

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO
VERSUS
EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

POR

MERCEDES ILEANA PEREZ ZELAYA

PREVIO A CONFERIRSELE EL TITULO DE

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADEMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 1993

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
03
T(1413)

MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO	LIC: GILBERTO BATRES PAZ
SECRETARIO	LIC: MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA
VOCAL PRIMERO	LIC. TRISTAN MELENDRERAS SOTO
VOCAL SEGUNDO	LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
VOCAL TERCERO	LIC. VICTOR MANUEL RIVERA BARRIOS
VOCAL CUARTO	P. MERC. Y PUB. JUAN CARLOS OSORIO MANZO
VOCAL QUINTO	P.C. SOTERO SINCAL CUJCUJ

TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE :	LIC. CARLOS HUMBERTO CALDERON HERNANDEZ
SECRETARIO :	LIC. CESAR AMEZQUITA MARROQUIN
EXAMINADOR :	LIC. CARLOS ROLANDO BARRIENTOS GARCIA
EXAMINADOR :	LIC. MARIO DANILO ESPINOZA AQUINO
EXAMINADOR :	LIC. CARLOS M. MEJIA LEMUS

LIC. CARLOS HUMBERTO CALDERON HERNANDEZ
Contador Público y Auditor.
Colegiado 632
Guatemala, C.A.

Guatemala, 26 de febrero de 1993

Licenciado
Gilberto Batres Paz
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

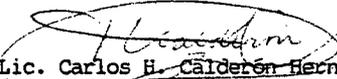
Señor Decano:

Atendiendo a la designación que fui objeto para asesorar el trabajo de tesis de la señorita Mercedes Ileana Pérez Zelaya, titulado " La Evaluación de la Estructura del Control Interno versus El Estudio y Evaluación del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros", me es grato dirigirme a usted para solicitar sea aceptado para ser presentado a discusión en su Exámen General Público previo a obtener el título de Contador Público y Auditor, en el grado de Licenciado.

El mencionado trabajo responde a una amplia investigación bibliográfica y de las Normas de Auditoría relacionadas, por lo que considero que cumple los requisitos para culminar los estudios de la señorita Pérez Zelaya.

Sírvase aceptar el señor Decano mis demostraciones de consideración y aprecio.

Id y Enseñad a Todos


Lic. Carlos H. Calderón Hernández
Colegiado No. 632

CPCH.altp



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, TRECE DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS
NOVENTA Y TRES.

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado Carlos H. Calderón Hernández, quien
fuera designado Asesor y la opinión favorable
del Director de la Escuela de Auditoría, se
acepta el trabajo de Tesis denominado:
"EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL
INTERNO VERSUS EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL
CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS
FINANCIEROS", que para su graduación
profesional presentó la estudiante MERCEDES
ILEANA PEREZ ZELAYA, autorizándose su
impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA
SECRETARIO



LIC. GILBERTO BATRES PAZ
DECANO



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

ACTO QUE DEDICO

- A DIOS NUESTRO SEÑOR QUIEN ES DADOR DE TODO.
- A MIS PADRES HECTOR ADOLFO PEREZ GARCIA Y ROSA
ILMA ZELAYA AMAYA DE PEREZ. POR SU
AMOROSA PERSEVERANCIA Y ESFUERZO.
- A LA MEMORIA DE MI ADORADA ABUELITA, MARIA ANTONIA
GARCIA MENDOZA VIUDA, DE PEREZ. QUE EN
PAZ DESCANSE; QUIEN ME DECIA " DALE,
DALE, DALE... TODO LO QUE SE EMPIEZA
DEBE TERMINARSE " CON ETERNO AMOR.
- A MIS TIAS EN ESPECIAL A LIDIA MICAELA Y MARIA
ANTONIA PEREZ GARCIA. POR SU CONSTANTE
MOTIVACION.
- A MIS HERMANOS HECTOR ALFREDO, LORENA PATRICIA, ATALA
VILMA RUTH Y JOSE LUIS PEREZ ZELAYA.
POR SU APOYO Y CARINO.
- A MIS AMIGOS CARLOS FRANCISCO MEZA, ISABEL MUCH
SANTOS, VICENTE AREVALO, FIDEL LOPEZ,
FRANCISCO ZUNIGA, MARTA JULIA QUIROGA,
LILI NORIEGA Y DON JUAN BAUTISTA SIMON Y
FAMILIA POR SU COLABORACION.

AGRADECIMIENTO

QUIERO HACER PATENTE MI AGRADECIMIENTO

A LOS LICENCIADOS:

JORGE OLIVA URBINA
CARLOS HUMBERTO CALDERON HERNANDEZ
JORGE ALBERTO TRUJILLO CORZO
CARLOS ENRIQUE ORELLANA ROSAL

POR SUS ENSEÑANZAS Y EJEMPLO DE COMO ES UN
VERDADERO MAESTRO.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

I N D I C E

INTRODUCCION

CAPITULO I

CONTROL INTERNO

1.1	Generalidades del Control Interno	
1.1.1	Importancia	1
1.1.2	Definición	1
1.1.3	Objetivos del Control Interno	1
1.2	Elementos del Control Interno	
1.2.1	Organización	3
1.2.2	Procedimientos	3
1.2.3	Personal	5
1.2.4	Supervisión	7
1.3	Características del Control Interno	
1.3.1	Un Plan de Organización	6
1.3.2	Un Sistema de Procedimientos de Auditoría y de Registros	8
1.3.3	Prácticas de Sondeo	8
1.3.4	Calidad del Personal	9
1.3.5	Sistema Fiable	9
1.4	El Control Interno y la Dirección	9
1.5	El Control Interno y su Subdivisión	9
1.6	Métodos Utilizados para el Estudio y Evaluación del Control Interno	10
1.6.1	Métodos de Evaluación	11
1.7	Responsabilidad del Contador Público y Auditor en la Evaluación del Control Interno	20
1.8	Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y el Control Interno	21

