largo del recorrido.

#### 5.1 Clasificación de los servicios de transporte para el turismo.

a) Receptivo: Comprende el servicio realizado desde el punto de partida hasta el lugar de hospedaje de los pasajeros.

b) Excursión: es aquel que, previendo el regreso del contingente al punto de partida realiza el traslado del mismo a las visitas y paseos incluidos en la programación turística, pudiéndose efectuar en circuito cerrado o multimodal.

c) Gran Turismo: es el realizado para atender a programaciones turísticas, pudiéndose llevar a cabo tanto en circuito cerrado como multimodal, lanzadera o rotativo.

d) Exclusivo: Es el realizado por instituciones o entes de diversa índole para el traslado de sus integrantes o beneficiados ya sea con vehículos propios o contratados.

Las empresas de transporte turístico podrán realizar otras modalidades de transporte, combinar o adecuar las anteriormente descritas a las necesidades del servicio que presten.

#### 6. Licencia Nacional Habilitante

La Licencia Nacional de conducir transporte interjurisdiccional o Licencia Nacional Habilitante (LNH) es el único documento que autoriza al conductor profesional a conducir en jurisdicción nacional.

Para otorgar la LNH las autoridades nacionales implementaron un sistema descentralizado de clínicas de evaluación psicofísica, auditadas por la CNRT, que son las encargadas de efectuar los exámenes de aptitud.

La vigencia de la misma depende de la edad del conductor, otorgándose con dos años de vigencia para los menores de 45 años y con un año para los mayores de esa edad.

En todos los casos se debe tener aprobado el correspondiente examen de idoneidad profesional.

#### 6.1 Tipos de licencia:

La LNH se emite en tres categorías:

- Pasajeros
- Cargas Generales.
- Cargas Peligrosas.

#### 6.2- Requisitos Para solicitar la licencia Nacional Habilitante Para Transporte Automotor de Pasajeros.

- Ser mayor de 21 años.
- Saber leer y escribir en el idioma nacional.
- Presentarse con 6 horas de ayuno en uno de los prestadores médicos habilitados.
- No encontrarse bajo licencia médica.

- Cabeza lavada con jabón blanco.
- Llevar anteojos en caso de usarlos.
- Documentación requerida según tipo de carnet:
- Documento Nacional de Identidad.
- Licencia de conductor profesional vigente (plazo de vigencia superior a los treinta días), expedida por el organismo correspondiente a la jurisdicción del domicilio, que lo habilite para la clase para la cual se postula.
  - Nro. De CUIT si posee o fotocopia y original del recibo de sueldo si trabaja en relación de dependencia.
  - Licencia anterior si fuera renovación.
  - En caso de aquellos que ingresan al sistema de transporte urbano de pasajeros Curso de Capacitación acorde a la subcategoría que se postula.
- Arancel.
- Comprobante de pago Canon y Derecho.
- Certificado que otorga el Registro Nacional de Reincidencias y Estadísticas Criminal y Carcelaria en donde conste que no tienen antecedentes, para los postulantes a transporte de Niños o Escolares.

6.3- Según el dictamen médico los resultados pueden ser:

- Apto: se deberá realizar el Curso de Capacitación en caso de corresponder. Tanto las categorías de Cargas Generales y Cargas Peligrosas como las siguientes subcategorías de Transporte de Pasajeros: A1TP, A1OL, A2TR y A4; deberán realizar los Cursos de Capacitación.
- No apto: podrá solicitar la reconsideración médica, contando con un plazo de 15 días a partir del dictamen de no apto. Podrá imprimir y completar el formulario para enviarlo a la CNRT o gestionar el trámite en el mismo Prestador Médico. En caso de desistir de la reconsideración médica se podrá realizar un nuevo examen luego de que hayan transcurrido 180 días del último dictamen.
- Apto Limitado: el conductor deberá realizar el Curso de Capacitación en caso de corresponder. Antes del vencimiento de la vigencia otorgada deberá presentarse con una anticipación de 30 a 45 días en el prestador médico en el cual realizó el examen psicofísico para el seguimiento del área de limitación.
- Apto Condicionado: deberá comunicarse con el área de reconsideraciones médicas del Departamento de Control Psicofísico, luego de que hayan transcurrido más de 20 días de la realización del examen.
- Retenido: se debe terminar el trámite en el Prestador Médico donde inició el examen.

Una vez emitido el dictamen de apto los conductores deberán realizar el curso de capacitación de acuerdo a la categoría de transporte solicitada.

Concluidos los trámites y recepcionada la información en la CNRT, se emitirá la licencia.

