

**INDICE:**

INDICE TEMÁTICO\_\_\_\_\_ 1

**PROTOCOLO**

**SEMINARIO DE GRADUACIÓN**

AREA\_\_\_\_\_ 7

TEMA\_\_\_\_\_ 7

PROBLEMA\_\_\_\_\_ 7

OBJETIVOS\_\_\_\_\_ 7

    Objetivo General\_\_\_\_\_ 7

    Objetivos Específicos\_\_\_\_\_ 7

JUSTIFICACIÓN\_\_\_\_\_ 8

ESTADO DE LA CUESTIÓN\_\_\_\_\_ 9

**INTRODUCCIÓN**

INTRODUCCIÓN\_\_\_\_\_ 11

**MARCO TEÓRICO**

ENFOQUE CONCEPTUAL DEL MARCO TEÓRICO\_\_\_\_\_ 13

ESTRUCTURA DEL MARCO TEÓRICO\_\_\_\_\_ 13

**MARCO REFERENCIAL**

DEFINICIONES GENÉRICAS DEL TÉRMINO AUDITORÍA\_\_\_\_\_ 14

DISTINTOS TIPOS DE AUDITORÍAS\_\_\_\_\_ 15

CONTROL INTERNO\_\_\_\_\_ 19

    Componentes del Control Interno\_\_\_\_\_ 20

Ubicación de la auditoría como función de control	25
¿Cómo distinguir a la auditoría de otras funciones de control?	25
Tipos de Controles	27
Elementos del Control	28
EL CONTROL Y LOS BIENES DE CAMBIO	28
DEFINICIÓN DE BIENES DE CAMBIO	30
La importancia de los Bienes de Cambio	31
PRACTICAS DE DISTRIBUCION Y ALMACENAMIENTO	31
DEFINICIÓN DE INVENTARIOS	32
AMBIENTE DE CONTROL	34
CONTROLES DIRECTOS	35
CONTROLES GENERALES	36
RECUENTO FISICO DE BIENES DE CAMBIO	36
Principios para el recuento físico	37
Aspectos especiales a considerar en los recuentos	37
FUNCIÓN DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE BIENES DE CAMBIO	38
DEFINICIÓN GENÉRICA DEL TÉRMINO RIESGO	39
DEFINICIÓN PARTICULAR DEL RIESGO	39
Tipos de riesgos de Auditoría	40
Factores que determinan los riesgos de Auditoría	41
TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN PARA EL EXAMEN DE EXISTENCIAS	41
Técnicas Básicas	41
Técnicas Esenciales	42
<b>DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN</b>	
TIPO DE INVESTIGACIÓN	45
ÁREA DE ESTUDIO	45

UNIVERSO Y MUESTRA_____	45
MÉTODO DE RECOLECCIÓN DE DATOS_____	46
<b>TRABAJO DE CAMPO</b>	
ENCUESTA_____	48
Preguntas de carácter general_____	48
Preguntas específicas a la toma de inventario_____	55
OBSERVACIÓN_____	62
Observaciones de carácter general_____	62
Observaciones inherentes al proceso de toma de inventario_____	66
<b>CONCLUSIÓN</b>	
CONCLUSIÓN FINAL_____	70
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	
BIBLIOGRAFÍA REFERENCIAL_____	78
<b>ANEXO</b>	
PRESENTACIÓN POWERPOINT_____	80
CARTA APROBACIÓN PROFESOR TUTOR_____	85

## **ABSTRACT**

La existencia de Bienes de Cambio constituye un rubro de importancia significativa en empresas comerciales, conformando a menudo el mayor de sus activos corrientes.

Estas existencias son uno de los puntos que presentan mayores dificultades tanto para las empresas como para sus auditores. Cualquier error de gestión incide directamente sobre los ingresos de las organizaciones.

El objetivo del presente trabajo es determinar los procedimientos de auditoría de bienes de cambio aplicados en grandes empresas comerciales y, a partir de ello, analizar el verdadero conocimiento y comprensión que se tiene respecto de aquellos.

## **SUMMARY**

The existence of Real Change is a significant area of commercial enterprises, often forming the biggest of its current assets.

These stocks are one of the greatest difficulties which both companies and their auditors. Any error management has a direct impact on the revenues of the organizations.

The purpose of this study is to determine the auditing procedures applied for change of goods in large commercial enterprises, and from there, to analyze the true knowledge and understanding they have for those.

*“Es mejor cojear por el camino que avanzar a grandes pasos fuera de él. Pues  
quien cojea en el camino, aunque avance poco, se acerca a la meta, mientras  
que quien va fuera de él, cuanto más corre, más se aleja”*

**San Agustin**

## **Agradecimientos**

En primer lugar a mi familia: a Claudia, el amor de mi vida por apoyarme y por transmitirme esa fuerza interior que me permitió avanzar a pesar de las dificultades; a mis hijos Matías, Gastón y Melisa porque de ellos también he aprendido a crecer.

A mis amigos Viviana y Oscar, y a la Contadora Gabriela Andurell quienes me dieron la posibilidad de continuar con la carrera y así llegar a cumplir con este sueño.

Quiero hacer una mención especial para mi tutor, Contador Alfredo González Maciel, por haber sido mi guía en este trabajo y por haber sembrado en mí un interés particular respecto a la Auditoría. Hago extensivo a través suyo un profundo agradecimiento a toda la Cátedra de Auditoría de la Universidad F.A.S.T.A.

A la Profesora Laura Cipriano y a la Contadora Eleonora Sasso por sus palabras y consejos durante todo este tiempo.

A mi papá, quien seguramente estará disfrutando de este momento desde un lugar preferencial.

A Dios, por haberme enseñado el significado de la palabra perseverancia.

## **SEMINARIO DE GRADUACIÓN**

### **ÁREA:**

Auditoría.

### **TEMA:**

“Auditoría de Bienes de Cambio en Grandes Empresas de Distribución y Comercialización de la ciudad de Mar del Plata”

### **PROBLEMA:**

Conocimiento y aplicación de los procedimientos de Auditoría de Bienes de Cambio en Grandes Empresas dedicadas a la Distribución y Comercialización de bebidas en la ciudad de Mar del Plata.

### **OBJETIVOS:**

- **Objetivo General:**

Determinar qué procedimientos de Auditoría de Bienes de Cambio son aplicados en Grandes Empresas de Distribución y Comercialización, y cuál es el conocimiento y la comprensión que se tiene respecto a los mismos.

- **Objetivos Específicos:**

1. Definir las pautas generales y especiales a considerar al momento de efectuar el recuento físico de los Bienes de Cambio.
2. Describir los procedimientos de Auditoría que son aplicables en la revisión del componente y enumerar otros procedimientos que no son tan comunes pero que también pueden ser aplicados.

3. Determinar el grado de utilización interna de documentación entre los distintos sectores.
4. Analizar factores de riesgo inherente y de control.

### **JUSTIFICACIÓN:**

La Auditoría Operativa es un control técnico que permite evaluar la efectividad y eficiencia de los procedimientos y sistemas operativos y, a su vez, la calidad de los controles internos establecidos.

La existencia de bienes de cambio constituye un activo que, en grandes empresas, representa montos significativos en relación con el patrimonio neto del Ente. Por ello, los esfuerzos que realizan este tipo de empresas para mejorar su situación financiera, incluyen la disminución de las existencias físicas de bienes de cambio, obtenida por medio de una mayor rotación de stocks. Ello implica la compra de menores cantidades pero realizadas con una frecuencia mucho mayor. Estas prácticas se encuadran en la filosofía de los sistemas “*Just in Time*”<sup>1</sup> diseñados para hacer más eficiente y rentable las operaciones.

En consecuencia, la revisión del circuito de los bienes de cambio podrá verse afectada con motivo de un mayor número de operaciones de compras, que repercute a la hora de llevarse a cabo los recuentos físicos de los inventarios.

Un adecuado control de los inventarios incluye la realización de recuentos físicos periódicos con el propósito de corregir desvíos, evaluar la efectividad con la que funcionan los sistemas de entradas y salidas de los

---

<sup>1</sup> Monden, Yasuhiro, “**El Sistema de Producción Toyota**”, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1993

bienes, y asignar responsabilidades por las diferencias que pudieran observarse en el recuento.

Por tal razón, y por otras que se desarrollarán a lo largo del presente, resulta realmente interesante determinar si las grandes empresas dedicadas a la distribución y comercialización de bebidas en la ciudad de Mar del Plata, tienen un acabado conocimiento, comprensión y aplicación de los procedimientos de auditoría y si los mismos son adaptados a los cambios que los Entes deben enfrentar conforme a las variaciones en las condiciones económicas, competencia y tendencias empresarias.

A partir de los datos obtenidos en el presente análisis, se espera brindar a dichas empresas aquellos procedimientos generales y especiales, que sirvan para evitar la ocurrencia de diferencias de inventarios de carácter recurrente, todo ello orientado a un control eficiente de los circuitos involucrados y a la identificación y disminución de los factores de riesgo inherente y de los factores de riesgo de control.

**ESTADO DE LA CUESTIÓN:**

Resulta conveniente destacar que, si bien es variada la información que se puede recolectar sobre el tema, en este trabajo sólo se hará referencia a aquellos proyectos que se consideren convenientes, a fin de lograr una mejor interpretación y obtener un adecuado panorama de la cuestión.

Como resultado de la búsqueda se observan trabajos ilustrativos<sup>2</sup> que hacen referencia a distintas preguntas básicas que deben formularse respecto a los temas relacionados con los inventarios físicos, como ser planeación general, procedimientos de conteo y trabajos a realizar antes, durante y después de efectuado el recuento físico.

En España<sup>3</sup> se analiza la fuerte interdependencia existente entre el movimiento de los bienes de cambio y el objetivo propio de la función logística. En la actualidad, esto constituye el objetivo principal de la llamada Cadena de Abastecimiento o *Supply Chain* (conocida en el mundo por satisfacer los requerimientos del consumidor final mediante la integración de todos los participantes en la cadena).

En Colombia<sup>4</sup> se publicó un artículo en el que se presenta una revisión de los modelos de gestión de inventarios de productos terminados y de materias primas en cadenas de abastecimiento, teniendo en cuenta la variabilidad de la demanda y de los tiempos de suministro.

Por último, en México<sup>5</sup>, hallamos el análisis y descripción de dos tipos de recuentos físicos: los recuentos físicos cíclicos y los recuentos denominados “de pared a pared”, cada uno de los cuales requiere de técnicas diferenciadas.

---

<sup>2</sup> Wainstein, Mario, “El Auditor Externo y los Inventarios Físicos de Bienes de Cambio”, en: **Revista Contabilidad y Administración**, Tomo I, Noviembre 1977, p.724 a 727

<sup>3</sup> González, Marco Espejo, <http://mespejog.obolog.com/temas>, Mayo 2008.

<sup>4</sup> Gutiérrez, Valentina y Vidal, Carlos Julio, “Modelos de Gestión de Inventarios en cadenas de abastecimiento: Revisión de la Literatura”, en: **Revista Facultad Ingeniería Universidad de Antioquia**, Medellín, Colombia, Marzo 2008, N° 43, p.134 a 149

<sup>5</sup> Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius, “**Auditoría Montgomery**”; México, Linusa-Noriega editores, 2ª Edición, 1996, p.687 a 690

## **INTRODUCCIÓN:**

El inventario de bienes de cambio toma muchas formas diferentes de acuerdo con la naturaleza del negocio. Para las empresas de ventas al por menor y al por mayor, el inventario más importante es la mercadería disponible para su venta. Para los hospitales, el inventario incluye alimentos, medicinas y suministros médicos. Una compañía industrial tiene materias primas, piezas compradas, suministros para uso en la producción, artículos en proceso de fabricación y productos terminados disponibles para su posterior comercialización.

La existencia de bienes de cambio es uno de los puntos que presenta problemas más difíciles tanto para las empresas como para los auditores. Por lo general, y consideradas aisladamente, constituyen el mayor de los activos corrientes. Cualquier error de gestión de existencias incide directamente sobre los ingresos, razón por la cual resulta evidente la aplicación de buenos procedimientos de auditoría.

La dificultad en la verificación radica en la variedad de errores que es posible cometer y que repercuten sobre las existencias, pero sobre todo en la naturaleza de las mismas y de las operaciones relacionadas con ellas.

Dado que las existencias cambian continuamente debido a la constante entrada y salida de éstas, algunas empresas cierran sus puertas al momento de realizar el recuento físico. Otras sólo lo hacen parcialmente o realizan el conteo durante los períodos de menor movimiento, sin necesidad de paralizar sus actividades. Esto trae aparejado grandes dificultades para obtener una cifra, en un momento determinado, que pueda ser cotejada con toda precisión con los registros de compras y ventas.

Por otro lado, la gestión de un sistema de inventarios es considerada una actividad transversal a la cadena de abastecimiento. Ésta constituye uno de los aspectos logísticos más complejos en cualquier sector de la economía.

Las inversiones en los inventarios son cuantiosas y el control de capital asociado a los productos constituye una potencialidad para lograr mejoramientos en el sistema. Sin embargo, esta complejidad en la gestión se hace cada vez más aguda teniendo en cuenta los efectos que generan fenómenos tales como la globalización; la apertura de mercados; el incremento en la diversificación de productos, la producción y la distribución; la masificación de acceso a la información; y otros.

Todo esto ha llevado a que sea muy común escuchar de los administradores, gerentes y analistas de logística, que uno de los principales problemas que deben enfrentar es la administración de los inventarios.

En este contexto, se evidencia la necesidad de generar herramientas de apoyo para mejorar la gestión de los inventarios, brindando soporte a las decisiones que deben tomarse en los niveles tácticos y operativos correspondientes.

