



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS

Carrera: Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIDAD

**LA RAZONABLE VALUACIÓN DE LOS BIENES DE CAMBIO EN UN MARCO DE
CONTROL INTERNO E INFORMATIZACIÓN DE LOS PROCESOS APLICADA A
LA EMPRESA CONSTRUCTORA ELECTROINGENIERIA S.A.**

Autor:

Cra. Jesica Anabela Ortiz

Tutor:

Cr. Leandro Pagnone

Córdoba, 30 de Junio de 2016



La razonable valuación de los bienes de cambio en un marco de control interno e informatización de los procesos aplicada a la empresa constructora Electroingeniería S.A. by Ortiz, Jesica Anabela is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

AGRADECIMIENTOS

Agradezco profundamente al Prof. Cr. Leandro Pagnone por haber aceptado ser tutor de este trabajo, guiándome en el desarrollo del mismo y depositando de esta manera su confianza en mí.

De igual manera, al Prof. Dr. Juan A. Arguello, quien en todo momento estuvo dispuesto a brindarme soporte y ayuda para poder concluir el presente trabajo.

Por último, a la Profesora Dra. Eliana Werbin, quien nos acompañó durante todo el cursado del posgrado y siempre estuvo dispuesta a brindarnos su ayuda frente a cualquier eventualidad que pudiéramos tener.

Desde ya, muchas gracias.

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo a mi familia, especialmente a mis padres, quienes siempre me acompañaron, apoyaron e inculcaron los valores de esfuerzo, perseverancia, compromiso y dedicación en todo lo que emprenda.

A mi novio, amigos y compañeras de la especialidad por el apoyo, entendimiento, empuje y motivación a lo largo del cursado del posgrado y desarrollo de este trabajo final.

A mis jefes por la confianza, apoyo y facilidades personales, académicas y laborales que me brindaron desde el comienzo del cursado.

RESUMEN

El presente trabajo final pretende mostrar cómo un adecuado ambiente de control interno, informatización de los procesos y cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados permiten lograr una razonable valuación y exposición de los bienes de cambio de la empresa Electroingeniería S.A. Del análisis de los resultados surge que la firma cuenta con un adecuado ambiente de control interno en el entorno informático dado que cuenta con procedimientos internos que rigen el procesamiento y almacenamiento electrónico de datos, la solicitud de insumos, políticas de seguridad informática y acceso restringido al software de gestión como carpetas de almacenamiento de información, licencias originales, profesionales idóneos en el tema que brindan capacitación y soporte a las áreas que lo demanden. SAP como software de gestión contable y financiero para el rubro bienes de cambio se encuentra parametrizado y restringido de modo tal que permite la adecuada segregación de funciones dispuesta para el proceso. De este modo los usuarios no vinculantes del proceso no tienen acceso a la manipulación de datos del mismo, existe una cadena de autorización en función a los niveles de jerarquía que posee la firma, existe correspondencia entre los precios y cantidades solicitadas, ingresadas, utilizadas y pagadas, la valuación de los materiales es de acuerdo a la normativa internacional, entre otros puntos. Respecto al ambiente de control interno existente en el proceso de compras e inventario el mismo es también adecuado dado que el circuito logístico se encuentra claramente establecido en los procedimientos internos como así también por los usos y costumbres que posee la firma, las distintas etapas cuentan con la documentación de respaldo y lineamientos claramente establecidos para la manipulación de los materiales, existe una clara segregación de funciones en torno a las actividades del proceso y acceso al software de gestión y por parte del área de Auditoría Interna se realizan inventarios sorpresivos, solicitud de justificaciones de diferencias y cortes de documentación a los fines de controlar la adecuada manipulación y registro de las operaciones. Respecto al cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados se verifica que los bienes de cambio se encuentran valuados según la normativa internacional, los inventarios han sido medidos a su costo de adquisición, utilizando el método de costo promedio ponderado las obras en curso han sido medidas a los costos incurridos hasta el cierre de cada ejercicio, las no corrientes han sido medidas a la suma de los costos incurridos adicionándole los costos financieros derivados de la utilización del capital ajeno durante su proceso de ejecución, los departamentos a la venta han sido medidos a su costo de construcción, el valor contable de los inventarios así determinado no supera su valor recuperable al cierre de cada ejercicio. El informe del auditor manifiesta la aplicación de procedimientos de auditoría y su opinión es favorable respecto al rubro. De este modo, se concluye que Electroingeniería S.A. gracias a este adecuado ambiente de control interno, informatización de los procesos y cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados permiten lograr una razonable valuación y exposición de los bienes de cambio para los estados financieros al 31 de diciembre de 2015.

Palabras claves: Inventario, Control Interno, Auditoría de Sistemas, Auditoría Informática, Resolución Técnica N° 37, Bienes de Cambio.

ABSTRACT

This final work aims to show how a proper internal control environment, computerization of processes and compliance with generally accepted accounting principles allow achieve reasonable valuation and disclosure of inventories Electroingeniería Company S.A. Analysis of the results shows that the company has adequate internal control environment in the computing environment as it has internal procedures governing processing and electronic data storage, application of inputs, security policies and restricted access to management software and storage folders, original licenses, qualified professionals in the field that provide training and support to the areas that demand it. SAP as management accounting software and financial assets account for the change is parameterized and restricted in a way that allows adequate segregation of duties provided for in the process. Thus non-binding process users have access to data manipulation thereof, there is a chain of authorization according to the levels of hierarchy that has the signature, there is correspondence between prices and quantities requested, entered, used and paid, the valuation of materials is in accordance with international standards, among other points. Regarding the environment of internal control in the process of purchasing and inventory the same is also suitable because the logistical circuit is clearly established in internal procedures as well as by the customs that owns the firm, the various stages feature supporting documentation and clearly established for materials handling guidelines, there is a clear separation of functions around the activities of processes and access management software and by the area of Internal Auditor surprise inventory is made, request justifications cuts differences and documentation for the purpose of controlling the proper handling and recording of transactions. Regarding compliance with the generally accepted accounting verified that the inventories are valued according to international standards, inventories have been measured at acquisition cost, using the method of weighted average cost works in progress are measured the costs incurred up to the end of each year, non-current have been measured at the sum of costs incurred plus financial costs arising from the use of foreign capital during the implementation process, departments for sale have been measured at construction cost, the book value of inventories so determined shall not exceed their recoverable value at the end of each year. The auditor's report states the application of audit procedures and their opinion is favorable with respect to the item. Thus, it is concluded that Electroingeniería S.A. thanks to this adequate internal control environment, computerization of processes and compliance with generally accepted accounting principles allow achieve reasonable valuation and disclosure of inventories for the financial statements as of December 31, 2015.

Keywords: Inventory, Internal Control Systems Auditing, Computer Audit, Technical Resolution No. 37, Inventories.

INDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	1
II.	METODOLOGÍA	6
III.	RESULTADOS Y DISCUSION.....	10
	A.- Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre Auditoria Interna en el contexto de la empresa Electroingeniería S.A.	10
	1. Definición de Auditoria Interna.....	10
	2. Definición de Control Interno	11
	3. Análisis de Inventarios en el marco del control interno	12
	B.- Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre Auditoria de los Sistemas de Información Computarizados en el contexto de la empresa Electroingeniería S.A.	17
	1. Auditoría Informática versus Auditoría de Sistemas	17
	2. Auditoría Informática	19
	i) Objetivos de una Auditoría Informática.....	19
	ii) Justificación de una Auditoría Informática	21
	3. Auditoria de Sistemas de Información y sistema de control interno	23
	i) El control Interno en los Sistemas de Informacion Contable.....	23
	ii) Importancia del control interno.....	23
	iii) Impacto de la tecnología en el Control Interno	24
	C.- Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre Auditoria de los Estados Contables en el contexto de la empresa Electroingeniería S.A.	27
	1. Concepto de Auditoria Externa	27
	2. Objetivos de la Auditoria Externa	27
	3. Resolución Técnica N° 37	28
	i) Normas para su desarrollo (Resolución Técnica N°37)	29
	4. Procedimiento de Auditoria Externa para Inventarios	32
	i) Aseveraciones (Afirmaciones) / Errores potenciales	33
	ii) Descripción de los componentes	33
	iii) Riesgos de auditoría, controles y pruebas sustantivas	35
	iv) Procedimientos de toma de inventario	36
	v) Valuación de inventario	42
	vi) Previsión por obsolescencia y lenta rotación.....	44
	D.- Estudio Exploratorio de Experiencia Práctica sobre el rubro Bienes de Cambio de la empresa Electroingeniería S.A.	46

1.	Estructura Organizativa.....	46
2.	Objetivos de la empresa.....	47
3.	Sistema de Información Contable Computarizado	48
4.	Sistema de Control Interno	52
5.	Exposición y valuación contable de los Bienes de Cambio	60
IV.	CONCLUSIONES	68
V.	BIBLIOGRAFÍA.....	74



I. INTRODUCCIÓN

La correcta valuación y exposición de los bienes de cambio para determinadas empresas resulta ser un factor fundamental a la hora de determinar su activo. Por lo tanto el monto del mismo influye en la magnitud y valoración que los usuarios externos e internos de la información perciben del ente.

El presente trabajo pretende mostrar la valuación y exposición contable de los bienes de cambio de una empresa constructora teniendo en cuenta la influencia de un ambiente de control interno y sistematización de los procesos. Para ello se tomará como referencia el análisis de inventario de una empresa particular como es Electroingeniería S.A.

Antes que nada, es preciso aclarar que se utiliza como palabras claves a los fines de la investigación las denominaciones “bienes de cambio” e “inventario” indistintamente. Esto se debe a que bajo las normativas nacionales se suele utilizar esta primera expresión mientras que a nivel internacional es habitual referirse a este tema mediante la utilización de la segunda acepción.

Para comenzar, es conveniente mencionar que Electroingeniería S.A. es una empresa dedicada a la ingeniería, construcción, operación y mantenimiento de grandes obras y servicios electromecánicos, civiles, de arquitectura, viales, de saneamiento, de conducción de fluidos y otras especialidades asociadas (Electroingeniería S.A., 2015).

Fue fundada en 1977 por un grupo de jóvenes empresarios cordobeses, que con una clara visión estratégica, basada en la calidad de servicio, el compromiso de sus recursos humanos y una fuerte vocación de crecimiento, lograron consolidar una empresa altamente competitiva, que inicialmente incursionó con éxito en los mercados de comercialización de

materiales y equipos eléctricos, la fabricación de celdas y tableros y la construcción de obras electromecánicas (Electroingeniería S.A., 2015).

Apostando a la innovación permanente, comenzó a incursionar también en obras civiles, de arquitectura, saneamiento, y a operar en el exterior. Ese crecimiento la llevó a crear o adquirir nuevas unidades de negocios, que para una mejor y más racional administración condujeron a la conformación, en 2009, de Grupo Eling S.A., sociedad inversora que la controla y mantiene las tenencias accionarias de todas las empresas vinculadas a los sectores de la construcción, energía, inmobiliario, comunicaciones y vitivinícola, que se generaron a partir de Electroingeniería (Electroingeniería S.A., 2015).

Los inventarios en las compañías representan uno de los principales activos. Su adecuada gestión es fundamental para evitar pérdidas. Conocer cuáles son los puntos de control que las empresas deben ejercer sobre los procesos que incluyen inventarios, y tener conocimiento de los errores más comunes, es fundamental cuando se realizan controles sobre los mismos (Ghirardotti, 2014). De ahí la importancia del ambiente de control interno a los fines de mitigar riesgos y posteriormente determinar la razonabilidad de su valuación.

El informe COSO define al control interno como *“un proceso realizado por el directorio, la gerencia y demás personal de la empresa con el objeto de brindar una razonable seguridad sobre el logro de los objetivos en las siguientes categorías:*

- *Efectividad y eficacia de las operaciones.*
- *Cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicable.*
- *Confiabilidad de la información financiera.* (Comité de Organizaciones

Patrocinadoras de la Comisión Treadway, 1992).

De la empresa mencionada se expondrá, tras un análisis del proceso de compras e inventario, como es el ambiente de control interno determinando sus eficiencias y/o deficiencias.

Dentro de la función de control aparece la auditoría, la cual permite acumular y evaluar evidencias, realizado por una persona competente acerca de la información cuantificable y con el propósito de determinar e informar el grado de correspondencia que existe entre la información que ha sido cuantificada y los criterios establecidos (Vega García, 2006).

En términos sencillos, la auditoría de la información consiste en un proceso que examina todas las funciones de la empresa relacionadas con la información y determina cómo la utilizan (Vega García, 2006).

La auditoría de la información es un diagnóstico sobre el uso de la información dentro de la organización y una metodología de gestión aplicable a cualquier ámbito e institución que establezca las necesidades de información y los recursos que correspondan a ellas. Contribuye al establecimiento, la redefinición y la evaluación de una política de información corporativa, la creación de valor y la determinación del valor de la información para una organización (Vega García, 2006).

Por otro lado, respecto del sistema de control interno en un entorno informático, se puede decir que si este control es razonablemente aceptable, se dan por buenos los datos que genera el sistema de información computarizado. Por lo tanto una de las normas para la ejecución de un trabajo de auditoría en un entorno computacional, es el estudio y evaluación de los sistemas de control interno. Las normas no varían, lo que se modifican son los procedimientos y medios utilizados por el Auditor. (Castello, 2008).

En función a lo expuesto, ya se hizo alusión al ambiente de control interno en un área y en el entorno informático de una empresa.

A continuación se enuncia lo que es la auditoría externa y como se nutre de estos dos temas para determinar la valuación y exposición de los estados contables.

Por auditoría independiente se entiende aquella realizada por contadores públicos externos y se subraya la importancia de la misión del auditor independiente. Este, aunque contratado por una empresa, asume la responsabilidad ante un público que confía en su opinión acerca de los estados financieros de la entidad (Villardefrancos Álvarez & Rivera, 2006).

Slosse plantea que una de las funciones más comunes de la auditoría externa es brindar una opinión sobre las manifestaciones de la administración incluidas en la información contable emitida por el ente. Esta función es conocida como auditoría de estados contables o información financiera (Slosse, 1999).

La diferencia entre las auditorías externa e interna radica en que mientras la primera se asocia al estudio de los estados financieros de una organización por terceras personas, la segunda se dedica al análisis que evidencia la correspondencia entre los parámetros diseñados y el funcionamiento real de la organización. La auditoría interna revisa la eficiencia de las operaciones, es decir, revisa y opina sobre el manejo eficiente o no de los recursos de la Empresa por parte de la Gerencia. De este modo, este tipo de auditoría es ejercida por los miembros de la propia organización, no comprometidos con los procesos que se pretende auditar (Villardefrancos Álvarez & Rivera, 2006).

El auditor externo deberá relevar y evaluar el control interno con el objeto de depositar confianza o no en los controles de los flujos de información que generan los saldos a ser

auditados y de esta manera modificar o no la naturaleza, alcance y oportunidad de procedimientos de auditoría (Schuster, 1992).