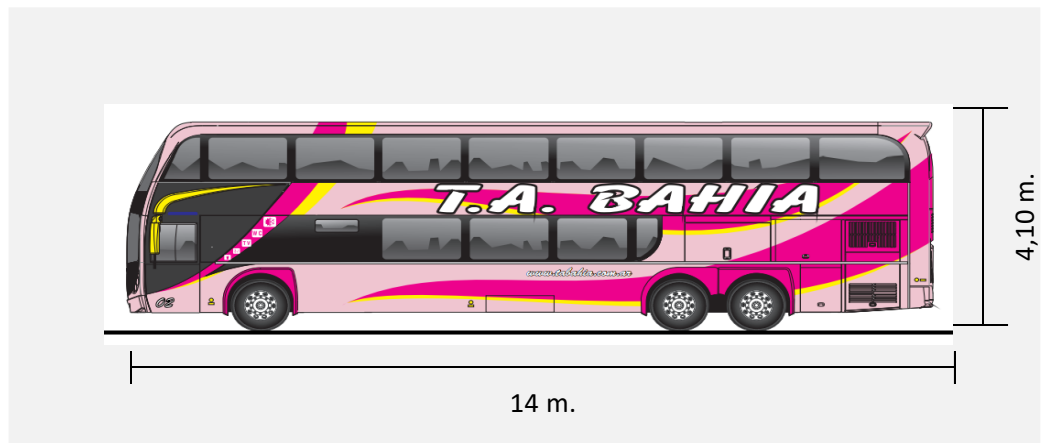
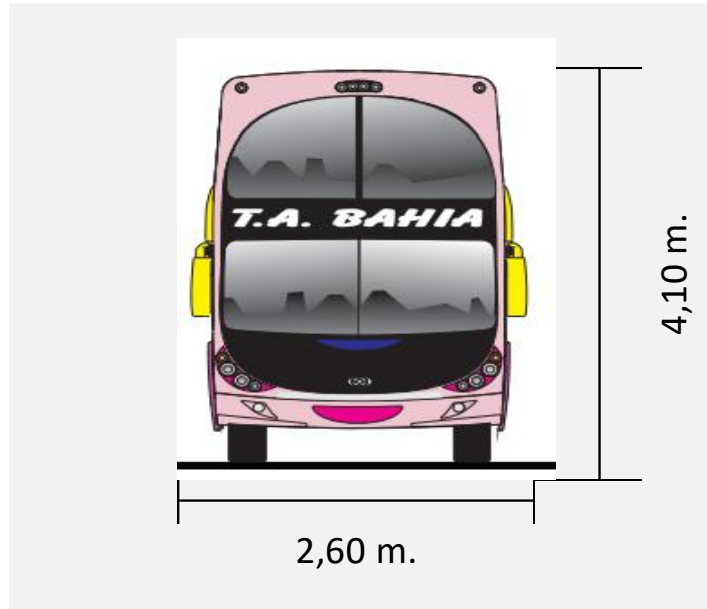
7. Habilitación de vehículos para autotransporte de pasajeros para el turismo.

La Ley Nacional de Tránsito y Seguridad Vial N° 24.449, fijó una serie de determinaciones vinculadas a las dimensiones de los vehículos afectados al transporte público de pasajeros por automotor.

Que específicamente en el Artículo 53 de la norma legal aludida estableció como longitud máxima de las unidades afectadas al transporte de pasajeros en sus distintas modalidades la medida de CATORCE METROS (14 m), previendo asimismo que el indicado límite pueda ser menor en función de la tradición normativa y características de la zona a ser transitada.

A continuación citamos a la parte pertinente al transporte automotor de pasajeros de larga distancia Nacional e Internacional.

Ancho máximo del vehículo, medido entre sus partes laterales más salientes para todo tipo de ómnibus DOS METROS CON SESENTA CENTIMETROS (2.60 m).





## **CAPITULO V**

### **RELEVAMIENTO**

**Sumario:** 1.- Breve historia de la empresa auditada. 2- Descripción del Trabajo realizado 2.1- Objetivos 2.2- Alcance 2.3- Procedimientos realizados 2.4- Pruebas circulares 2.5- Matriz de control interno 2.6- Conclusión

#### 1.- Breve historia de la empresa auditada

Transporte automotor “BAHIA SRL” es una empresa familiar, que se dedica al transporte de pasajeros de turismo y que realiza tanto viajes nacionales como internacionales. Sus dueños Marta Miglio y Alberto Gonzalez, nació como un emprendimiento el año 1992 con una Traffic Ducato roja, la misma fue la primera unidad con la que conto la empresa

Primero se prestaba servicio a Telecom trasladando al personal de una planta a otra. Durante un periodo de tiempo se hicieron todo tipo de viajes, dentro del país y hasta la frontera con Bolivia, en ese entonces no contaba con empleados. Los dueños eran los responsables de conseguir los viajes, programarlos, manejar el vehículo y también hacerle el mantenimiento, ya que era el sustento de familia y los costos debían minimizarse.

Después de dos años de trabajo se adquirieron dos camionetas iveco con capacidad para 19 pasajeros. Ya la empresa empezaba a crecer

un poco, había adquirido el nombre de bahía y dejaba de ser un emprendimiento.

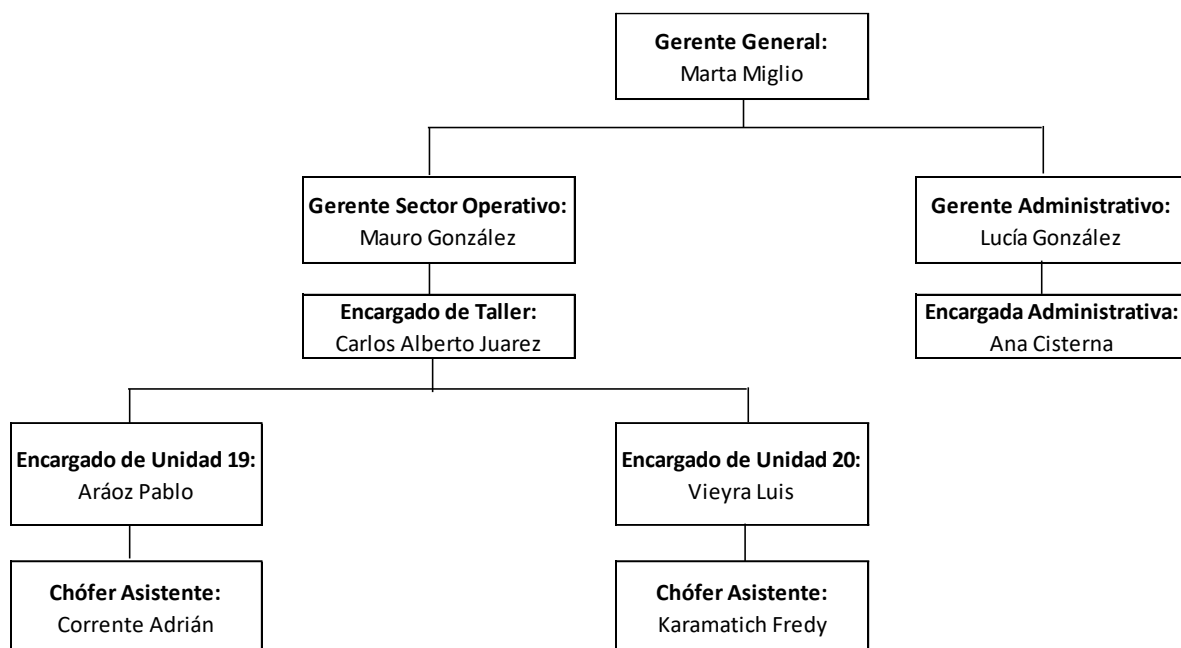
Recién llegaría un vehículo con el cual competir y poder ingresar al mercado del transporte automotor en el año 1998 con la adquisición de un minibús Mercedes-Benz con capacidad para 23 pasajeros.