## **MARCO TEÓRICO:**

### **1. Enfoque conceptual del marco teórico:**

Para la construcción del marco teórico fueron seleccionados aquellos conceptos, herramientas y conocimientos que mejor se adaptan y aplican al problema en investigación.

Se procedió a realizar una revisión bibliográfica de los conceptos existentes sobre la auditoría en general y la auditoría operativa en particular, relacionados específicamente con los bienes de cambio.

De tal modo, con esta metodología se adquieren las estructuras necesarias para obtener el cumplimiento de los objetivos general y específicos propuestos.

### **2. Estructura del marco teórico:**

El marco teórico se estructura en bloques temáticos, partiendo de una visión global para luego concluir específicamente en el tema a ser tratado.

El primer bloque se dedica a revisar y describir los conceptos, términos y herramientas que se requieren para realizar el análisis. En segundo lugar se procede a relacionar los conceptos descriptos con la auditoría de bienes de cambio, lo cual constituye el centro de nuestro análisis. Finalmente, se realizan los aportes en conclusiones y sugerencias, con lo cual se espera brindar la utilidad adecuada para ser aplicados en grandes empresas de la ciudad de Mar del Plata.

## **MARCO REFERENCIAL:**

### **Definiciones genéricas del término Auditoría<sup>6</sup>:**

“La auditoría es una ciencia (o técnica) que investiga las conductas sociales para estimar si se han desviado de las pautas establecidas y de los comportamientos típicamente sanos, informando a los agentes interesados para que puedan valorar el alcance de las desviaciones y sus probables consecuencias”.<sup>7</sup>

“Una auditoría es, en esencia, un chequeo que permite determinar las bondades de un sistema, la marcha de un sistema de aseguramiento de la calidad o la revisión de un programa. Puede ser interna o externa. La auditoría interna la realiza la propia organización con el fin de verificar el funcionamiento del sistema”.<sup>8</sup>

Según la Cátedra de Auditoría de la Universidad F.A.S.T.A. de la ciudad de Mar del Plata, la auditoría “es la actividad profesional de evaluación independiente, destinada a medir cualitativa y cuantitativamente el grado de aceptabilidad de las salidas de los sistemas vigentes en el ente”.

“Es el examen de información por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, con la intención de establecer su

---

<sup>6</sup> AUDITORÍA: El verbo latino “Audire” significa “oír” y el sustantivo latino “Auditor” significa “el que oye”. Este es el origen etimológico del vocablo auditoría y también representa su origen histórico porque los primeros auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación, principalmente oyendo. Lattuca y Mora, “**Informe Área Auditoría N° 5 – Manual de Auditoría**”, Buenos Aires, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Cecyt, Cuarta Edición, Abril 1998, Cap. I, p. 37.

<sup>7</sup> Ballesteros, Enrique, “**Métodos Evaluativos de Auditoría**”, Alianza Universidad, Madrid, 1991.

<sup>8</sup> Senlle, Andrés, “**Calidad total en los servicios y en la Administración Pública**”, Gestión 2000, Barcelona, 1993.

razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee”.<sup>9</sup>

Según la *American Accounting Association*, la auditoría puede definirse como “un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso”.

Por otra parte la auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

### **Distintos tipos de Auditorías:**

Si bien es posible encontrar numerosas clasificaciones respecto a los distintos tipos de auditorías, a continuación se enuncian las principales clases utilizadas en nuestro país, agrupadas según sus elementos distintivos:

#### 1. Por su objeto:

- Auditoría contable
- Auditoría operativa o de gestión
- Auditoría económica
- Auditoría “integral”
- Auditoría para fines especiales
- Auditoría medioambiental.

---

<sup>9</sup> Slosse, Carlos A. y otros, “**Auditoría: Un nuevo enfoque empresarial**”, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2007, Cap. I, p.4.

2. Por la ubicación del actuante o en relación del trabajo:

- Auditoría interna
- Auditoría externa

3. Por la causa de su actuación

- Auditoría ordinaria (normal, habitual)
- Auditoría extraordinaria (excepcional, obligada)

4. Por el alcance de la labor requerida

- Auditoría total (integral, completa)
- Auditoría parcial (algunos aspectos en particular)

5. Por los procedimientos técnicos empleados

- Auditoría en torno al sistema (preliminar, “analítica”, pruebas globales)
- Auditoría a través del sistema (intermedia, de “controles”)
- Auditoría de las salidas del sistema (final)

6. Por el sistema de información auditado

- Auditoría de sistemas convencionales
- Auditoría de sistemas electrónicos

7. Por la vigencia de los datos auditados

- Auditoría de información histórica
- Auditoría de información actualizada, reexpresada, “convertida”
- Auditoría de información proyectada

8. Por la oportunidad de la actuación:

- Auditoría ocasional
- Auditoría permanente, recurrente

En el año 2001, el Instituto de Auditores Internos definió a la Auditoría Interna como “una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de la organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un

enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, de control y de gobierno.”

La Cátedra de Auditoría de la Universidad F.A.S.T.A. de la ciudad de Mar del Plata, la define como “la actividad profesional de evaluación independiente, que se instituye en la propia organización como un servicio a la Dirección, destinada a medir el grado de acatamiento de las salidas de los sistemas vigentes a las normas impuestas por aquella.”

El carácter interno de los órganos de auditoría de las empresas, hace que se constituyan en un control que se desarrolla como instrumento de la propia administración y consiste en una valoración independiente de sus actividades: examen de los sistemas de control interno; de las operaciones contables; financieras; y de la aplicación de las disposiciones administrativas y legales que corresponden, con la finalidad de mejorar el control y grado de economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos, prevenir el uso indebido de éstos y coadyuvar al fortalecimiento de la disciplina en general.

Por otro lado, debemos definir también a la Auditoría Operativa. Según la Cátedra de Auditoría citada precedentemente, la define como “una función de asesoramiento a la dirección, cuya finalidad principal es analizar y estudiar, con vistas correctivas, el control interno de la organización para garantizar la integridad del patrimonio, la veracidad de la información y el mantenimiento de la eficacia de sus sistemas de control.”

La Auditoría Operativa<sup>10</sup> es un control técnico que permite evaluar la efectividad y eficiencia de los procedimientos y sistemas operativos y, a su vez, la calidad de los controles internos establecidos. Estos controles deben ser examinados desde el punto de vista “valor-costo”, es decir que el costo de un control no debe ser superior al valor que se quiera cuidar o controlar (Principio de “economía del control”).

De acuerdo a lo que expresa Rubén Rusenás (cita bibliográfica N° 10), la realización de un trabajo de auditoría interna de un sector operativo, tiene los siguientes objetivos:

- ✓ Examen o evaluación de la estructura de control: verificando si la organización funciona en la misma forma que fue creada o diseñada.
- ✓ Análisis de la responsabilidad propia: a través del estudio de la responsabilidad asignada al sector, acompañada de la autoridad correspondiente y la forma en que se delegan las funciones.
- ✓ Cumplimiento de los objetivos fijados: dado que cada sector de la empresa maneja documentación.
- ✓ Aplicación del conocimiento general sobre la empresa: Lo que significa que los funcionarios del ente tratan de buscar la eficiencia de su sector y se pueden olvidar que la misma esté interrelacionada.
- ✓ Verificación del cumplimiento de las políticas generales de la empresa: No sólo implica el conocimiento de las mismas sino también que las políticas fueron comprendidas por todos los miembros.

---

<sup>10</sup> Rusenás, Rubén Oscar, “ **Manual de Auditoría Interna y Operativa**”, Buenos Aires, Editorial Cangallo SACI, 1983, Cap.11, p.163.

### **Control<sup>11</sup> Interno:**

En un sentido amplio, se lo define<sup>12</sup> como 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,
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

Si bien el control interno es un proceso, su eficacia es el estado o la situación del proceso en un momento dado.

Debido a que los controles internos son útiles para la consecución de muchos objetivos importantes, cada vez es mayor la exigencia de disponer de mejores sistemas de control interno y de informes sobre los mismos. El control interno es considerado cada vez más como una solución a numerosos problemas potenciales.

A pesar de ello, el control interno no puede garantizar el éxito y la supervivencia de una entidad. Incluso un control interno eficaz sólo podrá “ayudar”, pero no garantizar, la consecución de los objetivos. Asimismo, los cambios en las políticas o los programas gubernamentales, las acciones que

---

<sup>11</sup> CONTROL: Proceso de ejercitar una influencia directiva o restrictiva sobre las actividades de un objeto, organismo o sistema. Lattuca y Mora, “Informe Área Auditoría N° 5 – Manual de Auditoría”, Buenos Aires, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Cecyt, Cuarta Edición, Abril 1998, Cap. I, p.39.

<sup>12</sup> Coopers & Lybrand, “Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO)”, Díaz de Santos, p.4.

tomen los competidores o las condiciones económicas pueden estar fuera del control de la dirección.

Un sistema de control interno, no importa lo bien concebido que esté y lo bien que funcione, únicamente puede dar a la Dirección un grado de seguridad razonable, no absoluta, en cuanto a la consecución de los objetivos de la entidad.

Jaime Wolinsky define al control interno como “la suma de elementos, procedimientos y normas, que permiten a través de una adecuada planificación, ejecución y control, llevar adelante con economía, eficiencia y eficacia la gestión para el logro de los fines de la organización”.<sup>13</sup>

### **Componentes del control interno:**

El control interno –Informe “COSO”- consta de cinco componentes relacionados entre sí. Derivan de la manera en que la dirección dirija la empresa y están integrados en el proceso de dirección. Si bien los componentes son aplicables a todas las empresas, y las pequeñas y medianas también pueden implantarlos, será de forma distinta que las grandes.

Los componentes son los siguientes:

- **Entorno de control:** Es aquel que marca la pauta del funcionamiento de una organización e influye en la concienciación de sus empleados respecto al control. Es la base de todos los demás componentes del control interno,

---

<sup>13</sup> Jaime I. Wolinsky, “**Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios**”, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Mayo 2003.

aportando disciplina y estructura. Los factores del entorno de control incluyen la integridad, los valores éticos y la capacitación de los empleados de la entidad, la filosofía de dirección y el estilo de gestión, la manera en que la dirección asigna la autoridad y las responsabilidades, y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, y la atención y orientación que proporciona el consejo de administración.

- Evaluación de los riesgos: Cada entidad se enfrenta a diversos riesgos externos e internos que tienen que ser evaluados. Una condición previa a la evaluación del riesgo es la identificación de los objetivos a los distintos niveles, vinculados entre sí y siendo internamente coherentes. La evaluación de los riesgos consiste en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, y sirve de base para determinar cómo han de ser gestionados los riesgos. Debido a que las condiciones económicas, industriales, legislativas y operativas continuarán cambiando continuamente, es necesario disponer de mecanismos para identificar y afrontar los riesgos asociados con el cambio.
- Actividades de control: Son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las instrucciones de la dirección. Ayudan a asegurar que se toman las medidas necesarias para controlar los riesgos relacionados con la consecución de los objetivos de la entidad. Hay actividades de control en toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones. Incluyen una gama de actividades tan diversas como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones de rentabilidad operativa, salvaguarda de activos y segregación de funciones.

- Información y comunicación: Hay que identificar, recopilar y comunicar información pertinente en forma y plazo que permitan cumplir a cada empleado con sus responsabilidades. Los sistemas informáticos producen informes que contienen información operativa, financiera y datos sobre el cumplimiento de las normas que permite dirigir y controlar el negocio de forma adecuada. Dichos sistemas no sólo manejan datos generados internamente, sino también información sobre acontecimientos externos, actividades y condiciones relevantes para la toma de decisiones de gestión, así como para la presentación de información a terceros. También debe haber una comunicación eficaz en un sentido más amplio, que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la organización, de arriba hacia abajo y a la inversa. El mensaje por parte de la alta dirección a todo el personal ha de ser claro: las responsabilidades del control han de tomarse en serio. Los empleados tienen que comprender cuál es el papel en el sistema del control interno y cómo las actividades individuales están relacionadas con el trabajo de los demás. Por otra parte, han de tener medios para comunicar la información significativa a los niveles superiores. Asimismo, tiene que haber una comunicación eficaz con terceros, como clientes, proveedores, organismos de control y accionistas.
  
- Supervisión: Los sistemas de control interno requieren supervisión, es decir, un proceso que comprueba que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continuada, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas. La supervisión continuada se da en el transcurso de las operaciones. Incluye tanto las actividades normales de dirección y supervisión, como otras actividades llevadas a cabo por el personal en la realización de sus funciones.

El alcance y la frecuencia de las evaluaciones periódicas dependerán esencialmente de una evaluación de los riesgos y de la eficacia de los procesos de supervisión continuada. Las deficiencias detectadas en el control interno deberán ser notificadas a niveles superiores, mientras que la alta dirección y el consejo de administración deberán ser informados de los aspectos significativos observados.

Estos componentes, vinculados entre sí, generan una sinergia y forman un sistema integrado que responde de una manera dinámica a las circunstancias cambiantes del entorno. El sistema de control interno está entrelazado con las actividades operativas de la entidad y existe por razones empresariales fundamentales. El sistema de control interno es más efectivo cuando los controles se incorporan en la estructura del ente y forman parte de la esencia de la empresa.

Mediante los controles “incorporados”, se fomenta la calidad y se permite una respuesta rápida ante las circunstancias cambiantes.

El control interno puede ayudar a que una entidad consiga sus objetivos de rentabilidad y rendimiento, y a prevenir la pérdida de recursos.

Existe una interrelación directa entre las tres categorías de objetivos, (lo que una entidad se esfuerza por conseguir), y los componentes, (que representan lo que se necesita para lograr dichos objetivos.) Todos los componentes son relevantes para cada categoría de objetivos. Al examinar cualquier categoría, por ejemplo “la eficacia y eficiencia de las operaciones”, los

cinco componentes han de estar presentes y funcionando de forma apropiada para poder concluir que el control interno sobre las operaciones es eficaz.

