



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público Nacional y Perito Partidor

EL CONTROL INTERNO DESDE LA PERSPECTIVA DEL CONTADOR

Trabajo de Investigación

POR

Miriam Cristina Martínez

Profesor Tutor

Oscar Armando Ituarte

M e n d o z a - 2012

INDICE

Introducción.....	5
CAPÍTULO I – INTRODUCCION AL CONTROL INTERNO.....	6
1. Orígenes del control interno.....	6
2. Concepto de control interno.....	8
2.1. ¿Qué es el informe COSO?.....	10
2.2. Descomposición del concepto dado por Informe COSO.....	11
2.3. Los objetivos y sus categorías.....	12
2.4. Los componentes según el informe COSO.....	13
2.5. Relación entre los objetivos y los componentes.....	14
2.6. Eficacia como valor agregado.....	15
3. Explicación de los componentes.....	16
3.1. Entorno de control.....	16
<i>Integridad y valores éticos.....</i>	16
<i>Estructura organizativa.....</i>	23
3.2. Evaluación de los riesgos.....	25
<i>Manejando el cambio.....</i>	27
<i>Cómo reconocer el cambio.....</i>	28
<i>Comparación del tratamiento del riesgo.....</i>	29
3.3. Actividades de control.....	29
<i>Tipos de actividades de control.....</i>	30
<i>Tipos de controles.....</i>	31
<i>Control en los sistemas de información.....</i>	32
3.4. Información y comunicación.....	33
<i>Comunicación interna.....</i>	36
<i>Comunicación externa.....</i>	37
3.5. Supervisión.....	37
<i>Actividades de supervisión continuada.....</i>	38
<i>Evaluaciones puntuales.....</i>	39
<i>El proceso de evaluación.....</i>	40

<i>Comunicación y evaluación de deficiencias</i>	40
4. Limitaciones del control interno.....	41
CAPÍTULO II- RELEVAMIENTO DEL CONTROL INTERNO.....	43
1. Instrumentos de uso personal para captar datos.....	43
2. Formas de relevamiento.....	44
2.1. Método descriptivo o narrativo.....	44
2.2. Método de los cuestionarios.....	46
<i>Ventajas-desventajas</i>	47
2.3. Método de cursogramas o diagramas de flujo.....	47
<i>Simbología</i>	48
<i>Ventajas- desventajas</i>	49
2.4. Matrices.....	49
2.5. Combinación de métodos.....	51
CAPÍTULO III- EL CONTROL INTERNO Y EL CONTADOR.....	53
1. Relación que se da entre el control y el contador	53
2. Informe de control interno.....	54
2.1. ¿A quién va dirigido el informe?.....	55
2.2. Partes del informe de control interno.....	55
2.3. Formas de presentación.....	56
2.4. Discusión previa y oportunidad de su presentación.	
Seguimiento.....	56
CAPÍTULO IV- APLICACIÓN EN LAS ORGANIZACIONES.....	58
1. Aplicación en las pequeñas empresas.....	58
2. Aplicación práctica.....	59
2.1 Objetivos generales de la empresa.....	59
2.2 Objetivos específicos.....	60
2.3 Misión	60
2.4 Visión	60
2.5 Análisis FODA.....	60
<i>Fortalezas</i>	60
<i>Debilidades</i>	60

<i>Oportunidades</i>	61
<i>Amenazas</i>	61
3. Análisis específico del control interno.....	61
3.1. Análisis del entorno de control.....	61
<i>Integridad y valores éticos</i>	61
<i>Compromiso y competencia profesional</i>	64
<i>Consejo de administración y comité de auditoría</i>	65
<i>Filosofía de dirección y estilo de gestión</i>	68
<i>Estructura organizativa</i>	69
<i>Asignación de responsabilidad y autoridad</i>	70
<i>Políticas y prácticas en materia de recursos humanos</i>	71
3.2. Evaluación de riesgos.....	72
<i>Objetivos</i>	72
<i>Riesgos</i>	73
<i>Gestión del cambio</i>	76
3.3. Evaluación de riesgos y actividades de control.....	77
<i>Actividad: compras</i>	78
<i>Actividad: recursos humanos</i>	81
<i>Actividad: expedición y almacén de mercaderías</i>	85
<i>Actividad: proceso de cuentas a cobrar y cobranzas</i>	87
<i>Actividad: proceso de cuentas a pagar</i>	91
<i>Actividad: asuntos legales</i>	93
<i>Actividad: proceso de producción</i>	94
<i>Actividad: bienes de uso y tecnología</i>	95
<i>Actividad: utilización de registros contable e formación</i>	96
6.4. Información y comunicación.....	97
6.5. Supervisión.....	98
7. Informe de control interno.....	99
Síntesis.....	103
Referencias.....	104

INTRODUCCIÓN

Al momento de comenzar este trabajo de investigación se planteó el hecho de que, al presentarse en las organizaciones cambios tan rápidos, se empieza a ver la necesidad de implantar un sistema de control interno no sólo en el ámbito financiero – contable sino también de la gestión y dirección de manera que permita cumplir con los objetivos deseados. Al hacer referencia a cambios rápidos, se engloba a una gran variedad de ellos, desde la tecnología, el entorno y la competencia, entre otros; pero el mayor cambio se basa en la forma de obtener y administrar la información, lo cual se considera el eje principal de cualquier cambio.

Cuando se indaga en bibliografía al respecto, se encuentra abundante información, pero en la mayoría de los casos, orientadas a organizaciones con un plantel importante de empleados y grandes volúmenes de actividades, y no se enfoca a organizaciones más pequeñas que también lo requieren.

El presente estudio planteó como problema que las empresas crecen y cada vez necesitan más de un control que permita alcanzar sus objetivos de manera confiable y “segura” y que su implementación no signifique una molestia, aplicándose en todo tipo de empresas. Es necesario destacar que, en su mayoría el asesoramiento al respecto es brindado por un contador, quien intenta que sus clientes mejoren su rentabilidad y logren sus objetivos.

Se definió como objetivo general el hecho de analizar como futura contadora, cómo se considera el control interno en las empresas, desmitizar el pensamiento de que resulta insignificante implementar un control interno, explicar y valorar la influencia de su aplicación e implementar un programa de control interno en una empresa regional.

Se utiliza una investigación descriptiva con un diseño no experimental. La estrategia a implementar será la de analizar y observar detalladamente la problemática actual por la cual no se aplica control y “que” quién lo aplica, lo hace inadecuadamente y para ello, conocer las empresas a las que se debe ajustar este control. Se parte de la hipótesis de que las empresas o entes tal vez lo apliquen sin saberlo y si lo hacen no siempre están convencidos de ello.

Intentará buscarse una solución a los interrogantes planteados, a pesar de los límites monetarios y temporarios presentados, buscando información en profesionales que apliquen los conceptos vertidos, empresas del medio y material bibliográfico, entre otros.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN AL CONTROL INTERNO

1. ORIGENES DEL CONTROL INTERNO

Desde tiempos remotos, el ser humano ha tenido la necesidad de controlar sus pertenencias y las del grupo del cual formaba parte, también hay indicios de que desde una época lejana se empleaba algún tipo de control en las rendiciones de cuenta de los estados feudales y haciendas privadas. Dichos controles los efectuaba el auditor, persona competente que escuchaba las rendiciones de cuenta de los funcionarios y agentes, quienes por falta de instrucción no podían presentarlo por escrito.

El origen del Control Interno, suele ubicarse en el tiempo con el surgimiento de la partida doble, que fue una de las medidas de control que el franciscano Fray Lucas Paccioli escribió en el s. XV en Italia. Pero no fue hasta fines del siglo XIX que, como consecuencia del notable aumento de la producción, los propietarios de los negocios se vieron imposibilitados de continuar atendiendo personalmente los problemas productivos, comerciales y administrativos, viéndose forzados a delegar funciones dentro de la organización, conjuntamente con la creación de sistemas y procedimientos que previnieran o disminuyeran fraudes o errores. Debido a esto, comenzó a hacerse sentir la necesidad de llevar a cabo un control sobre la gestión de los negocios, ya que se había prestado más atención a la fase de producción y comercialización que a la fase administrativa u organizativa, reconociéndose la necesidad de crear e implementar sistemas de control como consecuencia del importante crecimiento operado dentro de las entidades. Así nace el control como una función gerencial, para asegurar y constatar que los planes y políticas preestablecidas se cumplan tal como fueron fijadas.

En el mercado globalizado que existe hoy en día, se ha creado la necesidad de integrar metodologías y conceptos en todos los niveles de las diversas áreas administrativas y operativas con el fin de ser competitivos y responder a las nuevas exigencias empresariales.

Contra mayor y compleja sea una empresa, mayor será la importancia de un adecuado sistema de control interno, por ende una empresa pequeña no necesita de un sistema de control complejo. Pero cuando tenemos empresas que tienen más de un dueño, muchos empleados, sucursales o varios productos, las tareas delegadas son mayores aún. Por lo tanto, los dueños pierden control y es necesario un mecanismo de control interno. Este sistema deberá ser sofisticado y dinámico según se requiera en función de la complejidad de la organización.

Con las organizaciones de tipo multinacional, los directivos imparten órdenes hacia sus sucursales en distintos países, pero el cumplimiento de las mismas no puede ser controlado con su participación frecuente, y si así fuese, su presencia no asegura que se eviten los fraudes. Entonces cuanto más se alejan los propietarios de las operaciones, más necesario se hace la existencia de un sistema de control interno estructurado.

En el mundo se le ha prestado una gran atención a la necesidad de elevar las exigencias en los Controles Internos, a partir de la década del 70, por el descubrimiento de muchos pagos ilegales, malversaciones y otras prácticas delictivas en los negocios, por lo que terceras personas quisieron conocer por qué los Controles Internos de las entidades no habían prevenido a la administración de la ocurrencia de esas ilegalidades. El Control Interno ha sido preocupación de la mayoría de las entidades, aunque con diferentes enfoques y terminologías, lo cual se puede evidenciar al consultar los libros de texto de auditoría, los artículos publicados por organizaciones profesionales, universidades y autores individuales; generalmente el Control Interno se ha considerado como un tema reservado solamente para los contadores.

En el amplio conjunto de actividades que son necesarias conocer y dominar en la dirección de una empresa, ocupa un lugar importante el Control Interno, el cual reúne los requerimientos fundamentales de todas las especialidades contables, financieras y administrativas de una entidad. El propósito básico del Control Interno es el de promover la operación eficiente de la organización. Está formado por todas las medidas que se toman para suministrar a la administración la seguridad de que todo está funcionando como debe. Los Controles Internos se implantan para mantener la entidad en la dirección de sus objetivos y tiene como principal finalidad la protección de los activos contra pérdidas que se deriven de errores intencionales o no intencionales en el procesamiento de las transacciones y manejo de los activos correspondientes.

La creciente importancia del control interno, para resumir lo dicho anteriormente, según Rusenas (1978) se debe a tres factores a nivel mundial:

a) Estructura de las organizaciones: año a año el mercado ha originado en organizaciones más complejas, con más sucursales, mayor distribución geográfica, mayor número de actividades y un crecimiento acelerado. Esto deriva en una tarea engorrosa, para quien deba manejar las riendas de las organizaciones, es por ello que resulta importante que se cuente con información confiable y datos ciertos para la toma de decisiones.

b) Protección del patrimonio: es menester tener un adecuado control interno que permita determinar el acceso y salvaguarda del patrimonio de la empresa, no sólo de aquella en la cual se encuentra la gerencia sino también de depósitos o sucursales.

c) Cambios tecnológicos: es uno de los factores más cambiantes en la actualidad. El cambio más importante que resulta en las últimas décadas se relaciona con el procesamiento de la información. Pasó de llevarse en forma manual a llevarse por medios computadorizados, los cuales agilizan los tiempos, pero también desencadenan en la posibilidad de errores u omisiones.

2. CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

Es indispensable para poder continuar hablando de control interno discutir los múltiples conceptos que se pueden encontrar al respecto, dada su variada aplicación en el transcurso de los años.

Según Schuster (1992) “ el sistema de control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescriptas”.

Una definición extraída del documento conocido como Standars (Estándares para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, 1997), dice: “El Control Interno se define como cualquier acción tomada por la Gerencia para aumentar la probabilidad de que los objetivos establecidos y las metas se han cumplido. La Gerencia establece el Control Interno a través de la planeación, organización, dirección y ejecución de tareas y acciones que den seguridad razonable de que los objetivos y metas serán logrados”.

Rusenias (1978) cita a diferentes autores que dan conceptos de control interno, entre ellos

a:

- El Instituto Americano de Contadores Públicos Diplomados (1948) que define al control interno como “El plan de organización y todos los

métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa, para salvaguardia de sus activos (léase bienes o patrimonio), controlar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y alentar la adhesión a las políticas gerenciales establecidas”.

- La Segunda Convención Nacional de Auditores Internos (1975) dice que *“es el conjunto de reglas, principios o medidas enlazadas entre sí, desarrollados dentro de una organización, con procedimientos que garanticen su estructura, un esquema humano adecuado a las labores asignadas y al cumplimiento de los planes de acción, con el objeto de lograr:*
 - a) *La razonable protección del patrimonio,*
 - b) *El cumplimiento de políticas prescritas por la organización,*
 - c) *Información confiable y eficiente*
 - d) *Eficiencia operativa.”*

La Comisión de Normas de Control Interno de Instituciones Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI) citado por Romero (2008), quien la definió como:

“El plan de organización y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, orientados a proporcionar una garantía razonable de que se cumplen los objetivos de promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada; preservar el patrimonio de pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades; respetar las leyes y reglamentaciones y estimular la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos, y obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos. Esto quiere decir que el control interno es un proceso cuya responsabilidad corresponde a la máxima autoridad de la organización y que debe asegurar razonablemente el logro de los objetivos institucionales, por lo cual ésta se transforma en una herramienta gerencial usada para brindar una seguridad razonable de que los objetivos gerenciales están siendo alcanzados”.

Según el Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) “el control interno es un **proceso** efectuado por el consejo de administración, la dirección y **el resto del personal de una entidad**, diseñado con el objeto de proporcionar **un grado de seguridad razonable** en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Fiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables”.

2.1. ¿Qué es el Informe COSO?

Según se ha rescatado del Informe COSO, debido a la pluralidad de conceptos de control interno que existen es que surge el dicho informe, desarrollado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, una organización voluntaria del sector privado, establecida en los Estados Unidos y dedicada a proporcionar orientación al ámbito privado y gubernamental sobre aspectos críticos de gestión de la organización, control interno de la empresa, gestión del riesgo, el fraude y la presentación de informes financieros. La premisa planteada fue plasmar los resultados de la tarea realizada durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la Treadway Commission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting creó en Estados Unidos en 1985 bajo la sigla COSO (Committee of Sponsoring Organizations). El grupo estaba constituido por representantes de las siguientes organizaciones:

- American Accounting Association (AAA)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- Financial Executive Institute (FEI)
- Institute of Internal Auditors (IIA)
- Institute of Management Accountants (IMA)

La redacción del informe fue encomendada a Coopers & Lybrand. Ésta es la firma de servicios profesionales más importante del mundo, dedicada a auditoría y riesgos tecnológicos, consultoría de negocio y financiera, y asesoramiento legal y fiscal. Aunque sus orígenes se remontan a 1849, la configuración actual, de 1998, es fruto de la fusión entre Price Waterhouse y Coopers & Lybrand.

El “Informe C.O.S.O.” especifica un modelo común de control interno con el cual las organizaciones pueden implantar, gestionar y evaluar sus sistemas de control interno para asegurar que éstos se mantengan funcionales, eficaces y eficientes.

Además este documento engloba en un solo compendio todos aquellos conceptos dichos por la doctrina que con similitudes y diferencias llevaban a la confusión a los usuarios que intentaban desarrollar un modelo de control interno para sus empresas. Por ende los objetivos planteados para su desarrollo fueron:

- Establecer una definición común de control interno que contemple las mejores prácticas en la materia.
- Facilitar un modelo en base al cual las organizaciones, cualquiera sea su tamaño y naturaleza, puedan evaluar sus sistema de control interno.

- Lograr que el control interno forme parte de la operatoria habitual de la organización y que no sea concebido como un mero formalismo o cuestión burocrática. Esta finalidad se refiere al aspecto organizacional.
- Disponer de una referencia conceptual común para los distintos interlocutores que participan en el control interno que sirva de referencia tanto para auditores como para auditados. Sin este marco de referencia resultaba ser una tarea compleja, dada la multiplicidad de definiciones y conceptos divergentes. Esta finalidad se refiere al aspecto regulatorio o normativo.

El informe COSO cuenta con cuatro secciones, la primera llamada “Resumen para la dirección” que es una visión general del control interno, la segunda “Marco general de referencia” al cual aludiremos en su gran mayoría, que define control interno y desarrolla sus componentes, la tercera “Información a terceros” que es una guía para aquellos entes que deben o deciden emitir un informe referido a su control interno y la cuarta sección “Herramientas de evaluación”, como su título lo indica, muestra una serie de modelos y formularios para realizar la evaluación del control .

2.2. Descomposición del concepto dado por Informe COSO

Luego de una exhausta lectura del Informe COSO, se llega a la conclusión que para descomponer dicho concepto es necesario tener en cuenta las palabras destacadas. En primer lugar se habla de *proceso* ya que se trata de una serie de pasos, no de actos aislados y tampoco de un sistema estático sino que se encuentra en constante movimiento. A diferencia de otros autores que en sus conceptos sostienen que, el control interno es solo una actividad aislada aplicada sólo en momentos de descontrol, el informe COSO predica que se trata de un proceso inmerso en aquello que damos a llamar empresa, o en su defecto, ente para referirnos con esta palabra a aquellos que persiguen fines de lucro y los que no.

Para continuar hay que decir que, a este proceso, *lo llevan a cabo las personas* o sea que no depende solamente del consejo de administración y la dirección o de meros planes de trabajo que nunca son aplicados y que se encuentran a modo de ilustración. Es fruto de la detallada aplicación de todas y cada una de las personas que conforman el plantel, desde los operarios, los administrativos, la gerencia y los propietarios.

El control interno brinda *un grado de seguridad razonable*, no la seguridad total. Es consecuencia de las limitaciones que todo sistema de control interno posee, las cuales serán detalladas más adelante con su debido análisis, y por posibles falencias que surgieran de errores humanos o de los cambiantes escenarios en los que se desenvuelve la empresa.

2.3. Los objetivos y sus categorías

Los objetivos generales que la empresa persigue están plasmados en la misión y visión de la misma. Los objetivos específicos se obtienen de la estrategia global, que es la conjunción de objetivos generales con el análisis FODA obtenido. Pero ante todo también hay objetivos que están explícitos y otros implícitos.

Para su mejor tratamiento se los agrupa en tres categorías:

- **Objetivos relacionados con las operaciones:** están dirigidos a lograr la eficacia y la eficiencia en la actividad principal del ente. Para que sea más fácil de cumplir, se deben desglosar en objetivos y estrategias más específicos aún, los cuales deben ser claras y no dar lugar a dudas.

Debe destacarse que la empresa gasta gran parte de sus recursos o la totalidad de ellos en la consecución de estos objetivos, por ende si no están planteados concretamente y producen confusión, se está poniendo en riesgo la vida de la empresa.

- **Objetivos relacionados con la información financiera:** están dirigidos a la preparación de estados contables fiables. El hecho de tener estados contables fiables es útil en cuanto a la relación con los terceros usuarios de la información que los mismos contienen. Los usuarios de la información pueden ser los accionistas, proveedores actuales o potenciales, inversores, entidades financieras, entidades fiscales, etc. Cuando se refiere a estados contables fiables, se habla de que presenten un grado razonable de seguridad con respecto lo que Normas Contables Profesionales y Normas Legales regulan.

Además los estados contables deben cumplir con ciertas afirmaciones como lo son veracidad, integridad, valuación y exposición. Veracidad se refiere a que lo que dicen los estados es real, integridad a que todo lo que corresponde que este es lo que está y valuación y exposición a que está medido y expuesto según las normas contables profesionales aplicables (Slosse, Gordiez & Gamondés, 2006)

- **Objetivos de cumplimiento:** los entes deben dar cumplimiento a una serie de normas y leyes, de acuerdo a su actividad, ubicación, organización jurídica, entre otras.

Según como se posicione el ente con respecto a su cumplimiento es que va a ganar prestigio en ese sentido. Las empresas que no cumplen, se conocen con mayor facilidad que aquellas que si lo hacen, lo cual genera un aspecto negativo en cuanto a su reputación.

Ahora bien, si se analiza que la empresa es un lugar donde se interrelacionan los sectores y actividades, es sumamente común que se produzca una confusión de objetivos. Por ejemplo, si se

quiere en una sociedad anónima realizar los estados contables dentro de los cuatro meses posteriores al cierre del ejercicio y presentarlo en la asamblea para su aprobación; tiene dos objetivos a su alcance, uno de ellos es relacionado con la información financiera, ya que gracias a su realización en término es que los usuarios van a poder hacer uso de ella y el otro es del cumplimiento de disposiciones legales.

Otro ejemplo sería el de querer pedir un préstamo en una entidad financiera, la misma para poder otorgarlo solicita presentar los estados contables, si no se hace, no se otorga el crédito, el que iba a ser destinado a la compra de una máquina que permite disminuir desperdicios y aumentar la productividad, de forma tal que el personal trabaje en forma más saludable y segura. En este caso se observan los tres objetivos: presentar los estados contables es un objetivo de información financiera, la compra de la máquina de operaciones y la forma más saludable de trabajo del personal con cumplimiento de normas de seguridad e higiene laboral.

2.4. Los componentes según el Informe COSO

El control interno se sustenta en cinco componentes, ellos son: el entorno de control, la evaluación de riesgos, las actividades de control, la información y comunicación y la supervisión. Hay que destacar que según el tamaño de la empresa es cual componente se va a ver más desarrollado.

Para ver una mejor relación entre estos componentes, se observa una pirámide (ver Ilustración 1) donde se encuentran ubicados los mismos. El entorno de control se basa en el personal y el ambiente en que se desenvuelven. Si se basa en la realidad que sin personal no hay empresa y si habiéndolo, éste no se encuentra motivado, se ve complicada la vida de la empresa, es que la base de la pirámide es el entorno de control.