CAPITULO II

ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

2.1	Definición de la Estructura de Control Interno ..	22
2.2	Pruebas de Auditoría	22
2.2.1	Pruebas de Cumplimiento	23
2.2.2	Pruebas Sustantivas	23
2.3	Elementos de la Estructura de Control Interno ...	24
2.3.1	Introducción	24
2.3.2	Elementos de la Estructura de Control Interno ..	24
2.4	Consideraciones de la Estructura del Control Interno en la Fase de Planificación de una Auditoría de Estados Financieros	30
2.5	Procedimientos de Auditoría para Obtener un Conocimiento Suficiente de la Estructura de Control Interno	31
2.5.1	Conocimiento del Ambiente de Control	32
2.5.2	Conocimiento del Sistema Contable	32
2.5.3	Conocimiento de los Procedimientos de Control ...	33
2.6	Documentación de la Comprensión de la Estructura del Control Interno	33
2.7	Consideraciones de la Estructura de Control Interno al Evaluar el Riesgo de Control	33
2.7.1	Riesgo de Auditoría	33
2.7.2	Tipos de riesgos de auditoría	34
2.8	Implicaciones al Evaluar el Riesgo de Control por debajo del nivel máximo	37
2.9	Documentación del nivel evaluado del riesgo de control	40
2.10	Relación entre la comprensión de la estructura de control interno y la evaluación del riesgo de control.....	41

2.11	En busca de la reducción del nivel evaluado del riesgo de control	41
2.12	Comunicación de los asuntos relacionados con la estructura del control interno observados en una auditoría	47

CAPITULO III

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO VERSUS

LA EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

3.1	Elementos que se Consideran al Efectuar una Auditoría de Estados Financieros, Realizando El Estudio y Evaluación del Control Interno.....	53
3.2	Elementos que se Consideran al efectuar una Auditoría de Estados Financieros Realizando previamente una evaluación de la Estructura el Control Interno	53
3.3	Similitudes y Diferencias en la Evaluación del Control Interno	54
	CONCLUSIONES	58
	RECOMENDACIONES	59
	BIBLIOGRAFIA	60

INTRODUCCION

El mundo en el cual vivimos es cambiante y a medida que éste cambia todo lo que hay en él cambia automáticamente. La auditoría no es la excepción ante estos cambios y a medida que evolucionan las operaciones y políticas, en el ámbito empresarial, estos provocan que el Contador Público y Auditor esté a la vanguardia para aplicar procedimientos nuevos y acordes a los cambios dados en éste.

En el presente trabajo de investigación trataremos particularmente los cambios que se han dado en relación a la EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Se consideró encaminar esta investigación hacia los cambios existentes en la evaluación del control interno, puesto que éste es considerado como la etapa medular de una auditoría ya que se toma como base para el diseño del programa de trabajo y por lo tanto este diseño, deberá ser efectuado por un Contador Público y Auditor actualizado y experimentado.

Por esta razón el presente trabajo de investigación se encuentra estructurado de la siguiente forma:

El Capítulo I versa sobre las Generalidades del Control Interno, así como El Estudio y Evaluación del Control Interno por un auditor conforme lo establecía el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) en su Norma de Auditoría No. 6.

En el Capítulo II se explican los elementos que actualmente conforman la Estructura de Control Interno; así como el conocimiento de estos y del Riesgo de Control el cual es utilizado para determinar los procedimientos de auditoría aplicables en la evaluación de dicha estructura conforme lo establece la Norma de Auditoría No.14 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA).

El Capítulo III presenta a grandes rasgos comentarios de los elementos que deben de considerarse en la Evaluación del Control Interno, independientemente de qué norma se esté aplicando. También se incluyen las similitudes y diferencias encontradas al aplicar indistintamente cada una de las Normas de Auditoría.

CAPITULO I
CONTROL INTERNO

1.1 GENERALIDADES DEL CONTROL INTERNO

1.1.1 IMPORTANCIA.

Hoy en día un número indeterminado de organizaciones realizan un gran volumen de operaciones, las cuales deben ser controladas a través de la administración, ya que ésta es responsable de salvaguardar los recursos de una entidad. Esto se hace con el fin de evitar errores y fraudes, lo que se logra implantando y manteniendo un adecuado control interno.

Cuando la empresa cuenta con un control interno eficiente, el trabajo de auditoría es de menos dificultad; y éste aumenta en la medida de la ineficiencia del control interno implantado.

