

**SISTEMA,
ORGANIZACIÓN
Y AUDITORIA**

Sistema, organización y auditoria

Un **sistema** es un todo indivisible o dicho de otra manera es un todo de elementos interrelacionados.

La empresa es una organización que se puede analizar bajo un enfoque sistémico.

Todo sistema tiene una serie de propiedades:

a) El comportamiento de cada parte del conjunto tiene efecto sobre el comportamiento del todo.

Por ejemplo, si se considera a la empresa como un sistema, el departamento ventas es una parte de dicho sistema, en consecuencia si aumentan las ventas (comportamiento de un elemento) producirá un aumento de la utilidad bruta de la empresa (comportamiento del todo).

b) El comportamiento de una parte del todo depende del comportamiento de alguna otra parte de dicho todo.

Por ejemplo, el departamento ventas y el departamento de producción, son dos partes distintas de un mismo todo, pero un aumento en las ventas (departamento ventas) producirá un aumento de la producción (departamento producción)

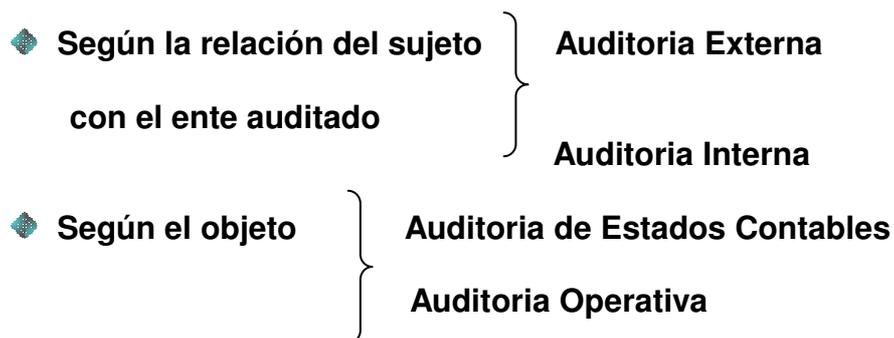
c) Cada parte tiene un efecto pero ninguna puede tener un efecto independiente del todo.

Por ejemplo, si aumentan las ventas al igual que la producción, ello genera un aumento del nivel operativo de la empresa (el todo)

La empresa como **organización** ya sea con o sin fines de lucro, está integrada por un conjunto de recursos humanos y materiales que están interrelacionados y orientados a la consecución de un objetivo. Para alcanzar este objetivo se requiere de acciones y éstas a su vez de controles.

En términos amplios la **auditoria** es parte de dichos controles.

Clasificación de la auditoria



■ **Auditoria externa:** es la auditoria efectuada por un profesional independiente

■ **Auditoria de estados contables:** es la auditoria sobre los informes de uso externo como son los estados contables

La relación entre ellas es que la auditoria de estados contables es efectuada por un auditor externo.

Auditoría externa de estados contables**Motivos que generan la auditoría externa de estados contables**

La información, que es preparada por la contabilidad como parte del sistema de información de la empresa, es comunicada a los usuarios mediante informes que pueden ser de uso interno o externo.

Entre los de uso externo, más habituales y obligatorios por la Ley de Sociedades Comerciales, son los estados contables. Cuando la empresa dice que éstos fueron preparados según las normas y principios contables, se supone que ha seguido una serie de pautas que se consideran reconocidas por la profesión y en alguna medida por los usuarios. Si estas referencias provienen de la propia empresa que los ha preparado entonces podría motivar ciertas dudas. Por ello se requiere de un profesional independiente que emita una opinión técnica acerca de la razonabilidad (no de la exactitud) de las afirmaciones expuestas en los EECC y de que fueron elaborados en el marco de las normas y principios contables

Por todo lo expuesto se puede elaborar el siguiente concepto

Auditoría de estados contables o auditoría externa: es el **examen** (3) de los **EECC** (2) por parte de un **profesional independiente** (1) con el propósito de **emitir una opinión técnica acerca de la razonabilidad de las afirmaciones contenidas en dicho estados** (4).

De este concepto surge:

(1) **Sujeto:** es el Contador Público.

CONDICIONES BASICAS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA

(2) **Objeto:** son los EECC

RT 16, RT 8, 9, 11 (Mod. RT 25), RT 17, RT 21, RT 22, RT 24, RT 25, Ley de Sociedades Comerciales, Otras

(3) **Acción:** es el **examen** que hace el **sujeto** sobre el **objeto**, Para ello realiza una serie de pasos - **proceso de la auditoría**- entre los cuales se encuentran la aplicación de **procedimientos y técnicas**.

NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA

(4) **Objetivos**

■ **General:** emitir un informe de auditoría

NORMAS SOBRE INFORMES

■ Específicos:

Verificar lo siguiente

- 1) **Existencia:** que los bienes existan
- 2) **Propiedad:** que los bienes son de propiedad de la empresa
- 3) **Integridad:** que no haya omisiones
- 4) **Medición (Ex Valuación):** que los activos y pasivos se encuentren medidos según las normas vigentes
- 5) **Exposición:** que la información se encuentre expuesta según las normas vigentes
- 6) **Uniformidad:** que las normas se hayan aplicado uniformemente respecto del ejercicio anterior
- 7) **Registros:** que la información surja de registros que respondan a las normas legales vigentes

Auditoria Interna**Motivos que generan la auditoria interna**

1. Imposibilidad de que la dirección superior realice la evaluación directa de ciertos controles
2. Necesidad de fiscalizar objetiva e independientemente decisiones con trascendencia de sectores descentralizados, alejados de la dirección superior
3. Conveniencia de neutralizar la eventual tendencia de los responsables de informar su propia actuación bajo una forma más justificable o favorable.

Objetivos**■ General**

Satisfacer la necesidad de informar y asesorar a la gerencia. La condición básica es que sus informes sean independientes de los que tienen responsabilidad directa sobre dichas operaciones. Por ello la dirección puede recibir un informe del auditor interno que no tiene la misma independencia que el informe del encargado de un departamento.

■ Específicos

- Verificar en que medida se rinde cuenta de los activos y si están protegidos contra pérdidas
- Verificar la razonabilidad de la información contable y de aquella que se emite a los órganos operativos
- Evaluar el grado de responsabilidad y su procedencia
- Recomendar mejoras operativas
- Verificar el grado de acatamiento de las políticas, planes y procedimientos establecidos por la empresa

Auditoría interna: es el examen de la gestión del ente con el propósito de evaluar la eficacia, eficiencia y economicidad de la misma. Generalmente es realizada por un sujeto en relación de dependencia. Para ello analiza y evalúa: las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales, la utilización y coordinación de dichos recursos y las medidas de control interno. Es un control de controles.