La definición de control interno, con sus conceptos fundamentales subyacentes de un proceso efectuado por los miembros del ente, que aporta un grado razonable de seguridad, junto con la clasificación de los objetivos y de los componentes y los criterios para lograr la eficacia, así como las cuestiones relacionadas, constituyen el marco del control interno.

Sin bien todos los miembros de la organización son responsables del control interno, es el órgano de dirección el responsable máximo, último, de la existencia del control interno, debiendo asumir la titularidad del sistema. Es este órgano quien debe fijar las pautas en las esferas más altas de la entidad, influyendo en la integridad, la ética y los demás factores para lograr un entorno de control favorable. Además, son los directores quienes designan al responsable de cada función dentro de una unidad, y quienes establecen políticas y procedimientos de control más específicos.

Los demás miembros de la organización también deberán cumplir con sus funciones dentro del control interno: los gerentes ofreciendo orientación, pautas de actuación y una visión global del negocio; los auditores internos evaluando la eficacia de los sistemas de control y ayudando al mantenimiento de la misma a lo largo del tiempo; y el resto de empleados participando a través de la producción de información utilizada en el sistema de control interno o realizando las funciones necesarias para efectuar el control.

### **Ubicación de la auditoría como función de control:**

Según el autor Horacio López Santiso<sup>14</sup> el control de auditoría está basado en la posibilidad de medir únicamente las características que son representativas de las normas o pautas cuyo control se realiza y que son las más económicas de obtener. Este criterio de economicidad ya mencionado es fundamental para la efectividad de todo sistema, pudiéndose expresar también de la siguiente forma: “el costo de cualquier control no debe superar al de los beneficios que dicho control puede ocasionar.”

La auditoría podría ser entendida así, como una función de control selectivo y, a través de procedimientos de muestreo, estimar algunas de las características de un grupo, sin examinar completamente a todas las variables.

La auditoría sería entonces asimilable al concepto de auditoría de sistemas, siendo definida esta última como “la revisión sistemática, organizada, de los sistemas en funcionamiento para ver si en ellos se verifican las propiedades de: **vigencia** de los objetivos planteados como base del diseño original, **concordancia** del sistema con los objetivos, **permanencia** del diseño por no haber sufrido alteraciones que lo degradaran y **eficiencia** del sistema. De este modo, la función de auditoría podría considerársela como formando parte de un sistema de control”.

### **¿Cómo distinguir a la auditoría de otras funciones de control?**

La distinción no está en el tipo de técnica o procedimiento que se usa al revisar, sino en el sentido de la función. Y este sentido está dado por el grado de

---

<sup>14</sup> López Santiso, Horacio, “Un nuevo enfoque sobre la auditoría y sus normas”, Área Auditoría: Informe N° 1, Setiembre 1976, p.18.

jerarquía del sistema de control del que forma parte la auditoría con respecto a lo que se está controlando.

Podría decirse que la auditoría actúa complementando otros controles. Y aceptarse que hay un primer grado de control (el incorporado a los propios sistemas) y un segundo grado que, como complemento del control anterior, puede ser cubierto por una auditoría. Por ejemplo, al hablarse de control de los ingresos por ventas, hay un sistema de control (automático o no) que forma parte del sistema. Es el que realiza el empleado que opera una parte de él. Pero, jerárquicamente por encima de ese sistema, puede haber otro control que corresponde a un macro-sistema superior, pero que con respecto al sistema examinado puede ser entendido como auditoría: revisión sistemática del funcionamiento de ese sistema.

En consecuencia, para hablar de auditoría hay que tener una idea de jerarquía del sistema que se está controlando.

La función de auditoría se agota en la revisión del sistema y en la emisión de un juicio sobre su funcionamiento, eventualmente con sugerencias con respecto a cambios que contribuirían a mejorarlo. Ahora, si el auditor con posterioridad a su trabajo de auditoría, se encarga de poner en práctica las recomendaciones o cambios que sugirió, ya no estaría ejerciendo funciones de auditor, sino que estaría involucrado en el sistema y carecería de la jerarquía necesaria para poder ser denominado auditor de ese sistema ya que estaría implantando un sistema y no auditándolo.

### **Tipos de Controles:**

Existen diferentes tipos de controles de acuerdo a las características que pueden asumir. Podemos encontrar controles de tipo correctivos y de tipo no correctivos.

Los **controles correctivos** implican la determinación de los desvíos y su informe a quien debe actuar sobre éstos. En cambio, los **controles no correctivos** no suponen en su estructura tal medición e información de desvíos producidos como consecuencia de la actividad del sistema que se controla.

Cuando los controles correctivos operan sobre hechos del pasado se denominan **retroalimentados** y cuando lo hacen sobre hechos del futuro se llaman **prealimentados**.

Los controles retroalimentados son aquellos en los que la medición de la actividad del sistema que se controla, se efectúa comparando los resultados producidos por el sistema con los objetivos establecidos para la actividad del sistema. Por ello, este tipo de control actúa luego que los hechos se consumaron.

Los controles prealimentados son aquellos en los que la medición de la actividad del sistema que se controla se efectúa comparando los resultados que se espera que el sistema produzca con los objetivos establecidos. De esta forma, los desvíos resultantes son de tipo proyectados, por lo cual la acción correctiva se tomará de modo de evitar que tales desvíos sucedan en la práctica o de minimizar su importancia. Este tipo de control es, por ende, el que proporciona las mayores ventajas; sin embargo, no siempre es aplicable, por la

necesidad de proyectar la actividad del sistema y las dificultades que encierran las estimaciones debido a la incertidumbre que éstas involucran.

### **Elementos del Control:**

Los cuatro elementos básicos del control<sup>15</sup> se presentan siempre en la misma secuencia y son los siguientes:

1. Una característica o condición controlada del sistema operante que deberá ser medida. Este elemento puede ser la producción de un sistema durante cualquier etapa del proceso, o puede ser una condición que ha resultado de la producción de ese sistema.
2. Un artefacto o método sensor para medir las características o condiciones controladas, es decir la medida del rendimiento.
3. Un grupo, unidad o equipo de control que compara los datos medidos con el rendimiento planeado, determina la necesidad de corrección y pone en acción la información que permitirá corregir la producción del sistema.
4. Un grupo o mecanismo activador que sea capaz de producir un cambio en el sistema operante, es decir realizar la acción correctiva.

### **El control y los Bienes de Cambio:**

Siendo la auditoría una función de control, dado que su acción se dirige a influenciar un sistema en sentido restrictivo o directivo, podemos afirmar que constituye un control de sistemas.

---

<sup>15</sup> Johnson, Kast y Rosenzweig, “**Teoría, integración y administración de sistemas**”, México, Editorial Linusa Willey SA, 1970, p.75.

Cada uno de los tipos de auditorías tradicionales (externa, interna, contable, operativa, etc.) puede ser pensado como una auditoría de sistemas o de partes de un sistema, ya sea que actúe examinando los sistemas operativos o informativos. Dada esta asimilación de auditoría con auditoría de sistemas, es válida para todos los tipos de auditorías descriptos.

En los controles denominados correctivos aparecen en forma integral los cuatro elementos de control enunciados en el presente trabajo. Específicamente, en el control de inventarios encontramos un claro ejemplo de control retroalimentado en el que los elementos que lo componen pueden distinguirse de manera precisa.

De acuerdo a lo antedicho, los elementos de control de bienes de cambio quedarían configurados de la siguiente forma:

1. Característica o condición controlada: cantidad almacenada y movimientos de un período.
2. Método sensor: registros de inventarios, que midan la cantidad almacenada y los movimientos del período. En empresas comerciales involucra comprobantes tales como informes de recepción, remitos y/o facturas para el despacho de las mercaderías; tratándose de empresas industriales, informes de recepción, ordenes de requisición de materiales, ordenes de producción por cada lote de producción.
3. Grupo de Control: dado por quien compara los objetivos con la medición.

4. Grupo activante: será quien tome las medidas correctivas sobre los desvíos determinados por el grupo de control.

Los objetivos establecidos en este caso, se refieren a una existencia máxima y mínima para cada producto, así como la fijación de punto de pedido y cantidad económica de compra.

**Definición de Bienes de Cambio:**

Según las Normas Contables Profesionales, los bienes de cambio son “los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes”.<sup>16</sup>

Constituyen el rubro más operativo del activo, ya que son los que hacen posible el cumplimiento del objeto social de la empresa. Significan el conjunto de elementos que permiten obtener beneficios o quebrantos. Por todo ello, forman el pilar básico del circuito operativo comprar-producir-vender.

Dada la importancia de estos bienes dentro de las organizaciones, es fundamental que se establezcan líneas de responsabilidad y sectores perfectamente definidos en cuanto a su manipuleo.

---

<sup>16</sup> Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE.

### **La importancia de los Bienes de Cambio:**

Para muchas firmas, la cifra de los bienes de cambio es la mayor entre los activos corrientes. Los problemas con estos bienes pueden contribuir, y de hecho lo hacen, a las quiebras de los negocios. Cuando una firma falla en que involuntariamente se queda sin stock, los resultados no son agradables. Si la firma es una tienda de menudeo, el comerciante pierde la utilidad bruta de este artículo. Si la firma es un fabricante, la falta de materias primas o materiales (incapacidad de abastecer) podría en casos extremos, hacer que se detenga la producción.

Por el contrario si una firma mantiene niveles de stock excesivos, el costo de mantenimiento adicional puede representar la diferencia entre utilidades y pérdidas. Por lo tanto una administración habilidosa de los bienes de cambio, puede hacer una contribución importante a las utilidades mostradas por una empresa.

### **Prácticas de distribución y almacenamiento:**

En general, las características específicas de los bienes de cambio varían en cada empresa. No obstante lo cual resulta necesario hacer referencia a una serie de factores a tener en cuenta:

- El tipo de canales de distribución utilizado. Este factor se relaciona estrechamente con los riesgos y características del negocio. Su evaluación permitirá conocer defectos tales como la rapidez con que llega un producto a sus consumidores, la posibilidad de deterioro u obsolescencia como consecuencia de demoras en la distribución.

- Si los productos son despachados a granel para su posterior fraccionamiento.
- La cantidad de bocas de expendio a través de las cuales se distribuyen los productos.
- Si los puntos de almacenamiento son o no centralizados.
- Si los depósitos son propiedad de la empresa o son operados por terceros y compartidos con otros.
- Grado en que los bienes son entregados en consignación, venta o con opción de devolución o para demostración y prueba.

#### **Definición de Inventarios:**

“Es un conjunto de componentes o materiales ubicados en un sitio determinado, ocioso temporal, con valor económico asignable y que permite satisfacer una demanda actual o futura preestablecida o enfrentar posibles fallas en el suministro normal.”<sup>17</sup>

De acuerdo con Sipper y Bulfin<sup>18</sup>, los inventarios son “acumulaciones de materias primas, provisiones, componentes, trabajo en proceso y productos terminados que aparecen en numerosos puntos a lo largo del canal de producción y de logística de una empresa: almacenes, patios, pisos de las tiendas, equipo de transporte y en los estantes de las tiendas de menudeo, entre otros”. Al respecto, refieren además que tener estos inventarios disponibles puede costar, al año, entre 20% y 40% de su valor. Por lo tanto, administrar cuidadosamente los niveles de inventario tiene un buen sentido económico.

---

<sup>17</sup> Prof. Jenny Del Nogal, [www.jcdelnogal.com.ve](http://www.jcdelnogal.com.ve), Universidad de Oriente, Octubre 2004.

<sup>18</sup> D. Sipper y R. Bulfin Jr., “**Planeación y control de la producción**”, México, 2003, Editorial Mc Graw-Hill

Aunque se ha avanzado mucho para reducir los inventarios mediante diferentes sistemas, la comprensión del tiempo, la respuesta rápida y las prácticas de colaboración aplicadas en todo el canal de suministros, son factores decisivos al momento de gestionar eficientemente los inventarios.

Las organizaciones mantienen inventarios por múltiples razones<sup>19</sup>. Éstas incluyen:

1. Protegerse contra la incertidumbre: En este caso nos referimos a tres tipos de incertidumbre. En primer lugar a la incertidumbre relativa a las materias primas que origina el inventario de las mismas. Esta incertidumbre puede darse tanto en el tiempo de respuesta, que puede provocar retrasos inesperados, como en la cantidad de materias primas recibidas.  
La incertidumbre puede darse también en el proceso de transformación. El inventario de productos en curso absorbe la variabilidad existente entre las distintas fases del proceso, de esta forma se independizan las operaciones y mejora la eficiencia.  
Por último la incertidumbre relativa a los productos finales de la empresa. Si se conociera de forma precisa la demanda de un producto, entonces se podría producir exactamente lo que se demandase. Sin embargo, con frecuencia no se conoce la demanda y se necesita un stock de seguridad.
2. Descuentos por compras masivas: Mediante las compras masivas es posible negociar descuentos por volumen, lo que es una ventaja para los costos de los inventarios.
3. Permite la nivelación de la producción: Los productos pueden ser contruidos en demanda baja y se pueden utilizar en los periodos de mayor

---

<sup>19</sup> Prof. Jenny Del Nogal, [www.jcdelnogal.com.ve](http://www.jcdelnogal.com.ve), Universidad de Oriente, Octubre 2004.

demanda; permitiendo evitar los altos costos en los cambios en los ritmos de producción y en el nivel de la fuerza de trabajo.