En el año 2000 llegaría la primera unidad de mayor capacidad, otro vehículo Mercedes-Benz, se trataba de un colectivo piso elevado con capacidad para 45 pasajeros. A pesar de la crisis económica que reinaba en el país en ese año los propietarios decidieron arriesgarse y adquirir una deuda enorme aunque estaban en su contra muchos factores, esperaban que con trabajo y perseverancia pudieran hacer frente a las deudas. Y así fue, era el único colectivo 0 km de la provincia y por lo tanto el más solicitado.

Por supuesto que con cada unidad nueva implicaba la venta de otra. En el año 2000 la empresa seguía contando con dos vehículos. Un minibús y un colectivo. Ya tenían más personal, porque cada vehículo necesitaba de dos choferes, a pesar de eso el dueño seguía manejando y haciendo el mantenimiento de sus unidades. Con la llegada del 2001, se firmó un contrato muy importante para Bahía, Dorto una empresa de Buenos Aires solicitaba el minibús todas las semanas para hacer un viaje que consistía en salir desde Tucumán, pasar por la provincia de Salta y de Jujuy y luego regresar con el grupo a Tucumán donde el grupo embarcaba nuevamente a Buenos Aires. Este contrato implicaba una seguridad durante todo el año, además de ingresar a un nuevo mercado, Marta y Alberto no dudaron en aceptarlo. Y así con el pasar de los años llegó otra propuesta de una empresa de turismo mayorista de Buenos Aires “A.T.I. Multivacaciones”; con quienes trabajaron alrededor de 10 años ininterrumpidos.

En el año 2004 después de contraer dos contratos importantes y de lograr posicionarse en el mercado, bahía crece un poco más con la adquisición del objetivo máximo que podían haber soñado los propietarios, siendo el mismo la compra de un colectivo doble piso. Y así desde ese año y hasta el día de hoy BAHIA es una marca reconocida en el sector turístico de Tucumán como de otras provincias, haciendo viajes nacionales e internacionales. Contando con las características similares a una Pequeña y Mediana Empresa (PYME), sigue manteniéndose como una empresa familiar conservando las mismas políticas de honestidad y cuidado de sus clientes, ya no con Alberto a la cabeza quién falleció en el año 2009, pero sí con sus hijos y su mujer al frente siguiendo con el legado de trabajo que éste les dejó.

Para seguir creciendo la primera decisión que tomaron fue la de contratar un grupo de auditores especializados en la materia de auditoría interna con el objetivo de mejorar la eficacia de los procesos de gestión, identificar las fallas y los riesgos, ya que muchas veces únicamente una mirada externa logra encontrar los errores de la gerencia.



## 2.- Descripción del trabajo realizado

### 2.1.- Objetivos

Las tareas de Relevamiento desarrolladas en el Sector operativo de Transporte Bahía, tuvieron por objetivo conocer los procedimientos vigentes al momento del Relevamiento, procurando:

- Relevar los procesos operativos vigentes.
- Identificar observaciones y debilidades en los principales procesos que se realizan.

## 2.2.- Alcance

El trabajo realizado consistió en tomar conocimiento y analizar los procesos, la comunicación y las relaciones entre el personal y los viajes que se desarrollan durante el mes de Agosto del año 2016. Para ello nuestra auditoría se basó en los viajes detallados a continuación:

	<b>FECHA DE INICIO</b>	<b>FECHA DE FIN</b>	<b>DESTINO</b>	<b>UNIDAD</b>
<b>1</b>	01/08/2016	07/08/2016	Buenos Aires	INTERNO 20
<b>2</b>	02/08/2016	06/08/2016	Buenos Aires	INTERNO 19
<b>3</b>	09/08/2016	15/08/2016	Buenos Aires	INTERNO 20
<b>4</b>	07/08/2016	12/08/2016	Buenos Aires	INTERNO 19
<b>5</b>	16/08/2016	20/08/2016	Buenos Aires	INTERNO 20
<b>6</b>	14/08/2016	20/08/2016	Buenos Aires	INTERNO 19
<b>7</b>	22/08/2016	29/08/2016	Buenos Aires	INTERNO 20
<b>8</b>	23/08/2016	29/08/2016	Buenos Aires	INTERNO 19

## 2.3.- Procedimientos realizados

### 2.3.1.- Relevamiento a través de entrevista y reuniones de trabajo

De las entrevistas y reuniones de trabajo con las siguientes personas:

- Miglio Marta
- González Mauro
- González Lucía
- Carlos Alberto Juárez
- Corrente Adrián
- Karamatich Freddy
- Aráoz Pablo
- Vieyra Luis

- Cisterna Luis

Pudimos tomar conocimiento de las características generales y de las principales funciones que realiza el personal de la Gerencia Operativa.