Auditoría Operativa

Auditoría operativa: es la auditoría aplicada a un área operacional o sector de la empresa. Por ejemplo la auditoría de un departamento. Generalmente está a cargo de un auditor interno.

Relación entre las diferentes auditorías

La relación entre la auditoría operativa y la auditoría interna, es que la primera está incluida en la segunda porque -

Relación entre la auditoría operativa y de estados contables

En la práctica el auditor externo de estados contables puede en *alguna medida hacer auditoría operativa*, porque al hacer su trabajo encuentra la oportunidad de evaluar en **forma parcial** la gestión de la gerencia y efectuar, en caso de corresponder, una **recomendación** mediante una carta (*carta de recomendación*) dirigida a la misma. Pero la auditoría operativa desarrollada en forma sistemática no es una tarea desarrollada por el auditor externo porque requiere una actitud mental diferente, un alcance distinto en la tarea y un costo mayor (tiempo y recursos).

Ejemplo

- a) Al cotejar los registros, libro banco con el extracto bancario
1. Al auditor externo le interesa la confiabilidad del saldo expuesto en la cuenta Banco XX Cuenta Corriente.
 2. Al auditor operativo además de interesarle la confiabilidad del saldo, le interesa que no se produzcan inmovilizaciones que afecten financieramente a la empresa o sea que debe tener presente la posibilidad de hacer sugerencias para tender a la eficacia, eficiencia y economicidad de la gestión.
- b) La empresa no tiene contratos de seguros para los rodados.
1. Al auditor externo le interesa que el saldo de la cuenta sea razonable. Podrá hacer una sugerencia a la empresa de que asegure sus vehículos mediante la **carta de recomendaciones**
 2. El auditor interno debe recomendar en su informe que contraten servicios de seguros
- c) La empresa incorporó una maquinaria sin asignación específica
1. Al auditor externo le interesa el legajo de compras del bien, la separación de funciones en el proceso de alta, resguardo y contabilización, la razonabilidad del saldo.

2. Al auditor interno le interesa: el grado de inmovilización del capital (coeficiente de inmovilización de los bienes de uso), verificar si se compró al precio más económico, el efecto financiero según la modalidad de pago, etc.

NORMAS DE AUDITORIA

- PROCESO DE LA AUDITORIA
Y PROCEDIMIENTOS

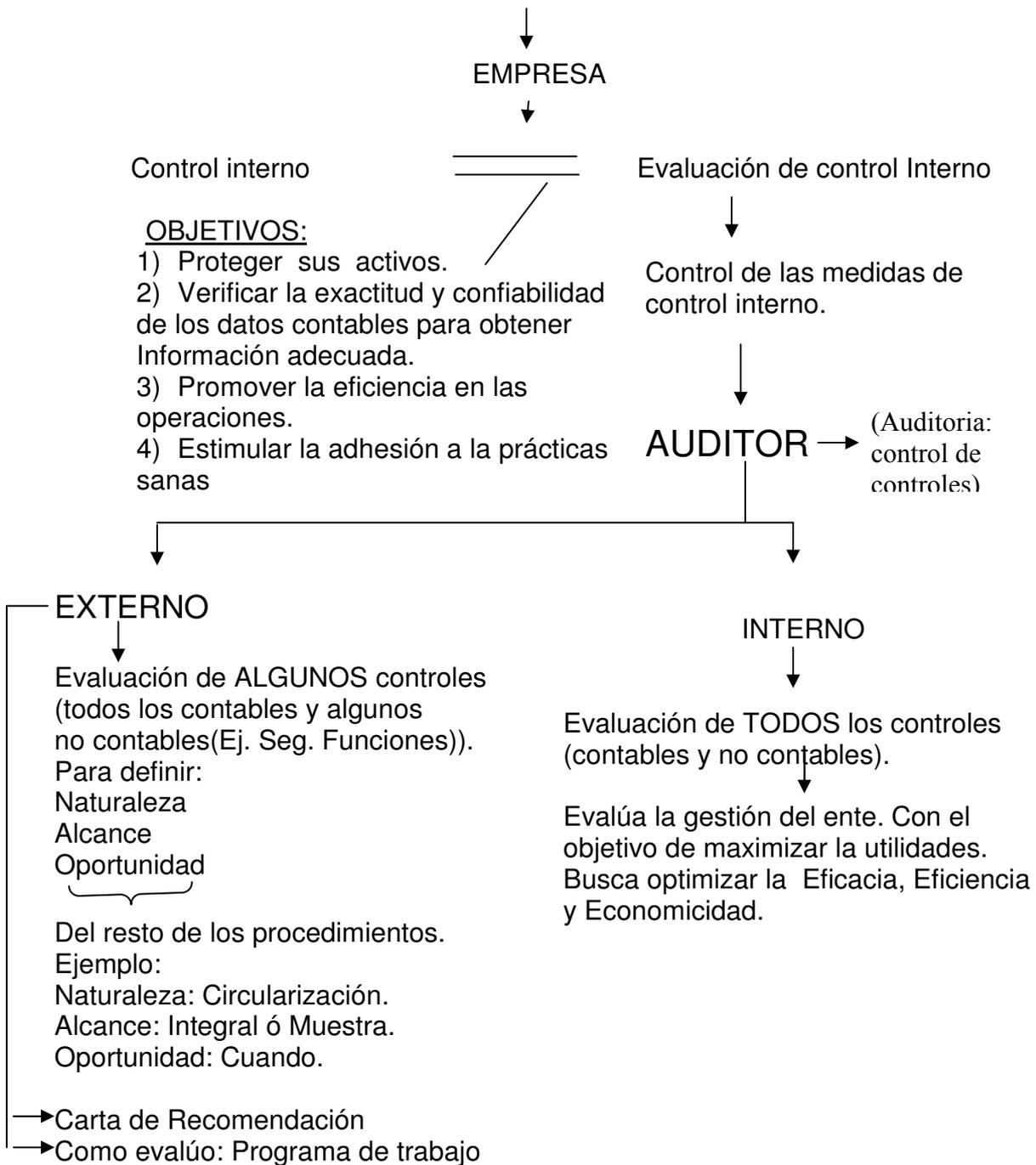
Auditoría de Estados Contables

Procedimientos

1) EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Es necesario resaltar la diferencia entre SISTEMA DE CONTROL INTERNO y EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.
 El SCI es implementado por la empresa y es responsabilidad de la misma.
 Mientras que la evaluación de dicho sistema está a cargo de un auditor (ya sea interno o externo) con diferentes grados o niveles de alcance

a) EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO



Como surge la necesidad del Sistema de Control Interno (SCI)

En pequeñas empresas el propio dueño realiza todas las funciones (comprar, vender, cobrar, pagar, etc.) y por ende tal vez no necesite implementar un sistema que lo controle. Pero a medida que crece la empresa y delega funciones se hace necesario que implemente un SCI que le permita proteger los activos, obtener información, archivar las mismas, separar las funciones, etc.

