**Procedimientos de Auditoría:**

Pueden dividirse, según la evidencia que brindan, en:

*1. Procedimientos de cumplimiento*: proporcionan la evidencia de que los controles clave existen y de que son aplicados efectiva y uniformemente. Entre éstos se encuentran: inspección de la documentación del sistema, pruebas de reconstrucción, observaciones de determinados controles, técnicas de datos de prueba.

*2. Procedimientos sustantivos*: proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los registros contables. Entre éstos se señalan: indagaciones al personal de la empresa, procedimientos analíticos, inspección de los documentos respaldatorios y otros registros contables, observación física, confirmaciones externas.

# Tipos De Procedimientos De Auditoría

Los auditores deberán aplicar los siguientes procedimientos:

*Evaluación de las actividades de control interno del ente*:

Como el auditor actúa por una parte selectivamente y por la otra aunque comprobara todas las operaciones declaradas por el ente no sabría si no existen omisiones, su trabajo dependerá de la efectividad de los propios controles del sistema auditado. Es por eso que antes de emitir una opinión sobre la información surgida del sistema contable, el auditor deberá analizar la estructura y el funcionamiento de las actividades de control que se llevan a cabo por el propio sistema.

Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar.

Al auditor le interesa conocer el alcance y significatividad de las fallas que puedan presentarse en cuatro elementos de control, que son:

* *Características o condición controlada:* son las operaciones del ente que se incluyen en los estados contables. Se considera la condición a controlar con el mayor grado de detalle posible. Ej: una operación de compra y todos los accesorios que incluye: cantidad, precio, calidad, forma de pago, etc.
* *Sensor:* son los elementos que respaldan las operaciones (ej: documentación). Es posible que en ciertos casos el sensor no indique la medición de la característica o condición por no haber sido diseñado para tal propósito. Ej: Nota de Pedido mide el pedido del sector usuario, Remito del proveedor mide el ingreso de los bienes o servicios.
* *Grupo de Control:* éste debe ser programado especialmente, aunque no necesariamente debe ser exclusivo del sistema, sino que puede actuar en varios sistemas simultáneamente. En efecto, pueden no existir controles programados en subsistemas específicos sin incidencia en la calidad o integridad de la información, en la medida que la intersección de dos subsistemas provea, al comparar sus respectivos trabajos, un control que revele los eventuales errores. Y, de este modo permita la corrección antes de que otro sistema emplee el dato equivocado. Ej: en el caso de la compra de bienes pueden existir todos los sensores necesarios, pero si no existen grupos de control que contrasten los datos explicitados por el sensor con algún patrón de medida adecuado, se anula la efectividad del control.
* *Grupo Activante:* para que el grupo activante funcione razonablemente, es necesario que los restantes elementos del control existan y operen adecuadamente. Las acciones correctivas que el grupo debe generar dependen básicamente del acierto con que el grupo de control trabaje.

***Secuencia de la Evaluación:***

El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

* *Revelar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión:* comprende tres etapas:
* Relevamiento general: se trata de un reconocimiento global en el que el auditor a través de documentación que proporciona descripciones generales y de entrvistas con el cliente y sus funcionarios, toma conocimiento de los sistemas de control establecidos por el ente.
* Relevamiento detallado: en esta etapa el auditor intentará obtener un conocimiento profundo de las actividades de control de los sistemas. Para ello realiza una labor de exploración de todos aquellos sistemas que integran la organización y cuyo funcionamiento le interesa particularmente.

Para efectivizar esta etapa, suelen utilizarse distintos métodos, siendo los más conocidos, el narrativo o descriptivo, el cuestionario y el de cursogramas, aunque en la práctica los auditores no los utilizan en sus formas puras, sino combinados, dándole prioridad a uno u otro, conforme la naturaleza de las condiciones o características del subsistema relevado.

* Evaluación preliminar: en ella, con los datos reunidos en ambos relevamientos analizará la existencia o no de controles, los sistemas que afectan y su razonabilidad. Valorará en que medida cada riesgo está cubierto por un control y la probabilidad de que ocurrido el riesgo, el sistema resulte apto para detectarlo y anularlo (o disminuirlo a límites aceptables).
* *Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica*: este paso se basa en la ejecución de las pruebas de cumplimiento. Su propósito es verificar el grado de correspondencia entre los controles diagramados y los que se están efectivamente aplicando. Es decir que este paso implica concluir si lo relevado en el paso anterior se cumple en la práctica y en caso contrario producir los ajustes pertinentes en los papeles de trabajo.
* *Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que se considere razonables en las circunstancias*: el auditor habiendo comprobado a través de pruebas como funcionan los sistemas de control que a él le interesan, deberá concluír si son efectivos o no, si se trata de puntos fuertes o débiles contrastándolos con los que a su juicio son los adecuados.
* *Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación*: de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.

*Cotejo de los Estados Contables con los registros de contabilidad*:

Este procedimiento implica comenzar a recorrer el camino inverso al seguido por la contabilidad que partiendo de un hecho o circunstancia pasa a los registros analíticos (subdiarios), a los sintéticos (diario general) y finaliza en los Estados Contables.

