

**RESOLUCION TECNICA N° 7:**  
**NORMAS DE AUDITORIA**  
**. NORMAS PARA EL**  
**DESARROLLO DE**  
**LA AUDITORIA**

---

## Normas para el desarrollo de la auditoría

### 1. Normas de auditoría en general

1. *El auditor, a través del desarrollo de su tarea, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos de la auditoría.*
2. *El auditor debe conservar, por un plazo adecuado a la naturaleza de cada circunstancia, los papeles de trabajo que constituyen la prueba del desarrollo de su tarea.*
3. *Los papeles de trabajo deben contener:*
  - 3.1. *La descripción de la tarea realizada.*
  - 3.2. *Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratare de aquellos que el auditor hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.*
  - 3.3. *Las conclusiones particulares y generales.*
4. *El auditor debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil debe culminar en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el auditor a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada de la tarea.*
5. *En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre las bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.*

### 2. Normas sobre auditoría externa de información contable

1. *A través del desarrollo de la tarea, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a lo siguiente:*
  - 1.1. ***Auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos (Auditoría de EECC)***
  - 1.2. ***Revisión limitada de los estados contables correspondientes a períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.***
  - 1.3. ***Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación).***
  - 1.4. ***Investigaciones especiales***

**R.T.7**

**PROCESO DE LA AUDITORIA  
Y PROCEDIMIENTOS**

## 1. Auditoría de Estados Contables

### 1.1. Proceso de la auditoría

#### Según la RT 7

2. *Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión o abstenerse de ella sobre los estados contables de un ente, el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:*
  - 2.1. *Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.*
  - 2.2. *Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen -existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener).*
  - 2.3. *Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.*
  - 2.4. *Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso.*

*La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.*
  - 2.5. *Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:*
    - 2.5.1. *Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:*
      - 2.5.1.1. *Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.*
      - 2.5.1.2. *Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.*
      - 2.5.1.3. *Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias.*
      - 2.5.1.4. *Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.*
      - 2.5.1.5. *Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.*
    - 2.5.2. *Cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad.*

- 2.5.3. *Revisión de la correlación entre registros y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria.*
- 2.5.4. *Inspecciones oculares (por ejemplo: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).*
- 2.5.5. *Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).*
- 2.5.6. *Comprobaciones matemáticas.*
- 2.5.7. *Revisiones conceptuales.*
- 2.5.8. *Comprobación de la información relacionada.*
- 2.5.9. *Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).*
- 2.5.10. *Examen de documentos importantes (por ejemplo: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).*
- 2.5.11. *Preguntas a funcionarios y empleados del ente.*
- 2.5.12. *Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.*

*Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes.*

***Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos.***

*En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.*

- 2.6. *Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.*

*Con tal propósito, el auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.*
- 2.7. *Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables.*

*Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente:*

  - 2.7.1. *Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.*
  - 2.7.2. *Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.*
  - 2.7.3. *Estimar el grado de riesgo inherente que depende, en buena parte, del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.*
- 2.8. *Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información que contienen los*

*estados contables básicos en conjunto, de acuerdo con normas contables profesionales, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.*

2.9. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación

## 1.2. 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

#### 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 no necesita 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 intermedio 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 7 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:

**I. El régimen de autorización de operaciones y actividades****II. 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

**III. 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.****IV. El mantenimiento de archivos adecuados y seguros que permitan la reconstrucción de la historia de las transacciones importantes****V. El establecimiento de restricciones a los accesos a bienes y registros al que solo deben permitirse a las personas debidamente autorizadas****VI. La comparación periódica entre los activos contabilizados y los realmente existentes.****¿Que dice la RT 7 respecto de la evaluación del SCI?**

La RT 7 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 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 los

- 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

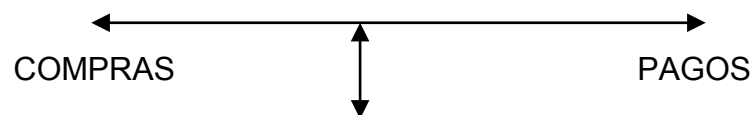
- Por ser cuestionarios estándares permite reducir los costos cuando el auditor tiene muchos clientes
- La sistematización de los exámenes facilita la administración del trabajo
- Evita omisiones en la consideración de algún aspecto del sistema.
- Las respuestas por no, son puntos débiles del sistema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

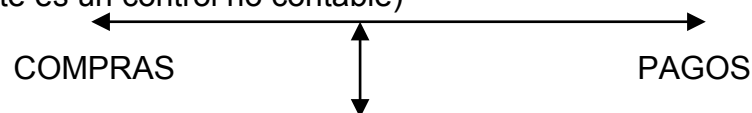
## EJEMPLOS

## 1) CIRCUITO OPERATIVO "COMPRAS"



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

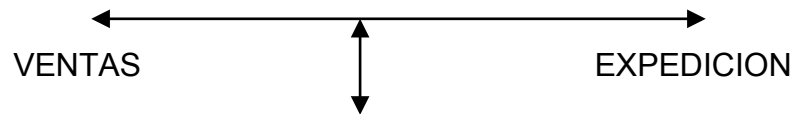
- 1) ¿Se controlan las facturas recibidas con respecto a las
  - Cantidades con el INFORME DE RECEPCION
  - Características, precios y condiciones de pago con la ORDEN DE COMPRA emitida?
 (Este es un control contable.)
- 2) ¿Son distintas las personas que realizan las siguientes funciones:
  - Emisión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