Luego para mejorar o eficientizar el mismo, es necesario **evaluarlo**

- ❖ Para Fowler Newton, la **evaluación del Sistema de Control Interno (SCI)** no es un procedimiento **sino uno de los objetivos** por los que se aplican los procedimientos de auditoría. Es el objetivo principal de la Auditoría Operativa y un objetivo secundario de la Auditoría de Estados Contables (porque su objetivo principal es emitir una opinión técnica sobre la razonabilidad de la información contenida en dichos Estados)
- ❖ Para la RT 37 es un procedimiento que le sirve al AUDITOR EXTERNO (AE) para determinar **la naturaleza, extensión y oportunidad** en que se aplicarán **los otros procedimientos**

La EVALUACION DEL SCI le interesa a los diferentes tipos de auditoría pero con diferentes objetivos y alcance.

Así tenemos lo siguiente:

A la auditoría interna (y también la operativa) lo hacen para mejorar la Eficiencia, Eficacia y Economicidad de los resultados de la gestión.

El seguimiento lo hace sobre **todos los controles**.

A la auditoría externa la evaluación le sirve para determinar la NATURALEZA, EXTENSION Y OPORTUNIDAD con que se aplicarán los **otros** procedimientos

El seguimiento lo hace básicamente **sobre el control contable**.

Según Fowler Newton

Del sistema de control interno al auditor externo le interesa fundamentalmente lo siguiente:

II. El régimen de autorización de operaciones y actividades**III. La separación entre las siguientes funciones:****■ Custodia de bienes****■ Autorización de las transacciones que afecten a los primeros****■ Registro contable de sus altas y bajas**

La concentración de las mismas facilitaría la comisión de irregularidades o el ocultamiento de errores

IV. El empleo de documentos, registros y procedimientos que aseguren que las operaciones se contabilicen por los importes adecuados, en las cuentas que corresponda y el periodo correcto.

V. El mantenimiento de archivos adecuados y seguros que permitan la reconstrucción de la historia de las transacciones importantes

VI. El establecimiento de restricciones a los accesos a bienes y registros al que solo deben permitirse a las personas debidamente autorizadas

VII. La comparación periódica entre los activos contabilizados y los realmente existentes.

¿Qué dice la RT 37 respecto de la evaluación del SCI?

La RT 37 establece: ***que una vez que se evalúa, se debe perfeccionar la planificación y en su caso emitir la carta de recomendaciones.***

Esta evaluación no es tan minuciosa

■ porque ninguna empresa pagaría un costo elevado

■ por el tiempo que llevaría

■ y por la existencia de un CI (la más importante).

Por todo ello es que el trabajo se hace por **muestreo**.

¿Como se procede para hacer la evaluación?

La evaluación del SCI implica por lo menos 2 etapas **previas**

ETAPA 1: EL RELEVAMIENTO

Relevamiento no es lo mismo que evaluación. ¿PORQUE?

Porque primero se hace el relevamiento que significa conocer o informarse sobre el funcionamiento del sistema para luego evaluarlo, porque no se puede evaluar lo que no se conoce.

Como parte del relevamiento auditor debe conocer

1) el **contexto jurídico** para saber que tipo de empresa, o sea si es una sociedad comercial, financiera, cooperativa, etc. y para ello se puede solicitar el estatuto. Luego

2) conocer el **contexto económico**, por ejemplo volúmenes de ventas, el margen de utilidad, etc. y una vez afianzados éstos, conocer

3) el **contexto administrativo**

El auditor por ello trata de conocer **globalmente** a la empresa a través del organigrama, por que ahí podrá ver la dimensión y la estructura funcional, los procedimientos operativos (como ser política de ventas, políticas de compras, cobranzas) y contables (como ser el sistema de información). Este relevamiento se lleva a cabo por medio de entrevistas con un sistema de cuestionarios, memorando, cursogramas, revisión de los estatutos, ve como está integrado, analiza sus funciones y el circuito a través de las **PRUEBAS**.

Una vez efectuado el relevamiento lo vuelca por escrito si el auditor lo considera necesario, ya que la empresa puede contar con herramientas escritas como ser los organigramas, manuales, cursogramas, etc.

ETAPA 2: COMPROBAR EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA

O sea ver como funciona en la práctica ya que en la primera etapa lo que se hace es informarse de como se supone funciona el sistema.

Ello se comprueba a través de las PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO DE CONTROL.

En esta etapa se aplican procedimientos de auditoria tales como

- A) REVISION DE OPERACIONES
- B) OBSERVACIONES DIRECTAS.

A) REVISION DE OPERACIONES: consiste en seleccionar un número de operaciones que permitan al auditor extraer alguna conclusión acerca de que las medidas previstas se llevan a la práctica.

Por ejemplo para verificar que las facturas recibidas de proveedores coincidan con lo siguiente:

- informes de recepción, en cuanto a la cantidad ingresada
- control de calidad, en cuanto al cumplimiento de las especificaciones técnicas acordadas con el proveedor
- compras, en cuanto a las condiciones convenidas
- contaduría, en cuanto a la sumatoria y cálculos (por ej. IVA)

B) OBSERVACIONES DIRECTAS DEL FUNCIONAMIENTO (o también llamada por Fowler Newton, observación de actividades y que es un tipo de inspección ocular) se aplica a todo lo que implique:

- División de tareas: porque la prohibición de que el cajero acceda al submayor de clientes sólo puede ser corroborada a través de la observación física.
- Situación en las que no quedan rastros en los archivos de la empresa. Por ejemplo la norma en virtud de la cual los salarios sólo se abonen con la presentación del DNI sólo puede ser corroborada con la presencia física del auditor al momento del pago.