Una de las tareas a realizar por el profesional ha de ser constatar que los Estados son la resultante de la información contable, por lo que deberá verificar que han sido compilados partiendo de las cifras de los mayores generales que a su vez acumulan temáticamente las imputaciones originadas en el diario general. Posteriormente y a través de otros procedimientos se constatará que los asientos del diario surgen de registros analíticos como los subdiarios de compra, ventas, ingresos y egresos, liquidaciones de jornales, etc.

*Revisión de la correlación entre registros y entre estos y la documentación respaldatoria*:

Consiste en obtener y examinar la concordancia entre los registros contables y la documentación respaldatoria. Este procedimiento es complemento del anterior.

El auditor controla la correlación entre registros relacionados, como por ejemplo: entre asientos del diario relativos a compras de uno o varios períodos mensuales, con los totales que surgen del subdiario de compras de tales períodos y a continuación tomará una muestra de las transacciones volcadas en el subdiario cotejándolas con la documentación comprobatoria que da origen al registro contable. También es conveniente practicar pruebas a partir de los comprobantes para obtener una seguridad razonable de que todas las operaciones han sido contabilizadas.

*Inspecciones Oculares*:

Es un procedimiento destinado a dotar al auditor de evidencias naturales de alta confiabilidad. Consiste en la inspección o recuento de activos tangibles y la comparación de los resultados con los registros contables del ente. Proporciona, por lo general, la evidencia más directa sobre la existencia, calidad y condición en la que se encuentran dichos activos al momento de la inspección, pero no proporciona evidencia referida a otros momentos.

Entre las inspecciones más comunes se encuentran:

* *de fondos, documentos a cobrar y de ciertas inversiones.*

Se denominan por lo común ARQUEOS y están destinados a controlar la cantidad existente a una fecha determinada. Por lo general se realizan a la fecha de cierre de ejercicio (aunque en ciertos casos pueden realizarse a otra fecha) para dar seguridad a los saldos de por ejemplo Recaudaciones a Depositar, Fondo Fijo, Documentos a Cobrar, Inversiones en Acciones, etc. También puede el auditor decidir realizar arqueos sorpresivos en cualquier otra fecha como medio de comprobar el funcionamiento de las actividades de control de los sistemas involucrados.

* *de existencia de bienes de cambio y bienes de uso.*

La tarea del auditor consiste en presenciar los recuentos que realiza el personal del ente a la fecha de cierre del ejercicio, aunque como en el caso anterior puede realizarse en otro momento. Por lo general y dependiendo de la actividad del ente, se trata de procedimientos destinados a obtener evidencias sobre rubros de mucha importancia dentro de los Estados Contables y donde la potencialidad de los riesgos derivados de no detectar fallas es por lo común muy alto.

Estas pruebas están destinadas fundamentalmente a cumplir con el objetivo de EXISTENCIA aún cuando también sirven para constatar VALUACIÓN en aquellos casos en que se observa material deteriorado, pasado de moda, bienes de uso inutilizados, etc. y EXPOSICIÓN cuando puedan existir bienes en tránsito, en poder de terceros, bienes de uso destinados a la venta, etc.

*Obtención de confirmaciones directas de terceros:*

La confirmación externa consiste en obtener una manifestación de un hecho o una opinión de parte de un tercero independiente al ente pero involucrado con las operaciones del mismo. La obtención de este tipo de confirmación, que normalmente es escrita, es una forma muy satisfactoria y eficiente de obtener evidencia de auditoría, ya que habitualmente es de esperar que el informante sea imparcial.

Es común dirigir las confirmaciones a clientes, proveedores y acreedores, así como también a bancos o entidades financieras donde se pide información sobre distintos aspectos de interés para el auditor, como por ejemplo: saldos de cuentas corrientes, documentos descontados, préstamos a favor del ente, etc. Con esta información el auditor busca no solo constatar que los saldos declarados realmente existen sino también verificar que no hay operaciones omitidas en la contabilidad.

Además se podrán obtener manifestaciones de especialistas como abogados, actuarios, ingenieros, etc. acerca de aspectos relevantes del ente.

Las confirmaciones pueden ser:

* *Positivas*: son aquellas en las que del texto resulta que se espera respuesta del tercero en todos los casos, estas pueden ser:
	+ Directas: corresponde a las solicitudes en las cuales se incluyen los saldos o transacciones que se quieren confirmar.
	+ A ciego: corresponde a las solicitudes en las cuales no se envía saldo alguno, constituyendo en realidad un pedido de información.
* *Negativas*: son aquellas en las que del texto resulta que se espera respuesta sólo en caso de discrepancia entre el importe incluido en la circular con el que figura en los registros del tercero. Los resultados de este procedimiento son dudosos porque una falta de respuesta puede obedecer tanto a la conformidad del tercero con la información suministrada como a su falta de interés en colaborar, al extravío del pedido o de la respuesta o a otras causas. Por esto, suela usarse como complemento de pedidos positivos.

