



**Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas**

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS (CECYT)

**Informe N° 12
Area Auditoría**

**CONSIDERACIONES
SOBRE EL TRABAJO
DEL AUDITOR CUANDO
TIENE A SU CARGO LOS
REGISTROS CONTABLES**

**Autores: Cayetano A. V. Mora
Marcelo Bianchi**

CONSIDERACIONES SOBRE EL TRABAJO DEL AUDITOR CUANDO TIENE A SU CARGO LAS REGISTRACIONES CONTABLES

1. INTRODUCCION

Uno de los requerimientos que con frecuencia se hace al auditor externo en las pequeñas y medianas empresas es que tome a su cargo los registros contables del ente. Esto suele ocurrir porque o bien el cliente no cuenta con la estructura administrativo-contable necesaria o bien entiende que sería conveniente que dentro de las tareas de auditoría se incluya el procesamiento de los datos que serán la base de los estados contables que luego dictaminará el contador.

Es por ello que se ha creído conveniente reflexionar sobre las características que asume el mencionado servicio, teniendo en cuenta que la contabilidad, conceptualizada como la parte del sistema de información del ente que suministra datos sobre la situación patrimonial y su evolución y los resultados, es el punto de apoyo de la auditoría externa de los estados contables a punto tal que sin contabilidad no puede haber auditoría.

2. NORMAS VIGENTES

Las normas de auditoría de la Resolución Técnica 7 establecen en el acápite referido a la independencia del auditor, que «no se considera relación de dependencia al registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría».

De acuerdo con la normativa citada, entonces, la tarea de teneduría de libros con los requisitos señalados, no implican una violación a la condición básica para el ejercicio de la auditoría y que no es otra que el auditor debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable.

No obstante ello, por su importancia y por existir posiciones doctrinarias divergentes al respecto, en el párrafo siguiente se analizarán aspectos relacionados con la independencia.

3. REFLEXIONES SOBRE LA INDEPENDENCIA

Como se ha dicho anteriormente, no obstante la claridad de las normas en vigencia que permiten el servicio bajo examen, se ha creído conveniente realizar algunas consideraciones sobre el particular.

Tal como se recuerda, la independencia puede ser evaluada desde dos puntos de vista. La independencia aparente está relacionada con la forma en que ve la comunidad la tarea realizada, en la exteriorización del hecho, en la presencia o ausencia de credibilidad otorgada exclusivamente por quien lo hizo, independientemente de cómo lo hizo. A este respecto no parecen existir problemas, porque la percepción pública según se advierte, no induce a pensar que rechaza la labor de registro o de procesamiento de datos. En algunos casos más bien puede considerarse que la apoya, pues se observa en funcionarios de instituciones financieras manifestaciones de confianza originados en la seriedad del estudio de auditoría.

En lo que hace a la independencia de hecho o real, las cosas no son tan claras y es por ello que existen opiniones encontradas. La pregunta que debe hacerse es la siguiente: ¿Un contador que toma a su cargo los registros contables del ente logra la misma imparcialidad y objetividad en sus juicios, que la que lograría si los registros hubieran sido realizados por el mismo ente o por terceros?

En la concepción de la R.T. 7 no caben dudas en la medida que:

- a. estén remuneradas mediante honorarios y
- b. no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría

Tal vez podrían hacerse otras consideraciones que apoyadas en las normas, añadan elementos de juicio a favor de la independencia. Para ello resulta conveniente identificar las principales secuencias de funcionamiento de un ente.

En primer lugar, puede pensarse que existe una tarea de Planificación, en la que los directivos discurren sobre la forma adecuada para cumplir con los objetivos del ente. En esta etapa, el auditor puede actuar como asesor, pero en nada cambia si tiene a su cargo los registros o no. En todo caso el conocimiento de los caminos que ha de seguir su cliente resultan de fundamental importancia a la hora de programar su auditoría.

En segundo lugar, podría decirse que existe una etapa de toma de decisiones, tales como comprar, vender, producir, tomar personal, ampliar la planta, financiar y muchas otras. En esta etapa tampoco importa si el auditor tiene a su cargo los registros pues una de las condiciones para que exista independencia es que no deba juzgar su propia labor.

En tercer término, las decisiones de la etapa anterior dan lugar a hechos económicos diversos que también son independientes del auditor, tenga a su cargo o no los registros contables. Es decir que los hechos ocurridos y sus consecuencias deben ser siempre ajenos a su quehacer.