ETAPA 3: EVALUACION:

O sea evaluar las actividades de control que se aplican en la práctica comparándolas con los que se considera razonables. Esta evaluación se hace por **diferentes métodos**

ETAPA 4: DETERMINAR EL EFECTO DE LA EVALUACION:

Es decir el efecto sobre la planificación de modo de replantear en caso de corresponder la NATURALEZA, EXTENSIÓN Y OPORTUNIDAD de los procedimientos.

ETAPA 5: EMITIR, EN SU CASO, UNA CARTA DE RECOMENDACIONES

Esta contendrá las **observaciones** recogidas durante el desarrollo de la tarea y las **sugerencias** para el mejoramiento de las actividades de control.

Métodos

“Son medios que facilitan la evaluación y a la vez sirven como constancia de que se ha efectuado.”

Para la evaluación **se pueden** utilizar los siguientes métodos:

1) Método descriptivo:

Consiste en una descripción detallada en forma narrativa de las características del sistema que se está evaluando, como ser explicaciones referidas a

Funciones
Procedimientos
Registros
Formularios
Archivos
Empleados
Departamentos

Desventajas:

- Muchas personas no tienen habilidad para expresarse por escrito en forma clara por lo que puede generar inconvenientes cuando intervienen más de una persona en la auditoría.
- Pueden ser muy extensos y tediosos
- La efectividad de lo escrito está sujeto al entendimiento del lector.

2) Método de Cuestionarios

Se basa en la utilización de listas de preguntas referidas a aspectos básicos del sistema.

Los cuestionarios suelen ser una lista de preguntas estándares útiles en toda auditoría. Por ello para que su uso sea económico debe permitirle al auditor emplearlo en un número grande de clientes de manera que recupere el costo de desarrollar los formularios.

Los cuestionarios suelen estar divididos por áreas o secciones y las respuestas volcadas en los mismos permiten evaluar el sistema.

Existen distintos tipos de cuestionarios:

- a) Algunos se dirigen a que se contesten en forma narrativa
- b) Otros a que la respuesta sea SI/NO,
- c) Los mixtos o sea son la combinación de los 2 anteriores.

Ventajas

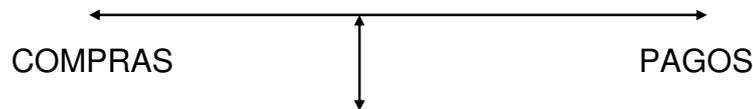
- Por ser cuestionarios estándares permite reducir los costos cuando el auditor tiene muchos clientes
- La sistematización de los exámenes facilita la administración del trabajo
- Evita omisiones en la consideración de algún aspecto del sistema.
- Las respuestas por no, son puntos débiles del sistema
- Las respuestas por sí, son puntos fuertes.

Desventajas:

- Al ser estándares pueden no ser aplicables a todas las empresas y generar omisiones. (o sea que las ventajas pueden convertirse en desventajas)

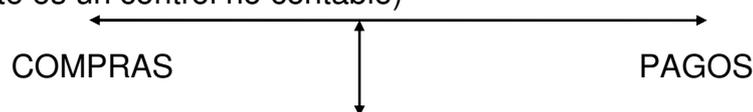
EJEMPLOS

1) CIRCUITO OPERATIVO "COMPRAS"



(A)Objetivo de control: Factura. Verificar que la factura esté autorizada y controlada antes de ser registrada.

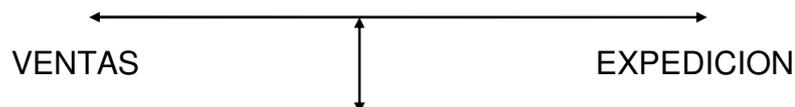
- 1) ¿Se controlan las facturas recibidas con respecto a las
 - Cantidades con el INFORME DE RECEPCION
 - Características, precios y condiciones de pago con la ORDEN DE COMPRA emitida?
 (Este es un control contable.)
- 2) ¿Son distintas las personas que realizan las siguientes funciones:
 - Emisión de comprobantes
 - Preparación del INFORME DE RECEPCION y Control de la factura del proveedor ?
 (Este es un control no contable)



(B)Objetivo de control: Cuentas a Pagar.

- 1) ¿Se encuentran separados el sector cuentas a pagar de Recepción, Compras y Pagos
- 2) ¿Son las facturas del proveedor recibidas directamente del proveedor? Caso contrario ¿qué dpto. las recibe?
(1 y 2 son controles no contables)
- 3) ¿Son las facturas recibidas cotejadas con:
 - OC: precio, condiciones de pago
 - IR: cantidades
 - ICC: (INFORME DE CONTROL DE CALIDAD?)
- 4) ¿Se revisan cálculos y sumas de las facturas?
- 5) ¿Existe legajos de documentos?
(3,4 y 5 son controles contables)

2) CIRCUITO OPERATIVO "VENTAS"



(A)Objetivo de control: Riesgo crediticio.

- 1) ¿Están las condiciones de ventas definidas por escrito? (en el manual de organización)
Si: idea de empresa organizada. Punto fuerte.

Desventajas

- No es útil para relevar aspectos relacionados a la estructura organizativa y a la administración del personal
- Si no es uniforme la simbología y la técnica de diagramación puede dificultar la comprensión del lector

4) Combinación de métodos

Ningún método por sí solo permite evaluar eficientemente el sistema de control interno por lo que es más conveniente aplicar una mezcla adecuada de los tres métodos anteriores.

Por ejemplo las representaciones gráficas de los cursogramas pueden ser complementadas con narraciones escritas para aclarar puntos débiles.

A su vez como con los cursogramas no se puede evaluar aspectos de estructura administrativa y administración de personal entonces estos aspectos pueden evaluarse con cuestionarios.

Elección de los métodos

- El **AI** debería tener predilección por los cursogramas por que son más aptas para detectar debilidades.
- Al igual que el **AO**
- Mientras que el **AE** debería emplear cursogramas o cuestionarios según lo que haya convenido con su cliente.
 - Si sólo desea evaluar aquellos aspectos relacionados con los EECC entonces debería aplicar cuestionarios porque le insumirá menor tiempo.
 - Pero si quiere brindarle un mayor servicio a su cliente a través de la **carta de recomendaciones** utilizará cursogramas. Esto le insumirá mayor trabajo y por lo tanto honorarios.

Ocasión (O sea en que momento se hace la evaluación del CI)

El momento depende **del tamaño de la empresa y del tipo de auditoría.**

AI: en este caso la evaluación es parte inseparable del trabajo diario del auditor por lo que se hará de manera continua sin importar el tamaño de la empresa.