1.1.2 DEFINICION DE CONTROL INTERNO.

El control interno se puede definir como el plan de organización, métodos y medidas coordinadas que son adoptadas por una entidad para proteger los activos, lograr la eficiencia en sus operaciones, confianza en la información contable que se emite, así como el cumplimiento de las políticas gerenciales establecidas y adoptadas por la administración.

1.1.3 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO.

Todo sistema persigue objetivos y el control interno como tal persigue lo siguiente:

1. Obtener información financiera correcta y segura. Para considerar que la información es correcta y segura debe de poseer ciertas características, tales como:

La utilidad:

La información es útil cuando su contenido es oportuno y permite que los usuarios puedan tomar decisiones adecuadas.

Confiable:

La información será confiable cuando la entidad posea un sistema que le proporcione estabilidad, objetividad y verificabilidad; lo que permitirá que el Contador Público y Auditor use la información financiera en su trabajo.

2. Proteger los Activos:

Se entiende como activo todos aquellos bienes que posee una entidad para el desarrollo de su actividad lucrativa.

Todo ente debe contar con un sistema de protección que evite la sustracción, siniestro, mal uso o cualquier otra situación que dañe el activo de la entidad.

Los activos se protegen mediante el control interno, ejemplo:

- Que los cheques se firmen en forma mancomunada,
- Que los inventarios se encuentren asegurados,
- Que el dinero de la cobranza se deposite diariamente.

3. Promover el cumplimiento de las políticas de la entidad y que su operatoria sea eficiente.

En el proceso de las actividades de una entidad debe tenerse la seguridad que se están realizando con el mínimo esfuerzo y al menor costo posible, cuidando que se cumplan las políticas de la administración, esto permitirá al Contador Público y Auditor:

- Detectar desperdicio de tiempo y
- Detectar desperdicio de materiales.

1.2. ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

El control interno se encuentra integrado por los elementos siguientes:

1.2.1 ORGANIZACION

A través de la organización se identifican y seleccionan las actividades que serán necesarias para alcanzar los objetivos, delegar autoridad y responsabilidad en los diferentes niveles de jerarquía que integran la organización.

En este elemento del control interno intervienen:

1.2.1.1 La dirección:

Este elemento de control interno es responsable de determinar y supervisar el tipo de comunicación y las políticas generales que se observan para la toma de decisiones.

1.2.1.2 La coordinación:

Este elemento del control interno vela por que las partes que integran el ente económico, funcione con armonía integrando un mismo órgano y evitando así que se entorpezcan sus funciones.

1.2.1.3 División de labores:

Las funciones de operación, custodia y registro deben ser separadas con el fin de establecer la especialización de labores, mejorar la calidad de los productos y de los servicios que se ofrecen y evitan que una misma operación sea manejada desde su origen hasta sus registro por un mismo individuo.

1.2.1.4. Asignación de responsabilidades:

Una organización debe definir concretamente su jerarquización a través de organigramas, con el propósito de que todos sus recursos humanos conozcan quiénes son sus superiores y sus subordinados.

De esta manera sabrán a quienes delegar y cuáles son sus responsabilidades, así como asignar atribuciones.

1.2.2 PROCEDIMIENTOS

Son principios que mediante su aplicación se demuestra la existencia de un control interno eficiente, a través del cual se garantiza la solidez de la organización. Los elementos de que se auxilia son los siguientes:

1.2.2.1 Planeación y sistematización:

Este elemento persigue el fin de informar sobre las políticas de la entidad, los procedimientos a utilizar en una operación determinada, reducir errores, abreviar el período de entrenamiento del personal por lo que es indispensable que se cuente con instructivos de funciones de: La dirección, la coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y la fijación de responsabilidades.

Los instructivos que se mencionan también son conocidos como "Manuales de Procedimientos" los cuales tienen como objetivos lo siguientes:

1. Que el personal contratado cumpla con sus atribuciones,
2. Estandarizar los procedimientos,
3. Reducir errores,
4. Que el personal sea entrenado eficientemente,
5. Que sean reducidos al mínimo o eliminar definitivamente las órdenes verbales, y
6. Que las decisiones no sean tomadas de manera apresurada.

La planeación y sistematización exigen que al menos para el área contable se posea un catálogo de cuentas con su correspondiente instructivo o bien una gráfica del proceso contable y un manual de procedimientos que sean aplicables a: FORMAS, REGISTROS E INFORMES.

Hoy día un ente que no cuenta con una eficiente planeación, es muy difícil que logre el objetivo por el cual fue creado; por lo que se requiere que en su organización se encuentren considerados los siguientes aspectos:

- a) Control Presupuestal
- b) La implantación de producción estándar producción,
- c) Distribución y servicios,
- d) Implantación de un sistema contable por áreas de responsabilidad,
- e) Administración por objetivos, etc.

1.2.2.2 Registros y formas:

Son herramientas que constituyen el medio para cumplir con los procedimientos implantados por la gerencia de conformidad con sus políticas, ya que a través de ellos se deja huella del registro oportuno y correcto de datos a un costo mínimo. Al diseñar los registros y formas, deben tenerse presentes todos sus usos posibles a fin de que el número sea mínimo y razonable, obligando al usuario su empleo correcto y la adopción del procedimiento establecido, de esta manera se estará contribuyendo al sistema interno de verificación en los mismos registros y formas. Al diseñar papelería para registrar las operaciones en sus diferentes etapas debe procurarse que sean accesibles para las personas que las utilizan.