En cuarto lugar, la documentación originada en los hechos económicos, debe ser producida por el ente como forma de captación y respaldo de lo ocurrido. Estos sensores de las actividades del ente tampoco han de cambiar porque el auditor tenga a su cargo o no los registros contables. Tal vez en algunos casos, el auditor que procesa la información requiera datos y documentación muy precisos pues no puede "suponer" lo sucedido.

Un quinto aspecto a considerar es que si el cliente toma a su cargo las imputaciones contables, el auditor sólo deberá estar persuadido que se ha volcado correctamente la información en los registros, tarea ésta que no parece quitarle objetividad o imparcialidad.

Por último, si las imputaciones contables estuvieran a cargo del auditor, ¿cuál sería el análisis a efectuar?. Se debería entender que un servicio de imputaciones contables, basado en un adecuado conocimiento del ente, realizado por alguien que no recibe órdenes de los

funcionarios del cliente puesto que no tiene su voluntad comprometida por una relación de dependencia no ve comprometida su imparcialidad. ¿Por qué? Porque quien no planificó la actividad del ente, ni decidió qué negocios realizar y cuales dejar de lado, ni es afectado por los hechos económicos generados y a quien sólo le llegan elementos que ponen en evidencia las consecuencias de la operativa, la circunstancia de definir cuál es su ubicación contable no implica compromiso alguno con el ente sino el ejercicio de su libre albedrío en la aplicación de sus conocimientos técnicos, por lo que a juicio de los autores tampoco en este caso está comprometida la independencia.

¿Quiere decir, entonces, que es lo mismo para un auditor tener a su cargo o no los registros contables? La respuesta es negativa y se explica por los efectos en el riesgo asumido.

4. RIESGO DE AUDITORIA

El riesgo de auditoría, como se sabe, puede ser conceptualizado como el peligro que asume el auditor de no observar la existencia de errores u omisiones importantes en la información que presentan los estados contable, emitiendo por lo tanto un informe erróneo.

Es por ello que el auditor debería preguntarse si la circunstancia de tomar a su cargo los registros contables representa un incremento del riesgo asumido, si las limitaciones que son comunes a las auditorías y que impiden un nivel de seguridad absoluto, se acrecientan o no.

Para ello se utilizará una de las clasificaciones más comunes de los riesgos de auditoría, aquella que distingue entre riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

a. Riesgo inherente

Este riesgo, también llamado riesgo de existencia, representa la posibilidad que tanto transacciones como saldos puedan incluir afirmaciones equivocadas. Depende de muchas circunstancias tales como, actividades del ente, tipo de afirmación, ambiente legal, periodicidad de los informes que emite el ente y otros.

A la luz de este concepto puede decirse que cuando el auditor tiene a su cargo los asientos contables es altamente probable que el riesgo inherente disminuya, pues las imputaciones de las operaciones requieren de un conocimiento profundo del ente y de su operatoria. El conocimiento y comprensión de las afirmaciones que surgen de la documentación que procesa puede significar que el auditor esté prevenido de hechos importantes que puedan afectar su informe.

b. Riesgo de control

Este riesgo consiste en que los controles del sistema no prevengan o detecten la existencia de una información errónea.

A este respecto encontramos en principio una clara desventaja, pues cuando las tareas contables están a cargo de empleados del ente, la proximidad con los hechos que ocurren

representa una fuente de información adicional, en muchos casos de suma importancia. Asimismo, los sistemas de control del ente basados en el control que realizan los empleados que tienen a su cargo los registros contables quedan sin efecto. Es por ello que puede decirse que el riesgo de control aumenta.

c. Riesgo de detección

El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos de auditoría no permitan descubrir una afirmación errónea o una omisión de información.

En este caso es evidente que el riesgo aumenta considerablemente y ello es así porque muchas de las tareas que realiza un auditor están diseñadas para hacer frente a universos de operaciones o transacciones, revisados, analizados y compilados por uno o más individuos del ente antes de su participación, por lo que sujeto a la aptitud de quienes las tuvieron a su cargo, resultan un soporte de importancia.

Pero cuando ello no ocurre y el auditor parte de las registraciones que él mismo o algún personal dependiente ha realizado y a posteriori comienza a compilar, ha perdido un elemento de enorme importancia que es el contraste. Si, representa el hecho de que en lugar de haber más de un individuo considerando distintas operaciones, juzgando criterios y alternativas que permiten descubrir errores e irregularidades, queda en manos, criterio, acierto u error de quien tuvo a su cargo el procesamiento de los datos.

