

## **EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

### **IMPORTANCIA DE LOS CONTROLES PARA LA AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES**

Tradicionalmente se consideró que un sistema de control interno tenía los siguientes objetivos:

- Obtención de información confiable
- Salvaguarda de activos
- Eficiencia operativa
- Logro de adhesión a las políticas del ente

Los mencionados constituyen objetivos que son de interés para todo tipo de organizaciones, por lo que en principio es de esperar que todos los entes, en mayor o menor medida, tiendan a desarrollar algún sistema que permita cumplir con dichos objetivos. En la medida que exista este sistema, el auditor podrá depositar su confianza en él y tener en cuenta esta circunstancia en el momento de planificar sus procedimientos de auditoría, dado que, como ya sabemos, el riesgo de que existan errores en los estados contables es menor en un ente con buenos controles, que en aquél en el cual los controles no funcionan adecuadamente.

De lo dicho se desprende que al auditor de estados contables interesa saber si se cumplen los dos primeros objetivos de los cuatro mencionados, dado que la obtención de eficiencia operativa y el logro de adhesión a las políticas del ente no tienen incidencia sobre la razonabilidad de la información contable.

En la Carpeta de Trabajo uds. habrán visto que se cita un informe emitido en 1992 por el Committee of Sponsoring Organizations (conocido como “*Informe C.O.S.O.*”, por las siglas de esta entidad), el cual establece los siguientes objetivos de un sistema de control interno:

- Utilización eficaz y eficiente de los recursos del ente
- Obtención de información contable confiable
- Cumplimiento, por parte de la entidad, de las leyes y normas que le son aplicables

Como se ve, los dos primeros objetivos coinciden con los citados al comienzo, mientras que el último no. Son distintos enfoques del tema. Si nos basamos en esta clasificación de los objetivos, debemos tener en cuenta que al auditor de E/C también le interesa ver que se cumpla el último objetivo citado, en la medida que su eventual incumplimiento puede originar contingencias de sanciones para el ente (por ejemplo multas), que deben estar contempladas en los estados contables.

## 2. TIPOS DE CONTROLES

En un sistema de control interno pueden reconocerse los siguientes tipos de controles (de acuerdo con lo mencionado por Slosse)

- *Ambiente de control*
- *Controles generales*
- *Controles directos*

El **ambiente de control** es el que determina el marco para el control general. En él tiene un papel preponderante la dirección o gerencia del ente, pues es el órgano que establece el espíritu y la intensidad de todo el sistema de control. Si no existiera este interés en el control por parte de la dirección o gerencia, esta situación implicaría la vulnerabilidad del sistema.

Asimismo, el enfoque hacia el control mencionado debe estar complementado con una adecuada organización y estructura del ente, que se constituirá en el marco donde deberán tener cabida los controles.

Los **controles generales** se refieren a la organización divisional del ente, o lo que comúnmente se denomina segregación o separación de funciones. Su existencia permite el funcionamiento de los controles individuales a través del llamado control por oposición de intereses.

Los **controles directos** son los diseñados para prevenir errores o irregularidades que puedan afectar a las funciones de procesamiento y/o a los estados contables. Estos controles incluyen:

-*Controles gerenciales*: Son los que realiza el nivel superior del ente. Incluyen, entre otros, los controles presupuestarios y los informes por excepción.

-*Controles independientes*: Incluye todos los controles efectuados por personas o sectores independientes del procesamiento de las transacciones del ente, como ser Auditoría Interna o Contaduría. Ejemplos de este tipo de controles son: conciliaciones bancarias, recuentos físicos, verificaciones de secuencias numéricas, conciliaciones de resúmenes de cuentas de proveedores y clientes, arqueos de caja y similares.

-*Controles de procesamiento*: Son los incluidos en el sistema de procesamiento de las operaciones, y son realizados por personas que participan de dicho proceso.

-*Controles para salvaguardar activos*: Comprenden las medidas de seguridad destinadas a resguardar la existencia física de los bienes, las restricciones de acceso a los mismos y los límites de autorización para realizar ciertas operaciones con ellos.