AE: aquí tiene bastante importancia la envergadura de la empresa ya que esto determinará el esfuerzo que le demandará al auditor y en consecuencia el auditor debe programar el número de visitas que hará a su cliente.

En grandes empresas hará 1 o más visitas preliminares con el objeto de cumplir con su trabajo en un plazo razonable.

Debe tenerse en cuenta que la evaluación no debe estar muy alejada de la fecha de cierre de los EECC para asegurarse que el sistema evaluado es el mismo que funcionó entre la fecha de evaluación y la de cierre.

En pequeñas y medianas empresas la evaluación se hará en una única visita anual por lo que no será necesario realizar visitas preliminares.

Es importante resaltar que en la práctica la evaluación del CI se inicia en la primera etapa del proceso de auditoría pero no es inseparable del resto de los procedimientos.

Extensión (desde el punto de vista del AE)

En una 1ra. Auditoría resultará conveniente una evaluación completa del sistema

En auditorías posteriores o recurrentes: esto no resulta imprescindible siendo razonable actualizar cursogramas y/o cuestionarios sobre una base rotativa de modo que permita completar la evaluación de todos los circuitos en un plazo razonable.

Conclusiones (sobre la evaluación del CI)

El **Auditor operativo** vinculará sus conclusiones con su objetivo particular de evaluar la gestión del ente por lo tanto toda debilidad significativa tendrá suma importancia, porque representa un obstáculo para el logro de los fines.

Para el **Auditor externo**, la evaluación del CI es un medio para determinar la NATURALEZA, EXTENSION Y OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS. Es decir sus principales conclusiones servirán para establecer

- Los procedimientos adicionales que deberá aplicar (NATURALEZA)
Por ejemplo en el caso de los créditos además de aplicar el procedimiento de circularización deberá revisar los hechos posteriores al cierre a los efectos de verificar los saldos de las cuentas a cobrar al cierre del ejercicio al que se refieren los EECC

- Los procedimientos ya aplicados que deberán ser ampliados (ALCANCE O EXTENSIÓN)

Por ejemplo ampliar la muestra de la cartera de clientes a circularizar

- El momento deberá aplicar dichos procedimientos (OPORTUNIDAD)
Por ejemplo si el SCI es fuerte el procedimiento de circularización puede hacerlo un mes antes del cierre para dar tiempo a los clientes de enviar la respuesta y pedir la confirmación de saldos al 30/11 si la empresa cierra el 31/12.

Pero si el SCI es débil es conveniente efectuarlo al cierre del ejercicio es decir pedir la confirmación de los saldos al 31/12

Control interno y fraude (O sea que relación se puede establecer entre ambos temas)

Un buen SCI si bien previene contra el fraude y minimiza los riesgos de cometer errores e irregularidades, no basta para evitarlo o sea que no constituye una garantía absoluta contra la comisión de dichos fraudes o irregularidades.

Por ejemplo la segregación de funciones reduce el riesgo de que se cometan fraudes pero éstos no pueden evitarse si las distintas personas que intervienen se ponen de acuerdo para cometer actos fraudulentos. No obstante los otros elementos del sistema pueden poner la maniobra al descubierto.

Tal es el caso de que la colusión entre el encargado de almacén y el de cuentas a pagar, podrá permitir pagos ficticios por mercaderías no ingresadas a la empresa, pero el mantenimiento de un registro de existencias y la realización periódica de recuentos físicos por parte del personal ajeno al depósito pueden poner la maniobra al descubierto.

Responsabilidad del auditor (o sea como se relaciona el auditor con el CI)**La instalación,****La vigilancia y**

La modificación del SCI es absoluta responsabilidad de la gerencia de la empresa, por lo tanto:

- La responsabilidad del **AUDITOR de EECC** es solamente **proceder a su evaluación** con el **fin principal** de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los otros procedimientos **y el fin secundario**, efectuar sugerencias a su cliente a través de la carta de recomendaciones, pero la aceptación quedan bajo absoluta responsabilidad de la empresa
- En el caso del **AUDITOR OPERATIVO** la gerencia le delega las funciones de la instalación, seguimiento y modificación.

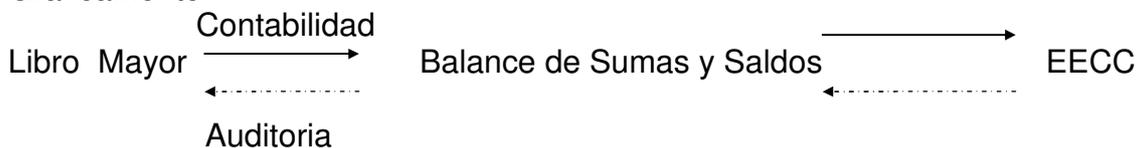
2) COTEJO DE LOS ESTADOS CONTABLES CON LOS REGISTROS DE CONTABILIDAD

Este procedimiento recorre el camino inverso de la contabilidad

- para verificar la razonabilidad de las afirmaciones contenidas en los EECC
- y para verificar que no existan saldos que no hayan sido volcados a los EECC

Dado que habitualmente se confecciona balance de sumas y saldos, éste actúa como elemento intermedio entre ambos.

Gráficamente



3) REVISION DE LA CORRELACION ENTRE REGISTROS Y ENTRE ESTOS Y LA CORRESPONDIENTE DOCUMENTACION RESPALDATORIA.

Este procedimiento recorre el camino inverso de la contabilidad partiendo de los libros sistemáticos (Mayores y Submayores) pasando por los cronológicos (Diario y Subdiario) para llegar a los comprobantes en los que a su vez se deben efectuar pruebas por ejemplo verificar que no se han omitido registraciones y que las mismas respondan a la realidad económica del ente Es decir que luego del Libro Mayor verifica el Libro Diario (tanto los asientos resúmenes como aquellos de operaciones no repetitivas) y de allí pasa a los subdiarios

Caja Ingresos,
Caja Egresos,
Compras y Gastos,
Ventas

y a los submayores

Proveedores,

Documentos a Pagar,
Clientes,
Documentos a Cobrar

En este procedimiento no es suficiente con la **observación del comprobante** sino que además se requiere **el empleo del juicio crítico** para tener en cuenta aspectos tales como:

- a) Corrección o propiedad del comprobante: por ejemplo que sea el original
- b) Autorización
- c) Correcta contabilización o sea según los principios contables
- d) Correlatividad numérica que sirve para verificar que no haya omisiones

No todos los comprobantes tienen el mismo origen ni confiabilidad.