Así lo establece la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE dentro del punto Normas de Auditoría (auditoría externa de los estados contables con fines generales). Este dice que para poder emitir su opinión sobre los estados contables de un ente o abstener de opinar, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo una serie de pasos. Entre estos, reunir los elementos de juicios válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de procedimientos de auditoría. Uno de ellos es la evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en el control interno del ente (FACPCE, 2013). En este punto la coordinación de tareas entre auditoría externa y auditoría interna es esencial para lograr mejor cobertura, evitar duplicidad de tareas y ser más eficientes.

Con lo mencionado, queda expuesto la interrelación entre la valuación y exposición de los estados contables, la influencia de un ambiente de control interno y sistematización de los procesos.

El objetivo general de este trabajo fue mostrar cómo un adecuado ambiente de control interno, informatización de los procesos y cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados permiten lograr una razonable valuación y exposición de los bienes de cambio de la empresa Electroingeniería S.A.

II. METODOLOGÍA

El presente trabajo se llevó a cabo mediante el estudio exploratorio de carácter bibliográfico referido a los temas que se mencionan en los puntos siguientes. Como complemento y en correspondencia con el objetivo de este trabajo, se realizaron también un estudio exploratorio de carácter práctico respecto del rubro Bienes de Cambio de la empresa Electroingeniería S.A. tal como se puede apreciar a continuación:

a. Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre Auditoría Interna.

Este estudio se llevó considerando los siguientes autores:

- Gleim, I. N. (2004).
- Instituto de Auditores Internos de Argentina, (2004).
- Instituto de Auditores Internos de España, (2013).
- Schuster, J.A. (1992).

b. Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre Auditoría de los Sistemas de Información Computarizados.

Este estudio se llevó considerando los siguientes autores:

- Acha Iturmendi, J. J. (1994)
- Ávalos, A. (2015)
- Castello, R. J. (2008).
- Vega García, M.L (2006).
- Warren, D. J.; Edelson, L. W. & Parker, X. L. (1996).

c. ***Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre Auditoria de los Estados Contables.***

Este estudio se llevó considerando los siguientes autores:

- Bohórquez Forero, N. (2015).
- FACPCE. (2013). Resolución Técnica 37.
- Villardefrancos Álvarez, M.C & Rivera, Z (2006).

d. ***Estudio Exploratorio de Experiencia Práctica sobre el rubro Bienes de Cambio de la empresa Electroingeniería S.A.***

Unidad de Análisis

La unidad de análisis será el Rubro Bienes de Cambio de la empresa teniendo en cuenta los principios de contabilidad generalmente aceptados, ambientes de control interno y sistema de informatización utilizado.

Variables

- *Estructura Organizativa:* Análisis del organigrama de la empresa.

La estructura es flexible, y de acuerdo a la naturaleza de los contratos se organiza según esquemas de organización matricial, para una mejor y más eficiente atención de las distintas obras y servicios.

- *Objetivos de la empresa:* la empresa ha mantenido una política orientada hacia la plena satisfacción de sus clientes, procurando crear bienestar para su personal y la sociedad. Tiene como Visión mantener una posición de

liderazgo entre las empresas de construcciones y servicios en el país, proyectando sus fortalezas al exterior. Para lograr ese objetivo, su Misión es desarrollar actividades en todas las ramas del sector, compitiendo con los mejores y más capaces, como medio para acrecentar de manera constante sus recursos humanos y materiales. Esta filosofía está basada en Valores que potencian el desarrollo integral de las personas, la preservación del ambiente, la seguridad y las relaciones de la empresa con la comunidad.

- *Sistema de Información Contable Computarizado:* Analizar los informes de auditoría de sistemas, actividades de evaluación y control de los sistemas de información a los fines de comprobar la fiabilidad de la herramienta informática.
- *Sistema de Control Interno:* Análisis de todos los procedimientos existentes y con vinculación directa con el control y valuación de los bienes de cambio de la organización.
- *Exposición y valuación contable de los Bienes de Cambio:* Analizar el rubro bienes de cambio de los estados contables al último cierre y su verificación de cumplimiento de resoluciones técnicas aplicables y vigentes.

Técnicas

Las técnicas a emplear a lo largo del análisis e investigación de las variables antes descriptas son:

- **Revisión de estructuras organizacionales:** verificar la segregación de funciones dentro de la organización y el área a investigar.

- Revisión del sistema de información: análisis de la parametrización de SAP para todo lo relacionada a la valuación y exposición del rubro bienes de cambio. Como así también en aquellos puntos que contribuyen al control interno del proceso.

- Aplicación de técnicas de muestreo en lo que hace al análisis de compras y valuación de los almacenes.

- Entrevista y/o cuestionario.
- Inspección Ocular.
- Relevamiento de los Procedimientos vigentes para el ente.
- Análisis Contable de las cuentas relacionadas al rubro.

III. RESULTADOS Y DISCUSION

A.- Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre Auditoría Interna en el contexto de la empresa Electroingeniería S.A.

Este punto del trabajo tiene por objetivo mostrar la eficiencia o deficiencia del ambiente de control interno en todo lo que hace al proceso relacionado a la administración de los bienes de cambio y vinculándolo con la empresa a analizar.

1. Definición de Auditoría Interna

La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir con sus objetivos aportando un enfoque sistémico y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno (Gleim, 2004).

La auditoría interna revisa la confiabilidad e integridad de la información, el cumplimiento con las políticas y reglamentos, la salvaguarda de los activos, el uso económico y eficiente de los recursos, las metas y objetivos operativos establecidos. Los trabajos de auditoría interna abarcan todas las actividades financieras y de operaciones incluyendo sistemas, producción, ingeniería, comercialización y recursos humanos (Gleim, 2004).

Dentro de la función de control aparece la auditoría, la cual permite acumular y evaluar evidencias, realizado por una persona competente acerca de la información cuantificable y con el propósito de determinar e informar el grado de correspondencia que existe entre la información que ha sido cuantificada y los criterios establecidos (Vega García, 2006).

Electroingeniería S.A. cuenta con el área de Auditoría Interna quien desde 2008 presta este tipo de servicios a todas las empresas que forman parte del grupo empresario, como así también a todas las áreas involucradas.

Tal como se mencionó en el párrafo anterior, el objetivo principal de esta área es acumular y evaluar evidencias acerca de la información cuantificable y con el propósito de determinar e informar el grado de correspondencia que existe entre la información que ha sido cuantificada y los criterios establecidos. Para ello toma principalmente los procedimientos internos establecidos por la firma y procede a la verificación de su cumplimiento y la correspondencia con las normas legales y contables que aplican a la organización.

2. Definición de Control Interno

Gobierno, riesgo y control son conceptos interrelacionados que son fundamentales en el campo de la auditoría interna y el trabajo de los auditores internos (Gleim, 2004).

La definición de auditoría interna incluye la ayuda a una organización en el cumplimiento de sus objetivos, mediante el aporte de un enfoque sistémico y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de riesgo, control y gobierno. El glosario que acompaña a las normas define al control como “cualquier medida que tome la dirección, el consejo y centros, para mejorar la gestión de riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas establecidos. La dirección planifica, organiza y dirige la realización de las acciones suficientes para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzaran los objetivos y metas.” (Gleim, 2004).

Los controles pueden ser preventivos (para evitar hechos no deseados), de detección (para detectar y corregir hechos no deseados que han ocurrido) o de dirección (para provocar o promover que sucedan hechos deseados) (Gleim, 2004).

Control organizacional es el medio para lograr el uso más eficaz posible de los acuerdos organizacionales. Control organizacional es parte del proceso de control, es más extenso. Se corresponde a los aspectos especiales de control de la actividad organizacional. Consiste en el diseño de los acuerdos para lograr los objetivos de una entidad en particular y en la re-valoración y modificación continua del diseño (Gleim, 2004).

A través de la implementación de los distintos procedimientos con que cuenta Electroingeniería S.A. busca incrementar el ambiente de control interno dentro de cada uno de sus procesos. Así cada una de sus áreas aplica controles preventivos, controles preventivos para evitar hechos no deseados y el área de Auditoría Interna controles detectives y directos.

3. Análisis de Inventarios en el marco del control interno

Los inventarios en las compañías representan uno de sus principales activos. Su adecuada gestión es fundamental para evitar pérdidas. Conocer cuáles son los puntos de control que las empresas deben ejercer sobre los procesos que incluyen inventarios, y tener conocimiento de los errores más comunes, es fundamental cuando se realizan controles sobre los mismos (Ghirardotti, 2014).

De ahí la importancia de un adecuado ambiente de control interno a los fines de mitigar riesgos y posteriormente determinar la razonabilidad de su valoración.

Al referirse a listados de productos terminados es importante diferenciar el de las mercancías mantenidas en depósito, respecto del de las que son almacenadas en sucursales

comerciales, ya que los riesgos varían significativamente. En primer lugar se deben tener en cuenta algunos peligros generales relacionados con el manejo de productos terminados y otros vinculados con los depósitos; también se deben considerar las sucursales comerciales (Ghirardotti, 2014).

Electroingeniería S.A. por tratarse de una firma cuyo objeto principal es la construcción, operación y mantenimiento de grandes obras y servicios electromecánicos, civiles, de arquitectura, viales, de saneamiento, de conducción de fluidos y otras especialidades asociadas, posee principalmente su mercadería en los obradores que posee a lo largo de los distintos puntos del país y dentro de ellos existen espacios especialmente destinados para su resguardo.

En cuanto a las mercaderías, se debe:

- verificar que personal que tiene acceso físico a los bienes no pueda realizar ajustes de inventario sin supervisión de terceros sectores;
- que los informes de recepción, una vez ingresados al sistema no puedan ser modificados con posterioridad. Si se permite su modificación posterior se podrían realizar cambios en los mismos y de esta forma alterar documentos y desviar bienes;
- chequear que todo remito por salida de mercaderías este facturado. Este control lo debería proveer el sistema o realizarse manualmente;
- ver que la empresa use el método de primero entrado primero salido para evitar obsolescencia;
- verificar la existencia de los bienes con escasa rotación (ejemplo sin ventas en los últimos 12 meses) y evaluar si los mismos deben ser desvalorizados y/o si realmente existen;
- revisar, para una muestra de bienes, su estado de mantenimiento.
- evaluar si la empresa ha vendido bienes por debajo de su precio de costo.

Esto puede ser un indicador de inventarios sobrevaluados o que la compañía ha sufrido algún tipo de fraude o irregularidad (Ghirardotti, 2014).

Todos estos puntos son tenidos en cuenta, por parte del personal del área de Auditoría Interna de la firma, a la hora de realizar una auditoría respecto del proceso de compras y de inventario los cuales hacen al ambiente de control interno existente para el rubro bienes de cambio.

Para ello, el equipo de auditoría asignado a la misma se dirige a los obradores donde se encuentra la mercadería y mediante relevamiento al personal, inspección ocular, corte de documentación, inventarios sorpresivos y análisis de toda la documentación de respaldo para una muestra, se busca detectar si los inventarios se encuentran sobrevaluados o bien la compañía ha sufrido algún tipo de fraude o irregularidad.

En general, dado la falta de recursos económicos, humanos, edilicios, de capacitación, de control, siempre se encuentra alguna observación respecto a todos los puntos previamente mencionados.

En cuanto a los inventarios, se debe verificar la política de seguros. En épocas de inflación en muchas oportunidades las empresas no actualizan el valor de sus seguros y ante robos o incendios las pérdidas pueden ser cuantiosas (Ghirardotti, 2014).

Respecto a la política de seguros de la firma para el rubro bienes de cambio, se limita a tener guardias (propio o tercerizado) en cada uno de los obradores que posee y ciertas normas básicas de seguridad como cerradura, candados y demás para el resguardo de los mismos. De modo que ante robos o incendios generalmente la firma se hace cargo por los mismos.

Si hay bienes en depósitos de terceros, hay que prestar especial atención a la antigüedad de los mismos. En ocasiones son mantenidos fuera de la organización para evitar controles o

que sean desvalorizados. En estos casos, más allá de su significación deberían ser verificados o vía sistemas controlar la rotación de los mismos (Ghirardotti, 2014).

Los bienes de mayor valor o que por su tamaño sean de más difícil control, deben pasar por una revisión más estricta. Algunas veces, se destinan espacios precisos con responsables específicos dentro del depósito para ejercer mayor control sobre estos bienes (Ghirardotti, 2014).

En general sobre este aspecto la firma coincide en lo mencionado y tiene especial cuidado tal como se menciona.

Al realizar inventarios es importante que sean sorpresivos y verificar si existieron movimientos inusuales de mercadería en forma previa y post a la toma de los mismos, ya que si son programados, los responsables de los mismos pueden confeccionar remitos ficticios para ajustar el stock, que luego del conteo son revertidos y de esta forma los faltantes no son detectados. Por esta razón es fundamental monitorear los movimientos atípicos en forma previa y posterior (Ghirardotti, 2014).

Tal como se expresó en párrafos anteriores, el área de Auditoría Interna tiene como directiva la toma de inventarios sorpresivos y la solicitud en el momento de las justificaciones de las diferencia encontradas. Esto permite detectar puntos de control interno, observaciones y desviaciones significativas y que hacen a las malas prácticas de la organización. En alguna oportunidad, a modo de anécdota, se solicitó la documentación de respaldo al día siguiente de la toma de inventario y se pudo verificar una vez entregada y mediante cruces con el sistema que en esa noche que habían confeccionado de modo ficticio las justificaciones solicitadas.

A lo largo del desarrollo de las distintas auditorias y de la intervención del área estos procesos se van mejorando y aún queda puntos por mejorar.

En el caso de que las empresas tengan sucursales comerciales, adicionalmente a los controles mencionados, es importante tener presentes las siguientes precauciones:

- se debe verificar, en forma previa y posterior a la toma, todo movimiento inusual de mercadería, por ejemplo si la sucursal ha realizado ajustes de stock, remitos o facturado bienes a clientes ficticios, que luego regulariza con notas de crédito;

- chequear cómo se resguardan los productos de mayor valor y/o de tamaño reducido para evitar de que los mismos sean sustraídos. Por ejemplo los supermercados muchas veces ponen cerca de las cajas productos caros y de tamaño reducido para evitar robos;

- verificar las condiciones de seguridad de los productos y su disposición para que no representen un riesgo de accidente para los clientes y personal de la firma;

- si los locales son a la calle verificar que existan controles operativos para evitar robos y/o saqueos (Ghirardotti, 2014).

Tal como se puede observar, la realización de adecuados controles sobre el sector inventarios es fundamental para que las compañías eviten pérdidas o reduzcan las mismas a rangos tolerables para que no afecten el desempeño de la firma. La toma de conciencia por parte de la dirección de la empresa es clave para evitar pérdidas innecesarias (Ghirardotti, 2014).