También pueden clasificarse los controles de acuerdo a la oportunidad en que tienen lugar. Así tenemos:

- Actos de control PREVIOS
- Actos de control SIMULTANEOS

## ➤ Actos de control POSTERIORES

Los actos de control **previos** incluyen, entre otros:

- ⇒ estructura organizativa
- ⇒ políticas, normas y procedimientos
- ⇒ separación de funciones
- ⇒ asignación de responsabilidades
- ⇒ diseño de los sistemas, circuitos de información, de los formularios
- ⇒ Confección de planes y presupuestos

Los actos de control **simultáneos** son aquellos que se llevan a cabo en el momento de la transacción.

Ejemplos:

- ⇒ Al firmar un cheque (se verifica que corresponda el pago con la documentación adjunta)
- ⇒ Al otorgar un descuento comercial (se verifica que corresponda el descuento)
- ⇒ Al decidir por un presupuesto enviado por un proveedor

Los actos de control **posteriores** se llevan a cabo una vez ocurridos los hechos.

Se clasifican en:

- ⇒ *Posteriores de rutina*: Se efectúan periódicamente (Conciliaciones bancarias, análisis de cuentas, etc.).
- ⇒ *Posteriores selectivos*: Pueden ser sorpresivos, de distinta naturaleza y generalmente los realiza la auditoría interna.

## ETAPAS PARA SU EVALUACION

En caso de que se den las condiciones para que exista un control interno adecuado, el auditor, en la medida que lo estime útil, podrá proceder a evaluar el mismo, para lo cual deberá seguir un proceso que incluye la siguientes etapas:

- a) *Relevamiento.*
- b) *Identificación de los controles importantes para el auditor.*
- c) *Pruebas sobre el real funcionamiento de los controles importantes para el auditor.*
- d) *Establecimiento de conclusiones*

Comentaremos en esta clase las dos primeras etapas, quedando para la próxima clase las dos últimas.

## RELEVAMIENTO:

La etapa de *relevamiento* consiste en la obtención de información acerca de la forma en que la empresa tiene implementado su sistema de control. Esta tarea puede desarrollarse manteniendo entrevistas con personal de la empresa con conocimiento de las actividades de control que se desea relevar, o bien, en aquellos casos en que el ente cuenta con manuales de normas y procedimientos (situación habitual en las empresas grandes pero no muy común en las PyMEs), mediante la lectura de éstos. Es importante tener en cuenta que la información que se obtenga en esta etapa debe estar sujeta a una comprobación posterior, ya que el hecho de que un manual o un miembro del ente describan un control implantado en la empresa no significa que en la práctica ese control realmente exista.

Para documentar el proceso de relevamiento en los papeles de trabajo del auditor, puede recurrirse a alguno de los siguientes métodos:

- *Descripciones narrativas del sistema:* Se vuelcan por escrito las descripciones del sistema obtenidas de las entrevistas realizadas en el ente, o de la lectura de manuales.
- *Cuestionarios.* La mayoría están hechos de tal forma que si la respuesta a una pregunta es un “sí” representa que no hay debilidad de control interno, y si es un “no”, representa que si existe debilidad en el aspecto objeto de la pregunta. Es una de las mejores maneras de llevar a cabo el relevamiento, ya que si el cuestionario está bien diseñado, esta tarea puede ser delegada a personas con poca experiencia.

Hay de tres tipos:

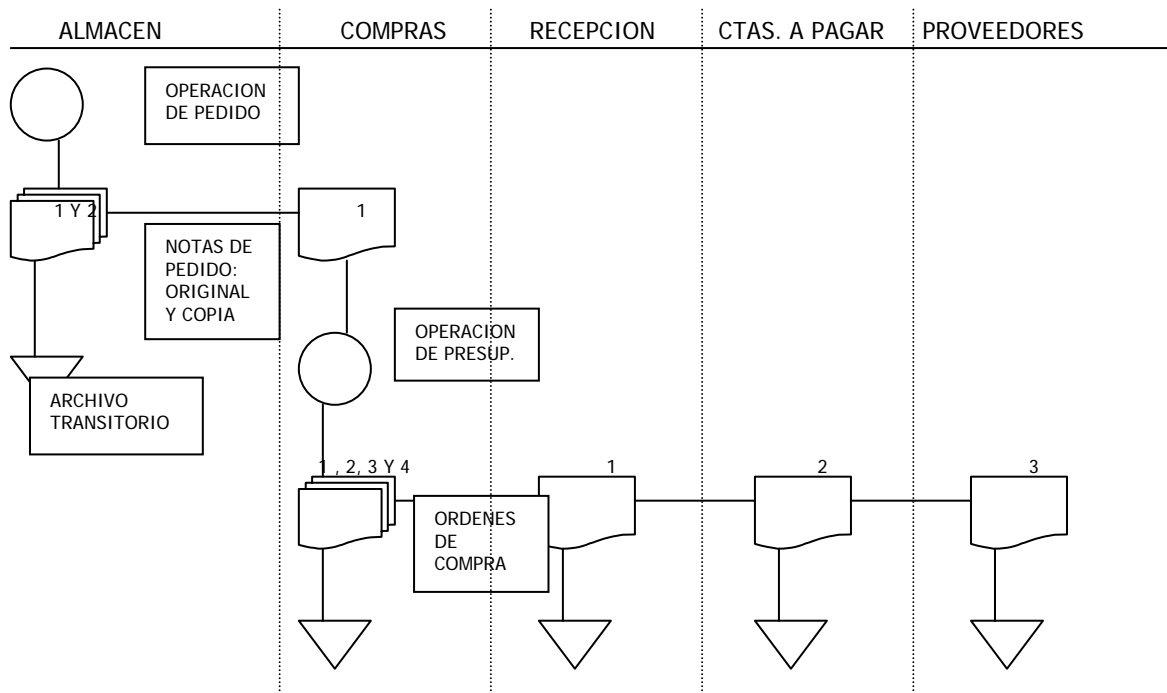
- *Estándar:* Tienen preguntas de tipo genérico, comunes a todo tipo de entes
- *Adaptados a cada compañía:* Se parte de los estándar, pero se los modifica para adaptarlos a la empresa auditada.
- *hechos a medida:* Se diseñan específicamente para cada empresa en particular (son más eficientes, pero más caros, por el tiempo que insumen)

Ej.:

Pregunta	SI	NO	N/A	Observaciones
¿Se efectúan conciliaciones bancarias en forma mensual?	x			

- **Cursogramas:** Son una representación gráfica del circuito relevado, de fácil visualización.

Ejemplo (es incompleto, se incluye sólo para que recuerden de qué se trata):



## IDENTIFICACIÓN DE LOS CONTROLES IMPORTANTES PARA EL AUDITOR.

Es de señalar que no todos los controles identificados en la etapa de relevamiento revisten interés para el auditor de estados contables, ya que si a través de determinado control se mejora la eficiencia operativa, ese control no tendrá incidencia sobre la confiabilidad de la información contable.

Por ejemplo, si al relevar el área de existencias se detecta un control por el cual antes de agotarse el stock de un insumo crítico se genera un informe para proceder a su reposición, el hecho de que ese control funcione o no adecuadamente, no incidirá en la información contable, por lo que no tendrá importancia para el auditor. En cambio, si la empresa tiene implementado un procedimiento por el cual todas las salidas de materias primas del almacén son documentadas por un vale de almacén prenumerado y autorizado por el nivel jerárquico correspondiente, y el sector contable utiliza dichos vales para registrar los consumos, previo control de la correlatividad numérica en la emisión de dichos comprobantes y su autorización, este control sí podría resultar de interés para la auditoría, ya que si funciona adecuadamente, contribuirá a la generación de información contable confiable respecto de los consumos de materias primas.

Obviamente, si del relevamiento de determinada área no puede identificarse ningún control de interés para el auditor, aquí finaliza el proceso de evaluación, y se concluirá que no puede depositarse confianza en los controles internos, con el consiguiente impacto de esta decisión en la tarea posterior de auditoría.