Una vez conocido este entorno de control, los directivos establecen cuales son los riesgos que pueden surgir, es lo que se llama evaluación de riesgos. Para ello se plantean medidas tendientes a minimizar dichos riesgos, donde surge el tercer componente que es las actividades de control.

Desde la base de la pirámide hasta la cúspide, donde se encuentra la supervisión, debe fluir la información y comunicación, que es otro de los componentes mencionados. En la base se encuentra el personal de menor rango y a medida que se asciende en ella, también se sube de jerarquía, es por ello la importancia de la comunicación en todos sus niveles.

La supervisión que es el quinto componente, debe ser realizada en cada etapa y por cada nivel, interrelacionándose entre sí y a su vez, replanteándose los otros componentes cuando sea necesario.



Ilustración 1- Componentes de control interno-Fuente: Informe COSO

A pesar de realizar la explicación en este orden, cabe aclarar que cada componente no surge en dicho orden sino que se desarrollan todos a la vez, donde todos influyen en los otros en cada momento y en forma distinta en cada empresa.

2.5. Relación entre los objetivos y los componentes

Esta relación se observa en un cubo o matriz tridimensional donde las columnas verticales representan las tres categorías de objetos, las filas a los cinco componentes y en la tercera dimensión se presentan las distintas unidades o actividades. Cada fila de componentes “cruza” las tres categorías de objetivos y es aplicable a todas las unidades y actividades.

En esta matriz tridimensional, se puede advertir la forma de análisis que surge en el control interno, realizando un despiece del mismo. Desde la perspectiva de las actividades o unidades (ubicadas en la derecha del cubo), se puede analizar qué objetivos de las tres categorías son aplicables y como los cinco componentes influyen en su cumplimiento.

La otra dimensión de esta matriz permite, desde cada categoría de objetivo, observar cuáles objetivos de esa categoría han sido planteados para cada actividad y unidad y como se busca su cumplimiento a través de los componentes.

Por último, se puede analizar la dimensión frontal donde se ubican los cinco componentes, relacionarlos con las actividades y los objetivos para saber desde cada componente, qué actividades y objetivos se están analizando.

Para graficar la idea, se puede decir que la información y comunicación es necesaria para las tres categorías de objetivos: gestionar eficazmente las operaciones, preparar los estados financieros y verificar que se están cumpliendo las leyes y normas. Por otra parte los 5 componentes son necesarios para poder lograr eficazmente, por ejemplo, los objetivos operacionales.



Ilustración 2- Relación entre objetivos y componentes- Fuente: Informe COSO

2.6. Eficacia como valor agregado

Los sistemas de control interno, como ya se especificó, son distintos en cada empresa y también responden distinto en cuanto a la eficacia que agregan en el proceso de gestión. El control interno es un proceso, su eficacia es un estado o condición del proceso en un momento dado y de ninguna manera depende del tamaño que la organización tenga.

Se puede considerar que un sistema de control interno es eficaz, si la administración tiene una “seguridad razonable” de que:

- Disponen de información adecuada sobre hasta qué punto se están logrando los objetivos operacionales de la entidad.
- Se preparan de forma fiable los estados financieros y contables.
- Se cumplen las leyes y normas aplicables.

El problema se plantea al momento de evaluar o cuantificar la “seguridad razonable”, ya que es subjetivo el hacerlo. La misma depende de lo que la dirección busca, cómo lo gestiona, el contexto en el que se desenvuelve y que no toda acción está dirigida al control interno.

Algunas acciones que se consideran componentes de control interno son: el establecimiento de los factores de control; identificación y análisis de riesgos; dirección de las actividades de gestión; identificación, recopilación y comunicación de información y la supervisión.

3. EXPLICACIÓN DE LOS COMPONENTES

Se explicará detalladamente cada uno de los componentes que según el Informe COSO surgen en el control interno. Dicha explicación es resultado de un análisis pormenorizado del propio Informe COSO.

3.1. Entorno de control

El entorno de control es aquel componente que muestra la forma en que la organización, en todos sus niveles, se enfoca hacia el control. El carácter con el que se enfrenta, incide en aquellos riesgos que surgen y en los controles que se van a realizar. Existen factores que condicionan dicho entorno, como lo es la integridad y los valores éticos que se fomentan y la estructura organizativa.

Integridad y valores éticos

Por ningún motivo puede suceder que se priorice el control interno por encima de la integridad y los valores éticos que se persiguen. El cliente también aprecia el respeto que la organización posee, no sólo con las leyes sino en general, esto hace al comportamiento ético. Y lo que se busca o espera de la empresa va más allá del mero compromiso, sino de un estilo de dirección y manejo. Día a día, se ve con mayor claridad cómo la dirección se da cuenta de este ítem y lo intenta resaltar como un punto a favor, por ejemplo a través de las páginas web, dando a conocer su posición desde la responsabilidad social.

❖ Responsabilidad social

La Responsabilidad Social Corporativa constituye un compromiso continuo de la empresa con la ética en su actuación y en la contribución al desarrollo económico, enfocados en el

mejoramiento de la calidad de vida de su personal y sus familias así como la de su comunidad local y la sociedad en general. La responsabilidad social corporativa, también llamada responsabilidad social empresarial, puede definirse como la contribución activa y voluntaria al mejoramiento social, económico y ambiental por parte de las empresas, generalmente con el objetivo de mejorar su situación competitiva y valorativa y su valor añadido. El sistema de evaluación de desempeño conjunto de la organización en estas áreas es conocido como el triple resultado.

La responsabilidad social corporativa va más allá del cumplimiento de las leyes y las normas, dando por supuesto su respeto y su estricto cumplimiento. En este sentido, la legislación laboral y las normativas relacionadas con el medio ambiente son el punto de partida con la responsabilidad ambiental. El cumplimiento de estas normativas básicas no se corresponde con la Responsabilidad Social, sino con las obligaciones que cualquier empresa debe cumplir simplemente por el hecho de realizar su actividad. Sería difícilmente comprensible que una empresa alegara actividades de responsabilidad social si no ha cumplido o no cumple con la legislación de referencia para su actividad.

Dada la importancia que el tema de responsabilidad social está cobrando alrededor del mundo, PricewaterhouseCoopers Costa Rica (2003) realizó una encuesta sobre este tema dentro del sector empresarial en Costa Rica, como apoyo a la Asociación de Empresarios para el Desarrollo. Al consultar a los altos ejecutivos uno de ellos menciona: “Hoy en día, las personas alrededor del mundo poseen una mayor educación. Las corporaciones deberían ser socialmente más responsables con sus empleados y con el público en general. Muchas compañías en Estados Unidos y Europa ya han adoptado niveles más altos en sus estándares sociales. Las empresas en los países en desarrollo deberían de seguir ésta tendencia y proveer, de manera voluntaria, un mejor trato a sus empleados y a la sociedad. Las organizaciones que son responsables deberían asegurar no solamente que sus estándares sociales sean altos, sino que también deberían de motivar y reforzar esos altos estándares en sus proveedores.”

A modo de ejemplificación, para representar la influencia real que tiene, en dicha encuesta se pudo rescatar como resultado que el principio más importante sobre el que se basan las acciones de responsabilidad social corporativa en la mayoría de las empresas costarricenses participantes es al igual que a nivel mundial, los “Valores, ética y código de conducta”, con un 93% que lo considera muy influyente. Hay dos principios más que también poseen un peso alto para las empresas costarricenses, aunque en un nivel inferior al de las empresas en el resto del mundo: “la igualdad de empleo y diversidad” (53%) y “el impacto ambiental de las operaciones de negocios” (50%).

La pregunta que cabría hacerse es ¿cuáles son los valores que deberían predominar en cada empresa? La respuesta es difícil de plantear: depende de una conjunción entre los valores que persigue la alta dirección y los intereses de la propia empresa, sus empleados, proveedores, clientes, etc. El solo hecho de buscar un punto de interés común a todos resulta complejo ya que son intereses contrapuestos, donde el bienestar de uno tal vez no sea el de otro, por ejemplo con la competencia.

Por otra parte, es importante destacar que tal como lo estableció la comisión Treadway en el informe Coso “un clima ético vigoroso dentro de la empresa y a todos los niveles de la misma, es esencial para el bienestar de la organización, de todos sus componentes y del público en general. Un clima así contribuye de forma significativa a la eficacia de las políticas y de los sistemas de control de la empresa y permite influir sobre los comportamientos que no están sujetos ni a los sistemas de control más elaborados”.

El comportamiento ético y la integridad de la dirección conforman la “cultura corporativa”. Todo se ve reflejado en el accionar diario, es como desde los directivos se impulsa y premia a quien actúa en base a los valores éticos “claves” para la empresa. Para ello es necesario que la empresa entera sepa cuáles son los valores que se intentan perseguir, es un paso muy importante ya que esto es producto de la buena comunicación en todos los niveles, en forma horizontal y vertical. Si todos los integrantes tienen claro cuáles son los valores predominantes van a ayudar a que el resto también los cumpla o no los vulnere, lo cual ayuda en un sistema de control para que los riesgos por inmoralidad sean menores.

Existen factores que inciden en que el personal realice actos delictivos o fraudulentos, entre ellos encontramos los llamados “incentivos” ya que incitan al personal a realizarlos. Hay dos tipos de incentivos, los positivos y los negativos. En este caso, nos referimos a los negativos que son aquellos que al estar en la empresa incentivan y tientan a la persona a realizar prácticas fraudulentas o no éticas. Esto no sucede en forma buscada sino por reiteradas acciones que intentan buscar el éxito a corto plazo, donde el fracaso se paga a altos precios y por eso se ve reflejado en miedo en el entorno de los trabajadores y por ello, en información financiera no confiable.

En un mayor detalle, al hablar de los motivos porque suceden estos actos de fraude, según el Informe COSO se pueden encontrar:

- Presiones para alcanzar objetivos de rendimiento difíciles de lograr, por ejemplo lograr un resultado del ejercicio mínimo que es muy elevado,
- Gratificaciones por lograr un cierto rendimiento, puede acarrear por ejemplo a que las ventas que se hacen figurar son ficticias, nos damos cuenta porque en el periodo siguiente son devueltas esas ventas,

- Límites máximos y mínimos en las gratificaciones, por ejemplo cambiar los importes reales de las gratificaciones para no salir del rango.

Todo esto se potencia cuando hay:

- Falta de controles o habiéndolos son ineficaces
- Auditoria interna inexistente o débil
- Descentralización que no permite la comunicación de los problemas a la dirección
- Un consejo de administración poco eficaz que no supervisa adecuadamente.

Cuando estos incentivos se instalan en el tiempo, luego es difícil revertirlo. Una forma es que mejore la comunicación, siendo ésta la adecuada, la dirección va a conocer los problemas y ser más realista al establecer rendimientos y límites, y así el personal se va a encontrar más motivado para lograrlos.

En algunos casos, las prácticas fraudulentas o cuestionables también son origen de un pensamiento equivocado, como lo es pensar que al cambiar la información financiera por una que no demuestre malestar o inconvenientes y que es mejor para el “interés de la empresa”. Esto no se hace por el hecho de engañar sino por ignorancia del resultado que se genera al hacerlo.

El modo en que la dirección se dirige a sus empleados influye en el comportamiento de la empresa porque transmite valores éticos sobre los que se forma una base. Dependiendo de los valores que se defienden es que al transmitirlos, los demás también los cumplirán y defenderán en su accionar diario. La forma en que la dirección comunique dichos valores puede ser oral o escrita. En el tratar diario es como se comunica de forma oral los valores que se fomentan, además ayuda como ya dijimos, a que los directivos se enteren de los problemas por el hecho de mantener una relación y el dialogo con el personal.

No hay que olvidar que en caso de que la forma oral no tenga los efectos esperados, ya sea por malos entendidos o por duda si la comunicación es la adecuada, está la forma escrita a través de un código de conducta escrito tal vez. Los códigos tratan temas tales como la integridad y la ética, incompatibilidades, pagos indebidos y tratamiento con la competencia, entre otros. Sin ser una guía completa y acabada, un código de conducta es una declaración de las posiciones del ente frente a las cuestiones éticas y de cumplimiento.

El siguiente cuadro muestra algunos aspectos que suele contener el código y fue extraído del documento “Pautas fundamentales de un programa integrado de ética y cumplimiento” del Open Compliance and Ethics Group.

Sección del código	Resumen de la sección
1- Carta de la dirección general	<p>Presenta el mensaje de la alta dirección sobre la importancia de la integridad y ética para la organización.</p> <p>Presenta el código de conducta: su propósito y manera de usarlo.</p>
2- Objetivos y filosofía	<p>Considera dentro de la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Su cultura • Su negocio y sector • Sus ubicaciones geográficas • Su compromiso con el liderazgo ético
3- Incompatibilidades	<p>Aborda las incompatibilidades y las formas de actuar en provecho propio.</p> <p>Incompatibilidades en relación con el personal y otros agentes corporativos, así como aquellas actividades, inversiones o intereses que podrían afectar la reputación o integridad de la entidad.</p>
4- Regalos y gratificaciones	<p>Penaliza el empleo de regalos y gratificaciones, estableciendo la política de la entidad al respecto, que habitualmente va mucho más allá de las leyes aplicables.</p> <p>Establece normas y proporciona pautas con respecto a los regalos y gastos de representación, así como a su adecuada comunicación.</p>
5- Transparencia	<p>Incluye disposiciones/normas acerca del compromiso de la empresa con la generación de informes completos y comprensibles sobre impacto social, medioambiental y económico.</p>
6- Recursos corporativos	<p>Incluye disposiciones acerca de los recursos corporativos, incluyendo la propiedad intelectual y la información de activos propios, a quien pertenecen y como se protegen.</p>

7- Responsabilidad social	Incluye el papel de la entidad como parte de la sociedad, incluyendo su compromiso con los derechos humanos, la preservación ambiental y otras cuestiones económicas.
8- Otras cuestiones relativas a la conducta	<p>Incluye disposiciones acerca de la fidelidad a las políticas establecidas en áreas específicas, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Cuestiones relativas al empleo: prácticas laborales justas y lucha contra la discriminación. - Tratos con autoridades, contrataciones e influencias políticas. -Prácticas antimonopolio y otras con la competencia. -Buena fe y trato justo con clientes, proveedores y competidores. -Confidencialidad y seguridad de la información -seguridad y calidad del producto.

Cuadro 1- Código de conducta- Fuente: Open Compliance and Ethics Group.

Aunque en la empresa exista un código de conducta, esto no asegura, en primer lugar que la persona lo haya leído y si lo ha hecho, que lo comprenda y en segundo lugar, que lo aplique. Es en este momento, donde el perfil ético de la dirección juega un rol muy importante para que los demás lo imiten y en caso de violar alguna norma ética tenga una sanción y que exista un ambiente de confianza para que algún compañero que identifique una situación confusa la haga saber a su superior sin demoras.

❖ Compromiso de competencia profesional

Del análisis del Informe COSO, se puede observar que la necesidad de contar con empleados capaces es evidente, especialmente en el entorno de las tecnologías de información. No se puede esperar que un personal con escasa formación o que sencillamente no sabe qué hacer en una crisis, apoye y promueva los controles, ya que estará demasiado ocupado tratando de hacer su trabajo. Se necesita la colaboración por parte de los directivos y del personal para que conjuntamente se encuentre el equilibrio entre los conocimientos que posee la persona y los que se necesitan para desarrollar cada tarea.

Resulta innecesario e incluso en algunos casos, costoso ocupar una persona con amplios conocimientos para tareas sencillas. Además, la persona al no poder desarrollar todo su potencial, se ve desmotivado, lo cual complica su desenvolvimiento.

❖ Consejo de administración y comité de auditoría

Esta característica, que forma parte de la integridad y los valores éticos de una organización, influye en forma significativa en el entorno de control. Además hay que tener en cuenta el grado de independencia del consejo o el comité de auditoría respecto de la dirección; así como también la experiencia y la calidad de sus miembros.

Reviste importancia que haya interacción entre el consejo y el comité de auditoría, y es a esto a lo que se hace referencia en el Informe COSO, y a su vez, de éstos con auditores internos y externos, donde se discutan y planteen procedimientos que coadyuven en el control interno. El consejo de administración debe controlar el accionar de los directivos y estar presente en caso de discordia o problemas. Es por ello que es valioso si se contratara un consejero externo a la entidad, donde ve imparcialmente lo que puede suceder, ya que en muchos casos los miembros del consejo no pueden ser imparciales porque resultan ser empleados destacados o directivos.

En estos detalles radica la diferencia entre una pequeña empresa a una más grande. En las pequeñas suele pasar que algún directivo y/o empleado forme parte del consejo, lo cual puede no ser perjudicial si el clima organizacional es positivo, pero si no es, es aconsejable contar con un tercero ajeno a la organización. Y en las empresas más grandes puede llegar a observarse personas que cumplen doble rol pero acompañadas de terceros que las guían.

❖ Filosofía de dirección y estilo de gestión

Según la Comisión Treadway (2004) “es el conjunto de creencias y actitudes compartidas que caracterizan el modo en que la entidad contempla el riesgo en todas sus actuaciones, desde el desarrollo e implantación de la estrategia hasta sus actividades secundarias”.

De estas dos características dependen varias situaciones, como lo es el entorno de control, el nivel de riesgo que se asume, el personal que se tiene y la forma de comunicación con ellos y hasta los proveedores con los que se opera, entre otros. También incide la trayectoria por la que ha pasado la empresa, es decir que una entidad que siempre ha tenido éxitos, incluso en épocas difíciles, va a tener un perfil distinto a aquella que ha enfrentado tempestades continuamente. Aquellas empresas que han enfrentado mayores complicaciones en su vida, tal vez tienen una estructura más enfocada a sobrevivir con los riesgos que van sucediendo y sobreponerse de los malos momentos, atreviéndose a riesgos que posibiliten transformarlos en oportunidades de desarrollo.

En cambio las empresas que no han tenido inconvenientes, al momento de surgir alguno, no saben cómo desempeñarse, nublándose completamente por miedo al fracaso, o incluso se atreven a riesgos menores para evitar posibles frustraciones.

Pero esto también puede plantearse al revés, es decir que las empresas que han sufrido más complicaciones, con tal de no poner nuevamente la vida de la misma en peligro, optan por un mínimo nivel de riesgo. Todo esto depende de, como ya dijimos, la filosofía que lleve la dirección en su manejo de los riesgos y es totalmente cambiante de empresa en empresa.

Al igual que lo anteriormente desarrollado sobre el tamaño y la gestión formal e informal que se utiliza es que depende el estilo que tendrá la dirección. Por ejemplo en una empresa pequeña o de estructura poco formal, el director se informa de los procesos a través del mero diálogo con sus empleados. Mientras que en una estructura formal el director se basa en planillas e informes elaborados.

Sería aconsejable que los directivos, al momento de conocer el desarrollo de los procesos y procedimientos o cuando quiera evacuar alguna duda, utilicen ambas estructuras: la formal y la informal. La formal sirve para tener documentación de respaldo, como lo son indicadores de rendimiento, informes de excepción, informes de desarrollo, etc.; pero la estructura informal permite el dialogo y la confianza con los empleados y sirve para evacuar dudas no solo del director con el empleado sino también, del empleado sobre lo que el director espera de él. Es una forma de interactuar los factores mencionados anteriormente, como lo es la comunicación de los rendimientos realistas esperados y el ejemplo de valores éticos e integridad.

Estructura organizativa

Según se desprende del análisis del Informe COSO, todo organismo debe desarrollar una estructura organizativa que atienda el cumplimiento de su misión y objetivos, la que deberá estar plasmada en una alguna herramienta gráfica, como por ejemplo un organigrama de la organización. La estructura organizativa, formalizada en un organigrama, constituye el marco formal de autoridad y responsabilidad. En ella se definen los puestos de trabajo, así como también las actividades a desempeñar a los fines de alcanzar los objetivos definidos por la alta gerencia de la organización, clasificando dichas actividades como de planificación, de gestión o de control.

El nivel de formalidad que alcanza la estructura organizativa definida es directamente proporcional al tamaño de la organización. Conforme las organizaciones crecen, las mismas demandan una mayor especialización en los cargos, lo que conlleva a los niveles de formalidad requeridos.

Existe una nueva tendencia de derivar autoridad hacia los niveles inferiores, de manera que las decisiones queden en manos de quienes están más cerca de la operación a modo de auto gestionarse. Esto se ve posibilitado debido a que los sistemas de control internos han mejorado sustancialmente debido al surgimiento de programas de aplicación cuya finalidad es registrar los datos transaccionales, facilitando así el control.

❖ Asignación de autoridad y responsabilidad

Cuando el informe COSO hace referencia que la asignación de autoridad podría decirse que se divide en dos aspectos: uno de delegación y otro de limitación.

Resulta necesario sobretodo en una estructura organizacional piramidal o vertical, delegar responsabilidades, pero toda delegación de tareas conlleva la necesidad de que los jefes examinen y aprueben, cuando corresponda, el trabajo de sus subordinados, y que ambos cumplan con la debida rendición de cuentas de sus responsabilidades y tareas tanto en tiempo como en su forma. También requiere que todo el personal conozca, responda y entienda cómo su accionar repercute en los objetivos generales.

Es común observar a directores que se reúsan a delegar parte de sus tareas por varios “miedos”, como lo es: “el miedo a los errores” o tal vez “miedo” a ser suplantados o desechados en su desempeño. Esto se visualiza en personas que llevan muchos años en su puesto y que tienen la concepción que al delegar pierden autoridad, que nadie desarrolla las tareas como él mismo, entre otras.

Es aquí donde resulta necesario profundizar en el entendimiento y comprensión de los objetivos que se persiguen para evitar, al momento de delegar, que el empleado que ha sido delegado confunda su rol y su responsabilidad con su superior y que a su vez, no lo lleve a cometer errores. Debería delegarse convenientemente las actividades y responsabilidades, pero no en forma absoluta, reteniendo la autoridad siempre la decisión de las cuestiones más importantes.

No todo lo que se relacione con delegar acarrea aspectos negativos, si la delegación es hecha como es debido y el empleado entiende lo que ello implica, es una ventaja para incorporar nuevos desafíos y motivar al personal haciéndolo formar parte del proceso y todo conlleva a un mejor entorno de control.

❖ Políticas y prácticas en personal

La conducción y tratamiento del personal del organismo debe ser justa y equitativa, comunicando claramente los niveles esperados en materia de integridad, comportamiento ético y competencia.