B.- Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre Auditoria de los Sistemas de Información Computarizados en el contexto de la empresa Electroingeniería S.A.

El objetivo en este punto es mostrar como el Sistema de Información aplicado permite mitigar riesgos, ayudar al control interno y de este modo ver cómo impacta en el trabajo del Auditor Interno y del Auditor Externo.

1. Auditoría Informática versus Auditoría de Sistemas

Muchos autores consideran a los términos Auditoría de Sistemas y Auditoría Informática como equivalentes; sin embargo, es oportuno hacer algunas consideraciones al respecto:

Auditoría de sistemas es un término con varias acepciones entre ellas, a las actividades de evaluación y control de los sistemas de información de una organización (Castello, 2008).

Históricamente, el sistema de información de una empresa sobre el que se hacía auditoría era el contable, aquel que reflejaba la situación económico-financiera de la empresa. La irrupción de tecnologías de procesamiento electrónico de datos facilitó el desarrollo y automatización de otros sistemas de información en la empresa, los que completan y complementan el contable. Esta situación justifica la necesidad de auditar también otros sistemas de información de una entidad, por ejemplo: gestión de ventas, de compras, administración de activos fijos, administración de inventarios, recursos humanos, etc (Castello, 2008).

Auditoría informática, en cambio, se ocupa de evaluar cómo se utilizan los recursos informáticos que dispone la organización. Es un análisis de eficiencia operativa y puede llegar,

incluso, a considerar las nuevas tecnologías disponibles en el mercado (los recursos potenciales) aplicables al procesamiento de datos (Castello, 2008).

La auditoría informática de una entidad, en algunos casos, incluye la evaluación del funcionamiento operativo de los sistemas de aplicación en producción, tareas comprendidas también en una auditoría de sistemas. A su vez, una auditoría de sistemas suele incluir la evaluación de los recursos informáticos que se usan para mantenerlo operativo. De ahí que sus ámbitos de actuación se crucen, confundan y lleven a considerar ambos términos como equivalentes (Castello, 2008).

En este contexto, se puede decir que Electroingeniería S.A. cuenta con un área Auditoría Interna que brinda estos dos tipos de servicios:

- el de Auditoría Informática la cual es prestada por un profesional idóneo en el tema (ingeniero en sistema) y
- la de Auditorías de sistemas de información, más precisamente los contables, las cuales son prestadas por este ingeniero y por el resto de profesionales que forman parte del área, cuyo objetivo es verificar el ambiente de control interno que rige en cada uno de los procesos auditados.

Por otra parte, la empresa encargada de la Auditoría Externa de los Estados Contables de la firma, implementa también Auditorías de sistemas de información anualmente a los fines de verificar cual es el ambiente de control interno que existe en torno al sistema contable y de esta manera identificar con el nivel de riesgo con el que tienen que trabajar los Auditores Externos al momento de analizar cada una de las partidas contables que forman parte de los estados financieros.

2. Auditoría Informática

Es el estudio que se realiza para comprobar la fiabilidad de la herramienta informática y la utilización que se hace de ella en una organización. En forma más amplia, se analiza la aplicación de recursos informáticos a los sistemas de información existentes en las empresas, en especial los orientados a automatizar las tareas administrativo-contables, financieras, de gestión, de soporte de decisiones, etc (Castello, 2008).

También se la define como un conjunto de procedimientos y técnicas para evaluar y controlar total o parcialmente un sistema informático, con el fin de proteger sus activos y recursos, verificar si sus actividades se desarrollan eficientemente y de acuerdo con la normativa informática y general existente en cada empresa y para conseguir la eficacia exigida en el marco de la organización correspondiente (Acha, 1994).

De este modo, la informática se encuentra vinculada en la gestión de las empresas y es de vital importancia que existan herramientas tecnológicas para el auditor, con el fin de analizar el desempeño y funcionamiento de los sistemas de información de una organización, que ayuda a la toma de decisiones pero no decide por sí misma (Ávalos, 2014).

i) Objetivos de una Auditoría Informática

La Auditoría Informática, también llamada Auditoría de Recursos Informáticos o de Tecnologías de Información, no es dependiente ni evoluciona desde la convencional auditoría al sistema de información contable. Sus puntos de partida son diferentes, no se trata sólo de analizar la corrección de los estados financieros -misión de una auditoría contable-, sino de verificar la correcta utilización de los recursos informáticos disponibles en la entidad. Es decir, evalúa el cumplimiento de las normas y procedimientos fijados por la organización para usar y

administrar sus recursos TIC, incluyendo el análisis de la marcha de los planes y proyectos informáticos. Los trabajos de auditoría de esta naturaleza, en general, controlan el funcionamiento del departamento de Sistemas de la empresa, en especial, la calidad de los servicios que presta (Castello, 2008).

En síntesis, los objetivos de una auditoría informática son comprobar:

– que el procesamiento electrónico de datos cumpla con las políticas normativas y los procedimientos institucionales y legales vigentes.

– que existan procedimientos adecuados para la selección, uso y resguardo de los recursos informáticos de la entidad, tanto los aplicados a los activos físicos (hardware, redes de comunicación de datos) como a los intangibles (licencias de software, programas de aplicación, datos).

– que la consistencia y confiabilidad de los datos administrados por las aplicaciones en producción son suficientes.

– que la adecuada y eficaz operación de los sistemas y de las aplicaciones informáticas de la entidad esté asegurada (Castello, 2008).

Desde 2012 el área de Auditoría Interna de Electroingeniería S.A. cuenta con un profesional idóneo en la materia y se concentra en la realización de Auditoría Informáticas en pro del cumplimiento de los objetivos antes mencionados.

Por cuestiones de confidencialidad y dado el tecnicismo de las observaciones detectadas, no se exponen en el presente trabajo pero si se puede decir que desde ese entonces el área las eleva a las autoridades pertinente con el transcurrir de la auditorias se detentan avances en el tema. De hecho en general, todo lo que hace a este punto se encuentra mitigado:

- La firma cuenta con procedimientos internos que rigen el procesamiento electrónico de datos. Cuenta con el software de gestión SAP y existe procedimientos para el manejo del mismo.
- Existen procedimientos establecidos por parte del área de sistema para adquisición de insumos informáticos con determinadas características ya sea de activos físicos (hardware, redes de comunicación de datos) como de intangibles (licencias de software, programas de aplicación, datos).
- Todas las áreas cuentan con acceso a carpetas comunes donde solo los miembros de dichas áreas tienen acceso a las mismas garantizándose la confidencialidad de los datos.
- Para el ingreso y gestión en SAP, cada uno de los empleados cuenta con usuario y contraseña solamente conocido por ellos.
- Existe la política de generación de backup dentro de cada una de las áreas de la compañía como así también periódicamente y por parte de personal de sistemas, de todas las transacciones realizadas en SAP
- La firma posee licencias originales en SAP y demás licencias de software de modo que ante una inoperatividad de los sistemas las empresas proveedoras se encargan de solucionarlo. Así mismos, el área de sistemas cuenta con una amplia gama de profesionales capacitados en la materia que brindan asesoramiento inmediato ante algún conflicto (mesa de ayuda).

ii) Justificación de una Auditoría Informática

En primer lugar, uno de los habituales demandantes de una auditoría de la actividad informática es la Dirección de la empresa. Esto ocurre cuando se cuestiona internamente la calidad de la producción del área de Sistemas, sector considerado como piedra angular en

muchas organizaciones. Esta inquietud es más frecuente en aquellas empresas que disponen de mecanismos de control interno eficaces para evaluar su actividad, por ejemplo, un área de Auditoría Interna. El Director de la entidad está a menudo en inferioridad de condiciones para evaluar una actividad técnica en la cual, generalmente, no ha sido formado. Por lo tanto, es legítimo hacer uso de las competencias profesionales de un auditor informático para evaluar y comprobar el seguimiento de los mandatos oportunamente definidos para el área Sistemas (Castello, 2008).

El responsable informático, igualmente, puede recurrir a la auditoría de su propio servicio. De esta forma, podrá obtener la opinión independiente de un especialista -en contacto con variadas instalaciones informáticas- sobre su propio departamento. En un contexto de reorganización, la auditoría de su área será también para él una forma de ratificar algunas de sus decisiones y, por lo tanto, de justificar y de hacer aceptar a sus colaboradores la nueva estructura y los procedimientos introducidos (Castello, 2008).

Por último, los organismos de control externo (organismos fiscales, de regulación como el BCRA, Sindicaturas, etc.) tienen igualmente la necesidad de evaluar la calidad del entorno informático, fundamentalmente en lo que hace a la calidad de los datos digitalizados que deben controlar para cumplir con su misión de fiscalización (Castello, 2008).

Existen situaciones en las que el auditor debe estar alerta y aclarar las razones del pedido de una auditoría informática. Por ejemplo, cuando es encargada por la Dirección, en un contexto de relación tensa con la Gerencia de Sistemas, el auditor puede ser considerado (a veces con razón) como un “corta cabezas”; o cuando es encargada por una nueva Gerencia de Sistemas en el momento de hacerse cargo de sus funciones, en este caso la auditoría puede ser el pretexto para una crítica o para poner en tela de juicio la labor de quien lo precedió en dicho cargo. En

este último caso, siendo bien pensado, puede servir para establecer el estado de situación en la cual se asume la responsabilidad de conducir el área (Castello, 2008).

Tal como se enuncia, aparte de la planificación prevista en el área de Auditoría Interna de Electroingeniería S.A., muchas de las Auditorías Informáticas son solicitadas por el Directorio, Comité de Auditoría Interna, Comité de Dirección, Gerencia de Sistemas y Tecnología y diversos organismos externos a la firma.

3. Auditoría de Sistemas de Información y sistema de control interno

Tal como se manifestó al inicio de este punto de análisis, las empresas poseen distintos sistemas de información, de modo que las auditorías se pueden realizar en torno a cualquiera de ellos. En este punto nos concentraremos en la Auditoría de Sistemas de Información Contable y su ambiente de control interno.

i) El control Interno en los Sistemas de Información Contable

Se refiere a los métodos, políticas y procedimientos adoptados dentro de una organización para asegurar la salvaguarda de los activos, la exactitud y confiabilidad de la información gerencial y los registros financieros, la promoción de eficiencia administrativa y la adherencia a los estándares de la gerencia (Castello, 2008).

ii) Importancia del control interno

La necesidad de un adecuado sistema de control interno es creciente conforme aumenta el tamaño y la complejidad de una organización (Castello, 2008).

La importancia fundamental del sistema de control interno en un entorno informático, es que, si este control es razonablemente aceptable, se dan por buenos los datos que genera el

sistema de información computarizado. Por lo tanto, una de las normas para la ejecución de un trabajo de auditoría en un entorno computacional, es el estudio y evaluación del sistema de control interno. Las normas no varían, lo que se modifica son los procedimientos y medios utilizados por el auditor (Castello, 2008).

iii) Impacto de la tecnología en el Control Interno

Pérez Gómez, afirma que el ordenador no afecta los objetivos del trabajo del auditor, pero sí afecta al sistema de control interno de la empresa, así como a las técnicas de comprobación o rastreo. Aconseja examinar y comprender la circulación de los datos económico-financieros de una empresa, desde su aparición, continuando con las transformaciones realizadas hasta su registro como información de salida. Recomienda identificar cuáles son:

- Las fuentes de la información elemental (documentación).
- Las distintas combinaciones de esta información elemental a lo largo del procesamiento de la misma.
- Las pistas de auditoría.
- Los controles tanto manuales como informáticos (automáticos) establecidos a lo largo del recorrido (Castello, 2008).

Es decir, los objetivos del trabajo siguen manteniéndose, el cambio respecto a la auditoría tradicional es el entorno. Por ello, los auditores insisten en privilegiar la revisión del sistema de control interno: satisfechos con las medidas de control interno implementadas, dan por buenos los datos que genera el sistema de información económico-financiero (Castello, 2008).

De modo que al efectuar la revisión del sistema de control interno en un ambiente computarizado dentro del marco de una auditoría a un sistema de información deben controlarse especialmente los siguientes aspectos:

- Adecuada segregación de funciones. En un sistema de información computarizado la segregación de funciones pasa a ser administrada por herramientas informáticas a través de grupos de usuarios (control de accesos) y perfiles de seguridad (permisos y derechos) (Castello, 2008).

- Control del acceso a los datos críticos y funciones de procesamiento. Se sugiere implementar controles para asegurar que sólo las personas debidamente autorizadas puedan activar procesos que impliquen cambios en la información económico-financiera de la organización. También es importante implementar mecanismos de control para asegurar la confidencialidad de la información. (Castello, 2008).

- Acceso general al sistema. En general, se ocupan de la "identificación" de usuarios (aseguran que sólo ingresen al sistema los usuarios autorizados) y de la "autenticación" de usuarios (validan la identidad utilizando contraseñas o passwords secretas, combinadas algunas veces con la posesión de elementos físicos como tarjetas magnéticas o tarjetas inteligentes o midiendo características biométricas como huellas digitales) (Castello, 2008).

Respecto a estos puntos en Electroingeniería S.A., dentro del área de Auditoría Interna, las Auditorías en Sistemas de información giran en tornos a las cuestiones propias de los sistemas, software y aplicativos tal como se mencionó precedentemente, control de accesos, accesos a datos críticos, accesos general al sistema, entre otros.

Por parte de las Auditorías a los procesos en general de firma y en torno a este punto, el resto de los auditores hacen controles más puntuales tales como acceso a los distintos módulos

de SAP u otros software en función al puesto de trabajo y a los perfiles de usuarios asignados. Concentrándose siempre en la adecuada segregación de funciones, en la correcta y oportuna manipulación de los datos y consecuente provisión de la información.

Así, considerando estos dos aspectos se llega a la conclusión de cómo es el ambiente de control interno entorno en torno a los distintos procesos auditados. De modo que, satisfechos con las medidas de control interno implementadas, se dan por buenos los datos que genera el sistema de información económico-financiero cubriendo las expectativas del área de Auditoría Interna y minimizando riesgos por parte de la empresa proveedora de la Auditoría Externa.

C.- Estudio Exploratorio Bibliográfico sobre Auditoria de los Estados Contables en el contexto de la empresa Electroingeniería S.A.

Por último, el objetivo en este punto es determinar la razonabilidad del monto y exposición contable del rubro bienes de cambio teniendo en cuenta el soporte y seguridad que brinda el sistema de información y el ambiente de control interno existente.

1. Concepto de Auditoria Externa

También denominada Auditoria Independiente, se entiende aquella realizada por contadores públicos titulados externos y se subraya la importancia de la misión del auditor independiente. Este, aunque contratado por una empresa, asume la responsabilidad ante un público que confía en su opinión acerca de los estados financieros de la entidad. En otros casos, cuando se trata de la auditoría de las esferas no financieras, el auditor independiente responde, principalmente, ante su cliente (Villardefrancos Álvarez & Rivera, 2006).