#### 2.3.1.1- Características Generales y Estructura del Sector Operativo

El sector operativo de Transporte Bahía S.R.L. tiene como objetivo principal la administración y coordinación de las unidades propias para concretar los servicios que brindan la empresa de manera eficiente.

Jerárquicamente el Sector está formado por un Gerente Operativo, Mauro González, seguido por el encargado de taller Cargo Carlos Alberto Juárez (Beto), a su vez dependen los Choferes (propios de la Empresa) de Larga distancia con sus respectivos asistentes.

#### 2.3.1.2.- Principales funciones que desarrolla el Personal de la Gerencia Operativa

##### Gerente Operativo

- Verifica que está haciendo la flota y sus choferes, analizando el tiempo de llegada y de salida de los mismos.
- Verifica la disponibilidad de colectivos.
- Apoya al sector operativo.
- Maneja una caja chica para los gastos menores de los choferes.
- Realiza el monitoreo de los colectivos.
- Coordinación permanente con los Choferes.
- En casos de ausencias de choferes se encarga de ocupar este puesto.

- Control de los vencimientos de los psicofísicos y cursos que deben realizar los choferes que se encuentran reglamentados por la Comisión Nacional de Regulación del Transporte (C.N.R.T.).

#### Encargado de Taller

- Encargado de mantenimiento de las unidades.
- Responsable de la guarda de herramientas, maquinarias y repuestos.
- Coordinación del movimiento de las unidades junto con Mauro González..
- Controla que las unidades se encuentren en perfectas condiciones mecánicas y técnicas antes de realizar cada viaje.
- Encargado del aprovisionamiento de insumos.
- Control de vencimiento de verificación técnica.

#### Encargado de la Unidad (Chófer)

- Responsable del control de toda la documentación del colectivo, confección de la lista de pasajeros y el contrato de locación de servicio.
- Realiza el informe del estado de la unidad.
- Responsable por el dinero entregado por la gerencia para los gastos que se presentan durante el viaje.
- Realiza la planilla de rendición de viajes, adjuntando los comprobantes respectivos.
- Conductor del colectivo y controla al chofer asistente.

Asistente de Chófer

- Conductor del colectivo
- Responsable del mantenimiento de la limpieza de la unidad durante el viaje.

2.3.2. - Método de Relevamiento: Narrativo/Descriptivo del Circuito Operativo

El servicio que presta Bahía a terceros es el alquiler de la unidad con su respectivo personal. En el mes de Agosto del 2016 la contratación fue de dos agencias de turismo “Lidera” y “Noroeste”, ambas realizan viajes educativos a Buenos Aires. La administración recibe vía mail el pedido de disposición y precio de servicios requeridos por cada agencia. La encargada de administración arma una “Grilla de viaje” por cada colectivo teniendo en cuenta la fecha solicitada, descanso de los choferes y reacondicionamiento de las unidades. Terminado esto se le confirma a las agencias las unidades asignadas y el precio del servicio. En caso de ser aceptada la propuesta se considera contratado el servicio, sin contar con un contrato formal.

El Circuito operativo inicia con la comunicación desde el sector de la administración con el Jefe de Taller y con Mauro González para informarles horario y día en el cual las unidades tienen que estar listas para poder prestar los servicios previamente contratados. A su vez Carlos Alberto Juárez, el Jefe de Taller, le informa el estado de las unidades a la administración. De manera simultánea Mauro González, le comunica a los choferes correspondientes el horario de presentación en la empresa y el itinerario del viaje. Los mismos se presentan a la hora indicada en el Taller con uniforme, su documentación y sus cosas personales.



Las unidades con sus respectivos choferes se dirigen a la estación de servicios para llenar el tanque de combustible, dónde la empresa tiene cuenta corriente por lo tanto el chofer encargado de la unidad es quién firma el remito por la carga realizada. Una vez finalizado esto arriban a la Terminal de Ómnibus donde la Agencia de Turismo que contrata la unidad para el viaje carga el servicio que se da a los pasajeros, estos generalmente incluye los refrigerios, mantas, almohadas, y adornan la unidad con una bandera que caracteriza a la agencia. Y a su vez la encargada de administración entrega a los choferes la documentación: la lista de pasajeros, el contrato, la planilla de rendición de viaje, el disco de tacógrafo y la plata necesaria (entregándole en un sobre \$20.000 a \$30.000 dependiendo la duración del viaje). Para ingresar a la Terminal, en la cabina de Toques se indica el nombre de la empresa de transporte, el nombre de la empresa de turismo que contrata el servicio y solicita que se le asigne una plataforma.

Una vez finalizado el viaje los choferes vuelven al taller, dejan la unidad y luego deben presentarse a la administración de la empresa para rendir los comprobantes de gastos y la documentación referente al viaje, concluyendo así el circuito operativo.

### 2.3.3.- Cuestionario

Otro de los métodos de relevamiento elegidos para detectar las fallas de control interno y profundizar el conocimiento del ente fue la realización de cuestionarios que se lo llevó a cabo en los distintos sectores de la empresa.