4. Permite existencia de seguridad: Para cuando la demanda varía considerablemente, se requiere alguna protección contra los altos costos que se originan al no tener existencias.
5. Reduce los costos de manejo de materiales: En algunas operaciones de manufactura y de servicio, los costos de manejo de materiales pueden reducirse mediante la acumulación de partes entre las operaciones.
6. Permite desacoplar las operaciones: Pueden ser útiles cuando separan las operaciones de manera que el abastecimiento de una operación sea independiente de otro abastecimiento.
7. Permite proporcionar al consumidor un servicio oportuno del producto que necesita.

### **Ambiente de Control:**

La evaluación del ambiente de control permitirá al auditor detectar distintas situaciones en entes diversos. En un ambiente de control de tipo débil se reflejarán en los inventarios físicos aspectos tales como diferencias de inventarios recurrentes, movimientos de productos sin un respaldo documental o con respaldo inadecuado, ausencia de una política definida sobre niveles de inventario y seguimiento de las metas prefijadas.

La evaluación del ambiente de control por parte del auditor es un aspecto que tendrá relación directa con el enfoque de auditoría a aplicar.

**Controles directos:**

En la actualidad existen controles que proveen un grado de seguridad a los activos pero en forma mucho más eficiente.

Dentro de estos controles podemos enunciar a los controles gerenciales y a los independientes, tales como la utilización de presupuestos de ventas; niveles de existencias; procedimientos empleados por la gerencia para revisar y realizar el seguimiento de la información financiera relativa a las existencias; preparación de informes relativos a cantidades de existencias, bienes obsoletos, existencias devueltas, ajustes por inventarios físicos; existencias sometidas a recuentos independientes periódicos a los efectos de determinar la veracidad de las mismas; conciliación de cantidades despachadas con las cantidades pedidas y con las facturadas; informes de recepción, de documentos despachados.

Adicionalmente encontramos los controles de procesamiento y funciones de procesamiento tales como las restricciones al acceso del procesamiento de los bienes; la aprobación de los documentos de requisiciones por parte de un funcionario de nivel superior; la aprobación de los documentos de despachos por un funcionario del nivel apropiado; el ingreso de los datos de los despachos son procesados en forma completa y de una sola vez; entre otros.

Finalmente los controles para salvaguardar los activos son aquellos que proporcionan la satisfacción de auditoría con respecto a la veracidad de los bienes de cambio. Dentro de estos controles habrá que analizar si el almacenaje de existencias se realiza en un lugar seguro; si existe restricción de acceso físico

a las áreas de almacenes; si existe aprobación de todos los documentos que respaldan la recepción y transferencia de bienes.

**Controles Generales:**

Estos controles están relacionados con una adecuada segregación de las funciones que son incompatibles en las áreas relacionadas con las existencias de los bienes de cambio. Así habrá que segregar adecuadamente las responsabilidades por la supervisión de los recuentos físicos y por la aprobación de los ajustes surgidos de los mismos, de la custodia, despacho, adquisición y recepción de las existencias.

**Recuento físico de Bienes de Cambio:**<sup>20</sup>

La preparación de la toma de inventarios exige el cuidado de ciertos requisitos, que deben establecerse antes del mismo y que estarán integrados con medidas relacionadas con efectos anteriores, simultáneos y posteriores al mismo. Es necesario fijar el alcance del inventario, es decir qué sectores de la empresa comprenderá. También el personal de la empresa que se afectará a esas tareas y los formularios a ser utilizados, los cuales deben ser conocidos de antemano para su correcto llenado.

En general, un adecuado control de los inventarios incluye la realización de recuentos periódicos con el propósito de corregir los desvíos, evaluar la efectividad con que funcionaron los sistemas de entradas y salidas a los almacenes, y el procesamiento correcto y oportuno, asignar responsabilidades

---

<sup>20</sup> Slosse, Carlos A. y Otros, “**Auditoría: Un nuevo enfoque empresarial**”, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2007, Cap.16, p.347.

por las diferencias que pudieran observarse en el recuento, movimientos efectuados sin documentación respaldatoria, sustracción indebida de bienes.

#### **Principios para el recuento físico:**

- **Instantaneidad:** todos los datos de un inventario deben referirse a una fecha dada, lo cual no significa que el trabajo material se concentrará en un momento dado, pero sí sus efectos.
- **Tempestividad u oportunidad:** el trabajo material de la toma de inventarios debe aproximarse bastante a la fecha de su valor. Si existe mucha diferencia, pueden cometerse errores.
- **Integridad:** se incluirán todos los elementos que correspondan de acuerdo con la meta fijada en oportunidad de disponerse el inventario.
- **Especificación:** los datos y elementos deben agruparse según su homogeneidad, especificándose las características que distinguen un grupo de otro.
- **Homogeneidad:** todos los elementos integrantes de un inventario deben ser homogeneizados en una expresión final. Ese común denominador es la moneda de cuenta, a cuya expresión numérica queda convenida la valuación de los inventarios.

#### **Aspectos especiales a considerar en los recuentos:**

- Características del personal de la empresa que interviene. La participación de personal ajeno a la custodia de los bienes, normalmente afecta una mayor confiabilidad a los resultados del recuento. Adicionalmente a ello, la participación de personal con conocimientos técnicos facilitará las tareas de conteo.

- Existencia de movimientos durante el recuento. En dicho caso deberán extremarse los procedimientos para una adecuada identificación de los bienes.
- El corte de documentación. Una inadecuada toma de corte de documentación dificultará la claridad de los resultados del recuento.
- La identificación precisa de los ítems recontados. De manera de evitar que determinados artículos pudieran recontarse más de una vez y que otros no sean recontados.

#### **Función del Auditor en la Auditoría de Bienes de Cambio:**

La función del auditor es la de observar el recuento físico. No asume la responsabilidad de dicho trabajo, ya que el mismo es responsabilidad de la empresa. Sí, debemos mencionar, que es responsabilidad del auditor el asegurarse que los procedimientos para el relevamiento físico sean adecuados y contemplen todos los aspectos que técnicamente deben estar previstos, para conocer el estado de las existencias tanto en cantidad como en calidad.

La presencia del auditor durante el inventario está encaminada hacia la verificación del cumplimiento de los procedimientos previstos.

La dificultad en la verificación radica, en cierto modo, en la variedad de errores que es posible cometer sobre las existencias, pero sobre todo en la naturaleza de éstas y de las operaciones relacionadas con ellas.

Debido a la importancia que revisten las existencias, así como a las dificultades que presentan algunos de los problemas de verificación, debe tenerse sumo cuidado en todas las fases de la misma.

**Definición genérica del término Riesgo:**

“Combinación de la frecuencia o probabilidad que puedan derivarse de la materialización de un peligro. El concepto de riesgo siempre tiene dos elementos: La frecuencia con la que se materializa un riesgo y las consecuencias que de él pueden derivarse.”<sup>21</sup>

**Definición particular del Riesgo:**

Desde el punto de vista de la Auditoría, se entiende por riesgo de auditoría “las eventualidades o contingencias que existen por razón de diversos factores relacionados con la estructura y actividades del organismo y las personas que actúan en él y por las cuales el auditor no logre detectar la existencia de error o falsedad en la información que le corresponde examinar o irregularidades en el proceder de los operadores o administradores”.<sup>22</sup>

Todas las empresas se encuentran con riesgos en todos los niveles, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o sector al que pertenecen. Estos riesgos afectan la habilidad de cada entidad para sobrevivir, competir con éxito dentro de un sector, mantener una posición financiera y una imagen pública positiva, así como la calidad global de sus productos y servicios.

Si bien no existe ninguna forma práctica de reducir el riesgo a cero, la dirección deberá determinar cuál es el nivel de riesgo que se considera aceptable y esforzarse para mantenerlo dentro de los límites marcados.

---

<sup>21</sup> [www.navactiva.com/web/es/eslab/doc/glosario](http://www.navactiva.com/web/es/eslab/doc/glosario)

<sup>22</sup> Jaime I. Wolinsky, “**Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios**”, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Mayo 2003, p.106.

La identificación y el análisis de los riesgos es un proceso continuo y constituye un componente fundamental de un sistema de control interno eficaz.

El riesgo de auditoría está compuesto por situaciones o hechos que, analizados en forma separada, ayudan a evaluar el nivel de riesgo existente y determinar de qué manera es posible reducirlo a niveles aceptables.

La identificación de los distintos factores de riesgo, su clasificación y evaluación permiten concentrar la labor de auditoría en las áreas de mayor riesgo.

**Tipos de riesgos de auditoría:**

- **Inherentes** al ente mismo: su naturaleza, su estructura y su actividad; no son iguales.
  
- **De control:** referido específicamente a la estructura y mecanismos de control interno. Las reorganizaciones y los excesos de actividades y funciones, son situaciones que encuadran dentro de este tipo de riesgo.
  
- **De detección:** vinculados con fallas en el planeamiento y la ejecución de la auditoría misma.

Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera de control por parte del auditor y son propias de los sistemas y negocios del ente. En cambio, el riesgo de detección está directamente relacionado con la labor del auditor.

**Factores que determinan los riesgos de auditoría:**

Entre los factores que determinan la existencia de un riesgo inherente se pueden mencionar: la naturaleza del negocio, el tipo de operaciones que se realizan y su riesgo asociado, la naturaleza de sus productos, el volumen de sus transacciones, la situación económica y financiera del ente, la organización gerencial y sus recursos humanos y materiales.

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en el sistema de información, contabilidad y control.

Por último, en cuanto a los factores que determinan el riesgo de detección tenemos: la ineficiencia de un procedimiento de auditoría aplicado, la errónea aplicación de un procedimiento de auditoría, problemas de definición de alcances y oportunidades en un procedimiento de auditoría, entre otros.

**Técnicas de verificación para el examen de los bienes de cambio**<sup>23</sup>:

Técnicas básicas:

Todas las técnicas básicas tienen alguna utilidad y se aplican en una u otra forma según las diversas condiciones. Por esto, el problema de planear un programa de verificación no radica en la selección de las técnicas aplicables, sino en cómo determinar cuáles de estas técnicas son las más útiles, y cómo combinarlas para que cada una de ellas sirva de respaldo a las otras.

---

<sup>23</sup> Mautz, R.K., “**Fundamentos de Auditoría**”, Buenos Aires, Ediciones Macchi SA, 1990, Cap.12, p.466 a 473.

Las cantidades examinadas y contadas por el auditor, deben cotejarse con el listado sobre el cual se basa el total de las existencias de la empresa.

Además, es posible que se hayan deslizado errores en los cálculos aritméticos necesarios para llegar al importe final de las existencias.

Otro problema radica en el hecho de que el inventario se realiza a una fecha determinada, y es probable que haya movimientos de entrada y salida de almacenes en fechas muy próximas a la del recuento y del procedimiento de toma de inventario. Por esto, surge la necesidad de un cuidadoso examen de los documentos que indican las cantidades de productos recibidas o expedidas en fechas u horas muy próximas a la del inventario.

Técnicas esenciales:

Estos procedimientos se refieren casi directamente a las posibilidades de error en cuanto a las cantidades y precios de los productos, como a la precisión con que trabajan los empleados.

- I. Para determinar la existencia física y comprobar las cantidades es necesario:
  - A. Estar presente cuando los representantes de la empresa realizan el inventario físico, y:
    - a. Observar la existencia de los bienes del inventario,
    - b. Observar el procedimiento de toma de inventario y la eficacia con que proceden los componentes de los equipos inventariadores en el cumplimiento de sus tareas,
    - c. Efectuar recuentos de comprobación de las cantidades en existencia y tomar nota de los resultados,

- d. Investigar hasta qué punto ha sido completo el recuento de las existencias.
  - B. Cotejar los resultados de las pruebas del recuento con las listas de existencias
  - C. Revisar los cortes de compras y ventas, y efectuar pruebas para descubrir la exactitud del recuento de las existencias, con relación a los movimientos ocurridos con proximidad a la toma del inventario.
- II. Para descubrir el grado de precisión del trabajo realizado por los empleados al dar forma definitiva al inventario, se deberá:
- A. Revisar por muestreo los cálculos y sumas mediante el recómputo,
  - B. Cotejar todos los totales de las páginas y los subtotales con los resúmenes y con el importe final del inventario.
- III. Para revisar la precisión del importe de existencias en general:
- A. Solicitar una manifestación acerca del inventario por parte de los funcionarios o empleados de la empresa:
    - a) Averiguar si existe mercadería recibida en consignación, almacenada por cuenta de terceros, o que se encuentre en existencia por cualquier otro concepto sin ser propiedad de la empresa,
    - b) Averiguar cuál es el método empleado para la determinación de todas las cantidades.
  - B. Revisar los registros disponibles y relacionarlos con el inventario inicial, las ventas y el inventario final.

Por todo lo expuesto, la presencia del auditor durante el inventario físico resulta necesaria por tres razones:

- I. Para que pueda ver las existencias y convencerse de que la empresa realmente posee los bienes declarados,
- II. Para que observe los métodos seguidos por la empresa a fin de determinar el importe de las existencias y poder juzgar si el procedimiento seguido es adecuado,
- III. Para contar algunas de las cantidades de las existencias de modo que éstas puedan cotejarse con las listas de inventario de la empresa en fecha posterior y comprobar así la validez de las existencias totales.

## **DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN:**

### **Tipo de Investigación:**

El tipo de investigación seleccionado es el **no experimental**, ya que en la investigación no se manipularán intencionalmente a las variables independientes, sino que se observarán los procedimientos de auditoría de bienes de cambio aplicados en grandes empresas de la ciudad de Mar del Plata, tal como se dan en su contexto natural, para luego ser analizados.

Dentro de este tipo de investigación, el estudio a emplear será el **descriptivo**, de modo de poder llegar a determinar cómo son los procesos y los procedimientos de auditoría utilizados por las dichas empresas.

### **Área de estudio:**

El presente trabajo de investigación será desarrollado en la ciudad de Mar del Plata, provincia de Buenos Aires, y tendrá una duración de cuatro meses.