Este es seguramente uno de los problemas de mayor magnitud que asume un auditor en estas circunstancias. La falta de contraste, de re-análisis de operaciones importantes, de control de los criterios utilizados para imputaciones. Implica una limitación adicional de importancia que debe ser acotada por el profesional.

Una de las soluciones que se han adoptado para hacer frente al incremento del riesgo de detección, es la de dividir las tareas dentro del estudio del contador, estableciendo que el procesamiento de la información esté a cargo de personas diferentes de quienes tendrán la responsabilidad de la auditoría. Esta alternativa permite al menos reincorporar el contraste, como elemento valioso en la detección de errores e irregularidades.

En el apartado siguiente, se realizará una descripción de los procedimientos de auditoría establecidos por la R.T. 7 con comentarios sobre la incidencia que tiene en ellos la circunstancia de realizar el auditor el procesamiento de datos.

5. INCIDENCIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

5.1. Evaluación de las actividades de control de los sistemas

Como se sabe, la evaluación de las actividades de control de los sistemas condiciona la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos a aplicar.

Es en esta etapa que se determina si existen o no limitaciones significativas en las actividades de control. Las situaciones que pueden presentarse varían desde un extremo, donde los

sistemas de control pueden ser considerados como perfectos, hasta otro extremo, donde los sistemas de control no existen, pasando por todos los estadios intermedios posibles.

La pregunta que debe hacerse el auditor es si esta evaluación cambia como consecuencia de tener a su cargo los registros contables.

Para obtener una respuesta deben conocerse con precisión los papeles del contador y del personal de la empresa. Esto se refiere fundamentalmente a definir con claridad cuál es la tarea que tiene a su cargo el profesional. Es decir si sólo se va a dedicar a "llevar la contabilidad" o también va a tener a su cargo la preparación de información no contable (detalles del manejo del dinero y cheques, control de cuentas a cobrar y de las existencias de bienes de cambio, seguimiento de las mercaderías pendientes de entrega, y otros).

Recuérdese que cuando la documentación de respaldo es imputada y procesada por el auditor externo, existiría en principio, un control prácticamente concomitante entre operaciones del ente y documentación de respaldo, pues previo a la imputación ocurre una toma de conocimiento del hecho económico y un primer control formal, de cálculos, autorizaciones y normas legales.

Pero debe decirse «en principio» porque el control no sólo debe darse entre la operación y el documento que es captado por la contabilidad (v.g. factura), sino también debe extenderse a otra información, sea esta anterior o posterior, y que agrega valiosos elementos de juicio para persuadir al auditor sobre la verosimilitud del hecho económico. Ej.: Nota de pedido, Orden de compra, Nota de recepción, Remito del proveedor, Informe de control de calidad, entre otros (información no contable).

Lógicamente, a mayor manejo de la información por parte del auditor, mayor conocimiento del ente y como consecuencia no deseada menor eficacia del control ante la falta de contraste.

Si se toma en cuenta que el enfoque de sistemas propone la identificación de los elementos del control de los sistemas que son pertinentes a la revisión, puede observarse que el elemento «control» que debe formar parte necesariamente del sistema para que esté completo, que es anterior e independiente de la labor del auditor como que forma parte de un sistema que se controla a sí mismo y se mejora en caso de errores o irregularidades, puede llegar a no existir en la medida que el auditor tome demasiadas tareas a su cargo.

En resumen, la realización de las registraciones contables por parte del auditor representa una limitación a la hora de evaluar las actividades de control, pues en el ente, la contabilidad integra el elemento control de la mayoría de los sistemas que interesan al auditor y que luego son evaluados por él.

De la manera indicada, es decir con la contabilidad a cargo del contador, éste pasa a formar parte del grupo de control por lo que cuanto mayor sea su participación, es decir cuántas más tareas a su cargo tenga que inhiban o eliminen los controles propios del ente, mayor será el riesgo asumido.

Es por ello que al dar cumplimiento a este paso del proceso de la auditoría deberá tener en cuenta la magnitud de la limitación originada.

¿Cómo hacer frente entonces al riesgo de control?