2.3.3.1- Sector de Gerencia Administrativa

	SI	NO	N/A	Comentarios
<b>a) Administración</b>				
1- ¿Existe un organigrama o gráfico de la organización actual?		✓		
2- Define éste las líneas de: a) Autoridad b) Responsabilidad c) Dependencia			✓ ✓ ✓	
3- ¿Existe manual de funciones y procedimientos por sectores escritos?		✓		
4- ¿Hay normas o instrucciones de trabajo por escrito?		✓		
5- ¿Se encuentran las funciones Contabilidad y Tesorería debidamente definidas y segregadas?		✓		Todas estas funciones recaen sobre una misma persona, Marta Miglio.-
6- Se controla la documentación después de cada viaje: a) Planilla de rendición b) Listas de pasajeros c) Contratos d) Disco de tacógrafo	✓ ✓ ✓ ✓			
7- ¿Se controla la planilla de rendición con los comprobantes de gastos?	✓			
8- En caso de gastos extraordinarios, ¿verifica que el monto de los mismos sea razonable con respecto al concepto que justifica?		✓		El único control que se realiza es que la suma de los comprobantes coincida con el total detallado en la planilla.
9- ¿Cuando recibe la rendición verifica que la fecha de emisión de cada comprobante se encuentre dentro del período del viaje?		✓		
10 ¿Todos los comprobantes recibidos tienen validez fiscal?		✓		Algunas veces los choferes realizan gastos en lugares donde no le entregan un comprobante que no es válido como factura.
11- ¿Todas las unidades cuentan con control satelital de recorrido y consumo?		✓		Sólo el interno 20 tiene control satelital
12- Además del efectivo, ¿cuenta con otro medio de pago para afrontar los gastos del viaje?		✓		
13- ¿Tienen cuenta corriente fuera de la provincia?		✓		
14- En el caso en que se enferme algún chofer, ¿cuentan con un plan contingente?	✓			
15-¿Toma medidas disciplinarias ante algún desvío del buen comportamiento del personal?	✓			

2.3.3.2- Chófer Encargado Unidad 19

	SI	NO	N/A	Comentarios
<b>b) Chófer Unidad 19</b>				
1- ¿Tiene conocimiento si existe un manual de funciones y procedimientos de su tarea por escrito?		✓		
2- ¿Hay normas o instrucciones de trabajo por escrito?		✓		
3- Ante algún inconveniente, ¿usted sabe a quién dirigirse?		✓		
4- Si surge algún problema en la ruta, ¿los mismos son resueltos a la brevedad?	✓			
5- ¿Tiene algún respaldo económico ante cualquier problema durante el viaje?		✓		
6- Cuando se presenta en el taller para tomar servicio, ¿el colectivo se encuentra listo para partir?	✓			cuando nosotros llegamos al taller el colectivo ya se encuentra limpio.
7- Cuando sale del taller con la unidad, ¿alguien realiza el inventario de los bienes con los que cuenta la unidad?		✓		
8- Cuando regresa al taller después del viaje, ¿La empresa controla el estado de todos los bienes con los que salió? Por ejemplo: televisores, dvd, ruedas de auxilio, etc.		✓		
9- ¿La empresa le proporciona toda la documentación necesaria antes de viajar?	✓			
10- ¿La empresa fomenta el trabajo en equipo?	✓			
11- ¿Controla que los pasajeros que figuran en la lista son los mismos que suben al colectivo?		✓		

2.3.3.3- Chófer Encargado Unidad 20.

	SI	NO	N/A	Comentarios
<b>c) Chófer Unidad 20</b>				
1- ¿Tiene conocimiento si existe un manual de funciones y procedimientos de su tarea por escrito?		✓		
2- ¿Hay normas o instrucciones de trabajo por escrito?		✓		
3- Ante algún inconveniente, ¿usted sabe a quién dirigirse?	✓			
4- Si surge algún problema en la ruta, ¿los mismos son resueltos a la brevedad?	✓			Scania tiene un servicio de auxilio de 24 hs en todo el país, y la empresa se encuentra adherida a este beneficio.
5- ¿Tiene algún respaldo económico ante cualquier problema durante el viaje?		✓		
6- Cuando se presenta en el taller para tomar servicio, ¿el colectivo se encuentra listo para partir?		✓		Siempre hay algún detalle que falta y tenemos que acondicionar la unidad nosotros.
7- Cuando sale del taller con la unidad, ¿alguien realiza el inventario de los bienes con los que cuenta la unidad?		✓		
8- Cuando regresa al taller después del viaje, ¿La empresa controla el estado de todos los bienes con los que salió? Por ejemplo: televisores, dvd, ruedas de auxilio, etc.		✓		
9- ¿La empresa le proporciona toda la documentación necesaria antes de viajar?	✓			Pero nosotros completamos las listas de pasajeros y los contratos antes de entrar a la terminal.
10- ¿La empresa fomenta el trabajo en equipo?	✓			
11- ¿Controla que los pasajeros que figuran en la lista son los mismos que suben al colectivo?		✓		

2.4- Pruebas Circulares

a).- Legajos de Viajes

N° de Viaje	Lista de Pasajeros	Contrato	Planilla de Rendición de Gastos	Disco Tacógrafo	Observaciones
1	✓	✓	✓	✓	
2	✓	✓	✗	✓	La Planilla de Rendición de Gastos se encuentra incompleta.
3	✓	✓	✓	✓	
4	✓	✓	✓	✓	
5	✓	✓	✗	✓	El total de Comprobantes de Gastos no coincide con la suma en la planilla.
6	✗	✓	✓	✓	La cantidad de pasajeros de ida no coincide con la de regreso.
7	✓	✓	✓	✓	
8	✓	✓	✓	✗	Se detectó que excedió el límite de velocidad.

b).- Planilla de los Montos totales de Gastos de cada viaje:

Nº DE VIAJE	INTERNO	FECHA DE INICIO	FECHA DE FIN	DIAS DE VIAJE	TOTAL DE GASTOS	PROMEDIO DIARIO	OBSERVACIONES
1	20	01/08/2016	07/08/2016	7	\$ 29,730.00	\$ 4,247.14	
2	19	02/08/2016	06/08/2016	5	\$ 37,800.00	\$ 7,560.00 2)	
3	20	09/08/2016	15/08/2016	7	\$ 46,210.00	\$ 6,601.43 1)	
4	19	07/08/2016	12/08/2016	6	\$ 37,050.00	\$ 6,175.00 2)	
5	20	16/08/2016	20/08/2016	5	\$ 29,830.00	\$ 5,966.00	
6	19	14/08/2016	20/08/2016	7	\$ 39,220.00	\$ 5,602.86 2)	
7	20	22/08/2016	29/08/2016	8	\$ 33,470.00	\$ 4,183.75	
8	19	23/08/2016	29/08/2016	7	\$ 52,450.00	\$ 7,492.86 2)	

Observaciones:

- 1) La diferencia en el promedio con relación a los otros viajes se debe a que en este caso el chofer realizó un gasto de \$15.000 de gomería, irracional al detalle expresado en el comprobante.
- 2) Se detectó que el Interno 19 realiza un consumo de combustible excesivamente mayor con relación al interno 20.

Nº DE VIAJE	INTERNO	DIAS DE VIAJE	COMBUSTIBLE	PEAJES	HOTEL	VIATICOS	ESTACIONAMIENTO	LAVADERO	ART. DE LIMPIEZA	VIARIOS	TOTALES
1	20	7	\$ 17,000.00	\$ 750.00	-	\$ 4,900.00	\$ 6,000.00	\$ 1,000.00	\$ 80.00	-	29,730.00
2	19	5	\$ 28,000.00	\$ 750.00	-	\$ 3,500.00	\$ 4,500.00	\$ 1,000.00	\$ 50.00	-	\$ 37,800.00
3	20	7	\$ 17,000.00	\$ 750.00	-	\$ 4,900.00	\$ 7,500.00	\$ 1,000.00	\$ 60.00	\$ 15,000.00	\$ 46,210.00
4	19	6	\$ 25,000.00	\$ 750.00	-	\$ 4,200.00	\$ 6,000.00	\$ 1,000.00	\$ 100.00	-	\$ 37,050.00
5	20	5	\$ 17,000.00	\$ 750.00	-	\$ 3,500.00	\$ 7,500.00	\$ 1,000.00	\$ 80.00	-	29,830.00
6	19	7	\$ 25,000.00	\$ 750.00	-	\$ 4,900.00	\$ 7,500.00	\$ 1,000.00	\$ 70.00	-	\$ 39,220.00
7	20	8	\$ 17,000.00	\$ 750.00	-	\$ 5,600.00	\$ 9,000.00	\$ 1,000.00	\$ 120.00	-	33,470.00
8	19	7	\$ 35,000.00	\$ 750.00	-	\$ 4,200.00	\$ 10,500.00	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00	-	\$ 52,450.00

c) Planilla de Rendición de Gastos

N° de Viaje	Fecha del Viaje (Agosto)	Monto Total Planilla Vs. Monto Total de comprobantes de Gastos		Concepto del Gasto											
		Validéz Fiscal	Fecha	Combustible		Peaje		Viáticos		Otros			Observaciones		
				Validéz Fiscal	Fecha	Validéz Fiscal	Fecha	Validéz Fiscal	Fecha	Monto					
1	01 a107	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	No todos los comprobantes de viáticos tienen validez fiscal.
2	02 a106	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	La fecha del comprobante del viático no coincide con el período del viaje. Además en la rendición de gastos de combustibles los comprobantes presentados fueron Facturas A y B.
3	09 a115	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Otros: Gastos de Gomería por parchado y cambio de un neumático, Monto: \$15.000.
4	07 a112	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Los comprobantes presentados fueron Facturas A y B.
5	16 a120	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	El Comprobante de Combustible figura por \$17.000, y en la planilla por \$170.000.
6	14 a120	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Los comprobantes presentados fueron Facturas A y B.
7	22 a129	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Otros: Gastos de Gomería por parchado de un neumático sin validez fiscal.-
8	23 a131	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Los comprobantes presentados fueron Facturas A y B.



d) Planilla de control de inventario realizada después de cada viaje.

Nº DE VIAJE	CUBIERTAS EJE DELANTERO		CUBIERTAS EJE CENTRAL		CUBIERTAS EJE TRASERO		AUXILIOS		BATERIAS		MONITORES		DVD	Observaciones
	22: 1/2 X 295 BRIDGESTONE	22: 1/2 X 295 BRIDGESTONE	22: 1/2 X 295 BRIDGESTONE	22: 1/2 X 295 BRIDGESTONE	22: 1/2 X 385 BRIDGESTONE	22: 1/2 X 385 BRIDGESTONE	22: 1/2 X 295 BRIDGESTONE	22: 1/2 X 295 BRIDGESTONE	180 AP; 12 VOL ENERGIZER	180 AP; 12 VOL ENERGIZER	HITACHI CANT: 4	PHILLIP CANT: 1		
1	20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	1)
2	19	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	2)
3	20	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	3)
4	19	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	4)
5	20	✓	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	5)
6	19	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	6)
7	20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	✓	
8	19	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	

**Observaciones:**

Todas las Unidades al llegar al Taller fueron inventariadas detectando los siguientes desvíos:

- 1) a) Faltante de Cubierta de auxilio 22; 1/2 x 295 Marca Bridgestone, Importe: **\$10.000**  
 b) Monitor Hitachi 17', Importe: **\$5.000**  
 c) DVD Phillip, Importe: **\$3.000**
- 2) Se encontró una cubierta marca FATE que no coincide con la cubierta correspondiente al Eje Trasero 22; 1/2 x 385 BRIDGESTONE. Importe Cubierta FATE: **\$10.000**, Importe Cubierta Bridgestone: **\$14.000**.
- 3) Se encontraron dos cubiertas marca FATE que no coinciden con la cubierta correspondiente al Eje Central 22; 1/2 x 295 BRIDGESTONE. Importe Cubierta FATE: **\$16.000**, Importe Cubierta Bridgestone: **\$20.000**.
- 4) a) Se encontraron dos cubiertas marca BRIDGESTONE que no coinciden con la numeración correspondiente al Eje Trasero 22; 1/2 x 385 BRIDGESTONE. Las mismas se encuentran VIEJAS. Imposibilidad de Cuantificar la pérdida.  
 b) Se encontró una batería de marca ENERGIZER, ésta tiene los vórnos sulfatados por lo tanto es imposible usarla nuevamente. Pérdida estimada **\$3.000**.  
 5) Se encontraron dos baterías de marca BERNAT en reemplazo de las Baterías ENERGIZER, pérdida estimada por ambas: **\$6.000**.  
 6) Faltante de:  
 a) Cuatro Monitores marca Hitachi, Importe Total: **\$20.000**.  
 b) DVD marca Phillip, Importe Total: **\$3.000**.

El chofer encargado explicó que habían sido robados en el estacionamiento, pero no trajo ninguna denuncia como respaldo.

## 2.5 Matriz de Control Interno

	<b>Falla de Control Interno</b>	<b>Riesgo / consecuencia</b>	<b>Sugerencia</b>
1-	Incompatibilidad de Funciones: Contabilidad y Tesorería. La gerente administrativa realiza los pagos, los autoriza y registra los mismos.	La posibilidad de cometer desfalco o fraude sin la confabulación con otros empleados y la imposibilidad de detectar errores involuntarios.	Ambas funciones deben ser llevadas a cabo por 2 usuarios distintos.
2-	No se controla el DNI de cada pasajero con la lista que posee el Chófer.	En caso de un control por C.N.R.T. la empresa corre el riesgo de ser multada, y hasta algunos casos secuestrado el colectivo.	Realizar un control de DNI con la Lista de pasajeros antes de ascender al colectivo.
3-	No se informa el motivo por el cual la cantidad de pasajeros de ida no coincide con la de vuelta.	En caso de un control por C.N.R.T. la empresa corre el riesgo de ser multada, y hasta algunos casos secuestrado el colectivo.	Dejar constancia escrita del motivo por el cual no regresa el pasajero, si es necesario realizar una denuncia policial.
4-	Falta de control Salelital de recorrido y consumo de una unidad.	La empresa no puede controlar si el personal está haciendo movimientos con el colectivo no autorizados por la empresa, lo cual generaría un gasto excesivo.	Instalar en el Interno 19 un control satelital.
5-	Durante el viaje no se cuenta con un respaldo económico suficiente para hacer frente a alguna contingencia.	Ante la falta de este respaldo económico se imposibilita resolver de manera rápida y eficiente la contingencia.	Otorgarle al Chófer encargado de la unidad una cuenta bancaria de manera de poder realizar una transferencia ante este suceso.
6-	Los choferes llevan el dinero en efectivo presupuestado para los gastos en la Unidad.	Puede ocurrir un robo o pérdida del dinero.	Otorgarle al Chófer encargado de la unidad una cuenta bancaria de manera de poder realizar una transferencia ante este suceso.
7-	No existe un control de inventario de cada unidad al inicio y finalización de cada viaje	Al no realizar un control de los bienes de cada unidad, esto imposibilita detectar pérdidas, robos y los responsables.	Realizar un inventario de cada unidad antes del viaje y verificarlo al regreso y determinar una penalidad al responsable.
8-	Reciben comprobantes sin validez fiscal	No permite controlar la veracidad del gasto realizado, generando salidas de fondos excesivas.	Indicar los lugares dentro del recorrido en el cual podrían pedir un comprobante con validez fiscal y que en la medida de lo posible lo realice en el mismo.
9-	Reciben Facturas tipo B.	No permite el cómputo del IVA CF, generando una pérdida para la empresa.	Capacitar al empleado generando conciencia de la importancia de la correcta facturación a recibir.
10-	No verifica que la fecha del comprobante se encuentre dentro del período del viaje.	Que los gastos sean pagado con plata de la empresa designada para el viaje y no justifique éste.	Controlar la fecha de los comprobantes y que se encuentren dentro del período en cual se realizó el viaje.

11-	No verifica ante la existencia de un gasto extraordinario la relación entre el concepto de este gasto y el monto que lo justifica.	Puede ocurrir que el monto no sea razonable, y se haya facturado de más.	Ante estos imprevistos, pedir autorización a la Gerencia para realizar los mismos.
12-	No se cuenta con una descripción de cada puesto y los empleados no identifican una línea de autoridad.	Los miembros de la empresa al no tener bien delimitada sus funciones imposibilita la asignación de responsabilidades además genera superposición de tareas.	Brindar a cada uno de los empleados de la empresa un Manual de Funciones por escrito y un Organigrama visualizando la línea de autoridad.
13-	Falta de un contrato Formal con los clientes.	No existe un respaldo legal ante cualquier incumplimiento de las partes.	En cada contratación realizar un contrato de servicio donde conste la prestación pactada de forma detallada firmada por ambas partes.