1.2.2.3 Informes:

Definición.

Un informe es el documento en el cual se presenta información financiera, organizativa y cualquier otra información interna de interés para la toma de decisiones de los directivos.

La información interna indudablemente es el elemento más importante dentro de una entidad para que su desarrollo sea correcto. Sin embargo no basta la preparación periódica de informes internos, sino su estudio y análisis por personal capacitado para ello y con autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir las deficiencias que surjan en un momento determinado.

1.2.3 PERSONAL.

Se considera que una entidad puede poseer la más sólida organización y los mejores procedimientos implantados, y sin embargo; no cumplir con sus objetivos, si sus funciones no se encuentran en manos de personal calificado.

En este elemento deben de tomarse en consideración los siguientes aspectos:

1.2.3.1 Entrenamiento:

Para que el personal sea idóneo a la función que se le asigne; se deben de poner en vigor programas de entrenamiento; así como la reducción de ineficiencia y

desperdicio de tiempo y capacidad del trabajador, ya que es vital que este se capacite adecuadamente para el logro de la eficiencia del control interno implantado. Los programas de entrenamiento deben de ser permanentes, ya que a través de estos el personal se actualiza en todos los aspectos que influyen directa o indirectamente en el desenvolvimiento comercial de la empresa.

1.2.3.2 Eficiencia:

En éste elemento de control interno, es de suma importancia la evaluación del personal, ya que al efectuarla obtendremos el punto de partida para determinar:

1. Qué personal necesita ser adiestrado.
2. A qué personal hay que actualizarlo en temas que inciden en las operaciones de la entidad.
3. Qué tipo de procedimientos y políticas de entrenamiento hay que implantar en la entidad. Tomando en cuenta de qué en todo programa de entrenamiento debe de incluirse la evaluación continua de las actividades del personal de la empresa.

1.2.3.3 Moralidad:

Se ha dicho que la moralidad del personal constituye una de las columnas sobre las cuales descansa la estructura del control interno, por esta razón, la entidad debe seleccionar su personal adecuadamente, sin embargo es recomendable que se contrate una fianza de fidelidad como medida preventiva para proteger a la entidad del manejo indebido de los fondos, que el personal goce de sus vacaciones y con cierta periodicidad se le cambie de funciones.

1.2.3.4 Retribuciones:

Indudablemente que un sistema de retribución adecuado y justo producirá en el personal un efecto positivo; el cual podrá observarse en su entusiasmo y disposición al realizar los propósitos de la empresa.

Al trabajador se le puede retribuir sus funciones en diferentes formas. A continuación se indican algunos tipos de prestaciones que incluyen algunos sistemas de retribuciones.

- a) Planes de pensiones,
- b) Ahorro,
- c) Seguros de vida,
- d) Seguros médicos,
- e) Planes de incentivos,
- f) Premios, etc.

1.2.4

SUPERVISION

No basta haber diseñado una buena organización, sino que es necesario vigilar constantemente para que el personal ejecute los procedimientos a su cargo; de conformidad con los planes de la organización.

La supervisión debe ejercerse en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados; y, de manera directa o indirecta.

Con un buen sistema de procedimientos (planeación y sistematización, registros y formas e informes), la supervisión es automática en todos los diversos aspectos del control interno. Sin embargo, para la supervisión del control interno es necesario que exista un vigilante constante; el cual deberá ser UN AUDITOR INTERNO O UN DEPARTAMENTO DE AUDITORIA, quien velará por el cumplimiento del control interno de la empresa, combinando los otros elementos del control (organización, procedimientos y personal). De esta manera la Auditoría Interna viene a constituirse en un elemento importante del mismo control interno.

1.3

CARACTERISTICAS DEL CONTROL INTERNO

Según la publicación de la Declaración sobre Procedimientos de Auditoría # 33 publicada en 1963 el control interno se caracteriza por poseer:

1.3.1 UN PLAN DE ORGANIZACION

La estructura de una organización dependerá del tipo de la entidad, su forma de funcionamiento, tamaño, número de componentes de la organización (departamentos, sucursales) y su distribución geográfica.

Un plan de organización satisfactorio persigue básicamente los siguientes objetivos:

1.3.1.1 Independencia:

La influencia de la organización permite la existencia de separación adecuada de las operaciones; custodia, contabilidad y auditoría interna de la entidad. Además de esta separación debe existir una segregación de responsabilidades; de tal forma que permita que los registros que se mantienen fuera de cada departamento, se utilicen como control sobre las actividades de las mismas. También debe existir una separación entre la custodia y contabilización de los activos o de las transacciones de que estos sean objeto.

1.3.1.2 Líneas de responsabilidad:

Dentro de la organización de un ente es de vital importancia establecer concreta y correctamente la delegación de autoridad a individuos específicos con el fin de que éstos cumplan con sus responsabilidades de forma eficiente y eficaz.

1.3.2 UN SISTEMA DE PROCEDIMIENTOS DE AUTORIZACION Y DE REGISTROS.

Al diseñar el sistema de control interno debe considerarse, que los procedimientos de autorización y de registros; sean suficientes para facilitar y proporcionar un control sobre las operaciones del ente económico.