Los de origen externo (por ejemplo facturas, recibos) son más confiables que los de origen interno. A su vez dentro de éstos tenemos en grado decreciente de confiabilidad, el siguiente orden:

1ro. los que pueden ser respaldados por constancias de 3ros. (Remitos, facturas conformadas)

2do. los preparados en un sector y revisados por otro. Por ejemplo solicitud de materiales en almacén y controlado en compras.

3ro. los emitidos por un solo sector o persona y no revisado por otro

También se debe tener este **juicio crítico para comprobar que los registros** de los cuales surgen los datos, son llevados de acuerdo con las normas legales vigentes.

4) INSPECCION OCULAR

Estrictamente es ocular cualquier inspección basada en lo que se **ve**.

Según este concepto también lo sería el examen de la documentación respaldatoria y el examen de documentación importante (como ser actas, contratos, etc.)

Sin embargo la doctrina y la RT 7 utilizan este término para **referirse a 3 procedimientos que el auditor aplica con el propósito de constatar la existencia de los activos**:

- a) La realización del recuento realizado por el auditor
- b) La observación por parte del auditor de los recuentos que el cliente efectúa como parte de sus medidas de CI
- c) La observación de otras actividades

a) RECUELTOS

¿Para que sirven?

Están dirigidos a comprobar la existencia de

*Bienes físicos tales como

- Materia prima, Mercaderías
- Rodados, Muebles y útiles e Inmuebles.

*Elementos representativos de bienes no tangibles tales como

- Dinero
- Acciones de una SA
- Títulos públicos
- Documentos en cartera

- Certificados de inscripción de marcas y patentes

Limitaciones

Tiene básicamente 2 limitaciones

- En algunos casos no necesariamente prueba la existencia. Por ejemplo el recuento de un pagaré cobrado pero aún no devuelto a su firmante no prueba que el derecho exista.
- No prueba la propiedad

Alcance

1) Hay casos en que el recuento debe hacerse **a todos los elementos**. Por ejemplo se hace a las cobranzas a depositar y al fondo fijo (FF) cuando están en poder de una misma persona por que de lo contrario el responsable podría emplear los faltantes de fondo fijo para cubrir faltantes de las cobranzas y viceversa

2) En otros casos el recuento puede limitarse **a una parte de los elementos** que integran una cuenta. Por ejemplo:

- Si en una misma cuenta del mayor se acumulan **4 FF** ubicados geográficamente separados es aceptable hacer recuentos individuales
- De un listado de **pagarés en cartera** podrían seleccionarse algunos documentos y examinarlos detalladamente.
Luego se complementarían el procedimiento con el recuento de todos los que existen físicamente, se suman los Valores Nominales y se comparan con los que figuran en el listado.
- En el caso de **bienes de cambio** seleccionar algunas tarjetas y verificar la existencia de los bienes que figuran en ellas.
- Del registro de **bienes de uso** elegir algunos ítems y verificar su existencia.

¿Que más implica hacer un recuento?

1) Que lo recontado coincide con lo contabilizado



2) Que lo contabilizado



Incluye todos los movimientos efectuados hasta el recuento **y excluye los posteriores.**

Es decir lo que se llama Control del Corte Contable. Por ejemplo: el saldo de cobranzas a depositar versus el resultado del arqueo

3) Que antes de su contabilización las diferencias de inventario hayan sido investigadas para determinar que son reales y no que provienen de errores contables.

4) Tomar los recaudos necesarios para que el recuento sea detallado

b) OBSERVACIONES DE RECuentOS

Se refiere a la observación por parte del auditor del recuento que hace la empresa como parte de sus medidas de CI.

En este caso el auditor debe evaluarlos y para ello aplica los siguientes procedimientos:

- Antes del recuento
 - Análisis crítico de las instrucciones o del programa de trabajo efectuado por la empresa
 - Formulación de recomendaciones para mejorar dichas instrucciones
- Durante el recuento

- a) Comprobaciones sobre la forma en que las instrucciones se llevan a la práctica. Para ello hará observaciones de las actividades y realizará recuentos independientes de ítems ya contados por el cliente.
- b) Anotaciones de detalle que luego le sirvan para examinar los procedimientos administrativos posteriores. Por ejemplo datos sobre las planillas o tarjetas utilizadas.

- Después del recuento

Examen del **procesamiento administrativo contable** de los datos relevados

c) OBSERVACION DE ACTIVIDADES Y CONDICIONES

- Para evaluar algunos criterios contables aplicados: al auditor le puede resultar útil la observación de actividades y condiciones. Por ejemplo para merituar la distribución de los costos indirectos, 1ro. debería observar el funcionamiento de la fábrica.
- Para comprobar el funcionamiento de algunas actividades de control. Por ejemplo:
 - a) Que antes de pagar el sueldo a los empleados se exija la presentación del documento
 - b) Que el cajero no tenga acceso directo al registro contable de cobranzas.Estas observaciones permiten al auditor sacar conclusiones pero que tienen un valor relativo por 2 razones:
 - La presencia del observador modifica el campo observado. Por ejemplo generalmente pagan el sueldo sin exigir el documento pero como está el auditor entonces lo piden
 - No hay garantías de que las condiciones existentes durante la presencia del auditor se mantengan.

5) OBTENCION DE CONFIRMACION DE TERCEROS

Esta es una de las pruebas más firmes que puede lograr el auditor porque proviene de una fuente externa y brinda evidencia sobre la existencia y titularidad.

- La existencia de cosas no físicas:
 - Por ejemplo las enviadas a:
 - Los bancos, por las CUENTAS CORRIENTES
 - Los clientes, por las CUENTAS A COBRAR
 - Los proveedores, por las CUENTAS A PAGAR
- La existencia de cosas físicas en poder de terceros:
 - Por ejemplo las enviadas a los que tienen
 - Mercaderías en consignación
 - Bienes de Uso en consignación
- Las inscripciones en los Registros de
 - Bienes Inmuebles
 - Automotores

- Marcas y Patentes

En el caso de este procedimiento, a título de ejemplo se describe el procedimiento aplicable a **créditos** pero también se aplica como ya se dijo a proveedores, bancos y asesores legales para los que corresponde efectuar las adaptaciones a la naturaleza de la partida.