Los procedimientos de contratación, inducción, capacitación y adiestramiento, calificación, promoción y disciplina, deben corresponderse con los propósitos enunciados en la política.

El personal es el activo más valioso que posee cualquier organismo. Por ende, debe ser tratado y conducido de forma tal que se consigna su más elevado rendimiento. Debe procurarse su satisfacción personal en el trabajo que realiza, propendiendo a que en este se consolide como persona, y se enriquezca humana y técnicamente. La Dirección asume su responsabilidad en tal sentido, en diferentes momentos. A saber:

- Selección: al establecer requisitos adecuados de conocimiento, experiencia e integridad para las incorporaciones.
- Inducción: al preocuparse para que los nuevos empleados sean metódicamente familiarizados con las costumbres y procedimientos del organismo.
- Capacitación: al insistir en que sean capacitados convenientemente para el correcto desempeño de sus responsabilidades.
- Rotación y promoción: al procurar que funcione una movilidad organizacional que signifique el reconocimiento y promoción de los más capaces e innovadores.
- Sanción: al adoptar, cuando corresponda, las medidas disciplinarias que transmitan con rigurosidad que no se tolerarán desvíos del camino trazado.

3.2. Evaluación de los riesgos

En primer lugar debemos definir riesgos: se refiere a aquellos hechos que de suceder o no, ponen en dificultad el cumplimiento de los objetivos (Diccionario de la Real Academia Española).

Luego, si se aplica este concepto con lo que el Informe COSO analiza, se puede observar que en la empresa, los riesgos se encuentran en todo momento, desde el mercado, la economía o tal vez los competidores, pero también dentro de la misma. Los primeros son riesgos externos, algunos ejemplos de ellos son:

- Cambios en los gustos o moda del consumidor que hace menos vendible el producto.
- Cambios en leyes que impiden realizar exportaciones a sucursales o clientes extranjeros.
- Cambios en legislación que impide importar un insumo que en el país no se consigue.
- Competencia desleal.
- Economías inestables.
- Accidentes climáticos o siniestros.
- Desarrollos tecnológicos que en caso de no adoptarse, provocarían obsolescencia organizacional.
- Dificultad para obtener crédito o costos elevados del mismo.

Los riesgos internos son los que están relacionados con los objetivos que tenga planteada la empresa y como los afecta. Entre ellos podemos encontrar:

- Riesgos referentes a la información financiera
- Sistemas de información defectuosos
- Pocos o cuestionables valores éticos del personal
- Problemas con las aptitudes y actitudes (comportamiento) del personal

Para identificar los riesgos más importantes es necesario realizar un mapeo de estos, que incluya la especificación de los dominios o puntos clave de la organización, las interacciones significativas entre la organización y los terceros, la identificación de los objetivos generales y particulares, y las amenazas y riesgos que se pueden tener que afrontar. La dirección tendrá la responsabilidad de identificar riesgos, siendo también importante que se analicen con la misma profundidad los factores que pueden contribuir a aumentarlos.

Una vez identificados, el análisis de los riesgos incluirá:

- Una estimación de su importancia / trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad / frecuencia.
- Una definición del modo en que habrán de manejarse.

Para su mejor identificación y análisis, es trascendental incluir a cada nivel y a cada actividad o sector en la tarea de evaluar los riesgos. Esto no sólo ayuda en lo que a trabajo en equipo atañe sino que también, ayuda a compartir la experiencia de todos los sectores de la empresa.

Es tarea de la dirección realizar los vínculos que se presentan entre riesgo y su correspondiente factor, entendiéndose como factor de riesgo a aquellas circunstancias que hacen que se genere un riesgo.

Lo ideal es que se use una escala de riesgos desde los de mayor prioridad a los de menos asignando a cada uno, además, una probabilidad de ocurrencia. Esta escala debe ser revisada y modificada en el corto plazo, ya que los riesgos pueden aumentar, disminuir, aparecer o anularse, al igual que sus probabilidades. De nada serviría aferrarse a una escala que al momento de utilizarla se encuentre desactualizada.

Cuando ya están detectados los posibles riesgos y su probabilidad de ocurrencia, se procede a cuantificarlos. El hecho de cuantificarlos no es tarea fácil, ya que no se le puede dar un monto

exacto, para poder calcularlo. Es por ello que se tienen en cuenta los costos necesarios para tratar de minimizar o anular el riesgo, o las posibles pérdidas que acaecerían en caso de suceder, un ejemplo sería contratar una póliza de seguro para disminuir el impacto en caso de siniestro.

Muchas empresas consideran que realizar un análisis de riesgo es algo meramente teórico, cuando no lo es; es más eficaz cuando incluye todos los procesos claves que puedan tener un riesgo significativo. El análisis de procesos se centra especialmente en relaciones de dependencia entre las distintas áreas, estudiando el origen de los datos y como llegan estos a ser información.

Es aceptable que aun surgiendo riesgos, internos o externos, se pueden lograr los objetivos planteados, es a este margen de riesgo que le llamamos “tolerable”. Es aquella porción de riesgo que no ha podido ser eliminado a pesar de los intentos realizados.

Manejando el cambio

Al indagar en distinta bibliografía como Shuster (1992) y el Informe COSO, se encuentran varias posturas, pero todas hacen referencia a lo mismo, que es que la dirección de la empresa para poder manejar el cambio debe estudiar la economía, el sector en que la empresa se desenvuelve, la reglamentación, y esto colabora a que sea un control interno eficaz.

Además se podría decir al respecto, que el hecho de “manejar” el cambio o gestionarlo es un proceso similar al de evaluación de riesgos o van de la par, pero para darle la importancia que cada uno merece, se tratan independientemente.

Cuando se habla de manejar el cambio, se refiere a identificar aquellos hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la consecución de los objetivos perseguidos.

Al momento de analizar los cambios, quien lo realiza debe tener una mente amplia y pensar en el futuro, de esta manera ver si ese cambio puede ser controlado o no y en qué medida, para que en vez de ser un obstáculo se lo pueda transformar en una oportunidad.

Para ello es necesario contar con sistemas de información que detecten, en forma oportuna, aquellos datos de interés y los procesen para identificar y comunicar los acontecimientos y de allí, actuar.

Existen circunstancias que necesitan una especial atención debido a su impacto potencial, y los mismos han sido desarrollados en el Informe COSO, entre ellos encontramos:

- Cambios en el entorno operacional: referido al entorno en que la empresa se desenvuelve particularmente, ejemplo de este tipo son:
 - modificaciones en leyes
 - cambios o alteraciones económicas
 - aumento de la competencia, debido a los dos puntos anteriores o al propio mercado.

- Nuevos empleados: al contratar nuevo personal es difícil que desde el comienzo la persona entienda y se concientice del control interno que la empresa decide llevar. Es cuando vemos la interrelación que se produce entre los componentes, en este caso la evaluación del riesgo y el entorno de control. Es necesario tener en cuenta el nivel de rotación de personal y las causas de ese número, para que no se genere en forma indiscriminada.
- Sistemas de información nuevos o modernizados: cada vez que se realiza un cambio en el sistema de información, ya sea parcial o totalmente, hasta que sea completamente eficaz suele transcurrir un tiempo prolongado.
- Crecimiento rápido: puede ocurrir que el crecimiento suceda tan rápido que no dé tiempo a cambiar o ajustar el sistema de control interno, y que el que este implantado sea ineficaz por no ser coherente con el desarrollo de las actividades.
- Nuevas tecnologías: cada vez que cambien las tecnologías resulta necesario cambiar los controles, un ejemplo sería si se utiliza el sistema “just in time”, modificar los sistemas de costes y los controles.(ampliar)
- Nuevos productos y/o actividades: los sistemas de control interno están desarrollados para las actividades y productos existentes y conocidos. Puede suceder que pueda seguir aplicándose en parte lo que ya se aplicaba, pero para que se logre una mayor eficacia, hay que adecuarlo a cada actividad y producto e irlo perfeccionando a medida que se implementa.
- Hay que observar que en el lanzamiento de una nueva actividad, producto o sucursal en el extranjero no se puede aplicar el mismo sistema que en nuestro país, debido a que los riesgos que se plantean son distintos por cambiar la economía, la cultura, la legislación, entre otros.
- Reestructuración: al momento de realizar una reestructuración hay que detectar cuáles son las personas que realizan controles claves, para no cometer el error de anular dicho cargo o empleado. Si se intercambian personas en los puestos, observar que quien comienza la tarea, entienda la importancia y la forma de realizarlo.

Cómo reconocer los cambios

Resultaría práctico implementar un programa para detectar con mayor facilidad los cambios. Esto es diferente para cada empresa, y no se pueden dar pautas específicas para su confección, pero si se reconoce su gran utilidad en caso de existir.

Una pauta general es que detecte los cambios a futuro, para poder prevenir o controlar el riesgo que ocasione, de nada serviría que trabajare en post de lo sucedido. Y que esta detección ex –

ante, sea rápida y comunicada a quien corresponda para que tome las medidas que considere pertinentes. A su vez, como ya se mencionó, al trabajar en vistas del futuro es más fácil cambiar una amenaza en una oportunidad.

Es difícil, al hablar de cambios futuros, darse cuenta cuando se trata de un verdadero cambio y cuando es sólo una expectativa. Esto es parte de la incertidumbre en que se mueve cada empresa.

Comparación del tratamiento del riesgo

La administración de riesgo, si se examina el Informe COSO, ayuda a la organización a tener más clara su situación tanto interna como externamente, ya que se convierte en un medio de ayuda para que la organización cambie su enfoque de respuesta, y pueda reaccionar de una manera proactiva y no reactiva hacia los eventos que puedan surgir. La evaluación de riesgos en algunos casos puede salvar a las organizaciones de irse a la quiebra, ya que protege contra sorpresas.

Al hacer una evaluación constante de riesgos se constituye en valor organizacional que permite el éxito futuro de la organización en un entorno cambiante y competitivo, obteniendo una mejora en el desarrollo y desempeño de la organización.

A continuación se hace una pequeña comparación de la forma en que se han tratado los riesgos con el paso de los años. Se ha modernizado y mejorado su tratamiento, enfocándose en que los riesgos forman parte de la vida diaria de toda organización y por ello se vuelve menester su dedicación con responsabilidad.

En el pasado

- Riesgos considerados individualmente.
- Identificación y evaluación del riesgo.
- Enfoque en todos los riesgos.
- Mitigación del riesgo.
- Limite de riesgo.
- Riesgos que no tienen responsables.
- Cuantificación de riesgos inconsistentes.
- Riesgo no es mi responsabilidad.

Hoy en día

- Riesgos en el contexto de la estrategia: en los últimos años se ha producido un gran cambio con respecto a la forma de enfrentar los riesgos. Ahora se analiza cada riesgo en relación con las circunstancias que lo originaron, buscando así una solución.

- Desarrollo del portafolio de riesgos: los riesgos que afectan a las entidades son los mismos que han afectado en años anteriores, sin embargo, han sido las técnicas de medición de estos riesgos las que han ido evolucionando con el paso de tiempo. Una de estas técnicas es la de la elaboración de un portafolio de riesgos donde se observan todos aquellos que pudieran surgir.
- Enfoque en los riesgos críticos: en vez de hacer énfasis en todos los riesgos, se orienta hacia una evaluación de aquellos que pueden resultar más críticos.
- Optimización del riesgo: es el proceso relacionado con el riesgo para minimizar las consecuencias negativas y maximizar las positivas y sus respectivas probabilidades.
- Estrategia del riesgo: en otras épocas se limitaban los riesgos, en el presente se trabaja de tal forma de transformarlo en una oportunidad.
- Responsabilidad definida sobre riesgo: se define un responsable para cada riesgo para poder lograr una mayor dedicación en su minimización.
- Monitoreo y medición: monitoreo de aquellas causas que pueden ser las desencadenantes de riesgos. Realizar su posterior medición para saber el posible impacto.

3.3. Actividades de control

Las actividades de control son procedimientos que se llevan a cabo para cumplir con los objetivos y tratando de minimizar los riesgos que surjan. Hay controles que se realizan por un objetivo y realizándolo es suficiente, en cambio otros cubren más de un objetivo y a su vez un objetivo puede ser cubierto por más de un control. Por ejemplo al hacer un arqueo de caja se cubren dos objetivos, como lo es el relacionado con la información financiera y el de salvaguarda de activos.

Tipos de actividades de control

Cada actividad de control puede clasificarse según el objetivo al que cubre. Entonces para un mejor entendimiento se clasificaría de esta forma, pero cabe aclarar que no es la única. Lo siguiente ha sido extraído de apuntes de clase de la cátedra Auditoría operativa (FCE-UNCUYO-2012):

- Análisis efectuados por la dirección: se refiere a las observaciones que la dirección hace de los resultados obtenidos. Por ejemplo comparaciones de resultados con ejercicios anteriores y con los presupuestos, campañas publicitarias, nuevos productos o sucursales, etc.
- Gestión directa de funciones para actividades: los responsables de cada área revisa los resultados de su área. Por ejemplo el responsable de cobranzas compara los vencimientos a

cobrar ese día con las cobranzas efectivas y emite un informe con las diferencias. Estas diferencias son analizadas por el responsable de créditos a clientes y observa las pautas de entrega de créditos.

- Proceso de información: ésta actividad de control está más relacionado con el objetivo de información financiera y luego con los otros objetivos. Se refiere a comprobar la exactitud y autorización de las autorizaciones. Por ejemplo se controla la secuencia numérica de transacciones; la venta a un cliente no se realiza sin pedir autorización del crédito; se compara los resúmenes de proveedores/clientes con los comprobantes que dieron origen esos movimientos y con el mayor; se restringe el acceso a datos y archivos a personal no autorizado, y el autorizado debe ser el menor número posible.
- Controles físicos: a través de arqueos y recuentos sorpresivos, estando en cabeza el mismo, una persona ajena a ese sector o que no sea el responsable de su custodia. Los resultados de dichos inventarios se comparan con lo que dicen los registros. Otro ejemplo es el control de remitos con la mercadería que realmente se transporta para que no salgan o entren productos que no corresponden o sean de distinta calidad o cantidad.
- Indicadores de rendimiento: se refiere al análisis de diferentes indicadores de rendimiento ya sean operativos o financieros y se comparan con los del ejercicio anterior.
- Segregación de funciones: esto ayuda en todos los objetivos, en primer lugar en la eficacia de las operaciones ya que el error de una persona puede ser visto por otra persona, en el control de los activos y en la confiabilidad de la información financiera.

Tipo de controles

Los controles se pueden agrupar, según el Informe COSO, en tres categorías dependiendo del objetivo de la entidad con la que se relacionen:

- Las operaciones.
- La confiabilidad de la información financiera.
- El cumplimiento de las leyes y reglamentos.

Algunos controles se relacionan solamente con un área específica dentro de una organización, pero frecuentemente las tareas de control definidas para un objetivo específico pueden utilizarse para lograr el cumplimiento de otros objetivos.

En cada uno de estos tres grandes grupos se pueden distinguir otros tipos de control:

- Preventivos / de detección / correctivos.
- Manuales / automatizados o informatizados.
- Gerenciales / operativos o de aplicación.

Controles preventivos; son todos aquellos procedimientos administrativos, orientados a prevenir antes de su ocurrencia o materialización, riesgos que puedan afectar la seguridad física y lógica de las áreas impactando negativamente en la continuidad de las operaciones de negocio.

Controles detectivos; son todos aquellos procedimientos administrativos orientados a detectar la ocurrencia o materialización, de los riesgos o acciones indeseadas que puedan afectar la seguridad física o lógica de las áreas impactando negativamente en la continuidad de las operaciones del negocio.

Controles correctivos; son todos aquellos procedimientos administrativos, orientados a corregir o restaurar un objeto que haya sufrido la ocurrencia o materialización, de los riesgos o acciones indeseadas que afectaron la seguridad física o lógica de las áreas impactando negativamente en la continuidad de las operaciones del negocio.

Controles automatizados: Consiste en un control automático, por el cual el sistema verifica su propio funcionamiento, efectuando mediciones y correcciones sin la interferencia del ser humano.

Controles manuales: a diferencia del anterior, este tipo de control es realizado específicamente por los trabajadores sin la asistencia de ningún sistema computarizado.

Controles gerenciales; son todos aquellos procedimientos, estructuras funcionales, directrices, políticas y normas estratégicas, emanados desde la más alta gerencia de la empresa con el fin de delimitar la gestión estratégica de la organización y que dicha gestión esté sincronizando con los objetivos del negocio.

Como se puede deducir de lo anterior, en todos los niveles de la organización existen responsabilidades en las actividades de control. Debido a esto, es necesario que cada individuo, dentro la organización, sepa cuáles son las tareas de control que debe ejecutar. Para lograr esto se debe explicitar claramente cuáles son las funciones de control que les compete a cada uno.

Las actividades de control generalmente se apoyan en dos elementos: las políticas que determinan lo que debería hacerse y los procedimientos necesarios para llevar a cabo las políticas. Las políticas se pueden comunicar verbalmente, ya que en algunos casos no es necesario que se encuentren necesariamente escritas, sea por su sencillez o por el tiempo en que se llevan a la práctica.

Cabe destacar que sin hacer distinción entre la comunicación verbal y la escrita, en ningún momento se debe perder de vista el objetivo que persigue cada control. a su vez, deben evaluarse los resultados alcanzados con dichos procedimientos; esto puede hacerse por ejemplo con informes por sector, donde la dirección analice con cada responsable lo logrado.

Pero en el caso de grandes empresas o de procedimientos nuevos resulta interesante hablar de formas de relevamiento de actividades de control, que a su vez resultan útiles al momento de verificar los cambios que se van produciendo y su impacto.

Control en los sistemas de información

Los sistemas están diseñados en toda la empresa y todos ellos atienden a uno o más objetivos de control. Por ello conviene reflexionar este punto.

Según en el Informe COSO se considera que existen controles generales y controles de aplicación sobre los sistemas de información. Sobre esto se presentan a continuación algunos comentarios.

❖ Controles Generales

Tienen como propósito asegurar una operación y su continuidad adecuada. Incluyen el control sobre el centro de procesamiento de datos y su seguridad física, contratación y mantenimiento del hardware y software, así como la operación propiamente dicha. También lo relacionado con las funciones de desarrollo y mantenimiento de sistemas, soporte técnico o administración de base de datos y otros.

❖ Controles de aplicación

Están dirigidos hacia el “interior” de cada sistema y funcionan para lograr el procesamiento, integridad y confiabilidad de la información, mediante la autorización y validación correspondiente. Desde luego estos controles incluyen las aplicaciones destinadas a interrelacionarse con otros sistemas de los que reciben o entregan información.

Los sistemas de información versus tecnología son y serán sin duda un medio para incrementar la productividad y competitividad. Ciertos hallazgos sugieren que la integración de la estrategia, la estructura organizacional y la tecnología de la información sean conceptos claves para lo que queda de este siglo y el inicio del próximo.

Es conveniente considerar en esta parte las tecnologías que evolucionan a los sistemas de información y que también, en su momento, será necesario diseñar controles a través de ellas.

3.4. Información y comunicación

Se comete un error al pensar que la información que se produce en el seno de una empresa es solamente financiera, ya que también hay información de este tipo que es interna y externa. En la interna hay información financiera, de gestión y de cumplimiento, al igual que las categorías de objetivos.

Los datos relevantes a las operaciones sirven para los estados financieros. Incluyen datos que surgen diariamente como compras, ventas, cobros, pagos o del contexto económico, como son costos de reposición o valuación de cuentas por cobrar y el valor recuperable.

Los sistemas de información permiten identificar, recoger y procesar los datos. Cuando se habla de sistemas de información suele creerse que son informatizados, y esto no siempre es así, también los hay manuales.

Por otra parte, también hay sistemas de información que no son formales pero que recaban información que de otra parte no podría recopilarse, como lo es en conversaciones con proveedores, clientes, empleados. De esta forma podemos obtener datos que no surgen de la documentación. El grado de información encontrada de esta forma depende considerablemente de los otros componentes, por ejemplo del entorno que ya ha sido descrito.

Además, la información que se necesita va variando al estar la empresa en un ambiente de constante cambio, no solo en sus operaciones internas, sino también en sus relaciones con proveedores, acreedores, instituciones, etc., y a su vez para que la información recabada sea acorde a los objetivos planteados.

Aunque los datos recabados sean útiles, no logran servir para la toma de decisiones hasta que no se transformen en información. Para ello es necesario contar con un sistema que así lo haga. No solo debe servir para recopilar datos sino para dar alertas necesarias cuando algo no sale bien.

Resulta práctico utilizar sistemas que integre información financiera con la operativa. Esto logra que todo dato ingresado operativamente tenga su respectiva repercusión en la información financiera. Al hacerlo, tendremos menos trabajo humano al ingresar los datos y mayor agilidad de tiempo en su proceso.

Dependiendo de la calidad de la información es que va a influir en la toma de decisiones. Es por ello que el informe COSO propone que para comprobar la calidad de la información se analicen las siguientes preguntas:

- Contenido: ¿contiene toda la información necesaria?
- Oportunidad: ¿se facilita en el tiempo adecuado?
- Actualidad: ¿es la más reciente disponible?
- Exactitud: ¿los datos son correctos?
- Accesibilidad: ¿puede ser obtenida fácilmente por las personas adecuadas?

Si al revisar la información se pueden contestar éstas preguntas satisfactoriamente, se puede decir que sirve para la toma de decisiones. Ahora bien, es necesario detenernos en cada pregunta para analizar con detenimiento a lo que se apunta en cada una.

Donde se pregunta si “contiene toda la información necesaria” refiriéndose al contenido de la misma, deberíamos ramificarla en dos tipos de información, la necesaria y la innecesaria o irrelevante. La primera es aquella significativa y que en caso de no existir, la decisión a tomar sería distinta o nula; y la segunda es aquella que en contradicción con la anterior, al existir no cambia ni altera la decisión, sólo aporta datos pero no agrega significatividad.

Para ejemplificar podríamos decir que se está analizando la cartera de clientes y surge un informe diciendo que un gran número de clientes están en mora y que viendo la historia, sólo pagan cuando a fin de cada año se les envía una intimación al pago. Ésta sería información necesaria ya que da lugar a tomar la decisión de continuar con el mismo procedimiento. Pero si a su vez dicho informe indica que estos mismos clientes mandan una caja navideña todos los años, es información relevante e innecesaria.