Varias son las sugerencias que pueden realizarse:

En primer lugar y en cualquier circunstancia, que el responsable de los registros contables no tenga a su cargo posteriormente la auditoría. Las razones son obvias. Nadie es capaz de controlarse a si mismo.

Otra de las formas recomendables es que el auditor no obstante tomar a su cargo los registros contables, no realice otras funciones que podrían operar como controles, tales como análisis de antigüedad de cuentas a cobrar, preparación de resúmenes de cuenta y similares, de forma tal de crear dentro del ente controles de sus propias operaciones y de las registraciones llevadas a cabo por el contador en su estudio. Por ejemplo, si el proceso contable incluye un sistema de stock de mercaderías, el envío de un listado periódico al responsable de almacenes para su uso, puede representar un control eficaz de lo actuado por el contador.

También resulta útil que la información a ser procesada por el auditor sea imputada por el cliente, con lo que se logra un contraste de opiniones con quien tenga a su cargo el control posterior de ellas.

Otra sugerencia, ya comentada anteriormente, sería que la documentación de respaldo de los registros sea completa, incluyendo todos los formularios que se emitan y se reciban como consecuencia de ella. A mayor cantidad de sensores, más elementos de juicio son presentados al auditor para su posterior procesamiento.

Si el ente ya poseía limitaciones significativas en las actividades de control de los sistemas, el procesamiento de la información a cargo del auditor puede no representar desventaja alguna y hasta transformarse en ventaja por el mayor conocimiento de las operaciones y la posibilidad de «controlar» a tiempo toda circunstancia que crea conveniente. A este respecto pueden tenerse en cuenta las sugerencias planteadas por el Dr. Mora en el trabajo base del área Auditoría en las Jornadas Regionales de 1989.

En lo que hace al riesgo de detección, el tener dos grupos de trabajo diferenciados (uno para contabilidad y otro para auditoría) lo disminuiría a niveles aceptables.

5.2. Cotejo de los estados contables con los registros de la contabilidad

Este procedimiento no sería necesario si quien trabajó en la contabilidad va efectuar la auditoría, lo que como se sabe no es recomendable. Pero adquiere importancia en el caso que la contabilidad sea llevada por una persona del estudio distinta a la del auditor.

De cualquier manera la relación costo (horas dedicadas para una tarea de auditoría) - beneficio (ventajas que se obtienen por tener a su cargo las registraciones contables) sería

positiva para el profesional, ya que las labores contables se facturan por lo común por separado.

Mención especial merece en la utilización de sistemas computarizados para el procesamiento de la información contable, que sean conocidos por el auditor o utilizados normalmente en su estudio, de forma de estar persuadido de los controles y salvaguardas que incluye o de los defectos que pudiese tener, para poder orientar mejor sus revisiones posteriores.

Como conclusión, puede afirmarse que el riesgo no se incrementa en este caso, sino que por el contrario podría disminuir.

5.3. Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la documentación respaldatoria.

El procedimiento de auditoría descrito en este punto se cumple plenamente, ya que por lo general la correlación entre registros surge automáticamente del mismo sistema de procesamiento de datos y la base para registrar los hechos económicos que capta la contabilidad son los comprobantes respaldatorios. En la medida en que el profesional se oponga a procesar datos sin documentación válida (improbable pues la contabilidad y los registros son del cliente) o bien tome debida nota en sus papeles de trabajo, el procedimiento quedará ampliamente cumplido.

5.4. Inspecciones oculares

Este punto en particular no depende de los comprobantes respaldatorios, ya que son evidencias naturales que el auditor debe obtener a lo largo de su tarea.

Su labor no sufre variación alguna ya sea que tenga o no a su cargo las imputaciones y/o las registraciones contables del ente. Incluso en caso de que tenga acceso a información no contable, las conclusiones que puede llegar a sacar de determinadas inspecciones oculares serían mucho más seguras, pudiendo comprobar, por ejemplo, que se ha cumplido con el objetivo de integridad en la tarea del recuento físico de bienes de cambio, controlando planillas de stock y compras cercanas al cierre del periodo examinado.

5.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros

Este procedimiento no se ve modificado por la circunstancia de tener a su cargo el auditor los registros contables.

En todo caso resultan de mayor importancia como contraste del procesamiento de datos realizado.

5.6. Comprobaciones matemáticas

Muchos de los controles típicos que debe efectuar el auditor están cumplidos en el caso bajo examen, como son la exactitud de los cálculos de las facturas, el control de pasés a los registros analíticos y de estos a los sintéticos, la mayorización de operaciones, etc.