*Comprobaciones matemáticas*:

Las comprobaciones matemáticas son utilizadas tanto en transacciones como en saldos de cuentas y se refieren al control de sumas de los registros principales, de mayores y otros registros auxiliares, determinación de la exactitud aritmética en cálculos de facturas, cómputos de costos, preparación de balances, cálculo de cargas sociales, aplicación de criterios para la fijación de previsiones, cálculo de provisiones para impuestos, etc.

*Revisiones conceptuales*:

Procedimientos complementarios de los anteriores. Estas revisiones son especiales para detectar áreas que deberían analizarse en mayor profundidad. Las mismas se realizan sobre la **información expuesta en los EECC**, para controlar la correcta aplicación de las normas contables de auditoría. También sobre los **registros contables**, como subdiario de compras, ventas, etc., para detectar asientos anormales, ilógicos o irregulares y los **comprobantes**, para verificar que los mismos no contengan errores.

*Comprobación de información relacionada*:

En este procedimiento, el auditor deberá verificar **afirmaciones que**, por el método de la partida doble, **se corresponden mutuamente** (Por Ej.: El resultado del ejercicio arrojado por Estado de Resultados y el Estado de Situación Patrimonial deben ser iguales, el PN según el Balance y el Estado de Evolución del PN también deben ser iguales)

Si se observa una falta de correlación en ambos conceptos, esto demostraría una inconsistencia que deberá ser investigada a fin de determinar sus causas.

*Examen de documentos importantes*:

El auditor deberá tener en cuenta todos los **documentos que le sean fundamentales para sus tareas o conclusiones** (actas constitutivas, de directorio, contrato de leasing, etc.)

Es de vital importancia una revisión profunda de estos documentos, ya que la misma puede revelar datos que deban ser controlados por requisitos legales.

Este procedimiento es de mayor utilidad en las etapas de conocimiento y planificación. Dentro de este proceso podemos incluir el examen de documentación interna de la empresa, como manuales de organización, organigramas, manuales de procedimiento. También se debe tener en cuenta si el proceso contable es computarizado, controlando su funcionamiento (que los datos de entrada coincidan con los datos de salida) a través de una revisión conceptual o utilizando datos de prueba.

*Preguntas a funcionarios y empleados del ente*:

Consiste en obtener de empleados del ente **informaciones verbales de aspectos específicos del funcionamiento del ente**. Debido al origen de la evidencia, no es uno de los procedimientos más objetivos, por lo que su uso debe limitarse a aquellas informaciones que pueden ser confirmadas por otros medios.

Sin embargo, quienes forman parte de la organización, podrán brindar al auditor un entendimiento más completo y rápido de aspectos de la operatoria de la misma, como así también información relativa a ciertos sucesos o condiciones de ciertas operaciones. La información relevada por el auditor debe ser contrastada con evidencias, seleccionando lo que a su criterio es relevante para ser confirmado por la gerencia.

*Obtención de una confirmación escrita por la gerencia*:

Este procedimiento es complementario del anterior. Se refiere a la información obtenida por preguntas a funcionarios del ente y empleados, que refieran a cuestiones importantes y no puedan ser comprobados por otros medios.

Para ello el auditor de solicitar a la gerencia de la empresa, que confirmen por escrito las afirmaciones obtenidas por medio de una **Carta de Representación** o **Carta de Gerencia.**

*Revisión analítica*:

Estos procedimientos consisten en **pruebas que se aplican sobre la información contable y que comprenden el estudio y la comparación de relaciones entre datos**. Se basan en la premisa de que existen relaciones entre los datos y que estas relaciones continuarán existiendo en ausencia de información que indique lo contrario. La revisión analítica implica comparar una partida con otra y que esta relación sea lógica. Entre los datos a comparar se encuentran partidas de EE.CC o los ratios obtenidos a partir de ellas.

Los procedimientos de revisión analítica se utilizan en la etapa de planificación, ayudando al profesional a definir las áreas más relevantes en el proceso de auditoria, comparando los EE.CC a la fecha de planificación con los anteriores. También en la etapa de obtención de elementos y juicios válidos, para obtener evidencia y corroborarla para asegurar la coherencia de sus conocimientos sobre el ente con los EE.CC del mismo.

En cuanto a la aplicabilidad y relevancia de los procedimientos, son de vital importancia para el auditor, ya que le permite formular una opinión mas acertada sobre la consistencia lógica de la información contable e indagar sobre las relaciones inusuales que surjan de las mismas.

Dentro del proceso de revisión analítica podemos definir 3 etapas:

* Estructuración de la prueba y definición de la precisión requerida
* Realización de la prueba
* Interpretación de los datos obtenidos (Análisis de la relación entre variables)

Entre las pruebas de la revisión analítica, podemos enumerar:

* Prueba de amortizaciones
* Prueba de ingresos
* Índice de Rotación de créditos, deudas.
* Relaciones entre cuentas contables que deban seguir un parámetro lógico (Por Ej.:Comisiones/Ventas, Ingresos Brutos/Ventas, Devoluciones

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