Respecto a esto último, se decide llevar a cabo la investigación durante el cuatrimestre comprendido entre los meses de diciembre de 2008 y marzo de 2009, debido a que es en temporada alta el período en donde se produce el mayor movimiento de entrada y salida de los bienes de cambio objeto de este estudio.

### **Universo y muestra:**

La población o grupo sobre la cual se realiza la investigación metodológica son las grandes empresas dedicadas a la distribución y comercialización de bebidas.

Respecto a la muestra, la misma consiste en llevar a cabo un muestreo de tipo **no probabilístico** de carácter **intencional**. La muestra esta formada por dos entes de la ciudad de Mar del Plata. Por motivos de reglas de privacidad y confidencialidad utilizaremos nombres ficticios para hacer referencia a dichos entes, a los cuales denominaremos Distribuidora Norte S.A. y Distribuidora Sur S.A.

En la actualidad, y teniendo en cuenta fundamentalmente los volúmenes de ventas y los puntos de ventas (Pdv), estas empresas abastecen entre un 80 y un 85 % del mercado local para el rubro bebidas, razón por la cual resulta ser ésta una muestra totalmente representativa para el objeto de estudio a analizar.

**Método de recolección de datos:**

Los mecanismos utilizados para recolectar y registrar la información son la **observación** y las **encuestas**.

A través de la observación será posible obtener tanto datos cuantitativos como cualitativos. La observación será de carácter **no participativo** de manera de recoger la información en forma objetiva y poder así tener un conocimiento acabado de los procedimientos que las citadas empresas emplean al momento de llevarse a cabo los recuentos físicos de los bienes de cambio.

Por otro lado, y por medio de la utilización o empleo de encuestas, se pretenderá relevar información más precisa que nos permita determinar el grado de conocimiento y de comprensión que estas empresas tienen respecto a los procedimientos de auditoría de bienes de cambio existentes y a la utilización adecuada de los mismos.

Las encuestas serán llevadas a cabo a través de **entrevistas** de carácter **personal**, concertadas oportunamente con representantes de ambas entidades, con la finalidad de recabar información más completa y específica.

La localización de los representantes a ser entrevistados se realizó por medio de una **visita personal directa**.

Por último, la entrevista será **no estructurada**, siendo este tipo de entrevista más flexible y abierta, dando de este modo una mayor libertad al entrevistador para modificar el orden y la forma de encauzar las preguntas, o de adaptarlas a las distintas situaciones que se vayan planteando. Todo lo expuesto permitirá, en definitiva, una mayor utilidad a este tipo de estudio descriptivo.

## **TRABAJO DE CAMPO**

### **A) Encuesta:**

A los efectos de lograr una comprensión adecuada de la siguiente entrevista, se procedió a dividir la encuesta en 2 partes. La primera de ellas de “carácter general” y la segunda de “carácter específico a la toma de inventarios”.

Dada la coincidencia en parte de la información obtenida de ambas empresas, las respuestas se exponen en un solo párrafo. Para aquellas preguntas en las cuales las respuestas obtenidas difieren entre sí, las mismas se expresan en párrafos separados haciendo una mención previa del ente de la cual se obtuvieron.

### **A-1) Preguntas de carácter general:**

#### **1. ¿Existen en la empresa normas escritas respecto al tratamiento de los Bienes de Cambio?**

No, actualmente no contamos con normas escritas o protocolos al respecto.

#### **2. ¿Existen normas de seguridad interna tendientes a la salvaguarda de los bienes, como ser relativas a incendios, protección contra robos y/o hurtos, vigilancia respecto al ingreso y egreso de la mercadería en el depósito? En caso afirmativo indique cuáles.**

Este es uno de los puntos que toman relevancia a la hora de un inventario permanente. Podemos realizar el mejor inventario pero los resultados se diluirían sin una correcta salvaguarda de bienes. Día a día las empresas en general tienen un alto porcentaje en robos, roturas, consumos no declarados, sobre todo aquellas que tienen ingreso de público. Todo control es bueno, y sobre todo si queda respaldo. Podemos tener toda la tecnología y el mejor servicio de vigilancia, pero si no respaldamos todo lo antes mencionado, no sirve.

**3. ¿Cuenta la empresa con una política de compras adecuada? ¿Qué documentación se utiliza para informar a depósito sobre la concreción de nuevas compras?**

Distribuidora Norte SA: “Normalmente dicha política depende de cada empresa. En relación a los respaldos de compras, la empresa no tiene implementado un sistema de órdenes de compra.”

Distribuidora Sur SA: “Creemos que sí. Sin embargo, siempre nos mantenemos abiertos al mejoramiento de las políticas en general. La documentación que utilizamos es la Orden de Compra. Con ella damos la posibilidad a los distintos sectores que se ven involucrados con el proceso de compras a que puedan conocer de antemano cuáles son los productos que están por ingresar para que se puedan tomar los recaudos necesarios.”

**4. Al no contar con un sistema de órdenes de compra, ¿de qué forma se enteran sobre los productos que tienen que estar recibiendo?**

Distribuidora Norte SA: “Algunas veces se nos informa verbalmente que se hizo un pedido de tal o cual productora. Pero en otras ocasiones nos enteramos recién cuando tenemos el camión en la puerta, lo cual complica a la hora de programar y coordinar las actividades del depósito.”

En el caso de Distribuidora Sur SA, no corresponde la formulación de esta pregunta, dada la respuesta obtenida en el punto 3.

**5. ¿Qué criterios se utilizan respecto a la cantidad, frecuencia y momento en que se solicitan nuevas compras?**

Las compras son manejadas en función a la relación existente entre el stock disponible (stock de piso) y las ventas programadas, pero también influye el aspecto financiero.

**6. ¿Cree Ud. que dichos criterios son adecuados?**

Distribuidora Norte SA: “Dado que la política está implementada a otro nivel de decisión, nosotros estamos sujetos a acatarla.”

Distribuidora Sur SA: “Entiendo que podría ser mejorada.”

**7. ¿Cómo cree entonces que podría producirse dicha mejora?**

En el caso de Distribuidora Norte SA, no corresponde la formulación de esta pregunta, dada la respuesta obtenida en el punto 6

Según Distribuidora Sur SA: “Probablemente, a través de una adecuada presupuestación acompañada de un seguimiento adecuado de los niveles de stocks. También habría que relacionar el tema con la posibilidad de concretar compras aprovechando descuentos, precios más bajos, y con la posibilidad de disponer del espacio físico suficiente como para poder estibarlas.”

**8. ¿Con qué documentación se procede a dar ingreso de los productos al stock? ¿Quién es el responsable de firmar dichos ingresos?**

Distribuidora Norte SA: “Los productos son recibidos con su correspondiente factura y/o remito. Sobre estos mismos comprobantes, el encargado de depósito controla la recepción dejando asentado en ellos cualquier diferencia existente entre el comprobante y lo real. Dichos comprobantes son firmados por el transportista que trajo el producto y por el encargado de depósito. Una copia es entregada al transportista y la otra es pasada a proceso para ser incorporada en sistema, arrojando este último un Informe de Recepción impreso.”

Distribuidora Sur SA: “El ingreso de los productos se efectúa por medio de un Informe de Recepción. Previamente, se compara la orden de compra interna con la factura del proveedor y la mercadería recibida.”

**9. ¿Cómo se encuentran almacenadas físicamente las bebidas dentro del depósito?**

Son almacenadas tal cual como vienen paletizadas desde las productoras. Se las coloca en el depósito por sector. Es decir, que cada productora tiene asignado un espacio físico, ya sea en piso o en Racks.

**10. ¿Cuál es el tratamiento que se le da a las diferencias entre lo pedido y lo recibido?**

Distribuidora Norte SA: “Si se detecta que nos fue enviada mercadería no pedida, se puede devolver al proveedor observando el comprobante con la leyenda “NO SE RECIBE CÓDIGO XXX POR NO HABER SIDO PEDIDO” o solicitar autorización superior para recibirla igualmente. Si nos enviaron menor cantidad que la facturada, se procede a observar el comprobante con la leyenda “NO SE RECIBE CÓDIGO XXX”.”

Distribuidora Sur SA: “Siempre respetamos las cantidades pedidas según la orden de compra. Por lo cual, los excedentes que nos puedan enviar nuestros proveedores no son bajados a piso. En el caso de recibir menor cantidad, siempre requerimos autorización del encargado de compras. De todos modos, dada nuestra política de recepción, los proveedores no suelen enviarnos excedentes.”

**11. ¿Con qué documentación y/o formulario se procede al despacho de los bienes a los respectivos clientes?**

Ambas empresas utilizan Planillas de Cargas que son emitidas por el sistema. Estas planillas incluyen una serie de facturas (clientes) determinadas en función a las zonas en que deben ser entregados los productos, y con estas planillas son cargados los camiones que procederán a las entregas.

**12. La planilla de carga a la que hace referencia, ¿se encuentra debidamente autorizada? ¿Quién es el responsable de dicha autorización?**

Sí. La emisión de la planilla de carga, implica que previamente fueron aprobadas dichas ventas y que se realizaron todos los procesos necesarios para poder emitirla.

El encargado de depósito es quien debe firmar dicha planilla, dando conformidad de los productos que fueron asignados al camión en cuestión y los transportistas firman la planilla en conformidad por los bienes que le son entregados.

### **13. ¿Cuál es el tratamiento que se le da a las roturas y/o faltantes?**

Distribuidora Norte SA: “En relación a las roturas, nos encontramos con aquellas que tienen recupero y las que no lo tienen. Esto es una negociación netamente comercial entre compradores y vendedores, pactando en ocasiones un porcentaje de roturas reconocidas entre partes. Si nuestro proveedor reconociera las roturas, entonces lo que se hace es restarlas en sistema del stock disponible para la venta (depósito 1) e ingresarlas en el stock de roturas (depósito 2) a la espera de la autorización de la productora para darles la baja definitiva. Recién en esta última instancia se procede a la destrucción total del producto y a la disminución del stock de roturas del sistema (depósito 2). Por el contrario, cuando el proveedor no reconoce ningún tipo de roturas o mermas, se las da de baja del stock disponible (depósito 1) a través de la utilización de una NIP (nota de inventario permanente) debidamente autorizada y se procede a la destrucción total del producto.”

“En relación a faltantes este puede ser físico o técnico. Si fuera físico, se analiza la posibilidad de no haber registrado egresos. Si fuera técnico, se analiza si pudo haberse omitido algún proceso de registración.”

Distribuidora Sur SA: “Las roturas son absorbidas como costo de la empresa. Sin embargo, si a la hora de estar descargando un equipo de mercadería recibida de nuestros proveedores, se producen roturas por venir mal el paletizado o porque ya se encuentra defectuoso el producto, éste no es destinado al depósito, procediéndose a su devolución con el mismo transportista que lo trajo. Pero, volviendo al primer supuesto, se procederá internamente a dar de baja las roturas, informando a Administración (Sector contable) para la valorización e imputación de las mismas.”

**14. Los movimientos físicos, ¿se encuentran adecuadamente respaldados?  
¿Con qué formularios?**

Distribuidora Norte SA: “En general va a depender de cada empresa. Nosotros acompañamos los movimientos de stock con una NIP (nota de inventario permanente), en la cual se deja asentado, por ejemplo la baja por roturas, a través de un CA (código de acción). Con este código se deja identificado el motivo del movimiento por el cual se confeccionó la NIP. Así, por ejemplo con el CA 016 se identifica a las bajas por roturas; el CA 008 se identifican faltantes y/o robos, etc.”

“Cada NIP cuenta con la siguiente información: prenumeración correlativa, fecha, CA de ingreso o egreso, código interno del producto, código de

barra del producto, cantidad, descripción y firma de quien confecciona la NIP y de quien la autoriza.”

Distribuidora Sur SA: “A mi criterio si. Considero que los movimientos están correctamente respaldados con la documentación correspondiente. Ello es importante para la integridad de los bienes. Los movimientos son respaldados por distintos comprobantes: ordenes de compra, informes de recepción, facturas, remitos, pedidos o solicitudes de bajas (por ejemplo por roturas), planillas de carga y descarga, etc.”

## A-2) Preguntas específicas a la toma de inventario:

### **1. ¿Existen normas escritas respecto a la toma del inventario?**

No. Ninguna de las dos empresas cuenta con este tipo de normas.

### **2. ¿Con qué frecuencia se realizan los conteos? ¿Son parciales o totales?**

Distribuidora Norte SA: “Esto varía de empresa a empresa. Lo más usual es cada 6 meses, pero la frecuencia también depende de la variedad de artículos o de la rutina que tenga a nivel trabajo. En nuestro caso, el último conteo fue realizado en Marzo de 2009 y el anterior en Marzo de 2008.”

“Los recuentos pueden ser tomados en forma parcial (por sector), en forma total (incluyendo todo el inventario) o como nosotros denominamos en

forma de MINIBAL (mini balance) tomando una productora por vez o un rubro por vez de manera de hacerle un seguimiento durante 10-15 días a través del análisis de los movimientos. Luego se continúa con otra productora o rubro y así sucesivamente.”

Distribuidora Sur SA: “Los recuentos los efectuamos de manera global 1 vez al año. Luego durante el resto del año vamos realizando conteos selectivos, parciales.”

**3. Las personas que llevan adelante la toma del inventario, ¿pertenecen al sector? En caso negativo, ¿a qué sector pertenecen?**

Para ambas empresas se designa un grupo de inventario conformado por distintas personas, las cuales son coordinadas por medio de un responsable coordinador. No necesariamente deben pertenecer a una u otra sección, en un inventario participan TODOS. También podría disponerse de personal especializado contratado al efecto.

**4. El proceso de toma de inventario, ¿se encuentra adecuadamente supervisado? ¿Por quién?**

Al igual que en la anterior consulta, todo se encuentra supervisado por un coordinador.