Sin perjuicio de ello, cuando el auditor tiene a su cargo sólo los registros contables siendo por cuenta del personal del cliente las tareas de imputación, puede darse el caso que el responsable de la primer labor cometa errores en la digitación de operaciones y en la prepa-

ración de las jornalizaciones. Ejemplos de los mismos son, entre otros, colocar mal la fecha del asiento, equivocarse en el código de la cuenta contable o en sus importes.

Todas las revisiones y en particular aquellas destinadas a evitar errores de imputación, son de vital importancia para poder aplicar exitosamente los controles lógicos tratados en el apartado siguiente. De cualquier manera, existe otro cúmulo importante de tareas que debe realizar el auditor independientemente que tenga a su cargo o no los registros contables, como son, el control de planillas de transacciones de bienes de cambio (fichas de stock), el control del cálculo del revalúo y/o reexpresión de los bienes de uso, sus amortizaciones, y muchos más.

No obstante ello, en varios de los casos mencionados, la utilización de una computadora con un software adecuado agiliza notablemente dichos controles. A este respecto se realizan consideraciones específicas en el acápite 6.

Se puede concluir, entonces, que los riesgos de auditoría se verían disminuidos en el caso de las comprobaciones matemáticas.

5.7. Comprobación de información relacionada

Este procedimiento tiene como objetivo verificar afirmaciones que se corresponden mutuamente. Así, el análisis de determinadas afirmaciones relacionadas con movimientos de bienes de cambio comprende el ingreso de mercaderías por compras y la cuenta a pagar que se origina y las bajas por venta, su compilación e imputación al costo de ventas.

Pero esta comprobación que no brinda una prueba en sí misma, puede ser realizada con mayor facilidad cuando el auditor tiene a su cargo los registros contables pero no las imputaciones, ya que el procesamiento podría incluir un primer control de coherencia de la información relacionada.

En el caso de que una misma persona tenga a su cargo imputaciones y procesamiento de datos esta tarea deberá ser realizada con posterioridad pues como se ha indicado no existirá contraste.

De todas maneras, la tarea bajo examen no resulta influida negativamente por la circunstancia de que el procesamiento de datos esté a cargo del estudio del auditor.

5.8. Revisiones conceptuales - Comprobaciones globales de razonabilidad.

Ambos procedimientos integran la denominada "Revisión analítica" y comprende en el primer caso el control de lógica de imputaciones, asientos, saldos y similares y en el segundo el análisis de relaciones entre aquellos elementos de la información contable que puede ajustarse a patrones predecibles.

Para efectuar tareas de control se necesita conocer una situación teórica y poseer una real, para así poder compararlas y tomar la medida correctora o en el caso del auditor evaluar la importancia e incidencia de los desvíos. En el caso analizado, el riesgo juega un rol

fundamental, ya que no se tiene el contraste para comparar, como sería si la información la proporcionara el ente.

No obstante, también en el caso analizado es posible acotar el margen de error aplicando procedimientos de revisión analítica sobre la información contable.

A continuación se expondrán algunas ideas que surgen del trabajo del Dr. R. De Lellis «Revisión analítica» publicado en el ámbito del CECYT y otras propias tendientes a clarificar los conceptos antes vertidos.

La revisión analítica puede ser aplicada como prueba sustantiva para reunir elementos de juicio válidos que sustenten objetivos de auditoría, e incluso según el resultado logrado, en algunos casos podrían llegar a ser suficientes.

Los procedimientos de revisión analítica implican comparar:

- a) lo que se prevee, según relaciones entre cuentas contables y datos operativos
- b) el valor contable del período o del rubro.

La importancia de la aplicación de estos conceptos reside en que le permiten formar al auditor una opinión sobre la consistencia lógica de la información contable. El proceso de revisión analítica tiene tres etapas:

- a) estructurar la prueba y definir la precisión requerida
- b) realizar la prueba
- c) interpretar los resultados

La revisión analítica implica comparar una partida con otra y procura establecer una relación lógica entre una variable independiente y otra que es la que se desea validar, que depende de aquella (variable dependiente), vinculada a través de una función.

En muchos casos, para poder realizar con éxito esta tarea, se trabaja con datos extracontables, a los que se somete al proceso lógico y se obtiene un punto de apoyo importante, cual es lo que debería resultar de esa cuenta o rubro (*ceteris paribus*).