2. Objetivos de la Auditoria Externa

Dentro de los objetivos que tiene este tipo de actividad, se puede mencionar:

- Obtención de elementos de juicio fundamentados en la naturaleza de los hechos examinados.
- Medición de la magnitud de un error ya conocido, detección de errores supuestos o confirmación de la ausencia de errores.
- Propuesta de sugerencias, en tono constructivo, para ayudar a la gerencia.
- Detección de los hechos importantes ocurridos tras el cierre del ejercicio.
- Control de las actividades de investigación y desarrollo (Villardefrancos Álvarez & Rivera, 2006).

Electroingeniería S.A. tiene como proveedor del servicio de Auditoría Externa o auditor independientes a la firma Deloitte S.A. quien se encarga de opinar respecto de los Estados Financieros del ente teniendo como premisa el cumplimiento de estos objetivos.

3. Resolución Técnica N° 37

Las normas incluidas en esta Resolución Técnica regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoría, la revisión de estados contables de períodos intermedios, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y los servicios relacionados previstos en esta Resolución Técnica, o sea la independencia, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes (FACPCE, 2013).

Existe la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría y de revisión de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que los emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurará que se logre el ineludible grado de confiabilidad de la información contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones (FACPCE, 2013).

Los principales aspectos que introduce esta norma, están motivados en la necesidad de adaptar nuestra norma, a la Normas Internacionales de Auditoría (NIA), buscando coherencia entre una auditoría realizada con normas argentinas y una con normas internacionales; la incorporación de nuevos servicios que estaban contenidos en la RT 7, y mejorar la estructura de la norma, la que originalmente estaba basada en el encargo de auditoría externa exclusivamente y ahora se trata a cada servicio profesional en un capítulo específico.

Electroingeniería S.A. al ser una sociedad que cotiza en bolsa, debe emitir sus estados financieros de acuerdo a la normativa internacional pero ante todo es una sociedad Argentina. De allí que gracias a esta nueva normativa se garantiza la comparabilidad con los estados financieros de empresas que solo se les aplican las normas nacionales.

A continuación nos concentraremos en desarrollar todo lo referente a las Normas de Auditoría Externa de Estados Contables con fines Generales considerando el marco de control internos de los procesos de la firma, de los sistemas de información y la valuación y exposición del rubro analizado.

i) Normas para su desarrollo (Resolución Técnica N°37)

1. A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el contador debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los estados contables objeto de su examen (FACPCE, 2013).

2. La forma de expresión de la opinión del contador dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los estados contables y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables (FACPCE, 2013). Este punto hace referencia al marco contable que establecen las normas contables profesionales argentinas o las normas internacionales de información financiera y a situaciones en que, por disposiciones legales o reglamentarias, se le requiera a un ente preparar estados contables con fines generales bajo un marco de información distinto al que establecen las normas contables profesionales.

3. Para poder emitir su opinión sobre los estados contables de un ente o abstenerse de emitirla, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

3.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades (FACPCE, 2013).

Gracias a este punto de la resolución técnica se puede ver como el marco de control interno y el sistema con el que opera el ente auditado permite opinar respecto de la razonabilidad de los estados contables.

Electroingeniería S.A. respecto a estos temas cuenta con las áreas de Auditoría Interna, Control de Gestión y Sistema de Gestión Integrado que trabajan en pro de un marco de control interno adecuado dado la magnitud y características del ente.

Por su parte, las áreas de Sistema e Información y Auditoría Interna contribuyen a lograr que la información que arroja el sistema contable (SAP) sea razonable y apta para ser utilizada por los auditores externos. El área de Sistemas se encarga de la implementación y parametrización del mismo mientras que el área de Auditoría Interna del control y verificación del cumplimiento de estas parametrizaciones y en correspondencia con los procedimientos internos y normas contables y legales aplicables.

3.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición – o lo que debieran contener) (FACPCE, 2013).

En este trabajo, el objeto del examen son los estados contables al 31 de diciembre de 2015 de la firma Electroingeniería S.A. más precisamente la existencia, pertenencia, integridad, medición y exposición del rubro bienes de cambio o inventario.

3.3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo involucrado (FACPCE, 2013).

3.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias (FACPCE, 2013).

3.5. Reunir los elementos de juicios válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría (FACPCE, 2013).

Respecto a los procedimientos de auditoría tal cual como los detalla la norma, no se desarrollan dado que en el punto 4. Procedimiento de Auditoría Externa para Inventarios, se va hacer alusión específica a los mismos y en relación a este rubro. Siempre haciendo énfasis en el marco de control interno, sistemas, exposición y valuación en torno a este rubro.

3.6. Obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados contables, y concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, lo que, en caso de ocurrir, hará necesaria una adecuada revelación en los estados contables de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre y un párrafo de énfasis en el informe del contador llamando la atención sobre tal situación, como se indica en el párrafo 26 de la sección III.A.ii de la Resolución Técnica N° 37. Sin embargo,

el contador no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por consiguiente, el hecho de que el informe del auditor no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad del ente como una empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento durante un período de al menos doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables (FACPCE, 2013).

3.7. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación (FACPCE, 2013).

3.8. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del contador sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables (FACPCE, 2013).

3.9. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los estados contables en su conjunto, o acerca de si los estados contables fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio (FACPCE, 2013).

3.10. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación (FACPCE, 2013).

4. El contador podrá emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento del control interno examinado (FACPCE, 2013).

4. Procedimiento de Auditoria Externa para Inventarios

A modo de síntesis se exponen los lineamientos con los que opera la firma Deloitte en torno a la auditoría contable de este rubro.

El contenido es el siguiente:

i) Aseveraciones (Afirmaciones) / Errores potenciales

Dentro de las afirmaciones de los estados contables, a nivel de transacciones durante el período/ejercicio tenemos: Ocurrencia o acaecimiento, Integridad, Precisión o Exactitud, Corte y Clasificación. A nivel de saldo de cuenta al cierre del período/ejercicio tenemos: Existencia, Derechos y obligaciones, Integridad, Valuación y asignación o distribución (Pereyra, 2015).

ii) Descripción de los componentes

Las principales cuentas del rubro bienes de cambio son:

- ✓ Mercaderías (en empresas comerciales).
- ✓ Materias primas.
- ✓ Productos en proceso.
- ✓ Productos terminados.
- ✓ Previsión por obsolescencia y desvalorización.
- ✓ Anticipo a proveedores por compra de bienes de cambio (Pereyra, 2015).

La Fig. N° 1 muestra la segregación de funciones que debe existir dentro del proceso de negocios de inventarios:

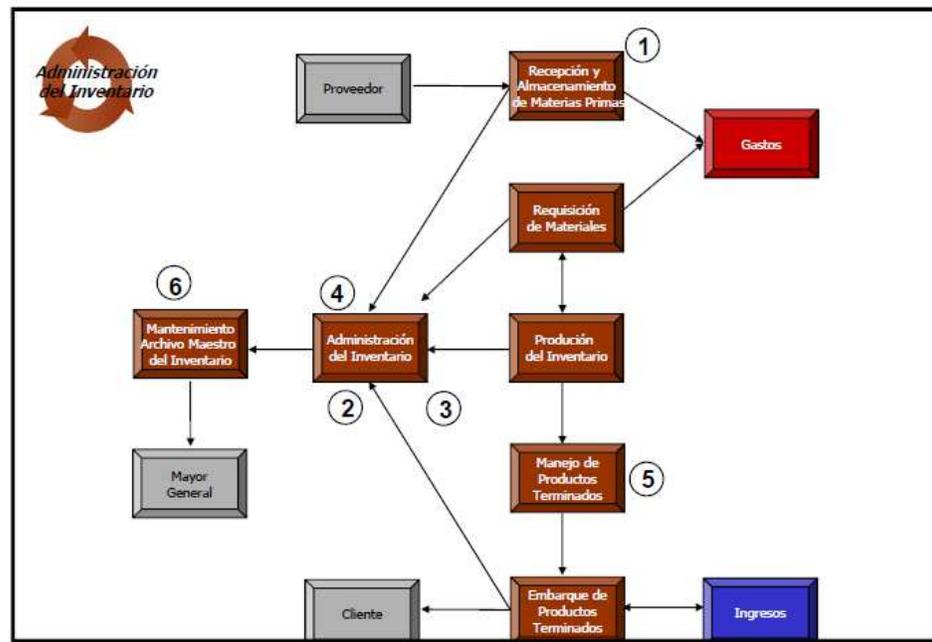


Fig. N° 1. Flujograma del procesos de Inventario en un ente en general (Pereyra, 2015)

En un sistema de inventarios, individuos diferentes son típicamente responsables de lo siguiente:

- ✓ Iniciar o solicitar una compra.
- ✓ Colocar e ingresar pedidos de compra
- ✓ Recibir los bienes.
- ✓ Custodiar los inventarios.
- ✓ Mantener los registros de inventario y/o autorizar los ajustes a los costos o cantidades, incluyendo la autorización de la baja o desecho.
- ✓ Realizar cambios a los archivos maestros del inventario.
- ✓ Realizar conteos de inventario independientes.
- ✓ Dar seguimiento a las discrepancias de los conteos de inventario.
- ✓ Autorizar las solicitudes de producción y /o transferencias de materiales.

- ✓ Recibir/transferir bienes a/ de manufactura.
- ✓ Envío de bienes (Pereyra, 2015).

iii) Riesgos de auditoría, controles y pruebas sustantivas

El Cuadro N° 1 muestra los riesgos de error material o significativo con los que se enfrentan los profesionales a la hora de arribar una auditoría, en este punto respecto a los Inventarios, las aseveración asociadas, los controles que mitigan esos riesgos y los procedimientos sustantivos de auditorías asociados a este rubro.

Riesgo de error material (ROMM)	Aseveración	Control que mitiga el ROMM	Procedimientos sustantivos de auditoría
Los envíos de inventario no son registrados o se registran más de una vez.	Existencia Integridad.	Se utiliza un sistema de pedidos en el cual los pedidos registrados se numeran consecutivamente. La administración revisa regularmente los pedidos registrados para asegurar la facturación de todos los pedidos/envíos.	Corte de ventas (anticipado o tardío) (prueba sustantiva de Ingresos)
La valuación del inventario no está de acuerdo a las políticas de la Entidad o normas contables vigentes. La metodología de costeo es inadecuado.	Valuación y asignación	La Gerencia revisa la base de valuación de los inventarios para confirmar que están de acuerdo a las políticas y normas contables.	Revisión de la valuación del inventario según la norma contable correspondiente al cierre del ejercicio tomando una muestra representativa de ítems.

Riesgo de error material (ROMM)	Aseveración	Control que mitiga el ROMM	Procedimientos sustantivos de auditoría
Existe inventario expuesto a posibles deterioros/siniestros y no se contempla en la correspondiente previsión de desvalorización de bienes de cambio de la Entidad.	Valuación y asignación Existencia.	El inventario se almacena en ubicaciones de almacenaje debidamente aseguradas y acondicionadas ambientalmente donde el acceso está restringido al personal autorizado.	Participación en el inventario físico anual de la Cía. Revisión de la suficiencia de la previsión para desvalorización de inventarios.
El cálculo de la obsolescencia del inventario es erróneo o se basa en informes con datos de antigüedad de bienes de cambio imprecisos.	Valuación y asignación Existencia.	Se preparan y analizan regularmente reportes de antigüedad del inventario.	Revisión de la suficiencia de la previsión para desvalorización de inventarios.

Riesgo de error material (ROMM)	Aseveración	Control que mitiga el ROMM	Procedimientos sustantivos de auditoría
El inventario declarado en el libro mayor no puede ser conciliado con los registros de inventario y/o la conciliación contiene partidas inválidas.	Existencia. Derechos y obligaciones.	La administración revisa y aprueba regularmente todos los ajustes registrados a los precios o cantidades del inventario. La administración coteja y controla periódicamente las conciliaciones entre el saldo del libro mayor y el registro de inventario.	Revisar la compilación del inventario físico con los registros contables.
Los registros de inventario incluyen inventario que no existe debido a reducciones (por ejemplo robo) o porque fue vendido a clientes.	Existencia. Derechos y obligaciones.	El inventario se cuenta regularmente y se compara y se concilia con el inventario registrado.	Participación en el inventario físico anual de la Cía.

Cuadro N° 1. Riesgo, controles y pruebas sustantivas en Inventario (tomado de Pereyra, 2015)

Todos estos puntos hacen al ambiente de control interno con el que cuenta el ente auditado para este rubro y son llevados a cabo a los largo de las distintas auditorías realizadas al ente.

iv) Procedimientos de toma de inventario

Con anterioridad de la fecha en la cual se observará la toma de inventario.

- ✓ Realizar reuniones del equipo de auditoría para determinar:
 - La naturaleza del inventario.
 - El método de verificación del inventario.
 - Cuándo, en dónde y cuánto tiempo llevará la toma del inventario.
 - El método de selección de partidas a recontar y la cantidad a seleccionar.
 - Si existen riesgos específicos a considerar.
 - Si fueron identificados riesgos de fraude relacionados con el inventario.
 - Determinar la ubicación de los bienes de cambio significativos, incluyendo la ubicación en depósitos de terceros. Si hay múltiples ubicaciones, determinar aquellas en las que se observarán los inventarios y en las que se aplicaran las pruebas de recuento.
 - Respecto a las mercaderías en poder de terceros, preparar solicitudes de confirmación de las mercaderías en depósitos de terceros. En caso de que los stocks en poder de terceros sean significativos, enviar las solicitudes bajo nuestro control, solicitando confirmación de los stocks a la misma fecha que la toma de inventario (Pereyra, 2015).

- ✓ Contactar a la Entidad para:
 - Confirmar la fecha del conteo, el lugar y la hora de comienzo del conteo.
 - Preguntar por el procedimiento de toma de inventarios de la Entidad y evaluarlo.
 - Preguntar si existen algunas medidas de seguridad a considerar para la toma del inventario (Pereyra, 2015).

En la fecha de nuestra observación de la toma de inventarios físicos (la que debería ser en la fecha de cierre de ejercicio o cercana a ella):

- ✓ Recorrer las instalaciones de la entidad para:

- Identificar cualquier deficiencia en el proceso de conteo.
- Identificar productos obsoletos, viejos, pasados de moda o invendibles. Tomar nota de estos ítems en caso de ser observados.
- Identificar medidas de salvaguarda de los inventarios en el depósito.
- Examinar las áreas de despacho y recepción de inventarios. En caso de haber movimientos verificar la segregación del inventario que no es propiedad de la Entidad a esa fecha (Pereyra, 2015).
 - ✓ Efectuar el conteo y observar el proceso seguido por la Entidad:
- Obtener el listado de los bienes de cambio en existencia y determinar una muestra de auditoría de acuerdo con su juicio profesional y la importancia relativa del compromiso. (Muestra por sobrevaluación)
- Seleccionar al azar productos no incluidos en la muestra por sobrevaluación (muestra por subvaluación).
- Considerar ítems que posean un alto valor o que sean susceptibles a hechos de fraude o errores de valuación.
- Documentar el conteo con suficiente detalle.
- Realizar una evaluación del procedimiento de toma de inventario haciendo lo siguiente:
 - a) a medida que se va observando la toma de inventario, comparar nuestras conclusiones con lo indicado en las planillas de existencia de bienes de cambio,
 - b) resolver discrepancias de inmediato, si aplica, con base en la documentación de respaldo o en los recuentos de las partidas, y tomar nota de la disposición de dichas discrepancias.
- Tomar nota de los últimos comprobantes emitidos relativos a movimientos de inventarios para verificar el corte de documentación.