Con respecto a la oportunidad en que se genera y tiene en cuenta la información, podríamos decir que su explicación está relacionada con lo que se dijo en cuanto al contenido, es decir que una información es oportuna cuando de conocerse, permite tomar una nueva decisión o revertir la ya tomada.

Si seguimos con el ejemplo anterior del informe de clientes, la información es oportuna cuando no ha pasado mucho tiempo de la morosidad o cuando recién se conoce, de nada serviría tenerla cuando ha pasado el periodo de prescripción o el cliente se encuentre en cesación de pagos o quiebra.

En cuanto al momento de su disponibilidad, es decir si es la más actualizada disponible, no hay mucho que decir en cuanto a ello pero, sería inútil tomar decisiones en base a información anticuada cuando tal vez ha cambiado luego de generarse y antes de decidir, y no lo sabemos.

Haciendo referencia a la exactitud, es decir si los datos están correctos, sería importante revisar la fuente de la cual provienen para ver si es confiable y segura.

También hay que tener en cuenta la accesibilidad por las personas adecuadas. Es necesario que la información no recaiga en manos erróneas ya que puede originar múltiples inconvenientes. Y que sea de fácil acceso para aquellas personas que si tienen que llegar a ella.

Una vez analizadas las preguntas nos damos cuenta que ninguna de ellas puede faltar, porque al hacerlo automáticamente los otros ítems se caen, por ejemplo si la información no es necesaria ¿para qué quiero que sea oportuna? Cuanto mayor sea la calidad de la información, es cuando el control es más fácil de realizar y hay mayores posibilidades de que sea eficaz.

Comunicación interna

Del examen del Informe COSO, surge que la comunicación interna es aquella información que debe fluir dentro de la empresa. Este tipo de comunicación está íntimamente relacionada con el componente de entorno de control. Esto se debe a que el personal necesita escuchar de sus superiores la importancia del control interno, explicando con exactitud cuáles son las actitudes y actividades que sirven al mismo y cuáles no.

El hecho de tener que aplicar control interno o ser parte de él, genera incertidumbre y desconcierto, esto es, por la falta de conocimiento claro sobre lo que significa e implica. Un error casi generalizado en los empleados es pensar que se aplica por tener desconfianza en ellos y que se busca la excusa para despedirlos. Es aquí donde se debe hacer hincapié: se deberían hacer cursos o charlas con los jefes o responsables de cada sector explicándoles el antes y después de aplicar control interno. Esto sirve para que ellos mismos exijan su cumplimiento y transmitan los conocimientos adquiridos.

Se debe procurar tomar conciencia que todos y cada uno de los empleados son integrantes principales del control interno y de su buen desarrollo. Hablando con ellos en pasillos, en un descanso, en pequeños momentos de forma amigable para que sientan confianza para decir dudas y temores, haciéndoles saber que desde el hecho más pequeño forma parte del control. De esta forma van a verse involucrados e incentivados en lograrlo.

En el momento que surgiera algún inconveniente, además de ser informado, debe ser revisado no sólo buscando una solución sino también la causa que le dio origen. Si no se conoce la causa, no se va a poder saber en qué se está fallando, y tal vez vuelva a ocurrir poniendo en duda y en riesgo el sistema de control. En estos casos, es cuando la confianza que siente va a salir a luz, ya que va a contar el problema y decir si la causa estuvo originada en él o en otra persona, si se debe a un error humano. No por hacerlo estaría perjudicando a un compañero, sino que permite que la empresa evolucione en su sistema de control.

Una vez comprendida la influencia de su actividad en el control interno, debe saber cómo influye en otras actividades directa o indirectamente y que además, su actividad es influenciada por otras actividades y que recae en los responsables de ambas actividades, encontrar las causales en caso de problemas. Al entender esto, el empleado va a tomar conciencia que su accionar no sólo influye en esa actividad sino en la empresa entera, por el hecho de estar inserto en ella, y así sentirse más identificado y comprometido con su labor.

Como ya dijimos, la comunicación descendiente, es decir desde la gerencia hacia abajo en jerarquía, debe ser lo mayor posible; pero de nada serviría que el mensaje que se quiere dar sea distinto al captado. Un ejemplo sería que el gerente de producción considera que para motivar al

personal y así aumentar la productividad sería conveniente poner como meta “cuadruplicar la producción y disminuir los desperdicios en un 70%” y que hay que lograrlo sea como sea. Los empleados pueden considerar imposible esta meta ya que con las horas trabajadas y el personal comprometido resulta difícil cumplir con la producción normal. Entonces cuando el mensaje del gerente era el de motivar los empleados, pueden entender que lo que se quiere es que se trabaje más o mientan en los informes de producción para que se crea que se está cumpliendo.

Otro ejemplo puede ser cuando se decide hacer un test psicológico con el fin de ver si las personas están en el puesto en que mejor se pueden desenvolver. Pero se dice que se lo tienen que hacer sin explicar con claridad los motivos, entonces cuando el mensaje o la intención es que estén en un puesto más acorde a sus conocimientos y rendimientos, lo que reciben en mensaje es que si algo sale mal los despiden. Es un claro ejemplo de que el mensaje enviado no es igual al recibido.

Comunicación externa

No sólo existe la comunicación interna entre los miembros de una organización, también resulta importante aquella comunicación que se lleva con los terceros que se relacionan cotidianamente con la misma. Esta comunicación externa puede aportar un gran valor a la organización, por ejemplo servirá para mejorar la calidad de los productos en función a las exigencias y preferencias de los clientes.

Las comunicaciones recibidas de terceros, a veces, brindan información importante sobre el funcionamiento del sistema de control interno. Un ejemplo sencillo serían los reclamos por envíos defectuosos que revelan problemas de tipo operativo o denuncias de proveedores a los que se les exigió algún tipo de "favor" para poder acceder a la empresa, otro ejemplo sería el libro de quejas y sugerencias por el cual, en forma escrita y en algunos casos anónima, el cliente comunica su insatisfacción en cuanto a lo que esperaba como organización.

3.5. Supervisión

Los sistemas evolucionan con el tiempo, por ende procedimientos que eran eficaces en un momento dado, pueden perder eficacia o incluso volverse obsoletos o inútiles en su aplicación. Todo esto como resultado de diferentes acontecimientos, como por ejemplo nuevos empleados, necesidad de mayor agilidad en el tiempo, mayor cantidad de actividades, entre otras. Es por ello que el sistema de control que se aplica debe ser lo suficientemente rígido como para impedir “filtraciones”, pero a su vez debe ser flexible para permitir aquellos cambios que pudieran surgir.

Las operaciones de supervisión se materializan en dos formas: actividades continuadas y evaluaciones puntuales. Cuanto mayor sea el nivel y la eficacia de la supervisión continuada, menor

será la necesidad de evaluaciones puntuales; pero se deja a criterio de la dirección la frecuencia con la que prefiere realizar evaluaciones puntuales. Normalmente, dicha frecuencia está dada por el nivel de riesgo operante, los cambios que pueden llegar a surgir y cómo se enfrentan dichas situaciones.

Actividades de supervisión continuada

Comprende actividades de gestión y supervisión, comparaciones, conciliaciones y otras tareas rutinarias. Existen varias actividades que permiten efectuar el seguimiento de la eficacia del control interno, del análisis del Informe COSO, se pueden considerar los siguientes, como por ejemplo:

- Actividades corrientes de gestión que permiten en su caso, la comunicación interdisciplinaria, con lo cual cualquier discrepancia podrá ser cuestionada. Una forma de aplicar esto es en el caso de elaborar informes de excepción para aquellas circunstancias no habituales surgidas que deben ser informadas, donde el responsable que lee dicho informe puede o no estar de acuerdo en la forma en que se desempeñó ante la eventualidad y para debatir ello, se comunica con profesionales de otros sectores.
- Comunicaciones recibidas de terceros, las cuales podrían permitir confirmar la información con la que se cuenta o determinar la existencia de problemas internos, como podría ser con los extractos bancarios recibidos, resúmenes de cuentas hechos por proveedores, etc.
- Supervisión rutinaria de las tareas administrativas, permite comprobar las funciones de control e identificar las deficiencias existentes. Según sea el objetivo sobre el cual se posiciona es que será la tarea desarrollada. Si se desea tener información financiera confiable y oportuna, se pondrá mayor énfasis en que las transacciones sean registradas en su totalidad y por conceptos e importes correctos.
- Comprobación física de los datos registrados en el sistema de información. No resulta suficiente realizar supervisiones de rutina observando cómo se ingresa la información en los registros, lo más conveniente sería que periódicamente se emitiera un reporte con las registraciones efectuadas (por ejemplo un listado de bancos o de proveedores)
- Recomendaciones periódicamente efectuadas por los auditores internos y externo para mejorar los controles internos.
- Concurrir a seminarios de formación permitiendo obtener información importante para mejorar los controles.

- Solicitar manifestaciones explícitas de comprobación del entendimiento y cumplimiento del código de ética de la organización. Estas manifestaciones se ven en el accionar diario de las personas que trabajan en la empresa, no sólo con lo que hacen sino también con lo que no hacen.

Algunos ejemplos de actividades de supervisión permanente son: cuando la dirección revisa informes de indicadores claves de actividad del negocio, tales como datos resumidos de nuevas ventas o sobre la posición de liquidez e información sobre la cartera de pedidos atrasados, márgenes brutos y otras estadísticas claves financieras y operativas; compara la producción, inventario, medidas de calidad, ventas y otra información obtenida en el curso de las actividades diarias con información generada en el sistema, así como con el presupuesto y la planificación; revisa el rendimiento, comparándolo con los límites establecidos para los índices de riesgo, como es el caso de tasas de error aceptables, artículos en tránsito, partidas de conciliación, balances de riesgo en divisa extranjera o índice de riesgo equivalente; revisa transacciones comunicadas a través de indicadores de alerta; revisa indicadores clave de rendimiento, tales como tendencias en la dirección y magnitud de los riesgos, estado de las iniciativas estratégicas y tácticas, tendencias de las variaciones en los resultados reales con respecto al presupuesto o períodos anteriores e indicadores de acontecimientos, como se describe en el capítulo de Identificación de eventos.

Evaluaciones puntuales

Lo que se encuentra a continuación ha sido desarrollado gracias a la interpretación de lo que al respecto el Informe COSO trata del tema.

A menudo las evaluaciones se realizan como un proceso auto evaluativo, el cual es llevado a cabo por los responsables de las unidades, divisiones, etc. Por ejemplo un jefe de línea centrará su atención en la concreción de objetivos operacionales y de cumplimiento, el responsable del área financiera se preocupará de evaluar la fiabilidad de la información financiera. La supervisión y seguimiento de los sistemas de control mediante las evaluaciones correspondientes, pueden ser ejecutadas por el personal encargado de sus propios controles (autoevaluación), por los Auditores Internos (durante la realización de sus actividades regulares, por Auditores Independientes, y finalmente por especialistas de otros campos.

Dentro de las actividades normales y habituales de auditoría interna se encuentra la evaluación del control interno. También los auditores externos tienen como elemento de análisis el control interno, la combinación de ambas auditorías posibilita la realización de las evaluaciones que la dirección considere necesarias.

El alcance de las evaluaciones dependerá de cuál de las categorías de objetivos va dirigido (operacionales, de información financiera o de cumplimiento).

El proceso de evaluación

Como el mismo título lo indica, la evaluación consiste en un proceso que puede variar de una persona que evalúa a otra, incluso de un ente a otro. Lo que no significa que debe mantenerse una serie de principios en su desarrollo.

El proceso de evaluación debe ser conducido técnica y académicamente por un profesional con conocimientos en procesos de evaluación de programas relacionado con la comprobación y el examen del control interno. Le corresponde ejercer seguimiento y control de las tareas y de los tiempos previstos para ejecutarlas, estar presente en las sesiones de trabajo de los equipos sin participar en las discusiones, elaborar una síntesis de cada sesión, integrar y conciliar las conclusiones de los grupos.

Comunicación y evaluación de deficiencias

Al momento de encontrarse una falla en el sistema de control o inaplicabilidad del mismo, ésta debe ser informada con rapidez al encargado del sector y desde allí, en forma ascendente al resto de la organización y dependiendo del problema que se presente.

En este aspecto vemos la importancia de que exista una adecuada comunicación dentro de la organización, para que en el momento en que se detecta una falencia sea comunicada, intentando además obtener sugerencias para su solución.

Este aspecto resulta sumamente importante y está relacionado con aquello que se desarrolló en el análisis de la pirámide (figura 1). Después de haber exployado un análisis del entorno de control, los posibles riesgos a los que se enfrenta, las actividades que implementa para afrontarlos, las formas y vías de comunicación e información, y la supervisión que lo anterior sea correcto, sería en vano que las falencias o debilidades encontradas al momento de la supervisión o en cada etapa, no sean comunicadas.

Es por ello, que se repite que “todos los componentes están interrelacionados”, ya que después de haber realizado un análisis exhaustivo de nada serviría si no se comunican las debilidades a la persona adecuada. De no hacerse así, perdería toda eficiencia el sistema.

4. LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO

Lo siguiente ha sido interpretado de lo que el Informe COSO y de Rozen (2012).

El control interno puede hacer mucho para proteger contra el fraude y asegurar la confiabilidad de los datos contables. Sin embargo, se presentan limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno. Existen los errores en la ejecución del procedimiento de control, como resultado de negligencia, incomprensión de las instrucciones o de otros factores humanos. La amplitud de los controles internos está limitada por consideraciones de costo. Un sistema que busque lo perfecto, costaría más de lo que justificaría la amenaza de pérdida por fraude. Sin embargo, muchos desfalcos podrían haberse evitado con sólo haber seguido las prácticas más simples del control interno.

Es por ello que el control interno no soluciona todos los problemas y deficiencias de una organización, es decir que no representa la "garantía total" sobre la consecución de los objetivos. El sistema sólo proporciona un grado de seguridad razonable, dado que se encuentra afectado por una serie de limitaciones inherentes a éste, como por ejemplo la realización de juicios erróneos en las toma de decisiones, errores o fallos humanos, entre otros.

A pesar de ser un proceso muy útil para la organización que permite su supervivencia, también puede existir el caso de que este mismo no permita el crecimiento. De hecho, el fin del control interno no siempre es lograr crecimiento, sino asegurar que las actividades se realicen de la manera prevista, que no necesariamente puede conducir al crecimiento.

Todo procedimiento de control interno comienza con la definición de los criterios y parámetros sobre los cuales deben funcionar las operaciones. Éstos son definidos por el Consejo de Administración, la Dirección o Alta Gerencia pero no permite asegurar la efectividad de las operaciones si los estándares de funcionamiento fueron mal definidos. Los estándares definidos deben contemplar a la normativa y legislación vigente, no sólo los lineamientos de la Dirección. Tampoco toma decisiones finales sino que brinda las herramientas para que éstas sean tomadas por las personas correspondientes.

Otra fuente de errores, es el grado de compromiso que las personas tienen con la entidad o del nivel de comprensión del rol que les corresponde desempeñar, teniendo en cuenta el hecho que genere fatiga, stress, distracciones, problemas personales, fuga psicológica, etc.

El informe COSO menciona con mayor énfasis dos conceptos que pueden generar limitaciones:

- El control interno, funciona a diferentes niveles con respecto a los diferentes objetivos. Éste puede ayudar a que la dirección sea consciente del estancamiento o progreso de la entidad, más no puede proporcionar ni siquiera una seguridad razonable de que se conseguirán los objetivos.
- El control interno no puede proporcionar una seguridad absoluta con respecto a cualquiera de las tres categorías de objetivos, porque determinados acontecimientos o situaciones simplemente son ajenos al control de la dirección y ningún sistema hará siempre lo que se quiera que haga.

CAPÍTULO II

RELEVAMIENTO DE CONTROL INTERNO

Para poder detectar las necesidades, se hace indispensable conocer los distintos componentes del sistema para lo cual se utiliza el relevamiento de información. El relevamiento requiere de amplitud de criterio, con el objeto de acceder e incorporar información: significativa, pertinente, relevante y confiable, objetiva, libre de ingenuidades para enfocar y develar la criticidad del problema. Los verbos que la sintetizan son: indagar, explorar....

Dentro de la etapa de relevamiento se deben realizar las siguientes actividades específicas:

- Captar datos que implica definir qué datos son necesarios por pertinencia y criticidad para analizar el problema bajo estudio, dónde y cómo obtenerlos.
- Organizar y sistematizar esos datos para generar información relevante.
- Chequear la validez y pertinencia para finalmente producir un informe objetivo, de carácter descriptivo, sin juicios de valor, que sirva como medio de prueba y soporte, para el diagnóstico y las conclusiones finales.

1. INSTRUMENTOS DE USO PERSONAL PARA CAPTAR DATOS

Lo aquí vertido ha sido extraído y analizado de apuntes de la cátedra de Auditoria operativa (2012). Para facilitar el relevamiento se dispone de herramientas que son diferentes para procesos manuales y computarizados. Las herramientas que se utilizan son importantes durante la etapa de relevamiento de información y también se utilizan en la etapa de diseño cuando se necesite describir claramente el nuevo sistema que se recomienda. El que realiza la tarea de recolectar los datos debe estar provisto de elementos para registrar evitando olvido y confusiones. Entre ellos se pueden mencionar:

- a) *Los “cuadernos o fichas de trabajo” generados por el asesor.*

En ellos debe constar por cada intervención, información cronológica y los contenidos específicos: Por ej.: en caso de entrevistas

- Datos de la empresa.

- Plan de la entrevista, datos del entrevistado.
- Otras entrevistas alternativas previstas.
- Datos obtenidos del tema abordado.
- Conclusiones / evaluación de la entrevista.

b) *Los “papeles de trabajo” con opiniones y comentarios privados.*

Son para uso personal del profesional asesor y nunca pueden quedar al alcance del empresario ni de extraños, incluye todos los instrumentos de recolección de datos: encuestas, formularios, entrevistas, videos, grabaciones, etc.

Estos papeles de trabajo sirven al auditor en caso de defensa en juicio. Es solo ahí, cuando se puede violar el secreto profesional de lo que los mismos contienen.

c) *Soportes computarizados.*

Son registros en PC, disquetes, CD, Pen drive, etc. que permiten el almacenamiento de los datos, los resultados de combinaciones y análisis, contemplando incluso la posibilidad de transferencias de datos.

d) *Otros soportes tecnológicos:*

- Grabadores
- Videos
- Filmaciones
- Fotos

2. FORMAS DE RELEVAMIENTO

Existen varias formas de relevar el sistema de control interno de una empresa, teniendo cada una sus ventajas y desventajas relacionadas con el ambiente en el cual se desean aplicar.

2.1.Método descriptivo o narrativo

Según Rusenás (1978) es “la narración o descripción detallada en forma de relato de las características de los sistemas o el modo de operar de una organización, provenientes de las explicaciones de personas de la empresa, en cuanto a: funciones, normas, procedimientos, operaciones, archivos, etc”.

Normalmente, este método es utilizado conjuntamente con el de gráficos, con el propósito del mejor entendimiento de estos últimos, con la utilización de una explicación descriptiva. . Es útil en los primeros pasos del relevamiento, para diseñar a partir de estos relatos el proceso de recolección en profundidad con otras herramientas.

Según Rusenas (1978), este método tiene ciertas desventajas:

- a) **Capacidad de comunicación o de describir hechos o sucesos:** Quien realiza la descripción no siempre tiene una capacidad de darse a entender con mayor facilidad, lo que implica una descripción clara y concisa.
- b) **Semántica:** puede suceder que palabras o frases escritas por el encargado sean interpretadas por él de una forma y de otra por el evaluador. Para evitar esto, el evaluador debiera consultar en forma oral las posibles dudas que se le generasen, lo que implica mayores tiempos y costos.
- c) **Efectividad:** la persona encargada de leer dichas narraciones debe poseer una capacidad de síntesis que le permita obtener sólo los detalles más importantes para el relevamiento, si no es así, el mismo no fue “efectivo” dado los propósitos perseguidos.
- d) **Guía de trabajo:** no tiene una estructura lógica que le permita al evaluador seguir un “hilo de conducta” de la situación, debido a que la entrevista no es guiada.
- e) **Poder de síntesis:** capacidad que debe poseer el evaluador para transcribir aquellos datos que le interesan para su relevamiento. Lo cotidiano es que la persona encargada del sector agregue comentarios o apreciaciones personales que no son de importancia para el objetivo que se persigue.
- f) **Acceso:** carece de fácil acceso para volver y detenerse en un punto en particular.
- g) **Puntos oscuros:** en caso de encontrarse en los relatos, posibles deficiencias debe volver a preguntarse a quien es el encargado del sector.

La función de relevamiento del sistema de control interno por el método descriptivo se puede realizar por tres formas o procedimientos distintos: encuesta o entrevista personal, formularios o combinación de ambos.

La encuesta o entrevista personal, según a lo que también hace referencia Rusenas (1978) consiste en una entrevista realizada al responsable o encargado de una función del sector, puede suceder que por sector sean varias las personas a entrevistar. Al momento de planificar dicha tarea, es necesario consultar la disponibilidad de horario para realizarla y no entorpecer sus labores diarios. Una vez realizadas, deberían cotejarse con el responsable para ver si es adecuado lo registrado y obtener conclusiones del mismo. Es conveniente que al ordenar los resultados de las

entrevista, se controle los conceptos expresados, respecto de la correcta interpretación y de la certeza de que no se omitieron detalles relevantes para el caso de estudio.

Los formularios se utilizan cuando se quiere conocer la operatoria de un sector o sistema, se distribuyen los mismos entre las personas de las que se quiere obtener información. Antes de que comiencen a completarlos, se les explica con detalle cómo debe hacerse. Al momento de su confección se debe tener en cuenta un formato sencillo y de fácil entendimiento, para que al momento de ser completado no haya inconvenientes, obteniendo resultados pobres.

Una vez recopilado los formularios completos, se observa si existen discrepancias en cuanto a una misma función o tarea, de ser así, se hace una reunión para aclarar esos aspectos y evacuar dudas. Éste método puede resultar ineficiente porque impide que los empleados indiquen con precisión datos importantes u omitan funciones o tareas.