1.3.3 PRACTICAS DE SONDEO

Es necesario que en un sistema las prácticas sean coherentes en la realización de las responsabilidades y funciones de cada uno de los departamentos de la organización.

1.3.4 CALIDAD DEL PERSONAL

No hay duda que las características anteriormente descritas puedan ser eficaces si el personal de la entidad es competente para cumplir con sus obligaciones de manera eficaz.

La calidad del personal además incluye la ética, inteligencia, dedicación y responsabilidad de un individuo.

1.3.5 UN SISTEMA FIABLE

Jack C. Robertson añadió esta característica a las cuatro anteriores la cual surgió por la gran expansión de los límites de control interno.

Jack C. Robertson considera que un sistema de control interno es fiable, cuando este funciona realmente de manera eficaz, detectando y corrigiendo los errores al procesar la información.

1.4 EL CONTROL INTERNO Y LA DIRECCION.

En una empresa la dirección es responsable de diseñar un sistema de control interno y éste debe de cumplir con las características citadas anteriormente para que sea fiable y coherente, que proteja los activos de la misma, y permita asegurar que los estados financieros son razonables y correctos.

1.5 CLASES DE CONTROL INTERNO

Según el Comité de Procedimientos Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores; el control interno se divide en dos grandes áreas las cuales son: El Control Interno Contable y El Control Interno Administrativo.

1. CONTROL INTERNO CONTABLE

Este tipo de control comprende:

- a) El plan de organización,
- b) Los procedimientos y registros que salvaguardan los activos, y
- c) La confiabilidad de la información financiera.

2. CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO

Se ha establecido que el control interno administrativo incluye pero no se limita a: Los procedimientos y medidas coordinadas y registros que se refieren a la toma de decisiones, las cuales conducen a la aplicación de las políticas establecidas por la gerencia.

A pesar que estudian aspectos referentes a la naturaleza de cada tipo de control, se interrelacionan de tal manera que uno no puede existir sin el otro.

Esta subdivisión se dio con el propósito de señalar el alcance de cada tipo de control.

En 1963 se efectuó un estudio a cerca de esta subdivisión en ese entonces el comité encargado señalaba que el Contador Público y Auditor Independiente fundamentalmente tiene interés en los controles contables, ya que estos tienen relación directa e importante sobre la confianza que puede tenerse sobre los registros financieros y se requiere que sean evaluados por él. Mientras que los controles administrativos generalmente se relacionan indirectamente con dichos registros. Por lo que con anterioridad no se requería que él lo evaluara.

En la actualidad; se ha establecido internacionalmente, que el control interno administrativo incide grandemente en la información financiera y los profesionales de la contaduría, deben evaluar también este tipo de control, para ello ha sido necesario, que el control interno fuera reestructurado, por tal razón, el Contador Público y Auditor debe conocer y entender lo que hoy por hoy se conoce como la estructura del control interno.

1.6 METODOS UTILIZADOS PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO:

El control interno es la columna vertebral de una empresa. Si éste no tiene ninguna lesión funciona como fue creado desde su inicio y sin que existan desviaciones de ninguna especie.

Para detectar que no existe ninguna desviación del control interno, deberá hacerse apropiadamente un estudio y evaluación del sistema de control interno existente. Este se hará de tal manera, que se constituirá en una radiografía del sistema y ésta nos

INDUSTRIAS LATINOAMERICANAS, S.A.
 INGRESOS VENTAS EMPAQUES
 PAPEL DE INBAHADO FUENTE 31/12/92

Hecho Por _____
 fecha _____
 Revisado Por _____
 fecha _____

OBJETIVO DE AUDITORIA REF. FORTALEZA DE CONTROL INTERNO DEBITADORES DE CONTROL INTERNO IMPLICACIONES DE AUDITORIA

D-1
 ASEGURAR QUE TODOS LOS DEBITADORES ESTAN EN SU DEBITO, QUE SE HAN NUMERADOS, NO SE HAN TIENE CONTROL QUE ASE- POSTALES VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR NO REGISTRADAS, VENTAS SON RECIBIDAS - POR DEBITO, VENTAS, -

F-1
 LOS INGRESOS DE CASH-
 Y APLICADOS RECIBIDOS-
 HAN SIDO REGISTRADOS-
 Y APLICADOS RECIBIDOS-
 MENTE.-

F-1
 LAS REMESAS, LOS A-
 VIOS DE REMESA Y-
 LAS ORDENES SON SE-
 PARADAS POR LA PEN-
 SOMA QUE ABRE EL CO-
 NTR-
 NED.-

F-2
 UN LISTADO DE INGRE-
 SOS SE ENVIÓ DIRECTA-
 TAMENTE AL CONTRA-
 TO, QUE EN LA COMCI-
 TIA CON EL DUEÑO-
 DO DE LA BOLSA DE
 DEPOSITO Y EL INFOR-
 MI DE CASH.-
 TODOS LOS INGRESOS SE CON-
 TROLAN ANTES DE ASIGNAR
 LOS EN EL MAYOR, EXISTE
 BUENA SEPARACION DE FUN-
 CIONES Y LA COMISION-
 POSICION EVITA EL MANEJO
 DUDOSO DE FONDOS.-

D-2
 NO SE APROBADA EL CREDITO
 ANTES DE REALIZAR LA
 VENTA.
 POSIBLE VENTA A CLIENTES
 MOP0505.-

LA EVALUACION PERIÓDICA DE LOS CONTROLES INTERNOS EN EL CICLO DE INGRESOS ES BUENA
 SI LAS PRUEBAS DE DETALLE EN EL PROGRAMA DE AUDITORIA A LA MEDIDA INDICAN
 QUE EL SISTEMA ESTA OPERANDO TAL COMO SE DESCRIBIO, PODRÍAMOS LIMITAR NUESTRO TRABAJO DE
 PRUEBAS SUSTANCIAS, LAS PRUEBAS DETALLADAS EN EL PROGRAMA DE AUDITORIA A LA MEDIDA.