- Obtener la compilación final del inventario al finalizar el proceso de conteo (Pereyra, 2015).

Después de efectuar el recuento en oportunidad de realizar el trabajo de campo:

- ✓ Obtener la compilación final del inventario con valores y realizar lo siguiente:
 - a) cruzar la compilación final del inventario con el balance de comprobación y el mayor general y hacer un seguimiento de las partidas conciliatorias significativas, si las hubiere, con la respectiva documentación de respaldo.
 - b) cruzar las cantidades correspondientes a las partidas evaluadas - recontadas o confirmadas por nosotros en la fecha de observación física con la compilación.
 - c) si no se recibió respuesta de las solicitudes de confirmaciones de terceros, enviar una segunda solicitud requiriendo la confirmación (Pereyra, 2015).
- ✓ Si la toma de inventario físico de la entidad no se lleva a cabo en la misma fecha de cierre de ejercicio, además:
 - a) solicitar los movimientos de mercaderías desde la fecha de toma del inventario físico hasta el cierre del ejercicio, de las partidas seleccionadas;
 - b) a partir de la información del punto anterior y la obtenida en la toma de inventario, obtener las cantidades de bienes de cambio que deberían cruzar con la compilación al cierre del ejercicio;
 - c) de acuerdo con el juicio profesional y con la importancia relativa del compromiso, se determinará el alcance relacionado con los movimientos a auditar (Pereyra, 2015).
- ✓ Controlar el corte de documentación utilizando la información obtenida durante la observación del inventario físico (Pereyra, 2015).

- ✓ A partir de los registros auxiliares de la entidad, seleccionar partidas de mercaderías en tránsito, examinar la respectiva documentación de respaldo y comprobar su ingreso al depósito de la entidad con posterioridad al cierre de ejercicio. Comprobar el registro del correspondiente pasivo al cierre (Pereyra, 2015).

Prueba de movimientos físicos del inventario

En ciertos casos es conveniente realizar esta prueba que consiste en tomar en unidades: EI (inventariada en el año anterior) + Compras – Ventas – Decomisos + Devoluciones de ventas = EF (en cantidades) y cotejar con el Inventario físico que registra la Cía. en cantidades (Pereyra, 2015).

Ejemplos de fraude en inventarios

- Existencia de cajas vacías o huecos vacíos al centro en los bienes apilados.
- Cajas mal etiquetadas que contienen bienes obsoletos, sin valor o con un valor menor al que se refiere la etiqueta.
- Productos líquidos diluidos en agua.
- Alteración de las cuentas de inventario no seleccionadas por el auditor por sobrevaluación.
- Manipulación del inventario en localizaciones no visitadas por el auditor.
- Doble conteo de inventario por inventario en movimiento en el depósito durante el conteo.
- Arreglar confirmaciones falsas de inventarios en poder de terceros.
- Sobreestimar el grado de avance de los productos en proceso.

- Mercaderías registradas como vendidas aún no entregadas al cliente. En estos casos habría que recontarlas y verificar que se cumplan los requisitos para reconocer el ingreso (Bill and hold sales) (Pereyra, 2015).

¿Cómo se puede detectar fraude en una observación de inventarios? Mejores prácticas.

- Mantener el escepticismo profesional.
- Probar algunas cuentas realizadas por el equipo de conteo de la Entidad.
- Registrar algunas de las cantidades que no fueron recontadas por el auditor para comparar con el listado final del inventario.
- Mantener un control apropiado sobre los papeles de trabajo del conteo de manera de que el personal no esté al tanto de los detalles de las pruebas de conteo.
- Examinar con mayor escepticismo y rigurosidad el contenido de los bienes en cajas, la forma en que están almacenado y ordenados y la calidad de las sustancias líquidas como perfumes o químicos especiales.
- Considerar la razonabilidad del grado de avance de los productos en proceso.
- Observar el control de la Entidad sobre las hojas de conteo utilizadas.
- Sacar copias de las etiquetas u hojas de conteo para descripciones o cantidades inusuales o no razonables.
- Utilizar especialistas en determinadas circunstancias para determinar cantidades (por ejemplo cereales, reservas minerales) o para valuar inventarios para propósitos especiales (materiales de alta tecnología, productos químicos).
- Solicitar confirmaciones por escrito a proveedores sobre los bienes mantenidos en consignación.

- Probar bienes en tránsito y transferencias de inventario entre distintos depósitos y/o Entidades relacionadas (Pereyra, 2015).

v) Valuación de inventario

Realizar una evaluación del procedimiento de determinación del costo de reposición/reproducción al cierre en el caso de bienes de cambio en general (Pereyra, 2015).

En el caso de bienes de cambio fungibles evaluar el procedimiento de determinación del VNR (Pereyra, 2015).

Para el caso de aplicación de NIIF el criterio es costo o valor neto realizable el menor. Costo puede ser PEPS (FIFO) o Costo promedio (Pereyra, 2015).

Considerar cuando existen inventarios en que se pueda utilizar el método detallista (precio de venta neto de un % de margen de utilidad) (Pereyra, 2015).

Corroborar los costos unitarios de los bienes de cambio con la respectiva documentación de respaldo (facturas de compra; órdenes de compra en firme valorizadas; listas de precios de proveedores; cotizaciones de proveedores; etc.) (Pereyra, 2015).

Recalcular el saldo de los bienes de cambio como el producto entre el costo de reposición/reproducción unitario y la existencia final de cada producto previamente cotejada con el inventario físico (Pereyra, 2015).

Comparar los valores obtenidos con los saldos contables. Considerar valor recuperable (Pereyra, 2015).

Valuación de inventarios NIC 2

Costos incurridos directa o indirectamente, necesarios para llevar el inventario a su condición y ubicación actuales. Los componentes del costo de inventarios son:

- Costos de adquisición: costos incurridos en la adquisición inicial del inventario, tales como: Precio de compra, Gastos de importación, Impuestos (no recuperables), Fletes, Almacenamiento y Otros costos directamente atribuibles a la adquisición. Por otra parte, los descuentos y rebajas se deducen al determinar el costo de adquisición (IAS 2.11).

- Costos de producción: Incluyen los costos directamente relacionados con las unidades producidas, por ejemplo, mano de obra directa. Una asignación sistemática de costos indirectos de producción fijos y variables. Basada en capacidad normal de producción. No asignar más gastos fijos a inventarios por periodos de baja producción. Enviar directamente a resultados los costos indirectos no es apropiado. No se permite el uso de costeo directo. (IAS 2.12, 13)

- Otros costos. (IAS 2.10) (Pereyra, 2015).

El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación (Pereyra, 2015).

El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados (Pereyra, 2015).

El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta (Pereyra, 2015).

Electroingeniería S.A., como cotiza en bolsa, sus estados financieros tienen que estar valuados según normativa internacional tal como se mencionó anteriormente.

Respecto de la valuación del rubro Bienes de Cambio se puede mencionar que los inventarios han sido medidos a su costo de adquisición, utilizando el método de costo promedio ponderado (C.N.V, 2016).

Obras en curso: han sido medidas a los costos incurridos hasta el cierre de cada ejercicio. Las obras en curso no corrientes (proyecto Las Heras) han sido medidas a la suma de los costos incurridos adicionándole los costos financieros derivados de la utilización del capital ajeno durante su proceso de ejecución, el cual ha comenzado en el ejercicio económico 2014 (C.N.V, 2016).

Departamentos a la venta: han sido medidos a su costo de construcción (C.N.V, 2016).

El valor contable de los inventarios así determinado no supera su valor recuperable al cierre de cada ejercicio (C.N.V, 2016).

Teniendo en cuenta las notas de los estados financieros al 31 de diciembre de 2015, se llega a la conclusión que se encuentran valuados bajo esta normativa.

vi) Previsión por obsolescencia y lenta rotación

Evaluar si la política contable y los procedimientos relacionados con la previsión por obsolescencia y lenta rotación son apropiados, y comprobar que se hayan aplicado uniformemente con respecto al ejercicio anterior (Pereyra, 2015).

Obtener el cálculo de la previsión por obsolescencia y lenta rotación preparada por la entidad. Comprobar la razonabilidad del saldo de tal previsión revisando las bases utilizadas para su preparación y desafiando los supuestos subyacentes utilizados en la estimación (Pereyra, 2015).

Revisar la información utilizada para el cálculo, incluyendo listados de movimientos de stock en cuanto a su integridad y validez (Pereyra, 2015).

Revisar los supuestos utilizados por la Gerencia para su cálculo (Pereyra, 2015).

Cotejar los resultados de los inventarios físicos y la observación general del estado de conservación de los stocks al cierre del ejercicio (Pereyra, 2015).

D.- Estudio Exploratorio de Experiencia Práctica sobre el rubro Bienes de Cambio de la empresa Electroingeniería S.A.

1. Estructura Organizativa

Electroingeniería S.A. está constituida como Sociedad Anónima, según la legislación vigente de la República Argentina (Electroingeniería S.A., 2016).

Su organigrama básico consta de los siguientes niveles:

Directorio.

Presidente Ejecutivo.

Comité de Dirección.

Direcciones: Comercial, Administración, Finanzas, Abastecimiento, Ingeniería, Legales, Contratos, Recursos Humanos, Relaciones Institucionales, Sistemas y Tecnologías e Internacional (Electroingeniería S.A., 2016).

La estructura es flexible y de acuerdo a la naturaleza de los contratos. Se organiza según esquemas de organización matricial, para una mejor y más eficiente atención de las distintas obras y servicios (Electroingeniería S.A., 2016).

La Fig. N° 2 detalla el organigrama que posee la firma a los fines de verificar lo antes mencionado respecto de la estructura organizativa de la misma.

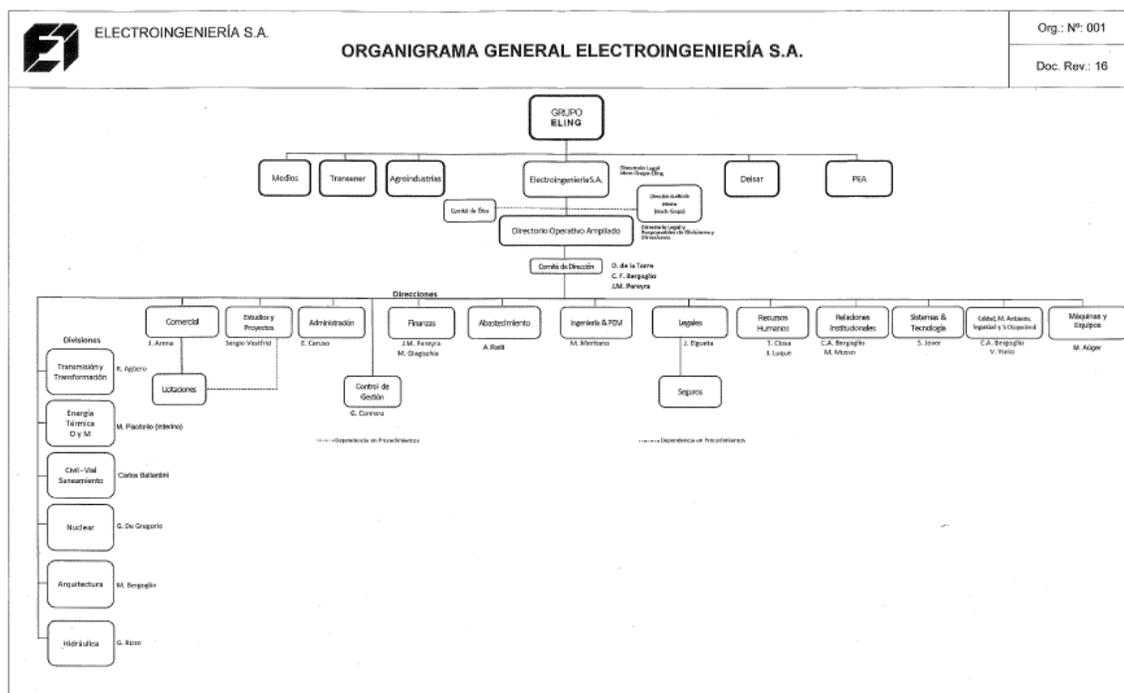


Fig. N° 2. Organigrama general de Electroingeniería S.A. (tomado de Eling S.A., 2016)

2. Objetivos de la empresa

Electroingeniería S.A. es una sociedad cuyo objeto principal es la construcción, operación y mantenimiento de grandes obras y servicios electromecánicos, civiles, de arquitectura, viales, de saneamiento, de conducción de fluidos y otras especialidades asociadas. Desarrolla sus actividades en el ámbito local y en países de América del Sur a través de uniones transitorias de empresas y de consorcios de cooperación. Adicionalmente, ha mantenido intereses en otras subsidiarias principalmente dentro del mismo negocio (Electroingeniería S.A., 2016).

Desde sus inicios la empresa ha mantenido una política orientada hacia la plena satisfacción de sus clientes, procurando crear bienestar para su personal y la sociedad. Tiene como Visión mantener una posición de liderazgo entre las empresas de construcciones y servicios en el país, proyectando sus fortalezas al exterior. Para lograr ese objetivo, su Misión

es desarrollar actividades en todas las ramas del sector, compitiendo con los mejores y más capaces, como medio para acrecentar de manera constante sus recursos humanos y materiales. Esta filosofía está basada en Valores que potencian el desarrollo integral de las personas, la preservación del ambiente, la seguridad y las relaciones de la empresa con la comunidad (Electroingeniería S.A., 2016).

3. Sistema de Información Contable Computarizado

La compañía desde 2008 utiliza como software empresarial a SAP (Systeme, Anwendungen und Produkte). La sigla SAP corresponde a Sistemas, Aplicaciones y Productos para el proceso de datos. SAP es la mayor compañía de software de Europa, y la quinta en el mundo. Es líder en aplicaciones de gestión empresarial en entornos cliente/servidor (SAP, 2016).

Este sistema comprende muchos módulos completamente integrados, que abarca prácticamente todos los aspectos de la administración empresarial. Cada módulo realiza una función diferente, pero está diseñado para trabajar con los otros (SAP, 2016).