Para evitar los inconvenientes que se observan en ambos casos, se suele utilizar una combinación de ambos, desarrollada en tres etapas. En la primera de ellas se distribuyen formularios que deben ser contestados por aquellos que desarrollan alguna actividad en el sector. Como segunda etapa, el auditor una vez que ha leído las respuestas, realiza una entrevista para verificar y profundizar lo que los formularios dicen. En la tercera etapa, se realiza una reunión con los supervisores rectificando o ratificando la información recabada.

2.2. Método de los cuestionarios

Como su nombre lo indica, y según se pudo extraer de Rusenás (1978) “este método se basa en un conjunto de preguntas “estándar” presentadas por escrito en un formulario pre impreso, sobre aspectos fundamentales de control interno”. El objetivo de formular estos programas guías es que deben ser realizados de acuerdo a condiciones particulares de cada empresa.

La forma que tienen estos formularios de cuestionarios de preguntas, consiste en estar separados por áreas operativas, las cuales se encuentran codificadas, presentándose los distintos aspectos en secciones detalladas en un índice, lo que permite ubicar el tema buscado, permitiendo un trabajo rápido y útil.

En conclusión, un cuestionario consiste en una serie de instrucciones que debe seguir o responder el auditor. Cuando se finaliza una instrucción debe escribirse un “sí”, “no” o “no aplicable” según corresponda a cada pregunta.

Ventajas

- Las entrevistas son más cortas, más ágiles y reducen costos.
- Permite pre elaborar y estandarizar su utilización.
- Entrenamiento de personal inexperto.
- Determina con facilidad las debilidades o deficiencias que el sistema posee.

Desventajas

- No permite llevar el orden cronológico y secuencial del proceso, ya que el cuestionario se hace en el orden en que están hechas las preguntas.
- El cuestionario debe ser adaptado al tipo de empresa a auditar para no encontrarse con una gran cantidad de respuestas “no aplicable” y la incorporación de nuevas preguntas en el momento de la entrevista o con muchas aclaraciones.
- Podría generar malestar en la organización el hecho de tener que responder preguntas a alguien que se considera “un extraño” y debido a eso, tal vez las respuestas no sean sinceras en su totalidad.
- No prevé la naturaleza de las operaciones.
- Que sea tomado como un fin y no como un medio.

2.3. Método de los cursogramas o diagramas de flujo

Según lo extraído de los apuntes de clase de Auditoria operativa (1978), un cursograma permite representar gráficamente procedimientos administrativos, es un diagrama multicolumnar. Los símbolos se ubican dentro de columnas que representan, cada una, una unidad funcional. Se denomina unidad funcional y no unidad de organización por que pueden graficarse unidades que no pertenecen a la organización pero que participan en el procedimiento, por ejemplo: Proveedores, Bancos, Clientes, etc. Las columnas se separan con rayas, y los símbolos deben graficarse en cada columna donde se desarrollen las actividades que representan.

Constituyen instrumentos importantes para la visualización global y esquemática del conjunto de tareas administrativas. A través de los cursogramas se puede determinar si la descripción del procedimiento es completa, detectar errores, omisiones, reiteraciones o superposiciones de tareas a fin de subsanarlos y lograr procedimientos más eficientes.

Permiten conocer:

- ✓ **Unidades funcionales:** Son todas las unidades tanto de la organización como fuera de ella que participan en el procedimiento.

✓ Las **operaciones** que se llevan a cabo, los **controles** que se realizan en los procedimientos y las decisiones que se toman como consecuencia de los controles.

✓ **Formularios y soportes de información involucrados en el procedimiento:** cuántos formularios se emiten cada vez, cómo se distribuyen y hacia dónde se dirigen.

✓ **Distintos cursos de acción posible dentro del procedimiento.**

✓ Cómo se ordenan los **archivos** y de qué tipo son.

✓ Visualizar si hay ausencia o duplicación de controles, autorizaciones, registros.

✓ La supervisión a base de las características de claridad, simplicidad, ordenamiento lógico de la secuencia.

Simbología

A continuación se grafican y explican algunos de los símbolos utilizados en estos gráficos. Es necesario destacar que cada vez que se grafique uno, debe indicarse en las referencias el significado, para que sea fácil de interpretar, debido a la gran variedad de significados y simbología existente. Para ejemplificar, los siguientes se han extraído a lo que Rusenas (1978) hace referencia.



OPERACIÓN O PROCESAMIENTO: se utiliza para indicar la existencia de cualquier operación de cómputo sobre formularios o registros.



CONTROL: representa la acción de verificación.



ARCHIVO PROVISORIO O TRANSITORIO: representa el almacenamiento de información. Si tiene una X en su interior se trata de archivo definitivo.



FORMULARIO: representa un documento portador de información como facturas, remitos, recibos, etc.



DEMORA: representa una detención transitoria.



INICIO: en el círculo se indica el número que indica cada subprograma. En el interior del símbolo se indicará el nombre del sistema o subsistema



ALTERNATIVA O DECISION: en el trámite puede originar distintos cursos de acción o decisión.

Ventajas

- Evalúa siguiendo una secuencia lógica y ordenada.
- Observación del circuito en conjunto.
- Identifica existencia o ausencia de controles.
- Localiza desviaciones de procedimientos o rutinas de trabajo.
- Facilita formulación de recomendaciones.

Desventajas

- Necesita conocimientos de control interno.
- Requiere entrenamiento y entendimiento de la simbología utilizada.
- Por su diseño específico, resulta más costoso.
- Limitado el uso a personal inexperto.

2.4 .Matrices

La misma es una forma de pensar, de planificar, de delegar, de adoptar decisiones y resolver problemas, y de ver la organización en su totalidad. Es una forma de pensar, porque analizando la interrelación de los diversos productos, servicios y áreas de la empresa con las disposiciones normativas externas e internas, como así también con los principios de control interno y seguridad, lleva tanto a los funcionarios, como a los auditores internos (o externos) y a las gerencias de las diversas áreas a preguntarse de que manera afectan, si es que lo hacen, las diversas normativas a sus procesos y actividades, o bien indagar acerca de la existencia o no de normas que se relacionen con las mismas.

Es una manera de planificar por cuanto los funcionarios de la organización establecen cantidad de controles a ejecutar por período de tiempo, con que elementos o recursos se van a contar, que cuestionarios se han de utilizar y quienes los elaborarán. Por medio de la delegación se asigna por un lado quienes son los responsables de realizar los controles.

Como el sistema matricial hace uso de puntajes de eficacia, los aspectos o áreas de mayor riesgos, los cuales surgen de los puntajes más bajos, son aquellos en los cuales se han de priorizar los ajustes y correcciones, además a través del análisis de las razones de los bajos puntajes se logra

saber los motivos que los originan y de tal forma adoptar las mejores acciones tendientes a su resolución.

En la matriz de la Ilustración 3, según se ha adaptado de Romero (2008), en las columnas se registran las Normativas Externas e Internas, como así también los Principios y Políticas cuya aplicación debe verificarse. Por el lado de las filas tenemos los Productos, Servicios, Áreas / Sectores – Actividades / Procesos que tienen lugar en la compañía.

Así pues, una vez colocados los títulos de las columnas y filas, corresponde interrelacionar los mismos (Ejemplo: Ventas / Impuestos Nacionales “Punto 1.1”) en función de las normativas y principios a los cuales deberán dar cumplimiento las áreas, actividades y productos. En caso de no existir interrelación entre el ítem de la fila con el de la columna, dicho espacio se anula (sombreado) (Ejemplo: Investigación y Desarrollo no tiene norma de aplicación del Banco Central).

Los puntos asignados a cada casillero corresponden a los cuestionarios de control aplicables y al Manual de Auditoría, así también servirán para asignar recursos en el presupuesto de control, como también para establecer cantidad de controles por períodos y delegar responsabilidad del control respectivo.

Partiendo de esta matriz se procede a desagregar dichos puntos. En el caso de las Ventas, éstas están sujetas a disposiciones impositivas nacionales, teniendo por un lado las vinculadas a las normativas sobre facturación y por otro lado las relativas a percepciones, impuesto al valor agregado y las atinentes a documentación correspondientes a los clientes. Luego en función de ello se conformarán los cuestionarios para verificar que los diversos puntos de la matriz están siendo debidamente cumplimentados.

	Normas y principios a verificar														
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
AREAS - PRODUCTOS - ACTIVIDADES		IMP. NACIONALES	IMP. PROVINCIALES	IMP. LOCALES	LABORALES (Nac. - Pciales. - Locales)	LEYES DE SEGUROS	CONTABLES	ISO 9000 ISO 14000	PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO	PRINCIPIOS Y NORMAS DE SEGURIDAD	BANCO CENTRAL	NORMAS INTERNAS POLITICA ORGANIZACIONAL	SOCIETARIAS	REGISTRO PROPIEDAD	
1 VENTAS	1,1	1,2	1,3	1,4	1,5	1,6	1,7	1,8	1,9		1,11	1,12			
2 COMPRA	2,1	2,2	2,3	2,4	2,5	2,6	2,7	2,8	2,9		2,11	2,12			
3 RR.HH.	3,1	3,2	3,3	3,4	3,5	3,6	3,7	3,8	3,9		3,11	3,12			
4 COMPUTOS	4,1	4,2	4,3	4,4	4,5	4,6	4,7	4,8	4,9		4,11	4,12	4,13	4,14	
5 CONTABLE	5,1	5,2	5,3	5,4	5,5	5,6	5,7	5,8	5,9	5,10	5,11	5,12	5,13	5,14	
6 PRODUCCION	6,1	6,2	6,3	6,4	6,5	6,6	6,7	6,8	6,9		6,11	6,12		6,14	
7 I & D						7,6	7,7	7,8	7,9		7,11	7,12		7,14	
8 CRED. Y COBR.	8,1	8,2	8,3		8,5	8,6	8,7	8,8	8,9		8,11	8,12			
9 FINANZAS	9,1	9,2	9,3	9,4	9,5	9,6	9,7	9,8	9,9	9,10	9,11	9,12	9,13	9,14	
10 DISTRIBUCION	10,1	10,2	10,3	10,4	10,5	10,6	10,7	10,8	10,9		10,11	10,12			
11 MARKETING						11,6	11,7	11,8	11,9		11,11	11,12		11,14	
12 SERVICIOS	12,1	12,2	12,3	12,4	12,5	12,6	12,7	12,8	12,9		12,11	12,12			

Ilustracion 2 – Ejemplo de matriz de control- Adaptado de Romero (2008)

2.5. Combinación de métodos

Como se ha podido observar, cada método posee ventajas y desventajas que pueden potenciarse o no, dependiendo de las características especiales del caso. Para disminuir costos, tiempo y errores y obtener mejores resultados, lo aconsejable es hacer una combinación de métodos,

dependiendo del tamaño de la empresa, la actividad que realiza, la cantidad de personas que emplea, modo de operar del ente, entre otros factores.

CAPÍTULO III

EL CONTROL INTERNO Y EL CONTADOR

1. RELACION QUE SE DA ENTRE EL CONTROL Y EL CONTADOR

Tal como se lo ha mencionado, la Resolución Técnica n° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales “Normas de auditoría” (1985) indica que en la auditoría de estados contables el auditor debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes a través de “Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión...El desarrollo de este procedimiento implica: relevar las actividades formales de control...,comprobar que esas actividades formales de control se aplican en la práctica, evaluar las actividades reales de control de los sistemas..., determinar el efecto...y emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas...”. Es aquí que se observa una relación estrecha entre el control interno que lleva una organización y su correspondiente auditor que, como la norma lo indica, debería evaluar.

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

El sistema de Control Interno es responsabilidad única y exclusiva de la administración de la organización, la cual lo implanta y pone en funcionamiento. El papel del contador público en su calidad de auditor frente al mismo, es de evaluarlo para determinar su eficacia y eficiencia y así establecer el grado de confianza que merece, las recomendaciones que pudieran implementarse para promover, como ya se dijo, la eficiencia.

Mientras que la responsabilidad para restablecer y llevar a cabo el control interno descansa con la gerencia, el grado en que existe tal control interno y se lleve a cabo, es de gran importancia para el auditor independiente.

Una función de control interno desde el punto de vista del auditor, es la de proveer la seguridad razonable de que errores e irregularidades puedan ser descubiertas con prontitud,

asegurando la razonabilidad de integridad de los registros financieros. La revisión que el auditor independiente hace del sistema de control interno lo ayuda a determinar las pruebas de auditoría apropiadas para formular una opinión sobre los estados financieros. Una adecuada evaluación del sistema de control interno requiere conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos prescritos con un razonable grado de seguridad de que ellos están en uso y están operando como se planearon.

El trabajo del auditor interno debe ser considerado por el auditor independiente como un suplemento y no como un sustituto a su trabajo. El auditor independiente debe revisar las actividades del personal de auditoría interna, donde existe, para determinar su efecto en la selección de procedimientos de auditoría apropiados y la extensión de las pruebas requeridas. El auditor independiente se focaliza más sobre los controles que tienen relación directa con la contabilidad, acerca de la razonabilidad de los registros financieros y cuáles requieren ser evaluados por el auditor.

Los controles administrativos generalmente tienen directa relación e importancia en cuanto a la razonabilidad de los registros financieros y requieren ser evaluados por el auditor.

La responsabilidad del auditor en cuanto al control interno se concreta a:

- Cumplir la norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo: "estudio y evaluación del control interno".
- Determinar la efectividad y eficiencia del sistema de verificación interna.
- Establecer con base en la evaluación realizada, las pruebas a aplicar, su alcance y la oportunidad de las mismas.
- Sugerir todo tipo de medidas correctivas para mejorar la efectividad y eficiencia del control interno.

2. INFORME DE CONTROL INTERNO

Como se mencionó anteriormente, la Resolución Técnica n° 7 de la FACPCE "Normas de auditoría" (1985) indica que el auditor externo al momento de evaluar las actividades de control debe "...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." Cuando se refiere al tema indicando "...en su caso..." indica el hecho que pueden no existir observaciones acerca del sistema de control y sería confuso emitir un informe que indique que el sistema es correcto.

2.1. ¿A quién va dirigido el informe?

Como se ha mencionado anteriormente, es la empresa quien debe implementar el control interno, y esto debe ser custodiado por la gerencia. Es por ello que se recomienda que el informe redactado sea dirigido hacia las máximas autoridades de la empresa, ya sea gerencia, directorio, etc.

De presentarse situaciones irregulares que denoten incumplimiento por parte de la gerencia de los procedimientos de control establecidos, la carta deberá dirigirse a un nivel superior, tal como la Asamblea de Accionistas, Reunión de Socios.

En entidades de organización compleja, el Contador Público podrá dividir el informe entre los distintos niveles directivos, con base en la evaluación de su contenido y conocimiento de la organización. Cuando esto ocurra, asuntos que no son importantes para la Gerencia se informan por separado a los niveles inferiores de la misma. Una síntesis de estos asuntos será incluida en el informe dirigido a la Gerencia, por el cual se le comunica los aspectos de mayor relevancia de control interno u otras áreas que no son de incumbencia directa de los niveles inferiores.

2.2. Partes del informe de control interno

Si se observa lo que la normativa dice, se observa la ya citada Resolución Técnica n° 7, en uno de sus títulos, donde expresa claramente el contenido del informe sobre los controles, diciendo:

“Es conveniente que incluya lo siguiente:

- *El alcance de la tarea realizada, indicando si ha sido efectuada solamente en su relación con la auditoria de estados contables....o bien si se originó en un estudio especial...*
- *Las faltas de cumplimiento de las funciones de control...*
- *Las debilidades detectadas...*
- *Las sugerencias para la corrección...*
- *La opinión de la gerencia de los temas tratados”.*

Además, el informe deberá contener ciertos aspectos fundamentales, como son los siguientes:

- a) Identificar la empresa y el período examinado, así como el trabajo realizado por el Contador Público sobre el control interno.
- b) Indicar cuál fue el propósito del estudio y evaluación del control interno.

c) Indicar cuáles son los objetivos del control interno y las limitaciones inherentes al mismo. Esto último es importante, ya que evita que el cliente suponga que las medidas recomendadas garantizan por sí solas el cumplimiento de los objetivos del sistema.

d) Indicar la disposición para cualquier explicación o aclaratorio adicional.

e) Indicar cualquier otro aspecto que a juicio del contador público amerite ser informado.

f) El informe debe llevar el nombre y la firma del contador público encargado de la auditoría.

g) Cualquiera que sea el área de la observación indicada, cada una de ellas debe contener lo siguiente: Descripción de la deficiencia encontrada - Causas del problema - Consecuencia de la debilidad encontrada, y de ser posible su cuantificación - Correctivo adecuado según las circunstancias - Cualquier otro punto que el Contador Público considere pertinente.

Lo importante es que el Contador Público deberá considerar, con base en su juicio profesional, y de conformidad con las características particulares de la entidad, tales como tamaño de la organización, capacidad del personal y condiciones de operaciones, cuáles han de ser los aspectos sujetos a comunicación.

2.3. Forma de presentación

El auditor puede comunicar las debilidades encontradas por escrito o en forma verbal, siendo la forma escrita la deseada. La comunicación verbal será empleada cuando la poca importancia relativa de las debilidades encontradas, así lo justifiquen.

Existen diferentes formas de organizar los comentarios, pudiendo el Contador Público optar por cualquiera de ellas, dependiendo del número de observaciones, naturaleza de las mismas, tipo y tamaño de la entidad. Las observaciones detectadas pueden presentarse en el informe de control interno, por áreas operativas, por rubros del balance y por orden de importancia. La redacción de las observaciones podría realizarse señalando en principio la recomendación, y en segundo término la debilidad involucrada, o viceversa. Cualquiera de ambas formas podría ser empleada con iguales resultados, teniéndose presente que lo importante es el lenguaje utilizado, ya que si los informes de control interno deben aconsejar cambios en el funcionamiento del control interno, el Contador Público deberá seleccionar cuidadosamente las palabras que utilice en su informe, para que la Gerencia comprenda sus recomendaciones (Leonard 1972).

2.4. Discusión previa y oportunidad de su presentación. Seguimiento

Es fácil detectar que la mayoría de los autores como Leonard (1972), Slosse, Gordiez & Gamondés (2006) y Pricewaterhouse&coopers (2003) opinan casi en forma unanime que

dado el espíritu constructivo que el informe tiene, es conveniente que el Contador Público discuta previamente el borrador del informe con la gerencia de la entidad, lo que podría originar ratificaciones o rectificaciones de las observaciones contenidas en las mismas. Igualmente el auditor debe presentar el informe, tan pronto haya concluido su trabajo. En todo caso, si se han detectado debilidades importantes deberá informarlo por escrito inmediatamente a la Gerencia.

El trabajo de evaluación del control interno también implica la responsabilidad de comprobar debilidades comunicadas en informes anteriores para ver si han sido subsanadas, si las recomendaciones han sido adoptadas y si las mismas proporcionaron los resultados esperados. La evaluación de estos aspectos podría afectar el alcance de las pruebas de auditoría del año bajo examen. De persistir algunas de las debilidades comunicadas en años anteriores, el Contador Público deberá reportarlas en el informe de este año.

CAPITULO IV

APLICACIÓN EN LAS ORGANIZACIONES

1. APLICACIÓN EN LAS PEQUEÑAS EMPRESAS

La común situación de las pymes, o problemática para no desarrollar un sistema de control interno obedece a varios factores como por ejemplo, la limitación de recursos financieros, escasa capacidad de ganancias, estructuras informales que derivan en división de funciones no del todo claras, donde todos hacen de todo, ausencia de manuales de funciones y procedimientos, entre otros. En muchos casos, al ser empresas familiares se descansa en la confianza de las personas y no en la idoneidad.

Si se analiza con detenimiento, un ejemplo que resulta muy común en muchas empresas, la gerencia decide adquirir productos y servicios sólo mediante órdenes de compra autorizadas, que a su vez emanen del análisis y comparación de varios presupuestos. La responsabilidad de llevar a cabo estas tareas se va a centralizar, en una persona o sector determinado

Luego hay que verificar si esta actividad se realiza de la manera establecida, que es lo más difícil de conseguir: si se solicitaron los presupuestos y luego se los comparó, seleccionando el más adecuado para las necesidades de la empresa; quién está realizando las compras; si todo lo que se paga realmente tuvo una orden de compra formal emitida por el responsable, etc. Este control no requiere inversión de tecnología, no necesita tener recursos dedicados, ni tampoco tiene un costo adicional al proceso.

Analizando este pequeño ejemplo, se llega a la conclusión que no hay motivo para que una Pyme no lo haga. Es más, se debería esforzar en hacerlo, porque tiene los mismos o mayores riesgos de estar cometiendo “errores”, que una gran empresa, ya que con menos recursos, y superposición de tareas, el error es más fácil que aparezca.

El proceso de control es directamente proporcional al tamaño de la organización, serán controles más limitados, el proceso de control es más corto, y en el mediano plazo, se automatiza la tarea de tal manera, que pasa a ser una revisión simple, que permite implementar en la organización

una ambiente de control, que los empleados perciben y respecto a los directivos, dueños, gerentes, les permite descansar o al menos estar informados sobre eventuales desvíos, y el saber dónde está el desvío deja mucho más tranquilo, que no saberlo.

Muchas pequeñas y medianas empresas no realizan controles internos porque les parece un mecanismo burocrático, adecuado sólo para empresas más grandes, o no poseen recursos humanos que puedan hacerse responsables de la tarea. Otras veces, sobre todo cuando se trata de una empresa familiar, creen que los controles evidencian desconfianza hacia sus propios miembros, y que pueden generar problemas de relación.

Lo cierto es que cuando la empresa empieza a crecer, la gestión se va haciendo cada vez más compleja. Hay que sumar personal, infraestructura, procesos nuevos. En esta etapa es cuando hay que comenzar a controlar si las tareas se están realizando de la manera adecuada, para disminuir riesgos y detectar posibles problemas en el funcionamiento de la compañía.

En la práctica, la mayoría de las PYMES no cuenta con el control interno adecuado, son empresas familiares por lo general y no se cuenta con personal profesional que oriente cómo debe de llevarse el control interno de la empresa. En este tipo de empresas se tiene trabajando a familiares que no tienen mucha idea en el manejo de la empresa, además por la confianza que representan por ser parte de la familia, el dueño no cree necesario tomar en cuenta un punto tan importante como el control interno, pues de alguna manera intencional o no, se puede caer en fraudes.