**5. ¿Existe participación del Contador/Auditor Externo de la empresa antes, durante y después del proceso de toma de inventario? (Etapas de planificación, toma y seguimiento respectivamente)**

Distribuidora Norte SA: “No necesariamente. Normalmente no está presente en la etapa de planificación y toma del inventario. Sí, luego se lo puede solicitar para que integre el “Comité de COMPARA”, en donde se buscan las diferencias.”

Distribuidora Sur SA: “No existe participación del Auditor Externo en dichas etapas.”

Cabe aclarar respecto a esta pregunta, que ambas empresas cuentan con el mismo Auditor Externo.

## **6. ¿Qué es el Comité de COMPARA?**

Distribuidora Norte SA: “Es un grupo de personas, normalmente compuesto por quien fuera el coordinador del recuento físico, por 1 o 2 integrantes del proceso de conteo y por 4 o 5 personas especialistas en la búsqueda y análisis de diferencias de inventario. Dentro de estas últimas actuaría el Contador/Auditor Externo si fuese necesario.”

En el caso de Distribuidora Sur SA, no corresponde la formulación de esta pregunta, dada la respuesta obtenida en el punto 5.

## **7. ¿Se procede al ordenamiento previo de la mercadería para facilitar el conteo?**

Es lo que se suele denominar “trabajo de hormiga”. No solo se ordena sino que también se realizan pre-conteos para facilitar la toma.

**8. A su criterio, el sistema de codificación actual de la mercadería ¿es el más adecuado dada la naturaleza y características de la empresa? En caso negativo, ¿cómo podría llegar a ser mejorado?**

Distribuidora Norte SA: “A mi criterio podría ser mejorado. Estamos en el mundo del EAN, el DUN y los lectores láser. Sin ellos evidentemente perdemos terreno.”

Distribuidora Sur SA: “Pienso que sí. No hemos tenido problemas considerables respecto a la codificación de los artículos.”

**9. Al momento del recuento, ¿se encuentra la mercadería identificada con su correspondiente tarjeta? ¿En qué momento es colocada la misma y qué controles se efectúan para verificar que cada producto tenga adherida su tarjeta identificatoria?**

La tarjeta es un medio antiguo pero cuando uno no tiene las herramientas necesarias son muy útiles. Se colocan el día anterior a la toma de inventario. El control se puede hacer de distintas formas: uno de ellos es por paño, logrando de esta manera agotar la mercadería colocando las mismas en ese paño. Este control se efectúa luego de pegarlas. Cada rack cuenta con 3 o 4 pisos (filas) cada uno de los cuales se halla dividido. Así, esta división permite la conformación de un paño (columnas), al sumarlo en los distintos pisos. En definitiva, cada paño estará formado por una columna vertical que abarca los 3 o 4 pisos del rack.”

**10. El personal designado para efectuar el conteo, ¿tiene conocimiento con anticipación sobre las características de los productos, del lugar físico, de la disposición física de los mismos, de la forma de realizar el conteo? ¿Se efectúan reuniones informativas preliminares?**

Normalmente se capacita al personal interviniente respecto a la forma de realizar dicha tarea. Esta capacitación no lleva más de una semana.

**11. ¿Son tenidos en cuenta los últimos ingresos (compras) y los últimos egresos (ventas), anteriores al recuento?**

Cuando se realizan inventarios continuos, los ingresos y egresos anteriores y posteriores son importantísimos ya que ellos influyen directamente sobre el resultado de la toma del inventario.

**12. ¿Qué medidas se toman para constatar que todos los ítems sean contados?**

Distribuidora Norte SA: “Se realiza un plano de los sectores a contar y con distintos colores (a elección) se van pintando de manera que muestren los que van quedando totalmente pintados. Esto es, cuando cuento lo pinto de amarillo, cuando cuenta el segundo equipo lo pinto de rojo y cuando lo audito lo pinto de negro.”

Distribuidora Sur SA: “Una vez finalizado el recuento, se procede a circular por última vez por los pasillos del depósito para verificar que se hayan tenido en cuenta todas las tarjetas.”

**13. ¿Cuántas veces es contado cada producto durante el recuento?**

Distribuidora Norte SA: “Las veces que sea necesario. Pueden ser una, dos, tres, cuatro.”

Distribuidora Sur SA: “Dos veces, más la última revisión a la que hacía referencia en la pregunta anterior.”

**14. En caso de encontrar diferencias, ¿qué medidas se toman?**

Distribuidora Norte SA: “Se pueden ver en el momento o, de lo contrario, se analizan bajo el COMPARA 1-2-y 3.”

Distribuidora Sur SA: “En caso de diferencias el encargado del conteo verifica personalmente, recuenta el ítem y procede a tomar la cifra correcta.”

**15. ¿Qué es el COMPARA?**

Distribuidora Norte SA: “En el COMPARA 1, las diferencias se buscan en el momento. En el COMPARA 2, se efectúa un recuento al día siguiente. Y en el COMPARA 3, si fracasa el recuento anterior, se procede a investigar todos los movimientos relacionados con el artículo que tiene diferencia (Informes de recepción, planillas de carga, NIP en general, etc.)”

En el caso de Distribuidora Sur SA, no corresponde la formulación de esta pregunta.

**16. ¿En dónde son volcados los datos del recuento?**

Se vuelcan en una planilla resumen del conteo. Toda corrección al conteo, debe tener su conteo de respaldo. Luego, todos los arreglos se incorporan al sistema para quedar en línea.

**17. ¿Qué tratamiento se da a las diferencias entre el recuento físico y el stock contable o de máquina?**

Distribuidora Norte SA: “En realidad, las diferencias son de FISICO a TECNICO y el tratamiento es buscar, buscar y buscar. Si no se lograra encontrar dicha diferencia se puede realizar un CA 033 (a cuenta de inventario), esto es, lo arreglo pero si lo encuentro lo acomodo.”

Distribuidora Sur SA: “Se procede al control y seguimiento de los movimientos que se producen los días posteriores al conteo para ver si aparece la diferencia. Si esto no se diera, entonces se deberá ajustar el ítem.”

**18. ¿Quién procede a realizar los ajustes en sistema? ¿Están debidamente autorizados?**

Los ajustes normalmente los hace el responsable de PC quien procesa la información que le es suministrada, obviamente autorizada por el gerente general.

**19. ¿Existe memo sobre los resultados de la toma de inventario, en donde se especifiquen los problemas hallados y las soluciones tomadas?**

Distribuidora Norte SA: “El mismo Comité COMPARA es el encargado de pasar el informe correspondiente a los niveles gerenciales superiores.”

Distribuidora Sur SA: “Los resultados son informados a los niveles superiores por el supervisor del recuento.”

**20. ¿Se preparan sugerencias para mejorar los procedimientos para tomar los próximos inventarios?**

Sí. Día a día, semana a semana, mes a mes.

**21. ¿Qué tratamiento se les da a los productos que quedan obsoletos, vencidos?**

Depende del arreglo comercial al que se haya arribado con los proveedores. De lo contrario sería una pérdida total para la empresa.

**B) Observación:**

**B-1) Observaciones de carácter general:**

Durante esta etapa del trabajo de campo, se procedió a la observación, dentro de la empresa Distribuidora Norte SA, de todas aquellas cuestiones inherentes al manejo y movimiento de los Bienes de Cambio, la documentación utilizada para ello y los circuitos que se siguen en el depósito, relacionando todo ello con los controles internos.

En primera instancia se procedió a verificar aquellos controles que se siguen a los efectos de lograr la salvaguarda de los bienes. Estos controles nos brindan satisfacción principalmente con respecto a la veracidad de la existencia de las mercaderías y tienen especial importancia en aquellos casos en los cuales la sustracción de bienes es posible. Así se pudo ver que los productos se encuentran almacenados en un lugar seguro; que existe restricción de acceso físico al área con custodia/vigilancia; que la mercadería se encuentra estibada de manera ordenada pudiéndose circular por los pasillos de manera adecuada; y que se han tomado los recaudos necesarios respecto a las normas de seguridad que deben respetarse dentro del sector (existencia de matafuegos, acceso de personas autorizadas con casco, personal afectado a depósito con la indumentaria adecuada.)

También en esta instancia se tuvo acceso a la póliza de seguro contratada, observándose que la misma tiene plena vigencia, que el riesgo cubierto es de carácter integral (incendio edificio, incendio contenido general, robo contenido general, riesgo sobre los cristales, vidrios y espejos, responsabilidad civil comprensiva, daños o lesiones a terceros). También se constató que la póliza, en lo referente al riesgo de incendio del edificio, tiene endoso a favor del locador del predio, ya que la empresa actúa como locataria de dicho espacio.

En segundo lugar, se puede decir que el ambiente de control es débil en cuanto a aspectos tales como la existencia de diferencias de inventario de

carácter recurrente y a la ausencia de una política definida sobre los niveles de inventarios. Más aún teniendo en cuenta que se realizan recuentos físicos completos cada 12 meses.

En relación a la documentación, la empresa no tiene implementada la utilización de órdenes de compra, con lo cual se dificulta la tarea de funcionamiento del depósito debido a que no se pueden programar adecuadamente los tiempos para organizar con anticipación la descarga de los equipos comprados. A pesar de ello, la mercadería recibida es controlada en el momento de la descarga por personal autorizado, dejándose constancia en los comprobantes recibidos (original) y a devolver (duplicado), de cualquier diferencia entre las cantidades en papeles y las reales.

Luego los comprobantes originales son enviados al encargado de PC para que proceda al ingreso al sistema de gestión de las cantidades recibidas. A continuación se obtiene un Informe de Recepción impreso, numerado correlativamente. El acceso al procesamiento se encuentra restringido.

Por otro lado, fueron observados los movimientos inherentes al despacho de los productos. Se pudo ver que la empresa cuenta con 3 tipos de operatorias distintas de despacho.

Una de ellas se relaciona con las denominadas “**Ventas de Mostrador**”, en las cuales a los clientes que se acercan a comprar a la empresa se les entrega la correspondiente factura junto a una planilla de carga para que le sea entregada la mercadería en el acceso del depósito, reteniendo en dicho

lugar una segunda copia que debe ser firmada por el cliente en conformidad por el producto que retira.

La segunda operatoria de despacho, denominada “**Ventas Centrales**”, es la que se efectúa normalmente con subdistribuidores y grandes comercios tanto de la ciudad como de la zona. En esta los productos son entregados con camiones tercerizados. El despacho de los mismos, en este caso se realiza con la entrega al transportista de una planilla de carga en la que se incluyen todas las facturas y clientes a los que deberá entregarle la mercadería. El transportista debe firmar una copia de la planilla dando su conformidad, la cual queda en poder de la empresa.

La tercer operatoria se denomina “**Ventas Preventa**” y es para la entrega a comercios y clientes minoristas. En este caso, se divide a la ciudad en zonas geográficas y se asigna a cada una de ellas un transportista para la entrega. En este caso también se utiliza una planilla de carga y sus correspondientes facturas para el despacho de los bienes. Cabe destacar que en los 3 casos las planillas son numeradas automáticamente y en forma correlativa por el sistema, utilizando numeración distinta para cada tipo de operatoria.

Por último, es importante mencionar que, dada la naturaleza y las características comerciales, la empresa opera bajo un doble sistema de comercialización. Es decir que en depósito conviven mercadería propia de la empresa (sistema de compraventa) y mercadería de terceros para ser comercializada por la empresa (sistema de líquido producto). La importancia de este punto radica precisamente en que, en el caso del segundo sistema, los bienes no son propiedad de la empresa, sino que es “stock de piso” que

determinados proveedores conceden a la empresa para que ésta proceda a la “venta por cuenta y orden” de aquellos, y que por lo tanto no deberían ser tomados como stock propio a la hora de efectuarse el recuento físico.

## B-2) Observaciones inherentes al proceso de toma de inventario:

A los fines de lograr una mejor comprensión del proceso, se procedió a dividir al mismo en 3 etapas: la etapa PREVIA al recuento físico (planificación), la etapa PROPIA del recuento físico (presencia del recuento) y la etapa POSTERIOR al recuento (seguimiento).

### Etapas Previas:

- ✓ No existen normas escritas respecto al conteo. (Las instrucciones escritas son recomendables desde el punto de vista del control interno)
- ✓ A pesar de ello, se realizan reuniones en la semana previa al conteo para estipular procedimientos.
- ✓ La mercadería se encuentra adecuadamente acomodada y agrupada para lograr mayor eficiencia durante el conteo. Los productos dañados o rotos se localizan en un lugar distinto y específico, a la espera de la autorización necesaria para darles el tratamiento correcto.
- ✓ Los equipos inventariadores son armados con personal de administración y de depósito, a pesar de no ser conveniente la intervención de personal comprometido con el stock.
- ✓ Se estipula la realización del recuento físico en día domingo, ya que en dicho día no se producen movimientos de ningún tipo.

✓ El día previo a la toma del inventario se procede a señalar los bienes con su correspondiente tarjeta identificatoria.

✓ Se confecciona un plano del depósito para ser utilizado durante la etapa siguiente, dividiendo el espacio físico en sectores para su mejor identificación.

✓ En esta etapa no se observó la participación del Contador/Auditor Externo.

#### Etapa Propia:

✓ En una recorrida previa al inicio del conteo físico, se observó que todos los productos tengan adherida su respectiva tarjeta. Sin embargo éstas no se encuentran numeradas para su control posterior.

✓ La toma del corte de documentación (corte de compras y de ventas) se supone revisada en la etapa anterior.

✓ Se verificó que los equipos de conteo estén realizando sus tareas según lo planificado en la etapa anterior. A pesar de ello, existe participación de personal que no estuvo presente en las reuniones a las que se hace referencia en la etapa anterior.