METODO DESCRIPTIVO

EMPRESA: AXIS, S.A.
AREA: CONTROL INTERNO DE INGRESOS
Periodo: Del 1/01/92 al 31/12/92

Hecho Por:
Fecha:
Revisado:
Fecha:

La empresa recibe sus ingresos de efectivo en la siguiente forma: Por medio de cobradores en la ciudad, los cobros departamentales se reciben por correo y cuando los agentes de venta departamentales cobran facturas expiden un recibo y envían por correo los cheques.

La cobranza local la recibe el empleado encargado de cuentas por cobrar directamente del cobrador, a través de las relaciones de cobranza, las cuales no son firmadas por el cobrador cuando recibe las facturas contra-recibos, ni tampoco por el encargado de cuentas por cobrar cuando le recibe el efectivo y los documentos no cobrados.

La correspondencia es abierta por el gerente general de la empresa. La cobranza recibida es entregada al encargado de cuentas por cobrar, sin dejar constancia en una relación de cobros recibidos por correo el hecho de la entrega del efectivo para su depósito.

La mayoría de los ingresos de efectivo son en cheques a nombre de la compañía.

En general los ingresos son depositados al siguiente día hábil, excepto cuando la cobranza es por cantidad pequeña que puede dejarse para otro día.

El encargado de cuentas por cobrar prepara la relación de cobros recibidos y con base en ésta prepara las boletas de depósito, y las envía al banco. Luego traslada la relación de cobros recibidos y la boleta de depósito, al contador y este elabora la póliza de ingresos.

VENTAJAS.

1. Por su forma de presentación puede complementar cualquier otro de los métodos de evaluación del control interno .
2. Es útil para empresas pequeñas.

DESVENTAJAS.

1. Por su forma de presentación no es aplicable para empresas grandes.
2. Se invierte más tiempo en su elaboración.

Como se mencionó anteriormente este método es utilizado en empresas pequeñas ya que por su forma de presentación no es aplicable a empresas grandes; sin embargo, puede ser utilizado como complemento de cualquiera de los otros métodos citados.

1.6.1.2 Método de cuestionario:

Este método permite al Contador Público y Auditor por medio de cuestionarios preestablecidos entrevistar al personal responsable de la realización de una o varias funciones.

Este cuestionario debe ser entregado en un principio al jefe del departamento de contabilidad. Para que al finalizar la evaluación el auditor tenga un conocimiento preliminar del control interno, el cual compruebe, si los procedimientos realmente utilizados son los indicados y si se adaptan a las normas de control interno de la empresa objeto de la auditoría.

Una deficiencia existente en el sistema, se detectará al encontrar una respuesta negativa a una pregunta específica, que esté dentro del cuestionario utilizado para la evaluación.

Un mismo cuestionario podrá utilizarse durante varios años; siempre y cuando las respuestas de cada área se codifiquen de tal manera que se identifiquen a qué año corresponde, y se adapten preguntas de acuerdo a los cambios estructurales que haya sufrido la empresa. Esto permitirá detectar cualquier cambio en el sistema de control interno de la empresa.

A continuación se presenta un ejemplo de éste método.

EMPRESA AXIS, S.A.
 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
 Período: Del 01/01/92 al 31/12/92

Hecho Por:
 Fecha:
 Revisado Por:
 Fecha:

	SI	NO	N/A	OBSERVACIÓN
1. ¿Están controladas todas las operaciones y los documentos que amparan las obligaciones a corto y largo plazo con autorización respectiva?				
2. Hay una persona designada para que firme los documentos que amparan préstamos?				
3. Existe un responsable de firman los documentos de pago y los cheques?				
4. ¿Los documentos que no están en circulación se encuentran bajo el cuidado de una persona en particular?				
5. ¿Existe algún libro de control donde están registrados los documentos con todas sus generalidades identificando claramente su fecha de vencimiento, monto, tasa de interés, pagos a interés y capital?				
6. ¿En el caso de los préstamos existe una persona específica para todo su trámite?				
7. ¿Se cubren las obligaciones en tiempo específico?				

8. Se efectúan cruces de registros entre las cuentas auxiliares y las de control?
9. Existe implantado un sistema para emitir requisiciones, aprobar y enviar las órdenes de compra, de recepción, aprobación de facturas y de pagos?
10. Se verifican las facturas y documentos que originaron una cuenta antes de registrarla?
11. Se verifican y cotejan los estados de cuentas con los auxiliares en los libros?
12. Si existen diferencias entre documentos y libros auxiliares de control, se investigan?
13. ¿Existe un método de efectuar pagos anticipados para lograr descuentos?
14. ¿Los gastos son contabilizados adecuadamente?
15. ¿Las contingencias son conocidas oportunamente y contabilizadas así como provisionadas?