2. APLICACIÓN PRÁCTICA

Todos los conceptos vertidos con anterioridad son aplicados en una bodega ubicada en el Departamento de San Rafael Provincia de Mendoza. La misma es una cooperativa que compra la materia prima a sus asociados, elabora el vino y luego lo vende, en su mayoría, al granel. Por cuestiones de confidencialidad, no se dan nombres ni características específicas como para que sea reconocida.

2.1 Objetivo general de la empresa

El objetivo de la empresa es promover y mantener las buenas actitudes en el trabajo, buscando activamente la cooperación total de los asociados, de forma tal de poder comercializar la materia prima de asociados y/o de terceros en caso de suceder.

2.2 Objetivos específicos

- Brindar conocimientos de las actividades que cumplen cada uno de los asociados dentro de la compañía.
- Optimizar el uso de recursos, tiempo, esfuerzo y dinero en el desarrollo de las distintas actividades.
- Ofrecer seguridad en las actividades que se realizan con el fin de obtener resultados eficaces y eficientes.
- Felicitar y motivar al personal que hace las cosas adecuadamente.
- Eliminar las acciones por parte de los trabajadores que puedan poner en riesgo sus propias actividades y por ende que afecte a los demás.

2.3 Misión

Luego de consultar con la presidencia, se concluyó que la misión que tiene es: “Preservar y asegurar la recepción y elaboración de la materia prima que producen los asociados y terceros elaboradores, manteniendo una relación confiable y amistosa con los integrantes”.

2.4 Visión

La visión que se idealiza es: “Alcanzar estándares de productividad a través de un proceso de mejoramiento continuo que involucra la participación de los asociados, empleados y clientes”.

2.5 Análisis FODA

Fortalezas

- Experiencia de los recursos humanos.
- Procesos técnicos y administrativos para alcanzar los objetivos de la organización.
- Uso de planes estratégicos.
- Relación estrecha entre la organización y los asociados.
- Calidad de la materia prima.
- Buen clima y estabilidad laboral.
- Permanentes controles de calidad, hechas por el enólogo y por INV.

Debilidades

- Falta de un manual de control interno.
- Desconocimiento de la competencia.
- Segmento del mercado contraído.

- Falta de estímulos personales.
- Carencia de automatización, sobre todo de programas contables.

Oportunidades

- Incremento de mercado consumidor.
- Implementación de políticas a nivel nacional para créditos del sector agro industrial.
- Expandir las actividades, no solo la industria vitivinícola sino comenzar con olivícola.

Amenazas

- Cambios en la legislación de Importaciones.
- Competencia muy agresiva
- Tendencias inestables del mercado
- Clima desfavorable para la producción de uva.
- Inflación.

3. ANALISIS ESPECIFICO DEL CONTROL INTERNO

Este análisis se realiza a partir de los componentes que componen el Informe Coso, y tomando como ejemplo lo que el mismo propone para su evaluación.

3.1. Análisis del entorno de control

Para su mejor evaluación se divide dicho componente en diferentes partes o factores, como lo son: Integridad y Valores éticos, Compromiso de competencia profesional, Consejo de administración y Comité de auditoría, Filosofía de dirección y estilo de gestión, Estructura organizativa, Asignación de autoridad y responsabilidad y Políticas y Prácticas en materia de recursos humanos.

❖ *Integridad y valores éticos*

Puntos de atención	Comentarios/Observaciones
➤ La dirección, mediante su comportamiento, debe indicar cuales son los valores fundamentales sobre los que se basa.	La dirección es responsable en cuanto a los valores y normas que predica, y ante un problema o mal entendido trata de solucionarlo, dando siempre ejemplos de la vida cotidiana. Explica a través de charlas, lo que sucedería si todos se comportaran de forma indebida, poniendo siempre ejemplos en un tono familiar.
➤ Los valores buscados y su	La empresa en general no se ha concentrado aún en la

<p>pensamiento de responsabilidad social son comunicados a la sociedad.</p>	<p>significatividad que posee el hecho de poder difundir los pensamientos que posee sobre responsabilidad social corporativa.</p>
<p>➤ Existencia y puesta en práctica de códigos de conducta</p>	<p>En este sentido, se encuentra una postura semejante a la de responsabilidad social.</p> <p>A pesar de no tener normas plasmadas por escrito, es fácil ver como todos los integrantes gracias al ejemplo que toman de sus superiores, saben cómo comportarse. Y en caso de dudas, la comunicación es abierta como para discutir problemas o diferencias.</p> <p>Si se cometiere alguna violación de aquello que predica, se somete a sanción para que no vuelva a suceder en la misma persona ni en otras y se comunica a los demás.</p> <p>A pesar de ello, se consideran las ventajas de realizar su implementación. Por ello, luego de charlas llevadas a cabo en el transcurso de la evaluación del control interno, se logró concientizar sobre la importancia de tener un código de conducta y llevarlo a cabo.</p>
<p>➤ Las medidas tendientes a corregir actitudes inadecuadas son informadas al resto y comentadas para que sirvan de aprendizaje.</p>	<p>Cuando surge un problema que ocasiona ser reprimido mediante algún tipo de medida correctiva, se evalúa la situación escuchando a las partes relacionadas.</p> <p>Luego de interrelacionar los relatos, se procede a su corrección y se informa al resto del personal la medida tomada para que aprenda y conozca cuáles son las consecuencias de no accionar debidamente.</p>
<p>➤ El trato por parte del directorio hacia terceros se basa en la propia ética y en esperar lo mismo de los demás.</p>	<p>Se observó que al momento de seleccionar proveedores u otro tipo de relaciones se prioriza en que éstos sean correctos en su forma de conducirse comercialmente.</p> <p>Al momento de establecer relaciones con terceros, se resalta la ética con la que se desea llevar el trato diario y que por ninguna circunstancia se permite desviarse de los</p>

	valores éticos que se persiguen. Aun cuando ello signifique un progreso o rédito adicional.
<p>➤ Existen objetivos establecidos con anticipación, basados en resultados inalcanzables.</p>	<p>En este sentido no se encuentran inconvenientes debido a la forma en que se desarrolla la empresa. Es decir que al elaborar una cantidad que está limitada por las circunstancias climáticas, el número de socios y elaboradores y que el precio de venta está dado por el mercado, nos encontramos con variables totalmente inmanejables.</p> <p>Por este motivo no se plantean objetivos en base a resultados, sino que se manejan los estándares normales con la esperanza de superación en el corto o largo plazo, sin que ello signifique una sobrecarga en el accionar diario.</p>
<p>➤ Se generan incentivos extremados que repercuten en forma negativa en el accionar diario.</p>	<p>No se observa este hecho, contrariamente los incentivos que sí tienen repercusión son generados por parte de sus iguales para hacer lo que es debido.</p> <p>En ningún momento los empleados se ven influenciados en cambiar los resultados de sus tareas para cumplir con objetivos irrealistas.</p>
<p>➤ Actitud y responsabilidad por parte de la dirección hacia el control interno y forma de llevarlo a cabo. Hacer entender al personal la importancia de realizar el control interno.</p>	<p>Ante todo como ya se dijo, resulta con una alta repercusión que el presidente, en forma directa y los integrantes del consejo en forma menos directa tal vez; asuman una actitud positiva sin olvidar las responsabilidades y obligaciones que conlleva.</p> <p>Los operarios y el resto del personal, incluso el temporario, absorbe las directrices que emanan de sus superiores, siempre que entiendan el objetivo del control interno.</p> <p>Suele ser difícil encontrar en una organización que el</p>

	<p>personal comprenda la razón del control interno, pero es aquí donde se debe enfatizar más. Tal vez los empleados en esta organización, aunque lo lleven a cabo, no comprendan con claridad por qué lo hacen.</p>
--	---

Conclusiones: Al no tener implementado un código de conducta, se recomienda su implementación, poniendo al alcance un modelo de código que ha sido elaborado luego de tener en cuenta el conocimiento de la empresa y los ítems que la dirección sugirió, pero igual se pone a disposición para que se le hagan las reformas que se consideren necesarias.

❖ *Compromiso de competencia profesional*

Puntos de atención	Comentarios/ Observaciones
<p>➤ Se analizan los conocimientos que posee la persona y así saber si es la indicada para dicho puesto.</p>	<p>Al seleccionar personal se hace un estudio para saber en qué actividades la persona es más apropiada para desenvolverse y si se ajusta para el puesto que se necesita. Se considera en vano contratar una persona sumamente capacitada cuando el puesto a ocupar no lo requiere, ya que habría energías mal gastadas y desperdiciadas.</p>
<p>➤ Se describen en manuales, de manera formal o informal, las características y las tareas de cada puesto, determinando además las capacidades y habilidades necesarias para cada función.</p>	<p>La dirección ha determinado, de manera informal, los conocimientos y habilidades que debe reunir el personal. A pesar de ello se ha encontrado en el sector de secretaría con personal que, según lo visto, no posee los conocimientos adecuados, trabajando más por costumbre que por razonamiento, y que desarrolla una cantidad excesiva de tareas las cuales no cumple en su totalidad debido a falta de tiempo y capacitación.</p>

<p>➤ Se establece en forma escrita la forma y las tareas por las que será supervisado, separando aquellas que no necesitan supervisión</p>	<p>En el caso de personal de planta, se ha establecido por escrito las actividades por las que será supervisado y por quién. Debiendo realizar un informe al final de la jornada, las actividades desarrolladas y la firma de la persona que lo supervisó. Esto se realiza en planillas pre elaboradas para sólo ser completadas al momento de la consecución de la tarea y a modo de no significar una pérdida de tiempo.</p> <p>Al terminar la jornada dichas planillas son controladas en cuanto a sus firmas y consecución de las lista de tareas y luego, archivadas.</p>
--	--

Conclusiones: En cuanto al compromiso de competencia profesional, se puede decir que se encontró una falla significativa en cuanto al sector de secretaría administrativa, donde se ha designado una cantidad excesiva de tareas a una persona que no posee la capacitación adecuada para desarrollarlas en su totalidad. Para ello se recomienda la contratación de otra persona para que colabore en dichas tareas. Al momento de la contratación de esta persona evaluar con detenimiento su capacidad, para no incurrir en el mismo error. Se recomienda también una intensiva capacitación para evitar mayores dificultades.

En cuanto al personal de planta, se considera de relevancia el hecho de completar las planillas, que en su revisión de diseño son consideradas eficientes y concisas.

❖ *Consejo de administración y comité de auditoria*

Puntos de atención	Comentarios/ Observaciones
<p>➤ Existe independencia respecto de las personas que forman parte de la dirección</p>	<p>En este caso, debido al carácter cooperativista que posee la entidad, nos encontramos que no hay ninguna característica de independencia entre el consejo y la presidencia.</p> <p>Esto se debe a que, de los nueve consejeros que eligen por votación los socios, en reunión de consejo votan los cargos de presidente, vicepresidente,</p>

	tesorero y secretario quedando el resto de los consejeros como vocales.
➤ Ejecuta un control adecuado sobre el accionar diario de la dirección.	Es difícil evaluar esto por la falta de independencia que trasciende en el ente. Pero con respecto al resto de los consejeros que no tienen un cargo de dirección, se observa que llevan un control de las tareas y decisiones asumidas por la presidencia.
➤ Existe interacción entre el consejo, el comité y auditoría interna.	No se encuentra conformado el comité de auditoría, ni existe sector de auditoría interna.
➤ Frecuencia y oportunidad de las reuniones entre el consejo, el comité, la dirección y auditoría interna.	Mensualmente se congregan en reunión tanto la presidencia como el resto del consejo para informarse de los hechos trascendentales que hubieren surgido. En situaciones de urgencia, se congregan los integrantes del consejo en periodos más cortos.
➤ Conocimiento y experiencia de los consejeros	Esta cooperativa por su forma de generarse y el tipo de socios que posee, cuenta con pocas personas calificadas en cuanto a su formación, que operan en base a los conocimientos y experiencias recogidas en el transcurso de los años. Sin embargo, en las reuniones cuentan con el asesoramiento del contador.

<p>➤La información confidencial es brindada sin inconvenientes, discutiendo en forma positiva el origen y consecuencia de dichos datos.</p>	<p>Al momento de tener que brindarle al consejo la información que resulta confidencial no hay inconvenientes ya que, como se dijo anteriormente, se realizan reuniones de consejo en forma mensual. En estas reuniones pueden participar todos los socios con voz pero sin voto, para conocer todos los datos e información relevante.</p> <p>También se tratan estados financieros (Estado de flujo de efectivo) mensuales.</p>
<p>➤El resto del consejo (vocales) controla y hace prevalecer el clima ético por sobre el cumplimiento de objetivos.</p>	<p>Cuando por algún motivo se observa que la presidencia se ha desvirtuado en cuanto a lo que ética se refiere, el consejo entra en acción. Es decir, primero hace un llamado de atención, y si el incidente fuera de mayor relevancia, toma medidas más severas.</p> <p>Un ejemplo de ello fue cuando hubo una discusión sumamente violenta entre el tesorero y el presidente. Luego de haberles llamado la atención por escrito y no teniendo resultados, se decidió destituirlo de sus puestos</p>

Conclusiones: A pesar de que no existe el sector de auditoría interna ni el comité, por la forma en que se toman las decisiones, intervienen muchas personas y se llega a un buen análisis de las situaciones que emergen en el día a día. Como se dijo, las personas no poseen capacitación, se manejan de manera prudente, recurriendo a asesores externos y enfocándose en cumplir con los objetivos planteados.

❖ *Filosofía de dirección y estilo de gestión*

Puntos de atención	Comentarios/ Observaciones
<p>➤ Se observan o no, cambiantes formas tomadas por los riesgos empresariales en el corto plazo.</p>	<p>En cuanto a los riesgos tomados, se observa que no hay cambios en cuanto a los riesgos asumidos por la dirección y los que, eventualmente se presentan, son de un mínimo nivel.</p>
<p>➤ Se trabaja teniendo siempre en cuenta la misión y visión de la empresa</p>	<p>Aunque no se encuentre en forma escrita lo que a misión y visión atañe, al hablar con la dirección nos damos cuenta que en toda decisión se reflexiona sobre la forma en que impactaría cada decisión.</p>
<p>➤ Considerar el nivel y tipo de rotación del personal.</p>	<p>No se ejecutan despidos innecesarios, sólo por causa justificada y en casos extremos. En cuanto al movimiento del personal de administración y contable suele ser estable.</p> <p>La mayor rotación surge en el caso de los operarios de planta, debido al trabajo temporario en la época de elaboración.</p>
<p>➤ Actitud tomada frente a la presentación de la información financiera, principios tenidos en cuenta y prudencia en estimaciones significativas.</p>	<p>En cuanto a lo que ha información financiera atañe, es tenido muy en cuenta por parte de la dirección. Se eligen políticas contables prudentes, para poder tener informes financieros correctos y resulten así, eficaces al momento de tomar decisiones.</p>

Conclusiones: La filosofía de dirección y el estilo de gestión están enfocados, eficientemente, hacia el control interno.

❖ *Estructura organizativa*

Puntos de atención	Comentarios/ Observaciones
➤ Para que no haya lugar a dudas, existe un organigrama, donde se entiende fácilmente, la forma en que fluye las responsabilidades y autoridades.	El organigrama no se encuentra desarrollado por escrito, pero al establecer conversaciones con el personal se pudo observar que entienden con claridad cómo están designadas las funciones y autoridades.
➤ Hay suficientes empleados, especialmente con capacidad de dirección y supervisión.	En general son suficientes los empleados, salvo en el caso de administración, donde es necesario una persona que trabaje en equipo con la secretaria, debido a la gran cantidad de actividades que la misma tiene a su cargo
➤ La dirección evalúa la necesidad de algún tipo de cambio en la estructura cuando se requiera.	Periódicamente se evalúa si la estructura, tal y como se desarrolla en el momento, cumple las funciones necesarias y se encuentra acorde con los cambios que se han ido implementando en cada departamento.

Conclusiones: La estructura organizativa se demuestra clara y lógica. No da lugar a confusiones.

Dada la sencilla estructura de la empresa, no existe el departamento de recursos humanos, y los temas relacionados a ello son tratados por el consejo, de ser necesario. Esto no es algo negativo, ya que podría suceder que al implementar un departamento de recursos humanos, sólo maneje un bajo número de personas que se mantienen en forma fija, salvo causas anormales poco frecuentes y que lleve a generar demasiada “burocracia”.

❖ *Asignación de autoridad y responsabilidad*

Puntos de atención	Comentarios/ Observaciones
<p>➤ La asignación de responsabilidades y autoridades se realiza de forma sistemática en toda la organización.</p>	<p>Al momento de asignar las responsabilidades se tiene en cuenta las características del puesto, las cualidades de la persona y los lugares en que se necesita asignaciones del estilo, para no generar confusión. La asignación de autoridad tiende a ser relativa, para que ante decisiones de mayor relevancia sea necesario subir un escalón en el nivel de autoridad.</p>
<p>➤ Las personas que tienen mayores responsabilidades tienen conciencia sobre cómo aplicar el control interno.</p>	<p>Al ser conscientes de las responsabilidades con que cuentan, hacen cumplir aquello que a control interno se refiere porque comprenden que al hacerlo su responsabilidad fluye de mejor manera. También existen responsabilidades para asegurar que el control interno se esté aplicando eficientemente.</p>
<p>➤ La autoridad para la aprobación de los compromisos debería estar claramente definida.</p>	<p>Cuando se deben asumir compromisos importantes, están definidas las personas que según el caso tomarán la decisión. Siempre tenemos en primer lugar al responsable de cada área que recurrirá a su jefe inmediato para que decida en cuanto al compromiso a asumir.</p>

Conclusiones: Se considera que existe una adecuada forma de delegación pero, es necesario no dejar de realizar observaciones periódicas para ver que se cumplan las tareas por el personal correctamente.

❖ *Políticas y prácticas en materia de recursos humanos*

Puntos de atención	Comentarios/ Observaciones
<p>➤ Se capacita al personal de planta en cuanto atañe a seguridad e higiene.</p>	<p>Cuando ingresa nuevo personal, se organizan cursos donde se explica todo aquello referido a higiene y seguridad en el trabajo.</p>
<p>➤ Se capacita al personal para que se sienta mejor en su lugar y al hacerlo no sea una carga.</p>	<p>Al dar capacitación al personal relacionado con las tareas que va a desarrollar, al momento de realizarlas se va a sentir más confiado y tranquilo porque conoce cómo y en qué momento debe desarrollarlas.</p>
<p>➤ Hay políticas de contratación y promoción de los empleados.</p>	<p>Al momento de contratar personal nuevo, desde la dirección, se implementan políticas que intentan la promoción del empleado. Sobre todo para que del personal incentivado nazcan pensamientos o ideas de cómo ir renovando el accionar diario y la forma de enfrentarlo.</p>
<p>➤ Al contratar nuevo personal se verifican los datos, no sólo los personales sino también los que se refiere a la experiencia laboral anterior.</p>	<p>Es algo que se toma con suma responsabilidad, al momento de ingresar nuevo personal, se corroboran todos los datos brindados, sobre todo los que a datos personales se refieren. Es por ello que se le pide la actualización del domicilio en el documento o, de no tenerlo, una factura de un impuesto de la casa en que vive, donde figura el domicilio real de residencia. Esto es de vital importancia para cualquier tipo de correspondencia que le deba llegar. En cuanto a verificar la experiencia, no siempre</p>

	<p>resulta necesario, ya que el operario puede trabajar sin experiencia previa. Pero si se puede averiguar qué clase de empleado es, como por ejemplo si es de fomentar problemas entre compañeros, si ha robado o temas por el estilo en otros trabajos.</p>
--	---

Conclusiones: Como ya se dijo, a pesar de no tener un departamento de recursos humanos, las personas que trabajan en la sección administrativa-contable, junto con el consejo, dirigen en forma regular y tranquila al personal.

6.2. Evaluación de riesgos

❖ *Objetivos*

Para poder evaluar los riesgos, es necesario conocer con anticipación los objetivos que posee la entidad. En puntos anteriores se ha descrito a los mismos pero en forma genérica, en este momento se ha dividido a los objetivos en financieros, operativos y de cumplimiento.

Como objetivos relacionados con las operaciones, la cooperativa ha decidido mantenerse en el tiempo, sin dejar de ayudar a sus socios. Además, se ha determinado generar nuevas actividades, es decir explotar el resto de actividades que están planteadas en el estatuto, que aún no se realizan, como lo son agrícolas, apícolas, ganaderas, frutícolas y olivícolas.

Con respecto a objetivos relacionados con la información financiera, se ha propuesto cumplir con los pagos mensuales a los socios, para ello será necesario mantener un nivel financiero adecuado. Y por ende, para saber dicha situación es necesario contar con estados financieros actualizados y correctamente realizados.

Por último tenemos los objetivos cumplimiento, refiriéndonos con ellos al cumplimiento del estatuto, leyes y otras normas.

Puntos de atención	Comentarios/ Observaciones
➤ Claridad y forma en que son difundidos los objetivos globales al resto de la entidad.	A pesar de no tener dichos objetivos asentados por escrito, el personal entiende con facilidad qué se persigue.
➤ Existe coherencia al momento de establecer los objetivos de la entidad.	Las metas que tiene fijada la dirección son coherentes y sobretodo posibles.
➤ Interés en cumplir las tres categorías de objetivos.	No sólo se observa el cumplimiento de la categoría de objetivos operacionales sino de los otros también, en forma paralela.
➤ Se establecen objetivos acorde a cada actividad.	Se han estudiado los objetivos y los riesgos en cada actividad en una tabla aparte conjuntamente con las actividades de control.

Conclusiones: Los objetivos han sido planteados adecuadamente, relacionándolos entre ellos y no perdiéndolos de vista en ningún momento. Se dan a conocer a todo el plantel en forma coherente.

❖ *Riesgos*

Evaluar, por parte de la dirección, aquellos aspectos que pueden significar un riesgo relevante, ya sea originado en factores internos o externos. A continuación se nombran algunos factores y se avanza el impacto que haría en la entidad y la forma de enfrentarlos.