Confirmación de saldos de créditos:

Que incluye: cuentas a cobrar y documentos a cobrar

Oportunidad: Si el C.I. es bueno no tiene porque coincidir con el cierre sino que se puede hacer a una fecha determinada con anterioridad al cierre. Tampoco no muy lejana de modo que exista un margen de tiempo para la obtención de las respuestas y para que se formalicen nuevos pedidos y aclarar discrepancias.

Como se realiza: Debido a la gran cantidad por despachar se suelen utilizar formularios estándares sobre los que se debe completar:

Datos de la empresa

Del destinatario de la circularización.

Fecha a la que se solicita la confirmación

Importe a ser confirmado (si la confirmación es Positiva Directa)

Sin embargo se suele obtener mejor resultado cuando se envían en cartas impresas con membrete de la empresa.

Tipos de circularización

a) Positiva: se le pide al destinatario (cliente) que conteste su conformidad o disconformidad. Esta a su vez puede ser:

- **Directa:** se suministra al 3ro. el saldo que surgen de los libros y se le pide que indique su conformidad o disconformidad. Tiene la ventaja que despiertan gran inquietud cuando los saldos no coinciden.
- **A ciega:** No se suministra al 3ro. el saldo sino que se le solicita que él lo haga. Tiene la ventaja de contar con información cuando los registros de la empresa están atrasados.

b) Negativa: se le suministra el saldo pero se le requiere que conteste sólo en caso de disconformidad. La desventaja es que no se cuenta con elementos respaldatorios y el problema es que si no hay respuesta puede significar que está conforme pero también, que la carta se extravió o que no tiene interés en responder.

Positiva directa: es la más aconsejable para los créditos

Positiva ciega: para las deudas

Negativa: es poco aplicable por las desventajas

Los pasos a seguir:

- a) Obtener listado de los clientes
- b) Seleccionar las cuentas a circularizar
 - Cuentas de importes significativos
 - Cuentas antiguas e inactivas
 - Cuentas con saldos menores
 - Cuentas de movimiento irregular (muchos movimientos en un período y pocos en otros)
 - Cuentas con importantes movimientos

- c) Evitar que las personas vinculadas con las registraciones tomen conocimiento de las cuentas seleccionadas
- d) Preparar una planilla de control de las circularizaciones. La misma debe contener las siguientes columnas:

Nombre
 Domicilio
 Número de cuenta
 Saldo
 Confirmadas
 Contestadas con Diferencia
 No contestadas
 Devueltas por el correo
 Con comentario
 Observaciones

- e) Para las cuentas seleccionadas comprobar:
 Los saldos con los submayores
 Verificar los domicilios
 Verificar las sumas
- f) Los pedidos son confeccionados por la empresa, van firmados por la persona autorizada y el despacho lo hace el auditor
- g) La recepción de la respuesta está a cargo del auditor. Para ello se solicita que la respuesta sea directamente dirigida al estudio del auditor.
- h) Clasificar las respuestas obtenidas y completar la planilla
- i) Investigar las circulares devueltas. Por no encontrar el domicilio. Esto puede significar debilidades del CI o sea los legajos de los clientes no están actualizados.
- j) Hacer copias de las circulares en las que el cliente expresa su conformidad. Solicitar aclaración a la empresa sobre las respuestas que no conforman el saldo. Luego examinar las aclaraciones. La causa más común es la contabilización de ventas o cobranzas en distintos períodos.
- k) Para las circulares no contestadas efectuar un nuevo pedido (en función de la significatividad o importancia)
- l) Elaborar una planilla resumen con las respuestas obtenidas

SOLICITUDES	CANTIDAD	IMPORTE	% S/ TOTAL
Confirmadas	30	17000	24
Con diferencias aclaradas	25	25000	36
No contestadas	15	13000	19 (a)
Devueltas por correo	8	3000	4 (b)
Con comentarios	22	12000	17 (c)

(a) Cuando los pedidos no son contestados es aconsejable efectuar un segundo pedido y si fuera necesario gestionar personalmente.

Se pueden aplicar procedimientos alternativos cuando son significativos. Por ejemplo examen de la evolución posterior de los saldos.

(b) Es un punto débil en el Sistema de Control Interno porque significa que la empresa no tiene actualizados los legajos de sus clientes

(c) Generalmente estas son las que dan lugar a ajustes por lo que son muy importantes para el auditor.

6) COMPROBACIONES MATEMATICAS

Constituyen una parte del razonamiento lógico y están dirigidas a evaluar la razonabilidad de las **afirmaciones de tipo cuantitativas**. Pueden consistir en:

- a) RECOMPUTO: consiste en revisar CALCULOS YA HECHOS por la empresa. Por ejemplo probar las sumas del debe y haber de los asientos. (Esto en caso de que sea manual)
- b) COMPROBACIONES INDEPENDIENTES: son las practicadas por el auditor para verificar la consistencia entre 2 o más datos que tienen relación. Por ejemplo entre cargas sociales y sueldos, entre comisiones a vendedores y montos de ventas, entre precio neto gravado total y el IVA total.

7) REVISIONES CONCEPTUALES

Este procedimiento no constituye un fin en si mismo sino que es complementario para determinar: áreas, operaciones o asientos que deben ser sometidos a un examen más profundo.

Representa un control de lógica, donde el auditor **aplica sus conocimientos y sentido crítico** para revisar el contenido de una cuenta, rubro, un asiento contable, coherencias, validez de los argumentos utilizados para crear una previsión, entre otros.

8) COMPROBACION DE LA INFORMACION RELACIONADA

Por la mecánica de la partida doble, el auditor al revisar un **rubro o cuenta** determinada, puede al mismo tiempo revisar otro **rubro o cuenta** relacionada. Así al revisar cuentas del activo, es posible comprobar los importes cargados a gastos o costos de producción como ser:

- Las depreciaciones de bienes de uso
- Las depreciaciones de bienes intangibles
- El devengamiento de los intereses pagados por adelantados.

Si luego, la información relacionada no es coherente entonces la falta de armonía representa un llamado de atención para revisar las inconsistencias.

9) COMPROBACIONES GLOBALES DE RAZONABILIDAD

Consiste en analizar razones y tendencias de manera comparativa e investigar las fluctuaciones de significación. Para ello se compara el saldo que arroja la misma cuenta en distintos períodos (mensual, anual, etc.) y se investiga las causas de las fluctuaciones significativas.

También consiste en analizar las relaciones entre elementos de los EECC, cuya evolución puede predecirse por ejemplo:

- Relación entre Ventas y CMV,
- Variaciones del índice de liquidez, endeudamientos y otros,
- Proporción entre la deuda y los intereses bancarios.