VENTAJAS

1. Se obtiene de forma más directa información del sistema de control interno.
2. Al utilizar éste método se invierte menos tiempo que al aplicar cualquiera de los otros métodos.

DESVENTAJAS

1. En éste método se presenta un listado de preguntas directas y podría ocurrir que en un momento dado se obtenga una o varias respuestas equivocadas.
2. Por su presentación no permite al auditor conocer el desarrollo completo de las transacciones de la entidad.

1.6.1.3 Diagrama de flujo:

Un diagrama de flujo no es más que la representación gráfica de un sistema o serie de procedimientos mostrados cada uno de ellos de manera secuencial, es decir: origen, desarrollo y fin de una o varias funciones.

Normalmente un diagrama de flujo se prepara separadamente para cada sistema principal, sin embargo, esto dependerá del tamaño de la empresa ya que por ejemplo; una empresa grande podría disponer de un diagrama de flujo donde se incluya únicamente el sistema de ventas, mientras que en otro más pequeño podría representarse en conjunción los flujos de datos referentes a ventas, cuentas por cobrar y cobros en efectivo en un mismo diagrama.

Actualmente conviene tener un flujograma de un ciclo completo para visualizar mejor el sistema y detectar las deficiencias en conjunto y los efectos en un sistema.

VENTAJAS

1. Un diagrama de flujo presenta una imagen clara del sistema de control interno implantado en una entidad por lo que resulta fácil identificar los cabos sueltos o lagunas existentes, pudiendo actualizarse con facilidad en futuras auditorías.

2. Permite detectar que procedimiento no se esta llevando acabo.

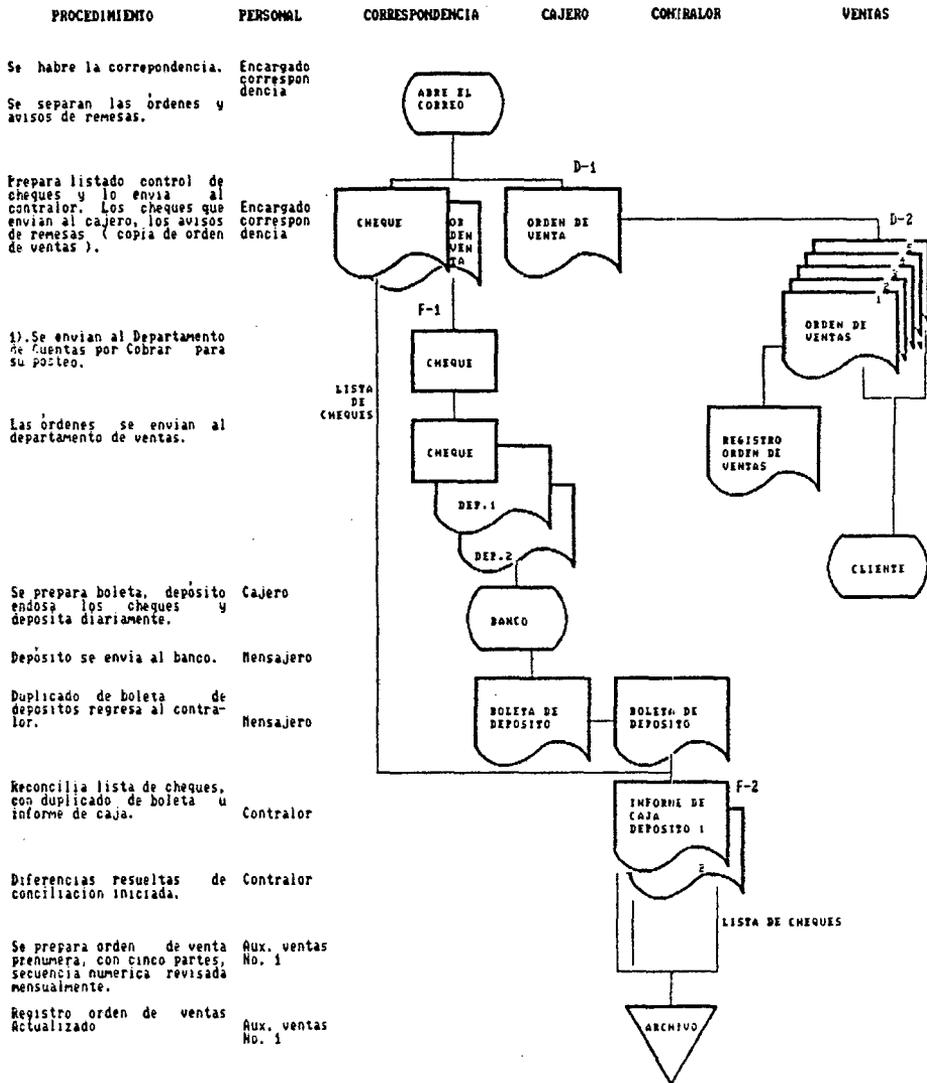
DESVENTAJAS

Este método potencialmente posee la desventaja de que al aplicarlo debe de invertirse considerablemente tiempo en su preparación inicial.

A CONTINUACION SE PRESENTA UN EJEMPLO DE UN DIAGRAMA DE FLUJO.