Originados por factores internos

Factores internos	Comentarios/ Observaciones
<p>➤ Comportamiento laboral: actitudes y aptitudes. Programas de beneficios y castigos.</p>	<p>Se encuentra íntimamente relacionado con el componente de entorno de control.</p> <p>El personal presenció, hace algún tiempo, un caso de violencia por parte de sus superiores originado en discusiones y, si no hubiera un correctivo a semejante actitud, se correría el riesgo de que vuelvan a surgir hechos semejantes.</p> <p>En cuanto a la inscripción de la relación laboral en registros correspondientes, no se observa ningún riesgo al respecto.</p>
<p>➤ Sistemas de control e información. Forma de presentación de información financiera.</p>	<p>Los sistemas de información y control en algunas empresas no son tenidos en cuenta con la importancia debida, cuando en realidad presentan un eje principal en cuanto a control interno se refiere.</p> <p>Los sistemas de información resultan de suma importancia ya que gracias a ellos, se obtiene información confiable para la toma de decisiones y la dirección es consciente de ello.</p> <p>En este caso, el sistema implementado resulta coherente y útil, pero pueden surgir riesgos, como lo son omisiones o errores en el ingreso de datos, ya sea intencionalmente o no, resultante de una falta de control periódico.</p> <p>Debido a la importancia mencionada, todo sistema debe contar con adecuado mantenimiento del sistema de seguridad.</p> <p>Esto no es tenido en cuenta, por quienes son usuarios del sistema ni por sus superiores.</p>
<p>➤ Continuidad de la dirección en el tiempo.</p>	<p>Debido a que es una cooperativa, la presidencia es renovada anualmente, como así también de forma parcial el consejo.</p> <p>Al respecto, un posible riesgo es que no se mantiene año a año las políticas o metas presupuestarias, debido al cambio de personas. Con ello también cambia, la forma de priorizar objetivos.</p>

Originados por factores externos

Factores externos	Comentarios/ Observaciones
<p>➤ Problemas de obsolescencia debido a nuevos desarrollos tecnológicos.</p>	<p>A pesar que, en este tipo de actividad no es necesaria una renovación tecnológica avanzada, no hay que descartar el hecho que la maquinaria existente, debe ser renovada cada ciertos años para evitar improductividades o desperdicios que con el cambio se pueden minimizar.</p> <p>La bodega tiene en cuenta este aspecto y anualmente, si financieramente es posible, se renueva la maquinaria, encontrando ahora una planta renovada casi en su totalidad.</p>
<p>➤ Cambios en legislación que impide importar un producto que no se obtiene en el país.</p>	<p>No se puede negar que en todo tipo de empresas el que haya restricciones en las importaciones impacta negativamente. En este caso en especial, hay que recordar que la empresa tiene un porcentaje que fracciona y vende en el mercado minorista. Para poder fraccionar necesitan insumos que sólo se producen en España y Portugal, y por ende si hay economías que dificultan la importación, también dificultan el fraccionamiento.</p>
<p>➤ Accidentes climáticos.</p>	<p>Al trabajar con materia prima extraída de la naturaleza, los accidentes climáticos impactan en forma negativa para la producción y elaboración.</p> <p>Este factor es neutralizado relativamente por el hecho de que los productores agropecuarios asociados se encuentran dispersos geográficamente.</p>
<p>➤ Economías inestables</p>	<p>Las economías inestables, en forma mayoritaria, impactan negativamente debido a todos los efectos que causa y la incertidumbre general que genera.</p>

➤ Dificultad para la exportación	Actualmente el mercado exterior se encuentra minimizado, disminuyendo las exportaciones, impactando negativamente en el precio de mercado por litro de vino.
----------------------------------	--

❖ *Gestión del cambio*

En este aspecto, se debe evaluar las herramientas que se utilizan para detectar tales cambios y anticiparse en su reacción, disminuyendo así el impacto de los posibles riesgos que se mencionan a continuación:

Circunstancia	Posible riesgo
➤ Cambios en el entorno operacional.	Los cambios que pudieren surgir al respecto deben ser reconocidos con prontitud y así analizados en cuanto al impacto potencial. El hecho de analizarlos sirve para estar alerta ante estos cambios, como lo son leyes, alteraciones económicas, cambios de la competencia, entre otros.
➤ Nuevos empleados.	El poco conocimiento de la empresa, sin entender que la estructura está enfocada al control interno. Capacitación en exceso confundiendo a la persona sobre las actitudes que se esperan en su labor. No corroboración de los datos brindados por la persona. Tener en cuenta la rotación de personal que realiza tareas de control clave.
➤ Sistemas de información nuevos o modernizados.	La implementación de un sistema de información nuevo o renovado, sin capacitar a aquellos que lo usan cotidianamente, puede dar lugar a errores u omisiones significativos. Antes de poner a funcionar el nuevo sistema se debe estimar el impacto que tendría en su desarrollo.

<p>➤ Crecimiento rápido.</p>	<p>El crecimiento sucede tan rápido que el consejo, el personal y la estructura en general, podrían no estar acorde a los cambios que se van produciendo.</p> <p>Al tratar de ajustarse al crecimiento puede que se ocupe demasiado personal, por el miedo que no sea el suficiente, produciéndose una ineficiencia.</p>
<p>➤ Nuevas tecnologías.</p>	<p>Siempre que se incorporen tecnologías nuevas es necesario evaluar la capacidad del personal de planta para manejarla. Lo adecuado es pensar en un curso de demostración sobre su manejo.</p>
<p>➤ Nuevos productos y/o actividades.</p>	<p>Al momento de lanzar nuevos productos lo adecuado es realizar un estudio de mercado para ver que la factibilidad de su lanzamiento.</p>

Conclusiones: Los riesgos que pueden originarse en cambios son controlados y analizados en forma oportuna.

3.3. Evaluación de riesgos y actividades de control

Para el relevamiento de las actividades de control, se ha seguido la forma en que el Informe Coso lo presenta, a través de una planilla donde se tiene en cuenta el objetivo que se persigue, el riesgo involucrado que puede afectar la consecución de dicho objetivo, cómo la organización lo enfrenta y si no lo hiciere o lo que hiciere fuera insuficiente, se plantean las sugerencias para el caso mismo. Esta planilla sería sólo un papel de trabajo de quién realiza la evaluación del control, ya que el informe es lo que lee la dirección.

❖ *Actividad: compras*

La gestión de compras tiene como objetivo la obtención de materiales y servicios necesarios para la correcta elaboración, fraccionamiento y envío de la producción. Es necesario destacar que el costo en que se incurra para su obtención se va a reflejado en el costo final del producto elaborado y fraccionado.

OBJETIVO	ANALISIS DE RIESGO	ACCION DE CONTROL REALIZADA	SUGERENCIAS DE ACTIV. DE CONTROL
Estimar plazos y montos de compra.	Mayor stock del necesario, produciendo inmovilización de capital.	Las compras para la elaboración se basan en una proyección de cosecha proporcionada por el INV. Se hace una compra para ello y luego mes por mes lo que se requiere.	Aplicación de la técnica “just in time” para evitar inconvenientes, analizando la producción anual. Efectuar un análisis del costo marginal para establecer la cantidad apropiada que debe comprarse.
Inexistencia de proveedores casuales que pueden incumplir el plazo de entrega o abastecimiento adecuado.	Falta de atención al momento de elegir los proveedores, lo cual puede acarrear cambios de calidad, detención de la producción, gastos innecesarios.	Salvo anomalías, se contratan proveedores conocidos que cuentan con años de entregas de calidad excepcional.	En caso de cambiar de proveedores, asesorarse en cuanto a su capacidad de producción para abastecer en tiempo y con calidad. En todo momento analizar una lista de proveedores alternativos que pueden ofrecer mayores ventajas.
Estabilidad y coherencia de precios de los productos.	Información sobre precios inadecuados o incompletos.	Se analiza periódicamente los precios ofrecidos por los proveedores y al realizar compras por gran volumen, se logra	Supervisar la variación de precios en tiempo y por cada proveedor.

		mantener los precios y a su vez un descuento por volumen.	
Control en cuanto a la recepción de los pedidos.	Que las órdenes de compras sean cumplidas en un tiempo excesivo, originando detenimiento de la producción.	La persona responsable de almacén compara el remito con orden de compra, informando las diferencias y controlando su cantidad y calidad.	Exigir que dicho control no sólo sea realizado con las compras de mayor costo sino con todas las que se realicen, incluso sin importar proveedor.
Autorización de las órdenes de compras.	Falta de autorización comprando en exceso y a proveedores inadecuados.	Las compras son autorizadas sólo por el tesorero o el presidente. En caso de sumas que superen cierto monto se analizan en reuniones de consejo.	Revisión de las órdenes de compra con la autorización correspondiente. Y en las compras mayores, la autorización mediante actas de consejo.
Registración contable confiable del momento de la compra y el importe.	Falta de veracidad e integridad en la registración de las compras.	Existe un adecuado control en cuanto a la adecuada registración.	Análisis de algunas transacciones, observando en el seguimiento de la numeración, la adecuada e íntegra contabilización. Conciliación de los formularios y procedimientos de compra con los registros contables para evitar la duplicación del trabajo operativo.
Control físico de las mercaderías compradas.	Pérdida o deterioro de la mercadería comprada.	Los almacenes tienen un responsable, el que custodia en forma continua, mantenimiento y faltantes de stock.	Se consideran correctos los controles realizados, por lo tanto no hay observaciones que formular.

<p>Tipo de compras que son realizadas por el departamento de compras.</p>	<p>Confusión al momento de solicitar la compra</p>	<p>No existe control al respecto. En esta empresa no se encuentra el departamento de compras, estas funciones son ejercidas por el presidente y el tesorero.</p>	<p>Debería existir una persona responsable de las compras ajena a presidencia y que ésta última sólo verifique y apruebe las transacciones.</p>
<p>Normas sobre inspección y comprobación de calidad.</p>	<p>Falta de normas en cuanto a la calidad y que por ello se compren materiales de baja calidad impactando en el producto final.</p>	<p>Al ser una actividad que cuenta con el control externo del INV, se deben seguir ciertos programas en cuanto a la materia prima y materiales utilizados en elaboración.</p>	<p>No surgen observaciones que formular al respecto, ya que se considera eficiente el control en cuanto a calidad.</p>
<p>Políticas de inventario firmes y preestablecidas.</p>	<p>Ausencia de una política definida de inventarios dando lugar a mayor stock del necesario o stock que no se vende o utiliza.</p>	<p>Una vez culminada la vendimia se hace un inventario y limpieza de almacén. El inventario es estudiado por el presidente quien decide que continúa en almacén y que es vendido con mayor anticipación. Se revisa estado de materiales utilizados en el fraccionamiento.</p>	<p>Debido al control realizado se considera adecuado el mismo.</p>
<p>Las facturas recibidas son correctas en cuanto a confección y datos.</p>	<p>Las facturas recibidas pueden contener defectos u omisiones, no solo a los específicos de la compra sino en cuanto</p>	<p>No existe control efectuado por parte de la empresa.</p>	<p>Debe observarse que los datos ingresados sean correctos, no sólo los del proveedor sino también los propios (por ej cuit, domicilio, razón social,</p>

	a datos del proveedor.		CAE, etc). Este riesgo puede aumentar en el caso de proveedores casuales.
--	------------------------	--	---

❖ **Actividad: recursos humanos**

En este análisis se indica a recursos humanos como actividad, pero en realidad se trataría de un sector específico de la empresa que involucra una gran cantidad de tareas pero donde también resulta importante el control interno. Es necesario describir que en esta cooperativa debido al reducido número de personas que trabajan en la parte administrativa, no existe un departamento específico de recursos humanos. Entre los aspectos más sobresalientes podríamos dividir en: contratación, cumplimiento legal, rendimiento y registro contable, esto sería en base a los objetivos de control interno.

OBJETIVO	ANALISIS DE RIESGO	ACCION DE CONTROL REALIZADA	SUGERENCIAS DE ACTIV. DE CONTROL
Cumplimiento de la legislación laboral aplicable al ramo.	Incumplimiento de leyes que originen en conflictos laborales, ya sea por desconocimiento o negligencia.	El asesor contable administrativo controla la nómina de empleados y revisa si su contratación es la adecuada y si, en todos sus aspectos se cumple la reglamentación.	Se considera que el control realizado por el contador es correcto, pero debería hacerse un control, al respecto, por parte de la empresa.
Archivar la documentación de respaldo del cumplimiento de la normativa.	No realizar un adecuado archivo de la documentación respaldatoria y que ante eventuales inspecciones no se encuentre. Pérdida o destrucción de registros.	Mensualmente se realiza una inspección sobre la forma de archivo.	Debería ser más restringido el acceso del personal a archivo.

Capacitar en tiempo y forma al personal.	Improductividades debido a la ineficacia o ineficiencia no detectada por los superiores.	A los operarios de planta se los capacita anualmente en cuanto a trabajo eficiente evitando riesgos de seguridad.	Se considera suficiente una capacitación anual del personal operario debido a que es anual la producción. No se observó que se realice capacitación al personal administrativo.
Comunicación fluida para poder transmitir con claridad los objetivos, comprometiendo así al personal con su labor.	Falta de incentivación para desarrollar su tarea con más compromiso. Desarrollo de tareas de forma inadecuada por malos entendidos.	Se organizan almuerzos donde la comisión directiva logra una mayor afinidad y conexión con los empleados, disipando dudas y demostrando que el presidente se encuentra abierto para aclarar inquietudes y aceptar sugerencias.	Se considera adecuada la manera en que la presidencia interactúa con los empleados de forma tal de mantener un ambiente de confianza donde de ambas partes se pueden combatir los conflictos.
Buena relación con sindicatos y gremios.	Huelgas inesperadas con paralización de producción y entregas.	No se plantean actitudes relacionados con este ítem por parte de la gerencia. Pero se mantienen todas las reglas y directrices que los gremios correspondientes imponen.	No se observa una estrecha relación con el sindicato pero no significa que la que hay sea mala. No se han visto inconvenientes al respecto.

Acceso restringido de la información personal del empleado.	El riesgo asociado es que personal no idóneo ni autorizado tenga acceso a esta información pudiendo dar un mal uso a la misma.	Las personas que tienen acceso a los legajos son desde la secretaria en forma escalonada y ascendente el resto de los dirigentes.	No se encuentran observaciones que formular debido a la poca cantidad de personal que completa el plantel.
Formar un legajo de cada empleado.	Tener documentación incompleta y que ante eventuales inspecciones no cumplir con requisitos esenciales y tener multas por ello.	Se encuentra un legajo por cada empleado separando en el mismo lo que se refiere a datos personales, capacitación, experiencia, salud, inscripciones y altas.	Al revisar los legajos se considera que están completos en los aspectos más sobresalientes.
Independencia del sector de recursos humanos.	Confusión de responsabilidades al momento de la toma de decisiones relacionadas.	No existe este recaudo en la empresa debido a la estructura en que se basa.	A pesar de no contar con esta diferenciación, podría decirse que el tamaño de la misma y la buena comunicación existente evitan inconvenientes al respecto.
Contratación adecuada para el puesto a ser ocupado.	Ineficiencia en el trabajo o depresión por tener capacidades intelectuales sin utilizar.	No se observan.	Debido a la baja rotación no se encontró durante el periodo de evaluación nuevas contrataciones que requirieran una evaluación específica.

Analizar los niveles de rotación.	Niveles de rotación significativa y sin explicación.	La planta es estable, salvo en época de elaboración donde se tiende a contratar el mismo personal que en el periodo anterior.	No hay sugerencias que hacer al respecto.
Analizar el rendimiento de acuerdo a la tarea desarrollada y su comunicación.	Ineficiencia e improductividad.	En temporada baja se supervisa personalmente que las tareas encomendadas hayan sido desarrolladas en forma eficiente y eficaz.	No hay sugerencias al respecto.
Correcta aplicación de normas contables.	Omisión de información en los registros contables.	Existe un empleado que mensualmente realiza una supervisión de los comprobantes emitidos y si éstos tienen su correspondiente registro. En caso de surgir diferencias, las mismas son analizadas junto con la secretaria general, para ajustar dichas diferencias.	Utilización de procedimientos para revisar el adecuado registro de los costos laborales, cumpliendo con la veracidad e integridad de los mismos en los estados contables.
Correcto pago de los honorarios	Pago erróneos, no sólo en cuanto a monto sino también con destinatario.	Al ser una empresa con un ambiente amistoso y donde se conoce específicamente a cada empleado, no hay lugar a equivocación en cuanto al destinatario de	No se observan controles referidos a los montos de las remuneraciones en cuanto a su consistencia. Se recomienda un doble control donde dos personas en forma independiente

		la remuneración.	revisen los montos de cada recibo, si tiene los descuentos pertinentes y en el porcentaje correcto. Y si se mantienen detalles como lo es por ejemplo la antigüedad.
Dar de alta en Afip en forma rápida.	Sanciones por tener personal trabajando en “negro”, debido a un lento proceso de la orden de dar su alta. Falta de responsabilidad asignada para cubrir este aspecto.	En el momento que ingresa el empleado para comenzar su relación laboral debe realizarse su inscripción y correspondiente alta.	No hay observaciones que formular.

❖ **Actividad: expedición y almacén de mercaderías**

Se refiere al hecho de entregar la mercadería que se ha vendido con anterioridad.

OBJETIVO	ANALISIS DE RIESGO	ACCION DE CONTROL REALIZADA	SUGERENCIAS DE ACTIV. DE CONTROL
Control de cada movimiento con su debido respaldo.	Movimientos de producción sin el debido control	Como ya hemos dicho, en esta actividad existe un control exhaustivo del INV, que impide que se realicen despachos sin la documentación de respaldo pertinente.	La observación que surge es que se elabore la documentación con anticipación en algunas horas o en un día al momento de realizar el traslado, porque si hay algún inconveniente se puede subsanar con mayor tiempo.

Igualdad en cuanto a despachos pendientes y los realizados.	Aunque esta igualdad no es posible, debe tratarse que la diferencia sólo sea por aspectos temporales.	Como las ventas en su mayoría se realizan en una transacción por mes, es fácil de controlar el efectivo envío de los despachos pendientes.	Debería hacerse mayor énfasis en las políticas de ventas locales y las cantidades que los repartidores manejan en un periodo, por ejemplo en una semana.
Asignación de responsables en el sector de almacén y despacho.	El problema de no tener responsables por área es que al momento de surgir un inconveniente puede no informarse o de hacerlo no presentar su solución.	Existe un responsable de almacén que sólo hace entregas mediante la documentación de respaldo.	No se encuentran fallas al respecto.
Identificación de productos o materiales que tienen un vencimiento o son peligrosos.	Si no se identifican aquellos materiales perecederos pueden causar pérdidas importantes o incluso detener la producción.	Se separan los artículos con dichas características y no se mezclan con nuevas partidas, entregando según la anticuación.	No hay observaciones que formular.
Control de las piletas que se alquilan como depósitos.	Controlar que no sea adulterado el contenido de las piletas o que las mismas tengan fisuras o se encuentren en mal estado.	Tener en cuenta todo esto al momento del alquiler. Y una vez que se están ocupando evaluar continuamente su estado y composición.	Se debe hacer un control, a cargo de un enólogo para evaluar el estado del contenido de dichas piletas.
Custodia y control de almacenes.	Las mermas en todo tipo de rubro pueden surgir, y éste no está	Se efectúan comprobaciones y análisis de las	No hay observaciones que formular.

	ajeno a ello. Es necesario hacer controles periódicos porque el INV cuestiona los faltantes de producción.	existencias, investigando las diferencias.	
Autorización del despacho por el responsable de nivel adecuado.	Que se realicen despachos por cantidades inadecuadas o que no se debían hacer.	Quien autoriza debe controlar que al momento de confeccionar el documento de despacho coincida con el pedido del deudor y a su vez con el contrato que detalla las cantidades mensuales que debe despacharse mensualmente.	Los controles que se realizan resultan adecuados.

❖ **Actividad: proceso de cuentas a cobrar y cobranzas**

Este proceso describe aquellos créditos a favor de la empresa originados en las ventas a plazo.

OBJETIVO	ANALISIS DE RIESGO	ACCION DE CONTROL REALIZADA	SUGERENCIAS DE ACTIV. DE CONTROL
Los importes y cantidades que componen el saldo de los deudores son correctos.	Si no coinciden montos y cantidades, van a existir errores al momento de las cobranzas por dichas discrepancias. Sólo puede suceder que no se facturen los montos o cantidades correctas	No surgen, en las ventas sin fraccionar, devoluciones o bonificaciones. Por ello es que en ese sentido no hay inconvenientes. Las cobranzas son registradas apenas se realizan y se controlan	Se deberían hacer conciliaciones con los deudores e investigar, si existen, las diferencias.

	o no se registren las cobranzas en el momento oportuno.	para poder hacer los pagos mensuales a los socios.	
Sólo se facturan y despachan los montos y cantidades según pedidos del deudor.	Que se despachen mercaderías no solicitadas o montos equivocados. Falta o pérdida de documentación o la que se encuentra tiene información incorrecta.	Como el principal deudor hace compras mensuales por la misma cantidad, sólo se controla que coincida con las cantidades anteriores y que el monto surja del precio mensual del vino por litro del mercado.	Debería también controlarse las cantidades que retiran los repartidores locales y que al final del día lo que les falta resulte de venderlo y no de sustracción o roturas. Realizar conciliaciones o encuestas de algún tipo a los principales compradores locales en cuanto a precios y cantidades. Controles numéricos de los comprobantes utilizados (facturas, remitos).
Restricción en el acceso de la documentación de cuentas a cobrar.	Si el acceso no es protegido y cualquiera tiene acceso a la información pueden surgir modificaciones inadecuadas. Además de que se perdería la confidencialidad con la que se maneja.	El acceso a los archivos se encuentra sumamente restringido al personal administrativo y presidencia.	No sólo se debe limitar el acceso a las personas sino que también se debe controlar los datos ingresados.

Las cobranzas son correctas y reales.	Que se dupliquen o adulteren las cobranzas, afectando los flujos de liquidez que se cree que se manejan.	Las cobranzas son registradas en tiempo oportuno y en forma correcta en cuanto a monto y deudor.	Por la forma en que se llevan los controles, no hay observaciones que formular.
Existe separación de funciones en cuanto a quien vende, quien realiza los despachos y quien cobra.	Si no existe separación de funciones puede haber errores intencionales o no, que al momento de segregarse las tareas en diferentes personas pueden ser detectadas.	La persona que vende a nivel mayorista es el presidente, a través de contratos, quien despacha es el encargado de bodega y quien cobra es el presidente y el tesorero basándose en el contrato.	Existe una clara política, por parte de la comisión directiva, de segregarse funciones, aun siendo un poco complicado debido al escaso personal con el que se maneja.
Los datos sobre pedidos y cobranzas son registrados en forma oportuna.	Si se ve afectada la registración contable va a tener un efecto sobre el objetivo de información financiera.	A fin de cada mes, se realizan controles de documentación comparando con los registros la documentación registrada.	A pesar de que el control es realizado, se sugiere que sea realizado por una persona ajena al registro contable.
Análisis de las ventas de cada repartidor local.	Como cada repartidor cobra una comisión por las cantidades vendidas, estos pueden llegar a querer aumentar este importe.	No hay controles por parte de la comisión.	Una forma de controlarlo es establecer como norma interna que los pedidos entregados sean facturados, y de hacer inspecciones a algunos de los comercios en los que se hacen las entregas, para verificar su veracidad.