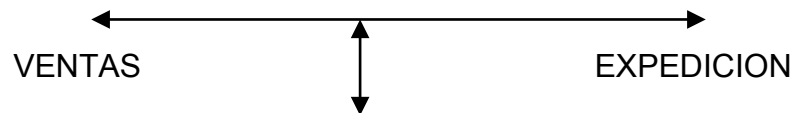
**(B)Objetivo de control: Cuentas a Pagar.**

- 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.
  - No: política deforme, empresa desorganizada. Punto débil (Es un control no contable)
- 2) ¿Se estudian los antecedentes de cada cliente y se fijan límites de Créditos?
  - Si; significa que la empresa toma precauciones
  - No; significa que no hay una política financiera (Es un control no contable)
- 3) ¿Se mantienen archivos de antecedentes?
- 4) ¿Se basan las condiciones de vender en las condiciones de venta y Límites de créditos fijados?
- 5) ¿Las excepciones a lo anterior son debidamente autorizadas? ¿Por quien?
- 6) ¿Con que periodicidad se revisan los límites de los créditos?

**(B) Objetivo de control: FACTURA**

- 1) ¿Se factura a los precios autorizados?
- 2) ¿Toda la mercadería que sale está autorizada y facturada?
- 3) ¿Toda factura cuenta con un remito conformado por el cliente?
- 4) ¿Toda devolución recibida y autorizada da lugar a N/C?

**3) Método de cursogramas**

Es una representación gráfica secuencial de un conjunto de operaciones de cada área a través de símbolos uniformes.

El empleo de cursogramas implica definir los siguientes aspectos:

1ro.) Definir los códigos o simbología a ser empleadas: generalmente es convencional y no debe provocar problemas de comprensión y una vez elegida hay que evitar cambiarla para que no se necesite una nueva explicación.

2do) La forma de diagramar: hay diversos criterios pero el mas común es

- Dividir el gráfico en columnas que representan Departamentos, Sectores, Personas

- Ordenar la secuencia de izquierda a derecha y de arriba hacia abajo

3ro) Implementar un plan de capacitación del personal de auditoría en la técnica de diagramación y lectura del cursograma cuando la envergadura del estudio profesional del Auditor resulte necesario.

#### Ventajas

- Permite dar un pantallazo general del proceso del sector
- Por lo tanto simplifica la tarea del relevamiento
- Utiliza símbolos uniformes para una rápida comprensión
- Exterioriza de un golpe de vista la ausencia o duplicidad de funciones.
- Evita problemas de tipo semántico

#### 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.

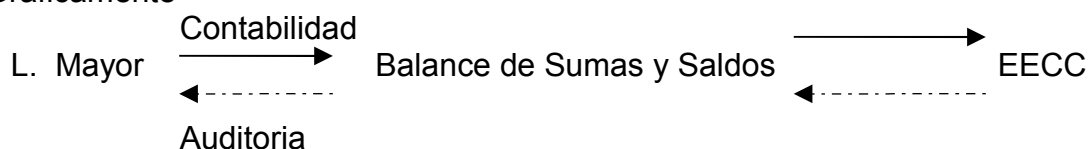
## 2) COTEJO DE LOS ESTADOS CONTABLES CON LOS REGISTROS DE CONTABILIDAD

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) RECUEENTOS

#### ¿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

- a) 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.
- b) 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 RECIENTOS**

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
  - a) Análisis crítico de las instrucciones o del programa de trabajo efectuado por la empresa
  - b) 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 auditoria 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 auditoria, 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.

## 2. Revisión limitada

El proceso y los procedimientos aplicables a la revisión limitada para periodos intermedios se abordan comparativamente con la auditoría de estados contables a los efectos de resaltar la diferencia en el alcance de las mismas.

<p><b>ETAPAS</b></p>	<p><b>Auditoría reali</b> <b>información pres</b></p>
<p><b>5TA.</b></p>	<p>1.5. Reunir los permítan respaldos siguientes <b><u>proced</u></b></p>
	<p>❖ 1.5.1. <b>Evalua</b> 1.1. Obtener un conoc que son pertinen sus operaciones y sisten tarea, el auditor d</p>

las condiciones económicas

1.2. Identificar el obj afirmaciones que los c integridad, valuación y e

1.3. Evaluar la información



	❖ 1.5.8. Compr
	❖ 1.5.9. Compr análisis de raz investigación de :
	❖ 1.5.10. Examo estatutos, contrato
	❖ 1.5.11. Pregunt

❖ 1.5.12. Obtención de

### 3. Certificación

Para emitir una certificación, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden las aseveraciones que aquélla incluya.

### 4. Investigaciones especiales

Los procedimientos usuales reemplazados por otros procedimientos de aplicación. En ese caso, debe tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere este informe.

circunstancias de cada s  
en condiciones de den  
practicable o de razo