Entonces, como primera medida, se debe encontrar una variable lo suficientemente precisa para que los resultados que se obtengan al aplicarle una función sean seguros. En definitiva no es ni más ni menos que un sistema de ecuaciones aritméticas, donde para validar una variable dependiente participan dos factores:

- a) la variable independiente
- b) la función vinculante, que es necesario estudiar en el tiempo, saber cuál es el grado de confiabilidad, la frecuencia de distribución de datos, si es lineal, exponencial o por escalones, para poder así determinar con claridad las causas de los posibles desvíos, si los hubiere.

Las relaciones que a continuación se tratarán a título de ejemplo, pueden efectuarse con mayor rapidez mediante un soft preparado a tal efecto o con una planilla electrónica de cálculo (Lotus, Quattro, entre otras) que permita obtener importantes resultados y posibles desvíos de la variable estudiada.

En el caso bajo examen tiene especial importancia el manejo de la revisión analítica en la etapa de planificación de la auditoría, ya que tendría que cargarse en las planillas de cálculo antes mencionadas la información de los balances anteriores, con los cuales se pueden hacer:

1) Análisis de las variaciones horizontales: esto es comparar entre estados contables la evolución de la información relevante en el tiempo.

2) Análisis de las variaciones verticales: consistente en comparar dentro de un mismo juego de estados contables la participación porcentual dentro de cada estado, capítulo o rubro. La realización de estas pruebas en períodos menores, por ejemplo mes a mes, permitiría un mejor control del auditor del procesamiento efectuado y eventualmente de las imputaciones realizadas en su estudio, toda vez que habida cuenta de las variaciones estacionales y otras propias de cada actividad, la existencia de una serie importante de períodos podrían aportar elementos de juicio valiosos, operando como un contraste para determinar que lo realizado se corresponde en principio con la realidad, dado el grado de coherencia observado.

Relaciones y análisis valiosos en toda auditoría y en particular en el caso bajo examen son las siguientes, expuestas a título de ejemplo:

- comisiones / ventas
- impuesto a los ingresos brutos / ventas netas
- débito fiscal IVA / ventas netas
- intereses / cuentas patrimoniales (a pagar o cobrar)
- evolución de sueldos y jornales
- relación entre cargas sociales y sueldos y jornales
- rotación de créditos, bienes de cambio, cuentas por pagar y similares
- evolución de los saldos en recaudaciones a depositar y bancos
- evolución de las compras mensuales
- Ventas globales en función de las compras y las variaciones de las existencias / ventas reales.

Si el auditor tiene la precaución de realizar estas comparaciones y análisis con suficiente frecuencia e investiga toda variación que llame su atención tan rápido como le sea posible, tal vez una simple llamada telefónica o una visita al cliente resulte suficiente para encontrar las causas o en su defecto determinar si no han existido errores de imputación o procesamiento.

Como conclusión general puede afirmarse que la utilización integral de la revisión analítica, puede brindar información valiosa que permita disminuir el riesgo de detección a niveles aceptables.

5.9. Examen de documentos importantes

Este procedimiento significa que el auditor deberá tomar conocimiento directo del contenido de todos aquellos documentos que puedan tener influencia significativa en sus tareas o en sus conclusiones.

Ejemplos de ellos pueden ser desde licitaciones ganadas por el ente o el monopolio en la venta de determinados bienes o servicios, hasta cláusulas del contrato social o de actas de asambleas o de directorio, etc.

Como se observa, son hechos que el auditor debe conocer y no necesariamente la contabilidad debe registrarlos, por lo que el procedimiento no debe ser modificado en el caso analizado. En todo caso en la etapa de conocimiento del ente resultarán fundamentales pues servirán para reconocer anticipadamente algunas operaciones o situaciones que luego la etapa de imputación o de procesamiento puede recoger.

5.10. Preguntas a funcionarios y empleados del ente - Obtención de la carta con manifestaciones de la gerencia

Esta tareas no se modifican en el caso bajo examen. Probablemente resulte conveniente modificar la oportunidad de estos requerimientos, acercándolos en el caso de las preguntas a funcionarios y empleados del ente, al momento en que hechos o circunstancias resulten llamativas para el auditor.