✓ El sistema de toma del inventario se realizó a través de un doble recuento.

✓ Los equipos inventariadores no verificaron ítems que pudiesen estar vencidos o rotos, limitándose exclusivamente al aspecto numérico.

✓ En esta etapa tampoco se observó participación del Contador/Auditor Externo.

✓ Si bien no se efectuó una recorrida final al depósito para verificar que no queden ítems sin contar, sí se cotejaron los resultados relevados

a través del doble conteo y en el caso de diferencias se procedió a un tercer recuento del producto en cuestión.

✓ El supervisor del recuento, verificó que se haya contado en todos los lugares, a través del seguimiento con un mapa o plano prediseñado, el cual iba siendo pintado de amarillo cuando contaba el primer grupo de inventario y de rojo cuando lo hacía el segundo grupo. A pesar del ello, el método no da la seguridad de que se hayan recontado cada uno de los productos y por esto se pone en riesgo la integridad de los bienes.

✓ Los resultados fueron volcados en una planilla resumen del inventario para poder ser posteriormente cruzados contra el stock teórico.

✓ Modelo de tarjeta de inventario utilizada:

<b>Código</b>	<b>200</b>		
<b>Descripción</b>	Viñas de Balbo 6 x 750 cc		
<b>UxB</b>	6		
<b>UxB Real</b>		<b>Cantidad</b>	
<b>Sector</b>		<b>Contó</b>	
<b>Auditó</b>		<b>Registró</b>	
<b>UxB Real</b>		<b>Cantidad</b>	
<b>Sector</b>		<b>Contó</b>	
<b>Auditó</b>		<b>Registró</b>	

Etapa Posterior:

✓ Se verificó la participación del denominado Comité COMPARA, formado por 4 miembros: el supervisor del recuento, un integrante del

proceso de conteo y dos personas más encargadas de la búsqueda de diferencias. Ninguno de los miembros es el Contador/Auditor Externo.

✓ Las diferencias surgidas entre el físico y el contable fueron investigadas y analizadas, empleando para ello aproximadamente 10 días.

✓ En el caso de aquellos ítems en los que no fue posible encontrar el error, se realizó un CA 033 (código de acción "a cuenta de inventario"): Este movimiento fue realizado por el responsable de PC con la debida autorización del Gerente General utilizando una NIP.

✓ Modelo de Nota de Inventario Permanente (NIP):

<b>Empresa:</b>			
Nº		<b>00001</b>	
<b>NOTA DE INVENTARIO PERMANENTE</b>			
<b>Ingresos de Mercadería</b>		<b>Egresos de Mercadería</b>	
<b>Importante: Detalle Código de Acción</b>			
<b>Cód. Interno</b>	<b>Cód. Barra</b>	<b>Cant.</b>	<b>Descripción</b>
_____		_____	
Confeccionado por		Firma del Responsable	

## **CONCLUSIÓN**

### **Conclusión Final:**

Por intermedio del presente trabajo hemos podido observar y analizar los distintos procedimientos aplicados por dos grandes empresas dedicadas a la distribución y comercialización de bebidas en la ciudad de Mar del Plata, a la hora de tener que llevar adelante la verificación y el control de los inventarios de Bienes de Cambio.

Esto resulta realmente interesante dada la representatividad y el posicionamiento que tienen en el mercado local las empresas estudiadas, razón por la cual se espera que este trabajo contribuya al control eficiente y oportuno de los inventarios, como así mismo a la evolución de la cultura interna organizacional. De este modo dichos entes serán fácilmente adaptables a los cambios o variaciones que pudieran producirse en el entorno, condiciones económicas, competencia y tendencias empresariales.

Si bien se observan esfuerzos realizados por ambas empresas en cuanto a los procedimientos utilizados para el control de los Bienes de Cambio, a través de esta conclusión esperamos aportar un valor agregado sobre el control del rubro citado, y seguramente, en el corto plazo, seremos testigos de la aceptación e implementación de nuevos procedimientos como así también del perfeccionamiento de los ya existentes.

En primer lugar, es conveniente destacar que los controles implementados en la práctica por ambas empresas, pierden peso frente a la ausencia de normas escritas que establezcan pautas precisas y concretas

respecto al manejo de los bienes. Hecho que se ve agravado aún más, si tenemos en cuenta la inexistencia de otros controles que deberían estar funcionando diariamente. El creciente desarrollo de las organizaciones, la diversificación de las tareas y el avance tecnológico trae aparejada la necesidad que la Dirección Superior deba delegar autoridad sobre áreas cada vez más amplias. En consecuencia se hace imprescindible la existencia de adecuados mecanismos de control.

Por un lado **la doctrina** que hemos consultado a lo largo del presente trabajo, recomienda que para el ejercicio eficiente de la gestión que permita al cumplimiento de los fines de la organización, se deben cumplir ciertos objetivos básicos de control interno, tales como la protección de los activos; la obtención de información útil y confiable para la toma de decisiones; la promoción de la economía, eficiencia y eficacia en la gestión; evitar los fraudes y/o hurtos; la existencia de manuales de procedimientos, normas y cursogramas; instructivos; descripción de controles de cumplimiento; medidas de seguridad a través de accesos limitados o controlados.

Adicionalmente, y con relación a los recursos humanos, es común que la doctrina recomiende entre otras cosas la capacitación permanente del personal para poder hacer frente a los constantes cambios, la evaluación de su actuación con políticas de incentivos o castigos, la motivación y adhesión a las políticas de cada organización en particular y el planteo de inquietudes del personal para mejorar las tareas.

También la doctrina, cuando hace referencia a las evidencias de auditoría, nos deja entrever que éstas son el elemento de juicio que obtiene el auditor como resultado de las pruebas que realiza. Así, la evidencia de control proporciona al auditor satisfacción de que los controles en los cuales planea confiar, existen y operan efectivamente durante todo el período; y la evidencia sustantiva le brinda satisfacción referida a los estados financieros, obteniendo esta última evidencia al examinar las transacciones y la información producida por los sistemas del ente.

En función a las evidencias antes mencionadas, Carlos Slosse en la bibliografía ya citada, menciona que entre los procedimientos de auditoría para obtener evidencias (ya sean estos de cumplimiento o sustantivos), están la inspección de documentación respaldatoria, las observaciones de determinados controles y la observación física, entre otros. Principalmente, y dentro del primer procedimiento antes enunciado, se incluye el examen de manuales de operaciones, cursogramas y descripciones de tareas. Agrega que, si bien estos elementos describen los sistemas establecidos por la gerencia, no proporcionan evidencia de que los controles sean realmente aplicados en forma uniforme, razón por la cual recomienda complementarlos con pruebas de reconstrucción y de observación de determinados controles. De este modo, con el recuento físico de activos tangibles, y de la comparación de los resultados con los registros contables, obtenemos la evidencia más directa sobre las existencias (veracidad), calidad y condición (valuación) de dichos activos. De la observación física, sin embargo, no obtenemos evidencia respecto a la propiedad de los bienes, debiéndose realizar otros procedimientos alternativos para obtenerla.

En consecuencia, el examen físico implica recuento, identificación y por lo menos hasta cierto punto, verificación de la legitimidad y de la calidad. Nunca se han fijado límites a la responsabilidad del auditor con respecto a esto último, pero resulta obvio de que tiene responsabilidad como hombre profesional, razonablemente alerta e inteligente, para descubrir fallas en los procedimientos empleados por la organización. La función del auditor es la de observar el recuento físico, pero no asume responsabilidad de ese trabajo, que en definitiva corresponde a la empresa. En todo caso, la responsabilidad del auditor es asegurarse que los procedimientos para el relevamiento físico sean adecuados y contemplen todos los aspectos que técnicamente deben estar previstos. La presencia del auditor durante el inventario está encaminada hacia la verificación del cumplimiento de los procedimientos previstos en las instrucciones que, a tal efecto, se emiten por escrito.

Finalmente, la doctrina afirma que el control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. Es necesario adquirir un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes de manera de identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos tanto al nivel organizacional como de la actividad. Existen factores que contribuyen, de alguna forma, a aumentar el riesgo relacionado con la organización ya sea por no lograr un objetivo o por un perjuicio patrimonial, como por ejemplo: el desconocimiento de la actividad, el incumplimiento de los objetivos en el pasado, la cantidad y calidad del personal, la complejidad de propia actividad, cambios que repercuten en la empresa, competidores, normativas, rotación del personal, planificación de auditoría y muestreos.

Por otro lado, **la realidad** de las empresas que fueron analizadas en nuestro trabajo, nos muestra aspectos discordantes u opuestos a lo que nos marca la doctrina. Tal es así, que en la investigación y observación de estos entes, nos encontramos con:

- Inexistencia de normas escritas respecto a los inventarios.
- No utilización de ordenes de compra en una de las empresas entrevistadas, con lo cual se generan problemas de comunicación interna entre sectores y problemas relacionados con controles que deberían efectuarse al recibirse los bienes en depósito.
- Falta de cultura organizacional en la recepción de la mercadería. Acá se evidencia fundamentalmente la importancia de la existencia de una política adecuada de recepción, y claro está también, la importancia de la existencia de ordenes de compra.
- No discriminación de stock propio y de terceros cuando conviven en un mismo espacio físico mercadería propia y ajena. La existencia física no implica propiedad.
- Escasa frecuencia de recuentos físicos, dada la importancia del volumen de los movimientos.
- Corte de documentación débil. Contabilización de comprobantes de compras en mes anterior a la recepción física.
- No participación del Contador/Auditor Externo en la toma de inventario de fin del ejercicio económico. Planteamos en párrafos anteriores la importancia y responsabilidad del auditor para asegurarse que los procedimientos de toma de inventarios sean adecuados y contemplen todos los aspectos necesarios para conocer el estado de las existencias.

- Ambiente de control débil. Si bien se aplican ciertos controles tendientes a la salvaguarda de estos activos, se producen diferencias de inventarios recurrentes, fundamentalmente por falta de cierta documentación y por falta de políticas bien definidas, o en todo caso, existencia de políticas poco claras o inconsistentes.
- Factores de riesgo inherente y de riesgo de control: pérdidas no detectadas con motivo de roturas o productos vencidos; poca rotación en algunos productos puntuales; procedimientos de recuentos inadecuados; mercadería recibida en consignación bajo la operatoria denominada “Líquido Producto”; errores u omisiones en recuentos.
- Falta de prenumeración correlativa en las tarjetas de inventarios, lo cual lleva a la posibilidad de omitir el recuento de ciertos productos. Se pueden perder o saltar tarjetas durante el recuento, con lo cual se vería afectada la integridad del mismo.
- Utilidad del croquis o mapeo del espacio físico en donde se lleva adelante la toma del inventario. Si bien el método nos permite ver que se contó en todos los pasillos, no nos garantiza que se hayan contado todos los ítems. Esto último como consecuencia derivada del inciso anterior. A pesar de ello, se podrían obtener ventajas adicionales con la utilización de estos croquis, como por ejemplo la toma del tiempo y su comparación con el espacio físico que ya se ha contado. Esto nos permitiría saber en qué instancia del conteo estamos y cuánto tiempo faltaría para terminar; nos permitiría ver si es necesario apresurar el proceso de conteo, etc.
- No se controlan ítems obsoletos o vencidos durante el proceso de conteo.
- Falta de instrucciones escritas para ser impartidas al personal que intervendrá en el recuento.

Por todo lo expuesto y dada la representatividad de este tipo de empresas en nuestra ciudad, sugerimos el establecimiento de los siguientes postulados o directrices básicas que permitan valorar las ventajas de contar con ellas, provocando un cambio cultural organizacional:

- ✓ El inventario físico de bienes de cambio constituye el pilar fundamental estratégico del sistema en este tipo de empresas comerciales.
- ✓ Formulación de normas escritas respecto a los bienes de cambio y de instrucciones básicas respecto a la toma del inventario propiamente dicha.
- ✓ El Directorio debería determinar el nivel deseado de efectividad en la administración de stocks.
- ✓ Es absolutamente imprescindible contar con una gestión de “auditoría de stocks” sumamente planificada, profesionalizada y objetiva; tanto propia o de terceros.
- ✓ Participación proactiva de la figura del Contador/Auditor Externo.
- ✓ Atender a las mejores prácticas nacionales o internacionales en la administración de inventarios.
- ✓ El stock técnico debería ser el fiel reflejo del stock físico, debiendo evidenciar todo lo que acontece con el mismo.
- ✓ Los productos ingresados deberían cotejarse contra su correspondiente orden de compra debidamente autorizada por funcionario de nivel adecuado.
- ✓ La guarda de la mercadería debería hacerse con los niveles de seguridad e higiene establecidos por normas escritas correspondientes, y de acuerdo a su respectivo posicionamiento.

- ✓ Estibación por separado de bienes propios y bienes de terceros, a los efectos de la correcta valuación de los primeros.
- ✓ Incremento en la frecuencia de los inventarios.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **BIBLIOGRAFÍA REFERENCIAL**

1. Ballesteros, Enrique, **“Métodos Evaluatorios de Auditoría”**, Alianza Universidad, Madrid, 1991.
2. Coopers & Lybrand, **“Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO)”**, Díaz de Santos.
3. Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospelius, **“Auditoría Montgomery”**, México, Limusa-Noriega editores, 2ª Edición, 1996.
4. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, **“Resolución Técnica N° 9”**, Buenos Aires, Versión Oficial Abril 2004.
5. González, Marco Espejo, <http://mespejog.obolog.com/temas>, Mayo 2008
6. Gutiérrez, Valentina y Vidal, Carlos Julio, **“Modelos de Gestión de Inventarios en cadenas de abastecimiento: Revisión de la Literatura”**, Revista Facultad Ingeniería Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia, Número 43, Marzo 2008.
7. Johnson, Kast y Rosenzweig, **“Teoría, integración y administración de sistemas”**, México, Editorial Linusa Willey SA, 1970.
8. Lattuca y Mora, **“Informe Área Auditoría N° 5 – Manual de Auditoría”**, Buenos Aires, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, CECYT, Cuarta Edición, Abril 1998.
9. López Santiso, Horacio, **“Un Nuevo Enfoque sobre la Auditoría y sus Normas”**, Área Auditoría, Informe N° 1, Setiembre 1976.
10. Mautz, R.K., **“Fundamentos de Auditoría”**, Buenos Aires, Ediciones Macchi SA, 1990.
11. Monden, Yasuhiro, **“El Sistema de Producción Toyota”**, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1993.