La integración total de los módulos ofrece real compatibilidad a lo largo de las funciones de una empresa. Esta es la característica más importante del sistema SAP y significa que la información se comparte entre todos los módulos que la necesiten y que pueden tener acceso a ella. La información se comparte, tanto entre módulos, como entre todas las áreas (SAP, 2016).

SAP establece e integra el sistema productivo de las empresas. Se constituye con herramientas ideales para cubrir todas las necesidades de la gestión empresarial -sean grandes o pequeñas- en torno a: administración de negocios, sistemas contables, manejo de finanzas, contabilidad, administración de operaciones y planes de mercadotecnia, logística, etc. SAP

proporciona productos y servicios de software para solucionar problemas en las empresas que surgen del entorno competitivo mundial, los desarrollos de estrategias de satisfacción al cliente, las necesidades de innovación tecnológica, procesos de calidad y mejoras continuas, así como, el cumplimiento de normatividad legal y contable impuesta por las instituciones gubernamentales y no gubernamentales (SAP, 2016).

Los módulos que conforman el sistema SAP son:

Finanzas (FI)

Controlling (CO)

Gestión de materiales (MM)

Ventas y distribución (SD)

Recursos Humanos (HR)

Business Intelligence (BI)

ABAP (SAP, 2016).

El módulo FI satisface todas las necesidades internacionales que debe cumplir el departamento de gestión financiera de una empresa (SAP, 2016).

El módulo CO proporciona la información para facilitar las decisiones de gestión. Facilita la coordinación, el control y la optimización de todos los procesos en una empresa. Esto implica registrar tanto el consumo de los factores de fabricación como los servicios suministrados (SAP, 2016).

Además de documentar sucesos reales, la tarea principal del Controlling es la planificación. Puede determinar desviaciones mediante la comparación de datos reales con datos de plan. La determinación de dichas desviaciones permite controlar flujos empresariales (SAP, 2016).

El módulo MM se integra completamente a las otras áreas funcionales de SAP y da soporte a todas las fases de gestión de materiales: planificación de necesidades y control, compras, entrada de mercaderías, gestión de stocks y verificación de facturas (SAP, 2016).

Dentro del área logística, el módulo SD o Comercial incluye los siguientes subcomponentes y funcionalidades:

Funciones básicas (SD-BF): Comprende la determinación de precio y condiciones, verificación de disponibilidad, gestión de créditos y de riesgos, determinación de material, determinación de mensajes, determinación de impuestos y determinación de cuentas.

Ventas (SD-SLS): Diferentes operaciones comerciales se basan en documentos de ventas definidos en el sistema: consultas y ofertas de cliente, pedidos de cliente, contratos marco y reclamaciones. Algunos activan de forma automática la creación de documentos de entrega y de facturación posteriores.

Facturación (SD-BIL): Representa la etapa de tratamiento final de una operación comercial. La información sobre la facturación está disponible en cada una de las instancias de gestión de pedidos y de entregas.

Comercio exterior / Aduanas (SD-FT): Permite gestionar procesos de exportación e importación, identificar automáticamente los requisitos de autorización, simplificar la gestión de informes con procedimientos automáticos para completar declaraciones, determinar qué productos estarán sujetos a un régimen de preferencia (SAP, 2016).

El módulo HR comprende distintos procesos como la planificación de recursos necesarios, el reclutamiento y la selección, la gestión del personal, la liquidación de haberes, el desarrollo del personal y la capacitación (SAP, 2016).

El componente SAP Business Intelligence (SAP BI) ofrece las funcionalidades necesarias para una perfecta integración de la información en toda la empresa. Permite identificar y analizar datos de fuentes dispares, para tomar decisiones acertadas (SAP, 2016).

SAP está construido con el lenguaje de programación ABAP (siglas de Advanced Business Application Programming). Aunque los consultores no necesitan dominarlo, ya que el desarrollo de las aplicaciones corre por cuenta de los programadores, sí se valora que tengan nociones básicas. Al incorporar un entorno de programación, SAP permite ampliar la funcionalidad proporcionada en el estándar (SAP, 2016).

Tal como se puede deducir, el módulo MM de SAP tiene una vinculación directa con el rubro bienes de cambio y sus características particulares. El módulo FI, por su parte también, dado que permite la valuación del rubro teniendo en cuenta la normativa contable y legal aplicable al ente.

En Electroingeniería S.A. el módulo MM se encuentra parametrizado de modo tal que:

- El rubro bienes de cambio se constituye de la sumatoria de materiales de las distintas obras que tiene la firma, de modo que para la manipulación de alguno de ellos se debe especificar primero a la obra a la que corresponde.
- Los usuarios del sistema tienen limitaciones al acceso y manipulación de datos en función a la obra a la que están asignados, el puesto de trabajo y el rubro con el que tienen que operar. A modo de ejemplo se puede decir que la persona encargada de la recepción de materiales solo tiene acceso, en el módulo MM, a la carga del material y no a la carga de la factura por la compra de esa mercadería.

- En correspondencia con el punto anterior, esta parametrización de SAP permite la segregación de funciones necesaria en todas las áreas de la empresa para evitar malversación de fondos, recursos e incompatibilidades de funciones.
- Por otra parte, en la mayoría de las obras existe correspondencia entre las cantidades ingresadas a obra y las cantidades facturadas. Evitando la facturación de materiales no ingresados como así también la falta de pago de materiales existentes en la obra.
- Según el nivel de jerarquía en la obra, el personal de mayor rango es el encargado de autorizar, controlar y validar la recepción de materiales, la asignación a los diferentes obradores, el uso de los mismos (salida de materiales), los pagos y el control del stock existente. Este es una de las bondades que brinda SAP en torno a las habilitaciones que tiene cada uno de sus usuarios.
- El área de Auditoría Interna mediante distintos controles que realizan al sistema a lo largo de las obras se encarga de verificar la correspondencia entre los procesos de la empresa, segregación de funciones y parametrización del sistema.
- Se concluye en general, que el sistema responde eficientemente a las parametrizaciones impuestas y el ambiente de control interno en torno a este es óptimo siendo SAP una herramienta fundamental para la organización.

4. Sistema de Control Interno

Tal como se mencionó en los puntos anteriores el control es cualquier medida que tome la dirección, el Consejo y centros, para mejorar la gestión de riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas establecidos (Gleim, 2004).

Un sistema de control es el conjunto integrado de componentes y actividades de control utilizados por una organización para lograr sus objetivos (Gleim, 2004).

Control organizacional es el medio para lograr el uso más eficaz posible de los acuerdos organizacionales. Consiste en el diseño de los acuerdos para lograr los objetivos de una entidad en particular y en la re-valoración y modificación continua del diseño (Gleim, 2004).

Una política es cualquier tipo establecido que requiere guía o restringe la acción (Gleim, 2004).

Los procedimientos son métodos empleados para realizar las actividades de acuerdo con las políticas prescriptas (Gleim, 2004).

Electroingeniería S.A. en correspondencia con lo antes descrito cuenta con un área específica para este fin, la Gerencia de Calidad, la cual con ayuda de áreas específicas para cada proceso de la organización se encargan de la redacción de los Procedimientos Internos que rigen cada una de las actividades que desarrolla la organización.

Así, en relación con el análisis, control, valoración y exposición de los bienes de cambio cuenta con los siguientes Procedimientos Internos:

➤ P7.04.01 Compras_Rev.15

El Procedimiento de Compras tiene por objeto describir el método para la preparación, revisión y aprobación de documentos de compra, de manera de asegurar que los materiales adquiridos estén conformes con los requisitos especificados, la ejecución de las compras y la verificación de los productos comprados (Electroingeniería S.A., 2016).

La Fig. N° 3 muestra el Diagrama de Bloques relacionado al proceso de compras con el que opera la organización. Este muestra las distintas áreas que intervienen en el proceso, los

responsables de la gestión del mismo y los estadios por los que atraviesan los materiales. Desde su solicitud hasta su recepción.



Fig. N° 3. Diagrama de Bloques del Proceso de Compras de Electroingeniería S.A. (tomado de Eling S.A., 2016)

➤ I7.04.01.11_Movimiento de mercancías material_Rev.1

El objeto de este procedimiento es describir los pasos a seguir para ingresar (entrada de mercadería), retirar (salida de mercadería) y traspasar (traslado de mercadería) materiales/productos entre los distintos almacenes que posee el Grupo Eling S.A. Se aplica a todos los materiales que se encuentran en tránsito o asignados a un almacén. Pudiendo estos ingresar a un almacén, ser retirados para su consumo o traspasado a otro almacén de acuerdo a las necesidades (Electroingeniería S.A., 2016).

➤ I7.04.01.12_Impresión de Pedido de Compra_Rev.2

Este procedimiento tiene por objeto generar el documento de salida del pedido de compra, para la transmisión al proveedor de las necesidades de materiales y/o subcontrataciones de la organización, volcadas en los pedidos de compra. Se aplicará a todas las personas de la organización, designadas a emitir un documento de compras (Electroingeniería S.A., 2016).

➤ I7.04.01.13_Impresión de remito_Rev.0

Su objeto es describir los pasos a seguir para realizar la impresión de un remito. Se aplica a todos los movimientos de materiales que implican un viaje ó traslado de los mismos por cualquier ruta, ya que es necesario un comprobante legal para este movimiento (Electroingeniería S.A., 2016).

➤ I7.04.01.016_Recep.y.control.Mat.en almacenes.y.depositos_Rev.3

El objeto de este procedimiento es definir una metodología para la recepción, identificación y almacenamiento de materiales y asegurar su trazabilidad. Se aplica a la recepción de materiales en Depósitos y Almacenes (Electroingeniería S.A., 2016).

La Fig. N° 4 muestra el flujograma de este Procedimiento detallando las etapas y personas intervinientes del mismo.

ANEXO N° 9.4: FLUJOGRAMA

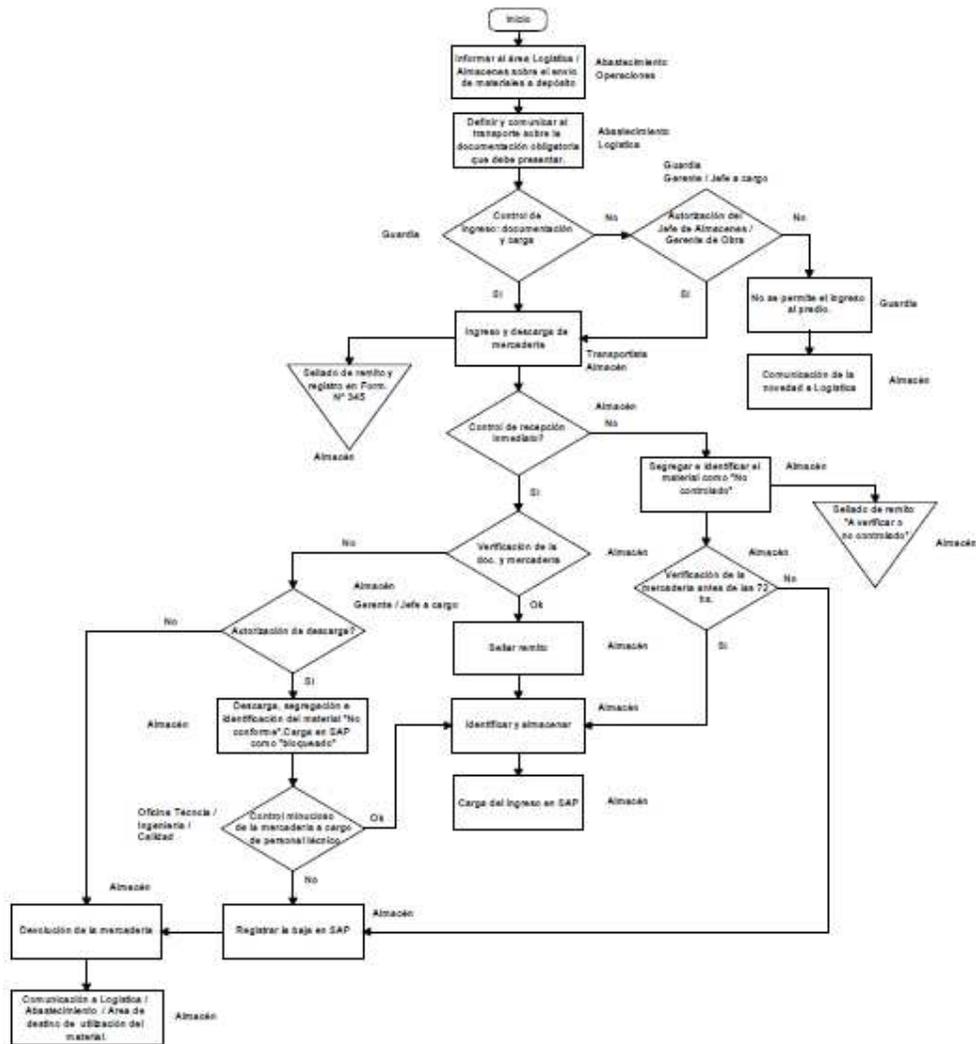


Fig. N° 4. Flujoograma de Recepción y Control de Materiales (tomado de Eling S.A., 2016)

➤ I7.04.01.017_Identif.Almacenamiento.y.despacho.Materiales_Rev.0

Este tiene por objeto definir los lineamientos para la identificación de los materiales, el tipo de almacenamiento conforme a sus características, y la gestión para su despacho a los fines de garantizar la trazabilidad, la conservación, las condiciones de seguridad y medio ambiente,

y el control administrativo de los mismos. Se aplica a todos los materiales resguardados en los depósitos de las empresas del grupo (Electroingeniería S.A., 2016).

La Fig. N° 5 muestra el flujograma del Procedimiento de Identificación, almacenamiento y despacho de materiales detallando las etapas y personas intervinientes del mismo.

ANEXO 9.4: FLUJOGRAMA.