6. IMPORTANCIA DE UTILIZAR UN SOFTWARE ADECUADO

No se puede negar hoy en día no sólo la conveniencia sino la necesidad de contar con una serie de programas apropiados y específicos para las tareas contables.

Los sistemas computarizados para el procesamiento de la información contable en caso de ser provistos por el cliente deben ser probados previamente a su utilización por el auditor como forma de conocer en profundidad no sólo su funcionamiento sino la existencia de debilidades, defectos y posibles controles incorporados que posea.

En todo caso, propio o de terceros, sería importante que el soft utilizado tenga incorporados controles y realice determinadas funciones de manera tal de facilitar algunas de las tareas contables y/o de auditoría.

A manera de ejemplo, se pueden citar algunos de ellos.

a. Para evitar errores en la fecha de los registros contables, se podría prever que el sistema de contabilidad marque los límites del período (mes o ejercicio), para que rechace operaciones que lo excedan.

b. Cuando los errores derivan de la utilización de códigos, se puede solicitar al cliente que sume los códigos deudores y acreedores de las cuentas en cada asiento, y además que la computadora muestre por pantalla la sumatoria de los códigos realizada automáticamente por el soft antes de aceptar el asiento; si las cifras son distintas es decir si no balancea, el programa tendría que rechazar el registro permitiendo la corrección.

c) En lo que hace a posibles errores en los importantes registrados se puede solicitar al cliente (o realizarse en el Estudio del auditor) que efectúe por «tira de máquina» y en la forma de «lote», la mayorización de las operaciones involucradas con algunas cuentas en particular, para saber a qué cifra se debe llegar luego de concluida la tarea de procesamiento.

d) El control de la correlación numérica y de fecha de todos los comprobantes que emite la empresa y que pasan por el sistema contable (remitos, facturas, notas de débito, de crédito, recibos, comprobantes de pago, etc.) permitirá analizar con prontitud las causas de las diferencias.

e) La verificación de diferentes aspectos que hacen a la facturación de operaciones, incluyendo además de los controles matemáticos los indicados a continuación a manera de ejemplo:

- Cantidades facturadas: es útil conocer si existen inconsistencias entre los sistemas de stock y facturación, indicando si se venden y entregan items que no figuran en stock o que figuran sin cantidades. Es importante destacar los mayores beneficios que se logran si se controlaran los artículos entregados a los clientes en vez de los facturados, ya que según la actividad del ente puede ser factible que se facturen productos y no sean retirados, por lo que no deberían ser aún descontados del stock físico.

- Precios unitarios: el sistema debería verificar si el precio facturado se corresponde con las listas de precio vigentes y con las condiciones de venta estipuladas con el cliente.

- Carga financiera: debería controlar el cálculo del interés teniendo en cuenta las condiciones de venta según las facturas y las tasas vigentes.

- Impuestos facturados: se debería constatar que los importes facturados (IVA e impuestos internos) coinciden con los propios cálculos que efectúa el programa.

f. La comparación de los movimientos en los mayores de bancos con los resúmenes emitidos por la entidad financiera, previo ingreso en los sistemas contables, y la emisión de un listado con las partidas pendientes permitiría un control prácticamente automático entre las operaciones informadas por el ente y registradas por el auditor y las existentes en los registros del banco facilitando también las tareas de auditoría.

g. La exposición por pantalla de la composición del saldo de cada cuenta posibilitará controles de lógica para detectar la existencia de partidas anormales.

h. La correlación de cobros y pagos posteriores al cierre del ejercicio con partidas pendientes al cierre, brindará seguridades adicionales sobre la bondad de los registros realizados, útiles tanto para contabilidad como para auditoría.

i. La verificación del cumplimiento de las obligaciones impositivas y previsionales, controlando la fecha de presentación y en el caso que lo permita el sistema, el importe ingresado.

j. La realización del cálculo de amortizaciones, revalúo y/o reexpresión de bienes de uso.

k. La valuación del inventario en moneda histórica, en moneda de cierre de ejercicio y siguiendo criterios impositivos.

l. La determinación del ajuste por inflación contable.

En caso que el sistema detectara diferencias entre lo efectuado por el ente y/o lo contabilizado por el auditor y lo programado, deberían ser grabadas en un archivo específico, cuyo acceso estuviera habilitado para determinado personal designado por el auditor.