12. Profesor Jenny Del Nogal, [www.icdelnogal.com.ve](http://www.icdelnogal.com.ve), Universidad de Oriente, Octubre 2004.
13. Ruseñas, Rubén Oscar, “**Manual de Auditoría Interna y operativa**”, Buenos Aires, Editorial Cangallo SACI, 1983.
14. Sendle, Andrés, “**Calidad total en los servicios y en la Administración Pública**”, Gestión 2000, Barcelona, 1993.
15. Sipper D. y Bulfin R. Jr., “**Planeación y control de la producción**”, México, Editorial Mc Graw-Hill, 2003.
16. Slosse, Carlos A. y Otros, “**Auditoría: Un nuevo enfoque empresarial**”, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2007.
17. Wainstein, Mario, “**El auditor externo y los inventarios físicos de bienes de cambio**”, Revista Contabilidad y Administración, Tomo I, Noviembre 1977.
18. Wolinsky, Jaime I., “**Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios**”, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Mayo 2003.

## ANEXO

### Presentación Powerpoint

*Tesis de Graduación*

*Fernando Gabriel Carmona*  
*2009*

Octubre 2009 Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata 1

Tema

*“Auditoría de Bienes de Cambio en Grandes Empresas de Distribución y Comercialización de la ciudad de Mar del Plata”*

Octubre 2009 Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata 2

Problema

*Conocimiento y aplicación de los procedimientos de auditoría de Bienes de Cambio en Grandes Empresas de distribución y comercialización de bebidas en la ciudad de Mar del Plata.*

Octubre 2009 Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata 3

Objetivos

■ **Objetivo General:**

Determinar qué procedimientos son aplicados y cuál es el conocimiento y la comprensión que se tiene respecto a los mismos.

Octubre 2009 Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata 4

Objetivos

■ **Objetivos Específicos:**

1. Definir pautas generales y especiales al momento de efectuar el recuento físico.
2. Describir los procedimientos de Auditoría que son aplicables en la revisión del componente y enumerar otros procedimientos que no son tan comunes pero que también pueden ser aplicados.
3. Determinar el grado de utilización interna de documentación entre los distintos sectores.
4. Analizar factores de riesgo inherente y de control.

Octubre 2009 Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata 5

Justificación

- La *auditoría operativa* es un control técnico que permite evaluar la efectividad y eficiencia de los procedimientos y sistemas operativos, como también la calidad en los controles.
- La existencia de *bienes de cambio* constituye un activo que puede representar montos significativos en relación con el patrimonio neto.
- Algunas empresas realizan esfuerzos para mejorar su situación financiera encuadrándose en la filosofía *Just in Time*.
- Un adecuado control de inventarios incluye la realización de *recuentos físicos periódicos* para corregir desvíos, evaluar la efectividad de los sistemas y asignar responsabilidades.

Octubre 2009 Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata 6

### Auditoría Operativa

“Es una función de asesoramiento a la Dirección, cuya finalidad principal es analizar y estudiar, con vistas correctivas, el control interno de la organización, para garantizar la integridad del patrimonio, la veracidad de la información y el mantenimiento de la eficacia de sus sistemas de control.”

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

7

### Control Interno

“Es el 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
- ✓ Cumplimiento de leyes y normas aplicables.

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

8

### Componentes del Control Interno

- Entorno de control
- Evaluación de los riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

9

### Auditoría como función de control

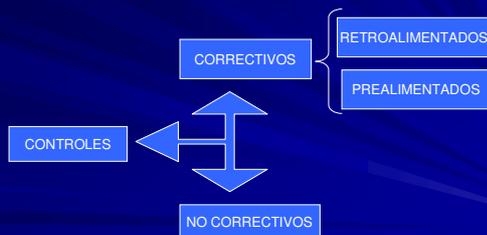
- ✓ El costo de cualquier control no debe superar al de los beneficios que dicho control puede ocasionar.
- ✓ Control selectivo a través de procedimientos de muestreo.
- ✓ Auditoría asimilable al concepto de auditoría de sistemas.

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

10

### Tipos de Controles

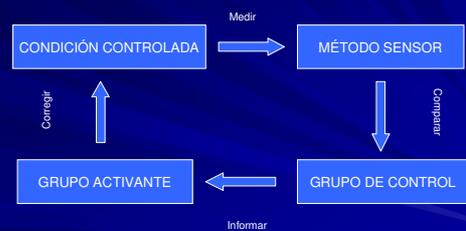


Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

11

### Elementos de Control



Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

12

### Definición de Bienes de Cambio

“ Son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes.”

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

13

### Razones para mantener inventarios

- ❖ Protegerse contra la incertidumbre
- ❖ Obtención de descuentos por compras masivas
- ❖ Permite nivelación de la producción
- ❖ Facilita la existencia de seguridad
- ❖ Reduce costos de manejo de materiales
- ❖ Permite desacoplar las operaciones
- ❖ Proporciona servicio al consumidor

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

14

### Ambientes de Control

- Ambiente Débil
- Ambiente Fuerte

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

15

### Controles Directos

- Controles gerenciales e independientes
- Controles de procesamiento y funciones de procesamiento
- Controles para salvaguarda de los activos

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

16

### Controles Generales

- Segregación adecuada de funciones
  - ✓ Responsabilidad por la supervisión del recuento
  - ✓ Responsabilidad por la aprobación de ajustes
  - ✓ Responsabilidad por la custodia
  - ✓ Responsabilidad por la adquisición y el despacho

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

17

### Aspectos a considerar en los recuentos

- Características del personal que interviene
- Existencia de movimientos durante el recuento
- Corte de documentación
- Identificación de los ítems recontados

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

18

### Función del Auditor en la auditoría de Bienes de Cambio

- ✓ Observación del recuento
- ✓ Responsable por asegurar que los procedimientos del relevamiento físico sean adecuados y contemplen los aspectos técnicos previstos
- ✓ No asume responsabilidad de dicho trabajo. La Empresa es la responsable.

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

19

### Definición de Riesgo en Auditoría

“ Son eventualidades o contingencias que existen por razones de diversos factores relacionados con la estructura y las actividades del organismo y las personas que actúan en él, y por las cuales el auditor no logre detectar la existencia de error o falsedad en la información que le corresponde examinar o irregularidades en el proceder de los operadores o administradores.”

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

20

### Tipos de Riesgos

- ❖ Riesgo Inherente
- ❖ Riesgo de Control
- ❖ Riesgo de Detección

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

21

### Técnicas de Verificación de Existencias

- Técnicas Básicas
  - ✓ Cotejo de cantidades examinadas y contadas
  - ✓ Cotejo con listado de la empresa
  - ✓ Examen cuidadoso de documentos que indiquen entradas o salidas de bienes en fecha u hora próxima a la toma de inventario

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

22

### Técnicas de Verificación de Existencias

#### ➤ Técnicas Esenciales

- ✓ Presencia y observación
- ✓ Averiguar si existe mercadería en consignación o almacenada por cuenta de terceros
- ✓ Recuentos de comprobación
- ✓ Cotejo de resultados vs lista del sistema
- ✓ Revisión de cortes de compras y ventas
- ✓ Revisión de cálculos por muestreo
- ✓ Comprobación de totales y subtotales

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

23

### Conclusiones

#### Doctrina

- Objetivos básicos de control interno: protección de activos, obtención de información útil y confiable, promoción de economía, eficiencia y eficacia, existencia de manuales de procedimientos, normas, cursogramas e instructivos, descripción de controles, accesos limitados o controlados.

#### Realidad

- Inexistencia de normas escritas.
- Falta de utilización de ordenes de compras, generando problemas de comunicación interna.
- Los accesos se encuentran limitados o controlados.
- Si bien se aplican controles para salvaguarda de activos, existen diferencias de inventarios recurrentes.

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

24

### Conclusiones

#### Doctrina

- En relación a los recursos humanos, se recomienda la capacitación permanente del personal, la evaluación de su actuación, la motivación y adhesión a las políticas de cada organización en particular y el planteo de inquietudes para mejorar las tareas.

#### Realidad

- Falta de cultura organizacional en la recepción de productos, fundamentalmente relacionada con la inexistencia de políticas adecuadas de recepción.
- Falta de instrucciones escritas para capacitar al personal que intervendrá en el conteo.

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

25

### Conclusiones

#### Doctrina

- Las evidencias de auditoría son el elemento de juicio que obtiene el auditor como resultado de las pruebas que realiza. Ejemplos: Examen de manuales de operaciones, cursogramas y descripciones de tareas; pruebas de reconstrucción y de observación. De la evidencia física no se obtiene evidencia sobre la propiedad, debiéndose realizar procedimientos alternativos.

#### Realidad

- No discriminación de stock propio y de terceros cuando conviven en un mismo espacio físico mercadería propia y ajena.
- No se controlan items obsoletos o vencidos durante el proceso del conteo.
- Falta de prenumeración correlativa en las tarjetas de inventario, lo cual lleva a la posibilidad de omitir el recuento de ciertos productos afectando a la integridad de los mismos.

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

26

### Conclusiones

#### Doctrina

- Si bien nunca se han fijado límites a la responsabilidad del auditor, resulta obvio que tiene responsabilidad como hombre profesional, razonablemente alerta e inteligente, para descubrir fallas en los procedimientos. La responsabilidad del auditor recae en que los procedimientos sean adecuados y contemplen aspectos técnicos.

#### Realidad

- No participación del Contador/Auditor Externo en la toma de inventarios.

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

27

### Conclusiones

#### Doctrina

- El control interno ha sido pensado para limitar los riesgos que afectan a las actividades.
- Es necesario adquirir conocimiento práctico de la entidad y sus componentes para identificar puntos débiles. Existen factores que contribuyen a aumentar el riesgo, tales como desconocimiento de la actividad, incumplimiento de objetivos, calidad del personal, competencia, normativas, rotación del personal.

#### Realidad

- Escasa frecuencia de recuentos.
- Corte de documentación débil.
- Riesgo inherente y de control: pérdidas no detectadas; poca rotación en algunos productos; procedimientos inadecuados en recuentos; mercadería en consignación.

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

28

### Postulados o Directrices Básicos

- El inventario físico constituye el pilar fundamental estratégico del sistema en este tipo de empresas comerciales
- Formulación de normas escritas respecto a los bienes de cambio y de instrucciones básicas respecto a la toma del inventario propiamente dicha
- El Directorio debería determinar el nivel deseado de efectividad en la administración de stocks
- Es absolutamente imprescindible contar con una gestión de "auditoría de stocks" sumamente planificada, profesionalizada y objetiva; tanto propia o de terceros
- Participación proactiva de la figura del Contador/Auditor Externo
- Atender a las mejores prácticas nacionales e internacionales en la administración de inventarios

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

29

### Postulados o Directrices Básicos

- El stock técnico debería ser el fiel reflejo del stock físico, debiendo evidenciar todo lo que acontece con el mismo
- Los productos ingresados deberían cotejarse contra su correspondiente orden de compra, debidamente autorizada por funcionario de nivel adecuado
- La guarda de la mercadería debería hacerse con los niveles de seguridad e higiene establecidos por normas escritas correspondientes, y de acuerdo a su respectivo posicionamiento
- Estibación por separado de bienes propios y bienes de terceros, a los efectos de la correcta valuación de los primeros
- Incremento en la frecuencia de los inventarios

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

30

Fin

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

31

Gracias a todas aquellas personas que hicieron posible  
que esté hoy aquí...

*Fernando Gabriel Carmona*

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

32

“Es mejor cojear por el camino que avanzar a  
grandes pasos fuera de él. Pues quien cojea  
en el camino, aunque avance poco, se  
acerca a la meta, mientras que quien va  
fuera de él, cuanto más corre, más se aleja”.

San Agustín

Octubre 2009

Universidad F.A.S.T.A.- Mar del Plata

33

## **Carta aprobación Profesor Tutor**



Mar del Plata, 27 de agosto de 2009

Al Departamento de Metodología de la Investigación:

Ref: Trabajo final de grado del alumno Fernando Carmona

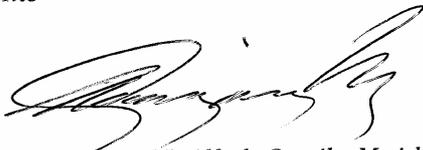
La presente tiene por motivo llevar a su conocimiento que, en mi carácter de Profesor Tutor elegido por el alumno Carmona, he realizado la evaluación del trabajo que presenta con ésta, cuyo título es: **“Auditoría de bienes de cambio en grandes empresas de distribución y comercialización de la ciudad de Mar del Plata”**.

Los contenidos fueron analizados y depurados obteniéndose una notable coherencia y una interesante propuesta para nuestra profesión.

La investigación ha sido realizada con la profundidad necesaria y consultando fuentes de información adecuadas a los objetivos definidos.

El trabajo ha sido elaborado con claridad y precisión terminológica, en la que se ha puesto especial atención, y por ello presto mi formal acuerdo para la presentación oral para su defensa pública.

Saludo a ustedes muy cordialmente



*C.P. Alfredo González Maciel*