10) EXAMEN DE DOCUMENTOS IMPORTANTES

Consiste en la revisión de documentos que por su naturaleza tienen efectos de tipo legal o económico sobre la empresa, requiriendo la contabilización de

tales efectos, en caso de ser necesario, para que la exposición de los EECC sea correcta. Tales documentos pueden ser:

- a) Escritura de constitución de la sociedad que contiene entre otros datos: fecha de constitución, fecha de cierre, capital suscrito, proporción de tenencia de cada socio
- b) Las modificaciones de los contratos debidamente inscriptos
- c) Las actas de asamblea y del directorio observando que se cumpla:
 - *El mínimo de reuniones exigidas por la ley
 - *Se hayan incluido todo los asuntos que son de su incumbencia
 - *Se hayan considerado todo los efectos contables de las decisiones tomadas. Por ejemplo los acuerdos firmados por el Directorio y los socios en el caso de aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital
- d) Los contratos importantes: por ejemplo sobre abastecimiento de materia prima, de alquileres, convenios colectivos.
- e) Disposiciones legales, como ser de promociones industriales
- f) Licitaciones públicas

11) INDAGACION ORAL O PREGUNTAS A FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DEL ENTE

Consiste en obtener informaciones verbales de empleados y funcionarios sobre aspectos específicos de las operaciones ya que éstos tienen basto conocimiento de lo que hacen y pueden informar al auditor y éste comprender con mayor rapidez algunos aspectos del ente auditado.

Su aplicación no proporciona mayor seguridad y solo debe ser aplicada cuando no se puede corroborar por otros medios. Por ejemplo:

*Cuando el auditor no puede comprobar aspectos cualitativos de ciertas mercaderías y consulta al personal técnico. Por ejemplo en el caso de un laboratorio de medicamentos

*Al presenciar el inventario físico puede recabar información a los empleados encargados de la custodia sobre cual es la mercadería pasada de moda o sin movimiento

12) CARTA A LA GERENCIA U OBTENCION DE CONFIRMACIONES DE LA GERENCIA

Cuando las informaciones obtenidas a través de las indagaciones orales (11) sean importantes, será conveniente solicitar a la gerencia que las exprese por escrito.

Este procedimiento es utilizado para la enunciación de afirmaciones que no pueden ser corroboradas en forma absoluta por otros medios. Por ejemplo

- La suficiencia de las provisiones constituidas
- La inexistencia de pasivos ciertos o contingentes no contabilizados
- La inexistencia de gravámenes sobre activos no expuestos en los EECC
- La inexistencia de hechos anteriores o posteriores al cierre que por su naturaleza deben ser expuestos en los EECC

13) CORTE

Es otro de los procedimientos de auditoría muy importante, habitualmente usado y que no está enunciado por la RT 7. Consiste en determinar hasta que operación, sea de compra, venta, cobranzas, pagos, etc. pertenece al ejercicio que se cierra y cuyos EECC se está auditando.

Para ello el auditor debe tomar nota del número del último comprobante emitido correspondiente al ejercicio auditado y el número de comprobante posterior a dicha fecha.

14) PASIVOS OMITIDOS

La tarea de determinar que no se ha omitido ningún pasivo **de significación**, es una de las tareas más importantes de toda auditoría, dado que la omisión de deudas puede constituir una de las maniobras más sencillas destinadas a presentar en los EECC una situación económica y financiera o un resultado de las operaciones que no refleje la realidad de la empresa. Los pasos específicos a aplicar depende de la organización contable de cada empresa (O sea si registra por lo devengado o lo percibido)

*Si toda factura de compra se procesa a través de un registro de compra, el auditor deberá examinar las compras anotadas con posterioridad a la fecha de cierre (si registra por lo devengado)

* y si la empresa no mantiene registros de cuentas a pagar imputando las facturas en el momento del pago (regularizando su situación mediante un asiento de ajuste a fin del ejercicio), el auditor pasará a centrar su atención en los pagos efectuados después de la fecha de cierre. (Si registra por lo percibido)

La búsqueda de pasivos omitidos se realiza siempre en el período de tiempo que va desde el cierre (empieza) hasta la fecha del dictamen (termina). Los procedimientos concretos para intentar detectar pasivos omitidos son:

1) **Examinar las compras y gastos** registrados en los registros de compras con posterioridad a la fecha de cierre prestando especial atención a todo aquello que por su naturaleza tiene mayor posibilidad de ser omitido como por ejemplo las facturas de servicios. Tales como honorarios profesionales, alquileres, luz, entre otros.

Esto también está relacionado con el adecuado control interno y el examen del corte de operaciones. El examen de pasivos omitidos debe ser profundizado cuando la sociedad no mantiene registros individuales de existencias de mercaderías (o sea fichas de stock) y determina el CMV por diferencia de inventario.

2) Si las facturas se contabilizan por lo pagado (percibido) **examinar los pagos posteriores** al cierre con los correspondientes comprobantes para así determinar su imputación al ejercicio correcto (corte de operaciones)

3) **Efectuar comparaciones** entre los asientos mensuales con el Mayor General de proveedores y gastos, para observar la normalidad. Si no se usa la cuenta proveedores, entonces examinar las facturas pendientes de pago.

4) Al examinar **Actas de Directorio y Asambleas** tener presente la posibilidad de que algún pasivo mencionado no esté contabilizado. Es poco frecuente detectar pasivos comerciales, siendo lo más probable lo atinente a

remuneraciones por indemnizaciones, préstamos financieros y cuentas a pagar por compra importantes de bienes de uso.

5) Tener en cuenta la posibilidad de que surja algún pasivo omitido del **informe de los asesores legales**.

6) Tener en cuenta los resultados de la circularización a los proveedores y el corte de la documentación.

7) Solicitar una carta a la gerencia que le confirme la inexistencia de pasivos omitidos. Esto lo hace el auditor ante la imposibilidad material para asegurar que tiene en sus manos todos los antecedentes que le permitan afirmar que no existen pasivos omitidos. Por muy hábil que sea el auditor y por mucho cuidado que dedique a su trabajo puede haber situaciones que pueden no ser detectadas, como por ejemplo: facturas de servicios prestados por un 3ro. y que está guardado en el cajón del escritorio de un gerente de la empresa. Esta carta no lo releva al auditor de cumplir con la obligación de aplicar los procedimientos citados pero demuestra su preocupación por pedir información sobre el tema.