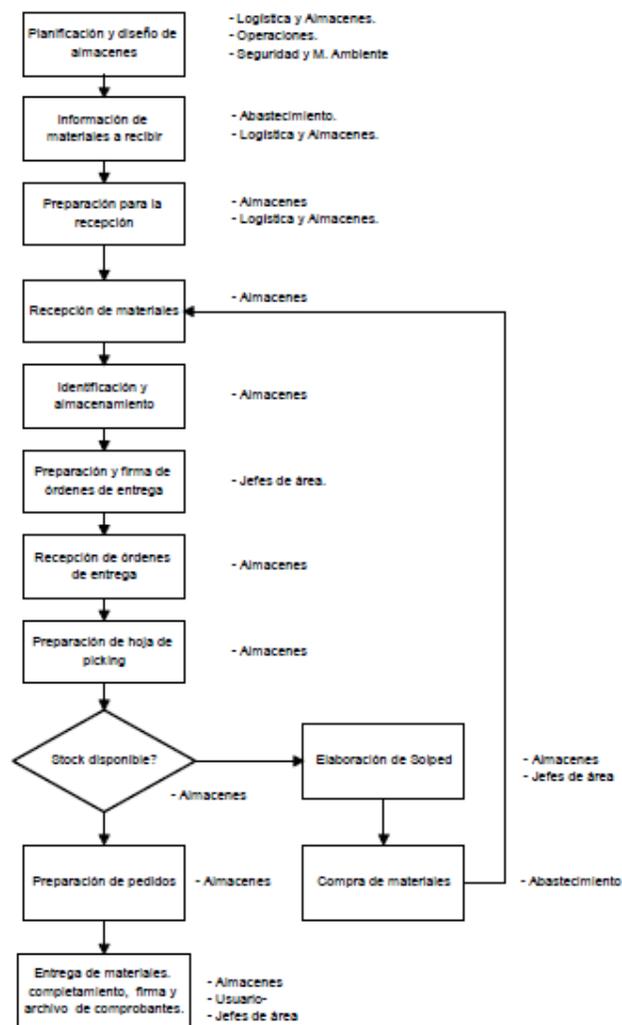


Fig. N° 5. Flujograma de Identificación, almacenamiento y despacho de materiales (tomado de Eling S.A., 2016)

➤ I7.04.01.17_Responsabilidad en la liberación de pedidos de compra-Rev.0

Este procedimiento tiene por objeto concientizar al encargado de Liberación sobre la responsabilidad de la operación y evaluar los puntos críticos en cada una de las transacciones (Electroingeniería S.A., 2016).

El objetivo de este documento es concientizar al usuario (de mayores privilegios dentro del sistema), sobre la importancia de las liberaciones, pudiendo prevenir a partir de la misma:

- Errores por falta de conocimiento del comprador al momento de elaborar la compra.
- Fraudes en compras (tanto por montos como por cantidades compradas).
- Gastos innecesarios de compras duplicadas.
- Pago de Facturas sobre servicios que no fueron realizados.
- Pagos de Mercaderías que nunca fueron entregadas.
- Ingreso de Activos Fijos como gastos para la empresa.
- Ordenes de compras ilimitadas.

Es importante aclarar que la aceptación digital dentro del sistema avala la autorización establecida por el usuario, por lo que la misma debe ser realizada con total conciencia y únicamente por el usuario autorizado (Electroingeniería S.A., 2016).

Si usted requiere delegar esta responsabilidad, solicite que la persona tenga autorización para la ejecución de la liberación (Está terminantemente prohibido compartir y trabajar con el mismo usuario del sistema a más de una persona) (Electroingeniería S.A., 2016).

El responsable del usuario dentro del sistema es siempre el dueño del mismo, por más que otras personas operen con su acceso (Electroingeniería S.A., 2016).

➤ I7.04.01.019_Inventario Fisico_Rev. 0

El objeto de este es definir metodologías para la realización de recuentos físicos del material almacenado e ingresado en SAP. Se aplica a todo material (de instalación y de consumo) en Stock en los almacenes generales y de obra, sin incluir combustible y herramientas (Electroingeniería S.A., 2016).

Tras el análisis de cada uno de ellos y las distintas Auditorías Internas realizadas a procesos que poseen vinculación directa con los bienes de cambio se puede concluir que:

- La firma posee un marco de control interno adecuado teniendo en cuenta las características propias de las actividades que realizan y de la organización misma.
- El circuito logístico se encuentra claramente establecido y diferenciado a lo largo de la redacción de los distintos Procedimientos Internos como así también por los usos y costumbres que posee la firma.
- Las distintas etapas del circuito logístico, desde la solicitud de materiales hasta el uso de los mismos, cuentan con la documentación de respaldo y los lineamientos claramente establecidos para la manipulación de los materiales.
- También existe una clara segregación de funciones a lo largo de las distintas actividades y etapas por las que atraviesan las obras que desarrolla la organización.
- Cuenta con personal idóneo para la capacitación ya sea respecto al uso del sistema informático (SAP) como del modo de desarrollar las actividades propias de la función asignada. Todo esto, siempre en correspondencia con el cumplimiento de las normas vigentes y en resguardo del control interno que debe regir en toda organización.
- El software de gestión se encuentra desarrollado y parametrización teniendo en cuentas las pautas establecidas en los Procedimientos Internos.

- En función a lo mencionado, este marco de control de interno contribuye a la razonable valuación de los bienes de cambio según la normativa vigente.
- Sin embargo, también es necesario aclarar que en algunas oportunidades, dado la carencia de fondos, la falta de personal y falta de capacitación del personal estos lineamientos establecidos para el logro de un marco de control interno adecuado no se logran. De ahí, la labor del área de Auditoría Interna para identificar estos casos y elevarlos al Directorio con el objetivo de mitigarlos.

5. *Exposición y valuación contable de los Bienes de Cambio*

Tal como surge de la lectura de los Estados Contables de Electroingeniería S.A. al 31 de diciembre de 2015 se puede verificar que los mismos se encuentran expuestos y valuados de acuerdo a la normativa contable vigente.

Al tratarse de una sociedad que cotiza en bolsa, misma debe emitir sus estados financieros de acuerdo a la normativa internacional de ahí que las notas que lo componen lo especifican. Pero ello no quita que los mismos al igual que el informe del auditor se encuentran perfeccionados de acuerdo a la Resolución Técnica N° 37.

Tal como lo exige la Resolución Técnica N° 37 en su punto II. A., la firma encargada de la Auditoría Externa del ente reúne todos los requisitos de independencia que la norma establece. Se trata de Deloitte S.A., una de las cuatro organizaciones internacionales más grandes que prestan servicios de Auditoría Externa.

Tal como se enuncian en los párrafos subsiguientes, los estados financieros y el informe del auditor se encuentran preparados y expuestos tal como lo establecen los puntos II. B.

Normas para el desarrollo del encargo, II. C. Normas sobre el informe y III. Normas de Auditoría.

Los estados financieros separados correspondientes al ejercicio económico finalizado el 31 de diciembre de 2015 se presentan sobre la base de la aplicación de las Normas internacionales de Información Financiera (“NIIF”). La adopción de dichas normas, tal como fueron emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (“IASB” por su sigla en inglés) fue resuelta por la Resolución Técnica N° 26 (texto ordenado) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (“F.A.C.P.C.E.”) y sus modificatorias y por las Normas de CNV a través de las Resoluciones Generales N° 562/09 y 576/10. Las NIIF son de aplicación obligatoria para la Sociedad, según la norma contable profesional y las normas regulatorias antes citadas, a partir del ejercicio que se inició el 1° de enero de 2015 (C.N.V, 2016).

Los importes y otra información correspondientes al ejercicio económico finalizado el 31 de diciembre y al 1° de enero de 2014 (esta última es la fecha de transición a NIIF conforme a lo establecido por la NIIF 1 “Adopción por primera vez de las NIIF”), son parte integrante de los estados financieros separados mencionados precedentemente y tienen el propósito de que se lean sólo en relación con esos estados financieros (C.N.V, 2016).

Los estados financieros separados han sido preparados sobre la base del costo histórico, excepto por la revaluación de ciertos instrumentos financieros. Por lo general, el costo histórico se basa en el valor razonable de la contraprestación otorgada a cambio de los activos (C.N.V, 2016).

Los cuadros N° 2 y 3 muestran la valuación y exposición del rubro Bienes de Cambio o Inventarios, como lo denominan los Estados Contables de Electroingeniería S.A. a corto y a

plazo

respectivamente.



 Electroingeniería S.A.

ELECTROINGENIERÍA S.A.
ESTADO SEPARADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015
 (en miles de pesos)

	Notas	31/12/2015	31/12/2014	01/01/2014
ACTIVOS				
ACTIVOS CORRIENTES				
Efectivo y equivalentes de efectivo	5	187.041	94.105	97.761
Cuentas comerciales por cobrar	6	1.260.133	507.803	639.093
Cuentas por cobrar impositivas	7	30.269	26.568	35.419
Otras cuentas por cobrar	8	506.812	413.921	345.567
Inventarios	9	114.366	86.354	139.766
Impuesto a las ganancias – saldo a favor	15	24.796	-	-
Otros activos	10	29.975	28.809	14.939
Activos corrientes totales		2.153.392	1.157.560	1.272.545

Cuadro N° 2. Valuación y exposición del Activo Corriente, Electroingeniería S.A. (tomado de C.N.V., 2016)

ACTIVOS NO CORRIENTES				
Cuentas comerciales por cobrar	6	129.400	146.071	-
Cuentas por cobrar impositivas	7	20.817	8.510	10.751
Otras cuentas por cobrar	8	354.455	433.305	282.333
Inventarios	9	295.029	266.618	-
Propiedades, planta y equipo	11	560.418	274.920	244.790
Inversiones en subsidiarias	12	220.593	106.964	157.681
Propiedades de inversión	13	16.402	19.306	1.201
Otras inversiones	14	5.158	8.772	1.532
Impuesto a las ganancias – saldo a favor	15	-	21.609	-
Activo por impuesto diferido	16	73.421	3.473	6.735
Activos no corrientes totales		1.675.693	1.289.548	705.023
ACTIVOS TOTALES		3.829.085	2.447.108	1.977.568

Cuadro N° 3. Valuación y exposición del Activo No Corriente, Electroingeniería S.A. (tomado de C.N.V., 2016)

Respecto de la valuación del rubro Bienes de Cambio se puede mencionar que los inventarios han sido medidos a su costo de adquisición, utilizando el método de costo promedio ponderado (C.N.V, 2016).

Obras en curso: han sido medidas a los costos incurridos hasta el cierre de cada ejercicio. Las obras en curso no corrientes (proyecto Las Heras) han sido medidas a la suma de los costos incurridos adicionándole los costos financieros derivados de la utilización del capital ajeno durante su proceso de ejecución, el cual ha comenzado en el ejercicio económico 2014 (C.N.V, 2016).

Departamentos a la venta: han sido medidos a su costo de construcción (C.N.V, 2016).

El valor contable de los inventarios así determinado no supera su valor recuperable al cierre de cada ejercicio (C.N.V, 2016).

Bajo NIIF los inventarios se miden al costo o al valor neto de realización, según cual sea el menor (C.N.V, 2016).

El cuadro N° 4 muestra la Nota 9 la que hace referencia a la composición a corto y largo plazo del rubro Inventarios.

9. INVENTARIOS

	<u>31/12/2015</u>	<u>31/12/2014</u>	<u>01/01/2014</u>
Corrientes			
Materiales y suministros	81.472	56.423	96.840
Costos diferidos por avance de obras	31.204	28.243	39.917
Departamentos a la venta	2.920	3.504	6.272
Subtotal	<u>115.596</u>	<u>88.170</u>	<u>143.029</u>
Provisión por obsolescencia	(1.230)	(1.816)	(3.263)
Total	<u>114.366</u>	<u>86.354</u>	<u>139.766</u>
	<u>31/12/2015</u>	<u>31/12/2014</u>	<u>01/01/2014</u>
No corrientes			
Obras en curso	295.029	266.618	-
Total	<u>295.029</u>	<u>266.618</u>	<u>-</u>

La evolución de la provisión por obsolescencia fue la siguiente:

	<u>31/12/2015</u>	<u>31/12/2014</u>	<u>01/01/2014</u>
Saldos al inicio del ejercicio	1.816	3.263	1.163
Aumentos ⁽¹⁾	587	950	2.100
Recuperos ⁽¹⁾	(1.173)	-	-
Utilizaciones	-	(2.397)	-
Saldos al cierre del ejercicio	<u>1.230</u>	<u>1.816</u>	<u>3.263</u>

⁽¹⁾ Imputado a gastos de administración – juicios, reclamos y otras contingencias (nota 25).

Cuadro N° 4. Nota 9 de los Estados Contables de Electroingeniería S.A. (tomado de C.N.V., 2016)

La opinión de los auditores independientes es favorable con salvedades. Estas se encuentran expuesta en el párrafo 4. Fundamentos de la opinión con salvedades del Informe del Auditor tal como se detallan a continuación.

a) La Sociedad menciona en la nota 2.4 a los estados financieros separados que:

i) ha utilizado los estados financieros intermedios al 30 de septiembre de 2015 de la Unión Transitoria de Empresas “China GezhoubaGroup Company Limited - Electroingeniería S.A. - Hidrocuyo S.A. – UTE (en adelante la UTE) para su consolidación línea por línea, en función a la participación sobre sus activos, pasivos, ingresos y gastos en razón de su clasificación como operaciones conjuntas y, que

ii) los mencionados estados financieros intermedios constituyen los últimos estados financieros emitidos y aprobados por el Comité Ejecutivo de la UTE.

Las normas contables profesionales requieren que se practiquen los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido entre las fechas de cierre de la UTE y de la Sociedad (C.N.V, 2016).

Los activos y patrimonio de la UTE al 30 de septiembre de 2015 consolidados proporcionalmente representan, aproximadamente, el 28% y 70% del total del activo y patrimonio, respectivamente, de los estados financieros separados de la Sociedad al 31 de diciembre de 2015 (C.N.V, 2016).

Por las razones mencionadas, no hemos auditado los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 de la UTE, ni hemos podido obtener elementos de juicios válidos y suficientes que nos permitan determinar los ajustes y/o revelaciones, si las hubiere, necesarios para reflejar los efectos de las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido entre el 30 de septiembre de 2015 y el 31 de diciembre de 2015 (C.N.V, 2016).

b) La Sociedad revela en la nota 2.4 a los estados financieros separados, que ha utilizado los estados financieros y/o información de gestión disponible de ciertas uniones transitorias de

empresas, consorcios y sucursales, clasificados como operaciones conjuntas, para efectuar la consolidación línea por línea, en función a la participación sobre sus activos, pasivos, ingresos y gastos. Las fechas de cierre de dichos estados financieros exceden los tres meses permitidos por las normas contables profesionales con respecto a los estados financieros separados de la Sociedad al 31 de diciembre de 2015. Los activos y patrimonio representan, aproximadamente, el 2% y 10% del total del activo y patrimonio, respectivamente, de los estados financieros separados de la Sociedad al 31 de diciembre de 2015 (C.N.V, 2016).

c) La Sociedad y sus sociedades relacionadas han reconocido al 31 de diciembre de 2015 y 2014, créditos originados en solicitudes de redeterminación de precios por variaciones en los costos y tareas adicionales realizadas en ciertas obras y reclamos de intereses por pago fuera de término (C.N.V, 2016).

Estas solicitudes y reclamos no han sido aprobados por los respectivos comitentes a la fecha de emisión de los informes sobre los mencionados estados financieros por lo que, en nuestro criterio, no cumplen las condiciones requeridas por las normas contables profesionales para su reconocimiento contable (C.N.V, 2016).