Existencia de políticas definidas para el otorgamiento de créditos.	Riesgo de incobrabilidad.	Los créditos otorgados en su mayoría son por la venta a granel que se establece por contrato, lo que disminuye riesgos de incobrabilidad.	El contrato se realiza con rigurosos cuidados, por ende no hay observaciones que formular.
Actualización de datos en cuanto a la dirección del deudor principal.	Falta de información en cuanto a cambios de directivos, firmas autorizadas u otros.	Por la forma en que se realizan los contratos, el mismo permite que una persona de la cooperativa visite periódicamente al deudor para actualizarse sobre dichos cambios.	La relación que se observa empresa-deudor es sumamente estrecha. La dirección entiende el significado de cultivar dicha relación.

❖ **Actividad: proceso de cuentas a pagar**

El proceso de cuentas a pagar representa aquellas obligaciones que frente a terceros tiene la cooperativa, ya sea por materia prima, materiales o servicios.

OBJETIVO	ANALISIS DE RIESGO	ACCION DE CONTROL REALIZADA	SUGERENCIAS DE ACTIV. DE CONTROL
Verificación de los precios y las condiciones antes de la aprobación del pago de las facturas.	Daños patrimoniales e incumplimiento de la legislación comercial.	El tesorero revisa la factura, la orden de pago, proveedor, cantidad y condiciones antes de realizar el pago. Se observa, también que ya se ha efectuado la recepción de la mercadería o la prestación del servicio.	Se sugiere realizar una separación de funciones, en el sector de pagos para controlar con mayor independencia la documentación.
Registro oportuno y correcto de los pagos y comparación con los montos de las compras realizadas.	Afecta al objetivo de información financiera, al igual que en el caso de cuentas por cobrar.	Mensualmente se analizan los asientos de compras y se confronta con los de pagos que se realizan. Se analizan las diferencias. Se validan los descuentos obtenidos y se calculan nuevamente.	En cuanto a la oportunidad se considera que las cuentas de los socios no son actualizadas con prontitud, pudiendo quedar las mismas con saldo deudor sin saberlo.
Acceso restringido a la información de pagos y proveedores.	Accesos no autorizados o indebidos que alteren la documentación.	Al tener en el sector contable-administrativo pocas personas esto es fácil de controlar.	En cuanto a los cheques se sugiere que la chequera no se encuentre a disposición de la secretaria. A pesar

			<p>que sólo están firmados los cheques que se pagarán durante el día, no es responsabilidad de la secretaria su custodia, sino del tesorero.</p> <p>Debe ponerse mayor atención en la información que se suministra a los socios en cuanto a las cuentas personales de los demás socios.</p>
Las compras que se registran son reales en cuanto a proveedores y cantidades.	Se ve implicado el objetivo de información financiera.	Las compras se registran e inspeccionan en cuanto a que provengan de una factura correctamente confeccionada y de montos y cantidades correctas.	Además debería observarse si provienen de una compra autorizada y mercaderías o servicios prestados.
Clara definición de funciones y responsabilidades	Para una mayor eficiencia y eficacia en el control de las operaciones.	Las responsabilidades y funciones son definidas sin inconvenientes.	Debería redactarse e implementarse manuales de funciones, que al momento no se les ha dado la importancia debida.
Actualización de datos en cuanto a la dirección de los proveedores y/o acreedores.	Falta de información en cuanto a cambios de directivos, firmas autorizadas u otros.	Al ser pocos los proveedores con los que se cuenta y que los mismos mantienen la relación por mucho tiempo, se puede periódicamente saber el estado de los mismos, sus responsables, etc.	La relación que se observa empresa-proveedor es sumamente estrecha. La dirección entiende el significado de cultivar dicha relación.

❖ *Actividad: asuntos legales*

OBJETIVO	ANALISIS DE RIESGO	ACCION DE CONTROL REALIZADA	SUGERENCIAS DE ACTIV. DE CONTROL
Se recibe información periódica de los asesores legales.	No contar con información oportuna.	Si el asesor no se acerca a la institución para comunicar las eventuales novedades, por parte de la misma se realiza una comunicación para mantener el contacto y estar atento a lo que pudiere surgir.	No hay observaciones que formular al respecto.
Minimizar los probables litigios y sus efectos.	El hecho de enfrentar estas situaciones genera un mayor costo, que en algunos casos, son innecesarios.	No hay controles al respecto por parte de la empresa.	Capacitar personal para que no exista confusión en que determinados actos pueden causar litigios. Prevenir que esto suceda inesperadamente, a través de índices históricos de litigios producidos en la vida del ente, indicando los costos que pudieren causarse.
Revisión consistente de contratos.	Para evitar malos entendidos o posibles incertidumbres por no haberlas tenido en cuenta en las	Los contratos que se realizan son revisados por el asesor legal en cuanto al cumplimiento del contenido y formas.	El contrato más importante que se firma es con el deudor, siendo anual, y se considera adecuadamente elaborado.

	distintas cláusulas.		
Garantizar el cumplimiento de legislación y normativa.	Por falta de conocimiento o actualización no se cumpla con la legislación.	Se enfrenta esta situación mediante la comunicación con el asesor, la revisión de contratos y cambios de legislación.	Fomentar un dialogo habitual entre la presidencia y el asesor.

❖ *Proceso de producción*

OBJETIVO	ANALISIS DE RIESGO	ACCION DE CONTROL REALIZADA	SUGERENCIAS DE ACTIV. DE CONTROL
Realizar un estudio permanente en cuanto a mermas, improductividades.	No investigar las mermas e improductividades normales puede llevar a que los porcentajes con los que se trabajan sean mayores a los que se desean.	Se elabora, desde la presidencia junto con el enólogo, informes que se debaten en reuniones de directorio respecto a porcentajes de improductividades, mermas y coeficiente de producción. Estos son estudiados intentando su disminución.	Al momento de evaluar las mermas e improductividades se tiene en cuenta sólo la parte de producción dejando de lado lo que es el fraccionamiento. Aunque las cantidades fraccionadas no representan un gran volumen, se consideran como buen punto de crecimiento a nivel local.
Independencia del sector productivo con respecto a contaduría, almacén o ventas.	Confusión de responsables y tareas asignadas.	El personal asignado a producción es distinto al de almacén y ambos, a su vez, distintos de ventas. Esto permite una identificación de responsables en cuanto a si surgiere algún faltante.	Se considera correcto el hecho de asignar distintos responsables en las áreas, de forma tal de reconocer a tiempo, posibles irregularidades.

Mejora de la cantidad y calidad de producción.	Aumento de la eficacia y eficiencia en la producción	Se investiga con detalle como producir con mayor calidad, una mayor cantidad.	Parece adecuado este pensamiento, que intenta maximizar los resultados de la producción.
--	--	---	--

❖ *Bienes de uso- tecnología*

OBJETIVO	ANALISIS DE RIESGO	ACCION DE CONTROL REALIZADA	SUGERENCIAS DE ACTIV. DE CONTROL
Autorización de altas y bajas de bienes de uso.	La falta de autorización de altas/bajas genera inconvenientes en cuanto a movimientos inadecuados o robos, entre otras.	Dependiendo de la importancia de los bienes es que se pide autorización al consejo u opiniones a la asamblea.	Al respecto se observaron que se solicitan las autorizaciones en forma adecuada.
Políticas de renovación de bienes de uso.	Posibilidad de anticuación de bienes de uso que generan mayores costos en su mantenimiento o reparación. Se ve afectada la eficacia y eficiencia de las operaciones, ya que al tener bienes obsoletos, la producción disminuye y aumenta su costo.	Existen políticas en cuanto a renovación o compra de piletas, para evitar tener que alquilar a terceros.	Se considera que las políticas aplicadas son adecuadas.

Revisión de las depreciaciones.	Reflejar en el saldo de bienes de uso la realidad de la desvalorización por el tiempo y el uso de los mismos.	La forma de depreciación es evaluada por un tercero independiente, quien presenta un informe detallado con opiniones al respecto.	A pesar de que existe un monto importante inmovilizado en bienes de uso, se considera adecuado el control de sus depreciaciones.
Codificación de los bienes de uso. Inventarios periódicos.	Puede que existan faltantes y no se conozcan.	Los bienes son inventariados y codificados para su control y custodia.	No hay observaciones que formular.
Existencia de seguridad relativa a los bienes.	Pueden surgir ciertos siniestros como robos, incendios, etc.	En la vendimia, que es cuando más movimientos de personas hay, se contrata seguridad privada las 24 hs. Por otra parte también se contratan seguros para siniestros.	No hay observaciones que formular.

❖ *Utilización de registros contables e información*

OBJETIVO	ANALISIS DE RIESGO	ACCION DE CONTROL REALIZADA	SUGERENCIAS DE ACTIV. DE CONTROL
Políticas para definir entre erogación/gasto o activo.	Puede suceder que ciertos pagos que se realicen representen un activo pero sea cargado como gasto, por ende, la información financiera no se	Estos cargos los separa y distingue el contador.	Debería ejercerse un doble control para evitar errores u omisiones. Es decir, que además del control que realiza el contador, debiera hacerse un control por parte de la cooperativa.

	aproxima a la realidad.		
Las incertidumbres que deben registrarse se hacen objetivamente.	Importes registrados en forma subjetiva tienen como resultado información errónea.	Se hacen reuniones, con distintos integrantes, evaluando todas las posibilidades de disminución de subjetividades.	Es un tema en el cual resulta difícil ser objetivo, pero se considera que se maneja de forma eficaz.
Los saldos de previsiones (contingencias) son analizados por un funcionario de nivel adecuado.	El riesgo a mitigar es que cualquier persona, aun sin entender del tema, registre una previsión inadecuada.	Antes de registrar alguna contingencia se reúnen el presidente, el contador y el asesor a fin de evaluar la posibilidad de ocurrencia y el impacto que tendría.	No se observa un número elevado de contingencias registradas, lo que no significa que no se registren sino que no surgen incertidumbres.

3.4. Información y comunicación

Puntos de atención	Comentarios/ Observaciones
➤ Desarrollo e implementación de un sistema de información estructurado.	No es necesario que el sistema de información sea de gran envergadura, dada la pequeña estructura que tiene la organización, pero si resulta más que conveniente que el sistema que se implemente sea eficaz. Para verificar y tomar todo tipo de recaudos, existe una persona que trabaja conjuntamente en la administración, que verifica que esto se cumpla.
➤ Obtención de informes periódicos referido al comportamiento del mercado.	El único informe que es recibido con ansias es el de la cotización de vino a granel. En cuanto a posicionamiento o tendencias del mercado, no le dan la importancia debida.
➤ Informes periódicos internos, de diversos departamentos como producción, ventas minoristas, etc.	En las reuniones mensuales del consejo se debaten los informes del enólogo y del contador en cuanto a proyección financiera.

➤ Actitud de los superiores frente al cuidado y protección del sistema de información.	La presidencia está enfocada a que se suministre información oportuna, es por ello que se contrató una persona que periódicamente revisa los sistemas y evalúa potenciales errores, colaborando además con tareas administrativas varias, pero relacionadas con el sistema.
➤ Eficacia de la comunicación en los subalternos.	Como ya se explicó en numerosas veces, al ser poco personal, las tareas o directivas que quieran ser informadas, lo son en forma verbal y en caso de controversias o que den lugar a confusión, también en forma escrita. El personal ante las dudas puede retroalimentarse con facilidad.
➤ Recepción de sugerencias en los mandos superiores.	En este sentido, la presidencia escucha las distintas sugerencias, evaluando cuáles son viables. En las reuniones de consejo también pueden participar los asociados, con voz pero sin voto, y el presidente promueve que vayan los asociados y participen activamente.
➤ La comunicación resulta efectiva dentro de los integrantes del consejo.	No se han encontrado características que den lugar a una conclusión distinta.

3.5. Supervisión

Puntos de atención	Comentarios/ Observaciones
➤ Realización de conciliaciones y/o arqueo, como parte de una supervisión continuada.	Se realizan arqueos de caja chica y conciliaciones bancarias semanales. En caso de faltantes en caja chica, y de no hallarse, se responsabiliza a la secretaria administrativa, que es quien debe rendirla.
➤ Comparación de la información recibida de terceros con la generada internamente.	Los terceros proveedores, al dejar de cobrar sus cuentas van a realizar un reclamo, se coteja este saldo requerido con el que se maneja en la organización.
➤ Verificar el buen entendimiento y cumplimiento de manuales de políticas, organigramas, entre otros.	No existen manuales de funciones, ni de procedimiento ni organigramas.
➤ Frecuencia con la que se realizan	A pesar que existe poco personal y que se controlan

evaluaciones del control interno.	entre ellos las tareas cotidianas que realizan, se sugiere realizar igualmente evaluaciones esporádicas sobre control interno.
➤ Se contrata a un tercero para que evalué el control interno existente.	Esta tarea la realiza un auditor externo el cual, según se ha observado, ha realizado varios aportes y sugerencias que han sido tenidas en cuenta de forma positiva y se han implementado.

4. INFORME DE CONTROL

A continuación se presenta el informe de control que en base a la evaluación desarrollada se originó. Es necesario resaltar que aquellos aspectos que se desarrollan favorablemente, no son tenidos en cuenta para no confundir al usuario.

Informe sobre las actividades de control interno

Al Presidente de la Cooperativa XX

Sr.....

He realizado la evaluación de las actividades de control interno de la cooperativa vitivinícola, la que ha sido desarrollada con el alcance que se detalla en el apartado I, cuyo objetivo es detectar debilidades y omisiones en esta organización y brindar las recomendaciones o sugerencias necesarias para mejorar la gestión de la misma.

I. Alcance

El presente informe es el resultado de una evaluación basada específicamente en un estudio sobre los controles de dicha entidad. Cabe destacar que mi tarea consiste solo en una evaluación del sistema de control interno, ya que es responsabilidad la presidencia y el consejo la implementación de dicho sistema.

II. Omisiones

Como consecuencia de la aplicación de diversas herramientas para relevamiento y evaluación de control interno, se han detectado las siguientes omisiones:

- La empresa en general no se ha concentrado aún, en la significatividad que posee el hecho de poder difundir los pensamientos sobre responsabilidad social corporativa.
- Inexistencia de un código de conducta.

- No se encuentra conformado el comité de auditoría, ni existe sector de auditoría interna.
- No se encuentra en forma escrita lo que a misión y visión atañe.
- El organigrama no se encuentra desarrollado por escrito.
- No son corroborados los datos brindados por el personal, al momento de contratarse.
- No se observan controles referidos a los montos de las remuneraciones en cuanto a su consistencia.
- Inexistencia de manuales de funciones y de procedimientos, ni de organigramas.

III. Debilidades

He encontrado las siguientes ineficiencias o debilidades dentro de la organización:

- Se puede decir que se encontró una falla significativa en cuanto al sector de secretaría administrativa, donde se ha designado una cantidad excesiva de tareas a una persona que no posee la capacitación adecuada para desarrollarlas en su totalidad.
- Existe concentración de tareas y responsabilidades en cuanto a las compras por parte de la presidencia, debería delegarse aún más.
- Debería ser más restringido el acceso del personal a archivo.
- Capacitación en exceso confundiendo a la persona sobre las actitudes que se esperan en su labor.
- Bajo control en cuanto a las piletas que se alquilan a terceros.
- Falta de comparación de entre las cantidades que se llevan al comienzo de la jornada los repartidores y lo que rinden al finalizar la misma.
- Falencia en el control de los fondos.
- Al momento de evaluar las mermas e improproductividades se tiene en cuenta sólo la parte de producción dejando de lado lo que es el fraccionamiento. Aunque las cantidades fraccionadas no representan un gran volumen, se consideran como buen punto de crecimiento a nivel local

IV. Recomendaciones

En función de las omisiones y debilidades expresadas anteriormente, planteo las siguientes sugerencias:

- Buscar alguna forma de comunicar y aplicar aquello que a responsabilidad empresaria atañe, porque a pesar de ser un concepto novedoso, resulta positivo difundirlo. Una de las formas puede ser con un manual o código de conducta.
- Se recomienda la aplicación de un código de conducta, que sea redactado por todos los integrantes del consejo, donde además se debatan las sanciones en caso de incumplimiento.
- Contratación de otra persona para que colabore con las tareas que desarrolla la secretaria administrativa. Al momento de la contratación de esta persona, se deberá evaluar con detenimiento su capacidad, para no incurrir en errores pasados. Se recomienda también una intensiva capacitación para evitar mayores dificultades.
- Debería existir una persona responsable de las compras ajena a presidencia y que ésta última sólo verifique y apruebe las transacciones.
- Se recomienda un doble control donde dos personas en forma independiente revisen los montos de cada recibo, si tiene los descuentos pertinentes y en el porcentaje correcto. Y si se mantienen detalles como lo es por ejemplo la antigüedad.
- Debería llevarse al enólogo a las piletas que se encuentran alquiladas a terceros, para evaluar que no sea alterado su contenido.
- En cuanto a los fondos se sugiere, que la chequera no se encuentre a disposición de la secretaria. A pesar que sólo están firmados los cheques que se pagarán durante el día, no es responsabilidad de la secretaria su custodia, sino del tesorero.
- Desarrollo e implementación de un manual de funciones y un organigrama, para que no haya dudas ni conflictos entre el personal.

V. Opinión de la presidencia

El presidente, conjuntamente con el consejo, en referencia a las sugerencias antes mencionadas, se ha comprometido a llevarlas a la práctica.

Mendoza, 1 de octubre de 2012.

Miriam Martínez

SÍNTESIS

Tal como se presentó en la introducción, este trabajo fue efectuado con el fin de poder reflejar el hecho de implementar un sistema de control en todo tipo de organizaciones, siendo quien evalúa y ayuda en el desarrollo del mismo, un contador.

A través de su desarrollo, en su mayoría, del Informe COSO, se intenta demostrar que desde su conceptualización, también está enfocado a pequeñas empresas y que a diferencia de lo que creen muchos dirigentes de empresas, las pequeñas empresas deben aplicar también controles, tal vez en una estructura más pequeña pero que de todos modos permita lograr los objetivos para los que se desarrolló.

En mayor detalle, en la empresa regional en la cual se aplicaron dichos conceptos, que puede ser considerada una mediana empresa, no se conocía ni siquiera el concepto de control interno y lo asemejaban a evitar robos. Luego de intentar cambiar su opinión, se dieron cuenta que en realidad estaban aplicando algunos conceptos del mismo, pero tal vez no en manera eficiente.

Igual hay que aclarar que, implementar un control depende exclusivamente del énfasis que al respecto pongan los directivos, en el cual el contador puede asesorar o aconsejar, pero no implementar. Eso es tarea de la dirección

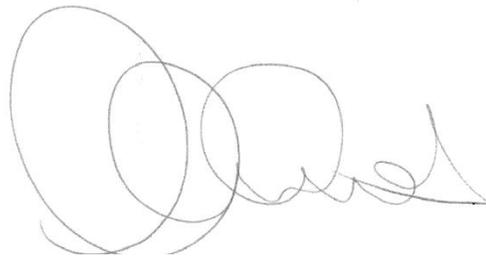
REFERENCIAS

- CADMUS, Bradford, y Arthur Child. *Control interno contra el fraude y el derroche*, Traducción: Clementi, José. Prometeo. (Bs As, Argentina, 1956), 338 páginas.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Nuevos conceptos de control interno*, Díaz de Santos (España, 1997).
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Gestión de riesgos corporativos. Marco integrado. Técnicas de aplicación*. (Costa Rica, 2004).
- LATTUCA, Antonio J. y Cayetano Mora. *Informe área auditoría n°5. Manual de auditoría*. 4° edición. Amalevi. (Argentina, 1998), 527 páginas.
- LEONARD, William P. *Auditoría administrativa*. Diana. (México, 1972).
- ORTIZ ROMERO, Williston. *Implementación de los componentes de la Ley de Control Interno en el servicio de la Consulta de Cirugía Menor de la Clínica Marcial Rodríguez Conejo*. (Tesis del Programa de Postgrado en Gerencia de Proyectos de Salud). Recuperado de: http://biblioteca.icap.ac.cr/BLIVI/TESIS/2008/Ortiz_Romero_Williston_2008_SA.pdf (setiembre, 2011)
- PRICEWATERHOUSE&COOPERS (2003). *Responsabilidad social corporativa*. Recuperado de http://www.iarse.org/new_site/site/index.php (agosto, 2011).
- PUNGITORE, José Luis, *Sistemas administrativos y control interno*, Club de estudio, (Bs As, Argentina, 1994), 281 páginas.
- ROZEN, Carlos F., (10/08/2007), *Porque el control interno llega ahora a las Pymes*, infobae profesional.com, Recuperado de: <http://www.iprofesional.com/notas/51262-Por-que-el-control-interno-llega-ahora-a-las-Pyme.html> (febrero, 2012).
- RUSENAS, Rubén Oscar, *Manual de control interno*, Macchi, (Bs As, Argentina, 1999), 302 páginas.
- SCHUSTER, José Alberto, *Control interno*, 3° edición, Macchi, (Argentina, 1992), 139 páginas.
- SLOSSE, Carlos, Juan Carlos Gordiez y Santiago Gamondés., *Auditoría*, La Ley, (Argentina, 2006), 742 páginas.
- VILCHES TRONCOSO, Ricardo, *Apuntes del estudiante de auditoría*. Recuperado de <http://www.ecobachillerato.com/temasecem/auditoria.pdf> (setiembre, 2011).

DECLARACION JURADA- Res 212/99-CD

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derecho de terceros”.

Mendoza, 18 de diciembre de 2012.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a trailing flourish, positioned above the printed name.

MARTINEZ, Miriam Cristina

REG: 25556