7. PAPELES DE TRABAJO

Son todos aquellos elementos donde constan las tareas realizadas, los elementos de juicio obtenidos y las conclusiones a las que arriba el auditor. Constituyen la base para la emisión del informe y su posterior respaldo.

Cuando el auditor tiene a su cargo los registros contables, existen dos tipos de papeles diferenciados: aquellos que se originan y respaldan las tareas contables (documentación, conciliaciones, controles efectuados de imputaciones y de cálculos y otros) y aquellos que se originan en la labor de auditoría propiamente dicha. Estos últimos no deben ser obviados, por diversos aspectos:

a) De orden normativo: la Resolución Técnica N° 7 de la FACPCE establece la obligatoriedad de preparar y conservar durante un lapso determinado papeles de trabajo.

b) De orden práctico: Sin duda alguna, las tareas de auditoría son distintas a las contables, por lo que las evidencias que el auditor reúna en la etapa de registro y en su caso de conciliación y compilación, son independientes de las que logre en estas labores.

No obstante ello, y por la importancia que reviste el registro contable como base para el trabajo del auditor ambas evidencias (excluida por supuesto la documentación original del cliente) deberían formar parte del legajo de papeles de trabajo del auditor.

Los aspectos a tener en cuenta en su preparación no difieren de los indicados por las normas y la doctrina.

8. CONCLUSION

De acuerdo con lo expuesto y en opinión de sus autores, las tareas de imputación y/o registro contable a cargo del auditor, no implican una pérdida de su independencia, no sólo porque están autorizadas expresamente por la Resolución Técnica N° 7, sino por los motivos expuestos (que seguramente han sido compartidos por los colegas que asumieron la responsabilidad de la redacción de la norma). No obstante ello y esto es lo importante para destacar, las tareas señaladas incrementan los riesgos de control y de detección.

Más, para no quedar sólo en una advertencia o en un comentario se han analizado los distintos procedimientos de auditoría poniendo de resalto aquellos casos en los que se interpreta que resultan modificados por la circunstancia de que procesamiento y auditoría queden en manos del estudio del auditor.

Finalmente y como sugerencia de la forma en que se entiende que los riesgos pueden ser acotados o disminuidos a niveles aceptables, teniendo en cuenta que la auditoría es siempre una tarea de seguridad no completa ni absoluta (seguridad de auditoría en la doctrina), se mencionan las siguientes actividades:

- a) Que las Imputaciones estén en lo posible a cargo de personal del cliente.
- b) En todos los casos es deseable que quien realice la auditoría sea una persona distinta de quien efectuó las tareas contables (con imputaciones a su cargo o no) para que no se pierda el contraste entre el criterio de quien imputó o registró y el de quien audita.
- c) En caso de ser la misma persona, tomar el recaudo de efectuar revisiones sobre el trabajo ya efectuado, recálculos y comprobaciones, dejando constancia de ello en papeles de trabajo distintos de los que se hubiese utilizado como base de los registros; también se recomienda tomar muestras de las imputaciones realizadas y del procesamiento efectuado.
- d) No tomar a su cargo funciones que inhiban o eliminen controles propios de personal del cliente. Debe tenerse presente que en el ente existe información (escrita o no) que permite conocer con mayor precisión los hechos ocurridos.
- e) Mejorar en lo posible el conocimiento del ente a fin de estar prevenidos de acontecimientos que pueden dar lugar a hechos económicos que deba captar la contabilidad o que sean útiles al auditor para persuadirlo sobre la corrección del procesamiento realizado.
- f) Establecer comparadores que operen como elementos de control en el ente y en el estudio del auditor.
- g) Identificar todo registro que no cuente con sólidas evidencias respaldantes, tratando de obtener rápidamente explicaciones de los funcionarios del ente.
- h) Utilizar sistemas computadorizados (del auditor o del cliente) que tengan incorporados todos los controles programados que resulten necesarios.
- i) Procurar que responsables de áreas del cliente puedan controlar información derivada del registro contable (listados de stock, conciliaciones bancarias, arqueos de fondos, recuento físico rotativo de mercaderías y otros).
- j) Preparar balances mensuales comparativos para detectar inconsistencias.
- k) Utilizar con la mayor extensión posible las herramientas de la "Revisión analítica" por considerar que constituyen un poderoso elemento de control de la tarea realizada.

Como ocurre siempre y este caso no es la excepción, la experiencia y conocimientos del auditor servirán para enriquecer las sugerencias, adaptándolas a cada caso en particular.