## 2.6 - Conclusión

Luego de haber realizado la auditoría interna del circuito operativo de la empresa Transporte Bahía durante el mes de Agosto del 2016 llegamos a la conclusión de que esta empresa presenta los problemas clásicos de toda PyMe, que es la limitada cantidad de recursos humanos en relación a las tareas y responsabilidades a realizar. La existencia de un número limitado de empleados dificulta la segregación de funciones, generando que no exista un buen ambiente de control lo que se ve reflejado en pérdidas económicas por el incorrecto uso de los recursos y que difícilmente se pueda confiar en el sistema de control interno operante.

Por lo tanto nos parece correcto recomendar como primer paso para la reorganización estructural de la empresa realizar un manual de funciones por escrito donde conste las responsabilidades y tareas de cada miembro, generando de esta manera la eliminación de las incompatibilidades de funciones e implementar los controles recomendados en la matriz de control interno.

## CONCLUSION

Por lo expuesto en el presente trabajo podemos concluir que la empresa auditada necesita realizar cambios en su Departamento Operativo para optimizar sus procesos, adaptarse con mayor rapidez a los cambios del contexto en el que se desenvuelve y lograr un mejor aprovechamiento de los Recursos.

Es así que en las condiciones actuales del mercado, el éxito de una empresa no radica solo en los esfuerzos que realice, sino que dependerá mucho de las condiciones del entorno, para lo cual se hace necesario estudiar y conocer en profundidad las interioridades de la organización.

Con esta auditoría interna podemos concluir que no es necesario el uso de sistemas o métodos de control muy costoso o complejos ya que con la implementación de controles básicos y un seguimiento constante de los mismos se puede observar beneficios positivos en el corto y mediano plazo, disminución de costos, mejoras en la operatividad y evitando así fraudes y pérdidas innecesarias.

Por lo tanto con el trabajo realizado en esta empresa podemos asegurar que el beneficio que genera realizar una auditoria interna en una PyMEs es mucho mayor que el gasto que ocasiona.

## INDICE BIBLIOGRAFICO

### **A. General:**

- CECYT, Informe Nro. 5 “Manual de Auditoría”, Antonio J. Lattuca, Cayetano A. Mora y Otros, (FACPCE, 1991), 2da Edición.
- LATTUCA, Antonio Juan - Compendio de Auditoría, Editorial Temas, 3ra. Edición, (Buenos Aires, 2008).
- FOWLER NEWTON, Enrique - “Tratado de Auditoría” – Tomos I y II - Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2009).
- WAINSTEIN, Mario y otros – Auditoría. Temas seleccionados; Ediciones Macchi, (Buenos Aires, 1999).
- SLOSSE, Carlos Alberto y Otros, AUDITORIA, Ediciones La Ley, (Buenos Aires, 2010), 2da Edición.

### **B. Especial:**

- IFAC, “Normas Internacionales de Auditoría”, Traducción de FACPCE, 2009.
- IFAC, “Normas Internacionales de Auditoría”, Traducción oficial de IFAC, 2012.
- RUSENAS, Rubén, Manual de Auditoría Interna y Operativa, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 1993).

**C. Otras Publicaciones:**

- Consultas a bases de información, en Internet:  
<http://www.infoleg.gob.ar/>
- Consultas a bases de información, en Internet:  
<http://www.cnrt.gob.ar>
- Consultas a bases de información, en Internet:  
<http://www.utaargentina.com>

## ÍNDICE

Resumen.....	1
Prólogo.....	2

### CAPITULO I

#### LA AUDITORIA INTEGRAL

1.- Introducción.....	3
2.- Tipos de Auditorías.....	4
2.1- La auditoría Financiera.....	5
2.2- La auditoría Externa.....	9
2.3- La Auditoria interna.....	10
2.4- La Auditoría de control interno .....	11
2.5- La Auditoría del Cumplimiento Legal.....	13
2.6- La Auditoria de Gestion.....	16
2.7- La Auditoría en la Pequeña y Mediana Empresa.....	18

### CAPITULO II

#### CONTROL INTERNO

1.- Introducción.....	33
2.- Definición de Control.....	33
3.- Elemento de Control.....	34
4.- Tipos de Control.....	35
5.- Los Controles Típicos en la Organización.....	36
6.- Definición de Control Interno.....	37
7.- Objetivos del Control Interno.....	39
8.- Informe COSO.....	49

9.- Técnicas del Relevamiento del Sistema de Control Interno.....	100
10.- Obtención de las Conclusiones.....	113

### **CAPITULO III**

#### **RIESGOS, PLANIFICACION E INFORMES DE AUDITORIA**

1.- Riesgos de Auditoría.....	115
2.- Planificación.....	118
3.- Herramientas y/o técnicas de auditoría.....	125
4.- Programación de una Auditoría Interna.....	134
5.-El Informe del Auditor Interno.....	146

### **CAPITULO IV**

#### **REGULACION DEL TRANSPORTE**

1.- Normativa Vigente.....	168
2.- Competencia de la Comisión Nacional de Regulación de Transporte...	174
3.- Registro Nacional de Pasajeros por Transporte.....	176
4.- Transportes Turísticos.....	178
5.- Modalidades.....	184
6.- Licencia Nacional Habilitante.....	186
7.- Habilitación de Vehículos para el Transporte Nacional de Pasajeros....	190

### **CAPITULO V**

#### **RELEVAMIENTO**

1.- Breve historia de la Empresa Auditada.....	192
2.- Descripción del Trabajo realizado.....	195
2.1- Objetivos.....	196



2.2- Alcance.....	196
2.3- Procedimientos realizados.....	196
2.4- Pruebas Circulares.....	204
2.5- Matriz de Control Interno.....	209
2.6- Conclusión.....	210
<b>Conclusión.....</b>	<b>211</b>
<b>Índice Bibliográfico.....</b>	<b>212</b>
<b>Índice Analítico.....</b>	<b>214</b>