En consecuencia, al 31 de diciembre de 2015 en el estado separado de situación financiera se presentan cuentas comerciales por cobrar corrientes en exceso por miles de \$46.441, inversiones en subsidiarias en exceso por miles de \$22.752, llave de negocio en defecto por miles de \$8.468, impuesto a las ganancias – saldo a favor corriente en defecto por miles de \$13.736 y activo por impuesto diferido no corriente en defecto por miles de \$2.518. El efecto agregado a nivel del patrimonio asciende a miles de \$44.471 (pérdida). En el estado separado de resultados y otros resultados integrales, se presentan ingresos de actividades ordinarias en exceso por miles de \$21.469, resultados de inversiones en subsidiarias en exceso

por miles de \$13.176, ingresos financieros en defecto por miles de \$3.836, e impuesto a las ganancias en exceso por miles de \$6.171. El efecto agregado en el estado separado de resultados y otros resultados integrales asciende a miles de \$24.638 (pérdida). En el estado separado de cambios en el patrimonio, se presentan los resultados acumulados en exceso por miles de \$19.833 correspondiente a la porción de dichos créditos netos de su efecto impositivo, reconocidos en ejercicios anteriores (C.N.V, 2016).

Al 31 de diciembre de 2014, en el estado separado de situación financiera se presentan cuentas comerciales por cobrar corrientes en exceso por miles de \$23.114, otras cuentas por cobrar en exceso por miles de \$3.836, anticipo de clientes corrientes en defecto por miles de \$1.857, impuesto a las ganancias – saldo a pagar corriente en exceso por miles de \$7.110 y pasivo por impuesto diferido no corriente en exceso por miles de \$2.973. El efecto agregado a nivel del patrimonio asciende a miles de \$18.724 (pérdida). En el estado separado de resultados y otros resultados integrales, se presentan los ingresos de actividades ordinarias en defecto por miles de \$60.821, resultados de inversiones en subsidiarias en defecto por miles de \$1.749, e impuesto a las ganancias (ganancia) en exceso por miles de \$21.288. El efecto agregado en el estado separado de resultados y otros resultados integrales asciende a miles de \$41.282 (ganancia). En el estado separado de cambios en el patrimonio, se presentan los resultados acumulados en exceso por miles de \$60.006 correspondiente a la porción de dichos créditos netos de su efecto impositivo, reconocidos en ejercicios anteriores (C.N.V, 2016).

d) La llave de negocio reconocida contablemente con la adquisición del 10% inicial de participación permanente en Integración Eléctrica Sur Argentina S.A., fue medida a su valor razonable al 31 de diciembre de 2014, generando un incremento de valor de la llave

originalmente contabilizada por miles de \$18.857 con contrapartida en resultados de inversiones en subsidiarias del ejercicio económico 2014 (C.N.V, 2016).

En nuestro criterio no se han cumplido las condiciones estipuladas en las normas contables profesionales para su medición al valor razonable (C.N.V, 2016).

En consecuencia, la llave de negocio y los resultados acumulados se presentan en exceso por el mencionado importe al 31 de diciembre de 2015 (C.N.V, 2016).

La opinión propiamente dicha de los auditores independientes es la siguiente:

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos que podrían derivarse de las limitaciones descritas en los acápites a) y b) del capítulo 4 precedente y excepto por los efectos de las situaciones descritas en los acápites c) y d) del citado capítulo, los estados financieros separados mencionados en el primer párrafo del capítulo 1, presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos la situación financiera de Electroingeniería S.A. al 31 de diciembre de 2015, sus resultados y otros resultados integrales, los cambios en su patrimonio y los flujos de su efectivo por el ejercicio económico finalizado en esa fecha, de acuerdo con las normas contables profesionales contenidas en la Resolución Técnica N° 26 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas para la preparación de estados financieros separados de una entidad controladora (C.N.V, 2016).

IV. CONCLUSIONES

Respecto del análisis de control interno en el entorno informático en la empresa Electroingeniería S.A. se puede decir que:

- La firma cuenta con procedimientos internos que rigen el procesamiento electrónico de datos. Cuenta con el software de gestión SAP y existe procedimientos para el manejo del mismo.
- Existen procedimientos establecidos por parte del área de sistema para adquisición de insumos informáticos con determinadas característica ya sea de activos físicos (hardware, redes de comunicación de datos) como de intangibles (licencias de software, programas de aplicación, datos).
- Todas las área cuentan con acceso a carpetas comunes donde solo los miembros de dichas áreas tienen acceso a las mismas garantizándose la confidencialidad de los datos.
- Para el ingreso y gestión en SAP, cada uno de los empleados cuenta con usuario y contraseña solamente conocido por ellos.
- Existe la política de generación de backup dentro de cada una de las áreas de la compañía como así también periódicamente y por parte de personal de sistemas, de todas las transacciones realizadas en SAP
- La firma posee licencias originales en SAP y demás licencias de software de modo que ante una inoperatividad de los sistemas las empresas proveedores se encargan de solucionarlo. Así mismos, el área de sistemas cuenta con una amplia gama de profesionales capacitados en la materia que brindan asesoramiento inmediato ante algún conflicto (mesa de ayuda).

Teniendo en cuenta el análisis del software de gestión contable y financiera que utiliza la empresa, el módulo FI de SAP permite la valuación del rubro bienes de cambio teniendo en cuenta la normativa contable y legal aplicable al ente. El módulo MM tiene una vinculación directa con el rubro y se encuentra parametrizado de modo tal que:

- El rubro bienes de cambio se constituye de la sumatoria de materiales de las distintas obras que tiene la firma, de modo que para la manipulación de alguno de ellos se debe especificar primero a la obra a la que corresponde.
- Los usuarios del sistema tienen limitaciones al acceso y manipulación de datos en función a la obra a la que están asignados, el puesto de trabajo y el rubro con el que tienen que operar. A modo de ejemplo se puede decir que la persona encargada de la recepción de materiales solo tiene acceso, en el módulo MM, a la carga del material y no a la carga de la factura por la compra de esa mercadería.
- En correspondencia con el punto anterior, esta parametrización de SAP permite la segregación de funciones necesaria en todas las áreas de la empresa para evitar malversación de fondos, recursos e incompatibilidades de funciones.
- Por otra parte, en la mayoría de las obras existe correspondencia entre las cantidades ingresadas a obra y las cantidades facturadas. Evitando la facturación de materiales no ingresados como así también la falta de pago de materiales existentes en la obra.
- Según el nivel de jerarquía en la obra, el personal de mayor rango es el encargado de autorizar, controlar y validar la recepción de materiales, la asignación a los diferentes obradores, el uso de los mismos (salida de materiales), los pagos y el control del stock existente. Este es una de las bondades que brinda SAP en torno a las habilitaciones que tiene cada uno de sus usuarios.

- El área de Auditoría Interna mediante distintos controles que realizan al sistema a lo largo de las obras se encarga de verificar la correspondencia entre los procesos de la empresa, segregación de funciones y parametrización del sistema.

En función a lo expuesto, se concluye que el sistema responde eficientemente a las parametrizaciones impuestas y el ambiente de control interno en torno a este es óptimo siendo SAP una herramienta fundamental para la organización. De este modo se da por razonable la información generada por el sistema cubriendo las expectativas del área de Auditoría Interna y minimizando riesgos para los responsables de la Auditoría Externa.

Respecto del análisis al ambiente de control interno existente en el proceso de compras e inventario que posee la firma analizada y el cual impacta en la valuación de los bienes de cambio de la misma, se puede decir que:

- El circuito logístico se encuentra claramente establecido y diferenciado a lo largo de la redacción de los distintos procedimientos internos como así también por los usos y costumbres que posee la firma.
- Las distintas etapas del circuito logístico, desde la solicitud de materiales hasta el uso de los mismos, cuentan con la documentación de respaldo y los lineamientos claramente establecidos para la manipulación de los materiales.
- También existe una clara segregación de funciones a lo largo de las distintas actividades y etapas por las que atraviesan las obras que desarrolla la organización.
- Cuenta con personal idóneo para la capacitación ya sea respecto al uso del sistema informático (SAP) como del modo de desarrollar las actividades propias de la función

asignada. Todo esto, siempre en correspondencia con el cumplimiento de las normas vigentes y en resguardo del control interno que debe regir en toda organización.

- El software de gestión se encuentra desarrollado y parametrización teniendo en cuentas las pautas establecidas en los procedimientos internos.
- El área de Auditoría Interna se dirige a los obradores donde se encuentra la mercadería y mediante relevamiento al personal, inspección ocular, corte de documentación, inventarios sorpresivos y análisis de la documentación de respaldo, se busca detectar si los inventarios se encuentran sub o sobrevaluados o bien la compañía ha sufrido algún tipo de fraude o irregularidad.
- El área de Auditoría Interna tiene como directiva la toma de inventarios sorpresivos y la solicitud en el momento de las justificaciones de las diferencia encontradas. Esto permite detectar puntos de control interno, observaciones y desviaciones significativas que hacen a las malas prácticas de la organización.
- Respecto a la política de seguros de la firma para el rubro, se limita a tener guardias (propio o tercerizado) en cada uno de los obradores que posee y ciertas normas básicas de seguridad como cerradura, candados y demás para el resguardo de los mismos. Ante robos o incendios generalmente la firma se hace cargo por los mismos. Dada la magnitud e importancia de los inventarios en el activo de la firma, se sugiere implementar una política de seguros con el fin de mitigar riesgos y salvaguardarlos ante futuras eventualidades.

En función a lo mencionado, se concluye que la firma en torno al proceso de compras e inventarios posee un ambiente de control interno adecuado teniendo en cuenta las características propias de las actividades que realizan y de la organización que se trata. De este modo, el marco

de control de interno contribuye a la razonable valuación de los bienes de cambio según la normativa vigente.

Respecto del análisis a la valuación y exposición de los bienes de cambio, se puede decir que Electroingeniería S.A.:

- Emite sus estados financieros de acuerdo a la normativa internacional y se adecua a todo lo que ello implica.
- Los inventarios han sido medidos a su costo de adquisición, utilizando el método de costo promedio ponderado. Obras en curso han sido medidas a los costos incurridos hasta el cierre de cada ejercicio. Las obras en curso no corrientes (proyecto Las Heras) han sido medidas a la suma de los costos incurridos adicionándole los costos financieros derivados de la utilización del capital ajeno durante su proceso de ejecución, el cual ha comenzado en el ejercicio económico 2014. Departamentos a la venta han sido medidos a su costo de construcción. El valor contable de los inventarios así determinado no supera su valor recuperable al cierre de cada ejercicio.
- Los estados financieros de la firma son comparable con los de sociedades afines de la nación gracias a la Resolución Técnica N° 37 emitida por la FACPCE la cual garantiza la comparabilidad entre empresas cuyos estados financieros se les aplican las normas nacionales con aquellas que se les aplica la normativa internacional.
- Cuenta con un adecuado ambiente de control interno e informatización de los procesos, cumplimentado de este modo con uno de los puntos de esta Resolución Técnica el cual permite ver como los mismos contribuyen a opinar respecto de la razonabilidad de los estados contables.

- Los estados financieros y el informe del auditor, se encuentran preparados y expuestos tal como lo establecen los puntos II. B. Normas para el desarrollo del encargo, II. C. Normas sobre el informe y III. Normas de Auditoria de la Resolución Técnica N° 37.
- Si bien no se tuvo acceso a los papeles de trabajo, dada la opinión del auditor externo respecto de los estados financieros se puede presumir que se aplicaron procedimientos de auditoria externa a los fines de determinar la correcta valuación y exposición del rubro analizado.
- El informe del auditor respecto a la razonabilidad de los estados contable da una opinión favorable con salvedades las cuales nada tienen que ver con el rubro bienes de cambio.

En función a lo expuesto, se concluye que el rubro bienes de cambio de la firma Electroingeniería S.A. al cierre del ejercicio 2015 se encuentra razonablemente expuesto y valuado según la normativa internacional y local aplicándosele todos los procedimientos de auditoria posibles a los fines de arribar a esta conclusión.

De este modo para finalizar y teniendo en cuenta todo el análisis realizado a lo largo de este trabajo, se concluye que Electroingeniería S.A. gracias al adecuado ambiente de control interno que posee, informatización de los procesos y cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados permiten lograr una razonable valuación y exposición de los bienes de cambio que poseen los estados financieros al 31 de diciembre de 2015.

V. **BIBLIOGRAFÍA**

- Acha Iturmendi, J. J. (1994). Auditoría informática en la empresa. Ed. Paraninfo, Madrid.
- Ávalos, A. (2014). La informática como herramienta del auditor financiero. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.
- Bohórquez Forero, N. (2015). Implementación de norma internacional de inventarios en Colombia. INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales, vol. 25, núm. 57, pp. 79-92.
- Castello, R. J. (2008). Auditoria de Sistemas y tecnologías de Información. Facultad de Ciencias Económicas. UNC. Córdoba.
- Comisión Nacional de Valores. (2016). Información financiera. Recuperado de <http://www.cnv.gob.ar/InfoFinan/emisoras.asp?Lang=0&CodiSoc=31275&DescriSoc=Electroingenier%EDa%20S.A.&Letra=E>. [28/05/2016].
- Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway. (1992). Internal Control Integrated Framework. Estados Unidos.
- Electroingeniería S.A. (2015). Historia. Recuperado de <http://www.eling.com.ar/index.php/quienes-somos/historia>. [02/11/2015]
- FACPCE. (2013). Resolución Técnica 37.
- Ghirardotti, M. (2014). Controles necesarios para evitar el fraude. La Nación. Recuperado de <https://www.iaia.org.ar/?ID=verprensa¬aid=75>. [02/11/2015]
- Gleim, I. N. (2004). CIA Review, undécima edición. Ed. Gliem Publications Inc. U.S.A.

- Instituto de Auditores Internos de Argentina, (2004). El rol del auditor interno en los negocios del siglo XXI. Argentina.
- Instituto de Auditores Internos de España, (2013). Marco Internacional para la práctica profesional de la auditoría interna. Ed. Iberdrola, España.
- Pereyra, J.E. y Tapia, S.A. (2015). Procedimientos de auditoría por rubros “Inventarios”. Córdoba: Especialización en contabilidad superior y auditoría.
- SAP. (2016). Recuperado de <http://www.sap.com/argentina>. [19/05/2016].
- Schuster, J.A. (1992). Control Interno. Ed. Macchi. Buenos Aires.
- Slosse, C.A. (1999). Auditoría un nuevo enfoque empresarial. Ed. Macchi. Buenos Aires.
- Vega García, M.L (2006). Las auditorías de información en las organizaciones. Ciencias de la Información, vol. 37, núm. 2-3, pp. 3-14.
- Villardefrancos Álvarez, M.C & Rivera, Z (2006). La auditoría como proceso de control: concepto y tipología. Ciencias de la Información, vol. 37, núm. 2-3, pp. 53-59.
- Warren, D. J.; Edelson, L. W. & Parker, X. L. (1996). Control interno, auditoría y seguridad informática: tecnología de la información y control interno. Vol.4. Compañía Editorial S.A. Madrid.