INDUSTRIAS LATIONAMERICANAS, S.A.
 PERIODO: 1-12-72
 ENCARGADO: FACTURACION
 CUENTAS POR COBRAR, INGRESOS DE
 CAJA.

Papel de Trabajo
 Hecho Por _____
 Revisado Por _____
 fecha _____



1.8

LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS Y EL CONTROL INTERNO.

El Contador Público y Auditor anteriormente debía de efectuar un estudio y evaluación del Control Interno para cumplir con las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas ya que al dictaminar; el manifiesta que al realizar su trabajo así lo ha hecho. En 1990 fueron modificadas las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas, dejando sin efecto la norma relativa al trabajo de "Estudio y Evaluación del Control Interno" según lo establecía la Norma #6 emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, a partir de 1990 entró en vigor la Norma # 14 que establece que el Contador Público y Auditor debe de evaluar la Estructura del Control Interno.

Esta norma requiere que el Contador Público y Auditor efectúe la evaluación de la estructura del control interno obteniendo un conocimiento suficiente de esta y del nivel evaluado del riesgo de control para la planificación de la Auditoria y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

1.7 RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Muchos nos hemos preguntado:

1. Quién es responsable del control interno?
2. Dónde inicia y dónde termina la responsabilidad del Contador Público y Auditor al evaluar el Control Interno?

En la búsqueda de las respuestas de las interrogantes anteriores se ha delimitado claramente la responsabilidad de la administración y el Contador Público y Auditor de la siguiente manera:

La administración: Es la responsable de implantar un sistema dentro de la organización, que incorpore controles internos apropiados, al tamaño y naturaleza de la empresa.

El Contador Público y Auditor, es responsable de adquirir un entendimiento del sistema de contabilidad y de sus controles internos, estudiar y evaluar la operación de los controles internos implantados por la administración.

Se puede decir entonces, que la responsabilidad del Contador Público y auditor en la revisión del Control Interno que se resume en:

1. El cumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
2. Aplicación de su criterio profesional al establecer la eficiencia del Control Interno.
3. Que en base al conocimiento de la Estructura del Control Interno determine el alcance de su examen.
4. Agotar la probabilidad de descubrir errores e irregularidades en la entidad.
5. Justificación del tiempo que tenga que invertir y el gasto, al ampliar la investigación en un renglón en particular.
6. Proponer medidas correctivas a las deficiencias encontradas.





CAPITULO II

ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

En el capítulo anterior se hizo mención de que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas fueron modificadas y específicamente las Normas relativas a la ejecución del trabajo, las que establecen que el Contador Público y Auditor debe de evaluar " LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO".

Esta nueva norma enfatiza la importancia del control interno en la planificación de una auditoría, definiendo la responsabilidad del Contador Público y Auditor de estudiar y evaluar el control interno cuando está planificando una Auditoría.

2.1 DEFINICIÓN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

Lo que hoy se conoce como estructura de control interno no es más que la conformación de los elementos: DEL AMBIENTE DE CONTROL, EL SISTEMA CONTABLE Y LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL.

Al realizar una auditoría de estados financieros, el Contador Público y Auditor debe de planificar su trabajo por lo que inicialmente deberá de conocer de manera suficiente cada elemento de la estructura de control interno, y considerar el nivel evaluado de riesgo de control para tener una base que le permita determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

Antes de estudiar los elementos de la estructura de control interno, estudiaremos a qué se refieren las pruebas sustantivas.

2.2 PRUEBAS DE AUDITORIA

La naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría deben de ser determinadas con conocimientos específicos de la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo.

Las pruebas de auditoría se dividen en dos clases:

2.2.1 PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO:

Estas se han diseñado para obtener un grado razonable de seguridad de que los procedimientos y métodos establecidos están siendo usados y que funcionan conforme lo planeado por la administración, es decir que se utilizan para verificar el cumplimiento del control interno.

2.2.2 PRUEBAS SUSTANTIVAS:

El propósito de este tipo de pruebas es: " obtener evidencia acerca de la validez y lo apropiado del tratamiento contable de transacciones y saldos importantes o inversamente, de errores o irregularidades en ellos. Aunque este propósito difiere del de las pruebas de cumplimiento, ambos propósitos se logran a menudo, al mismo tiempo, mediante las pruebas de detalle". 1

Estas pruebas persiguen determinar la razonabilidad de los estados financieros.

Las pruebas de cumplimiento y las sustantivas persiguen propósitos diferentes y sin embargo, en la práctica, la misma prueba puede ser evaluada para ambos propósitos. Cuando se combinan los dos tipos de pruebas esto se denomina como: " Prueba de Objetivo Dual " o de Doble Propósito.

Las pruebas de cumplimiento se diferencian de las sustantivas principalmente por que las pruebas de cumplimiento se utilizan para determinar si los procedimientos de control establecidos operan efectivamente y mientras que las pruebas sustantivas están diseñadas para proporcionar un grado razonable en cuanto a la validez de la información producida por el sistema de contabilidad.

1. Arthur Anderson & Co. Objetivos y Procedimientos de Auditoría: Pruebas Sustantivas de Auditoría volumen IV, capítulo 36, 1978.

2.3. ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

2.3.1 INTRODUCCION

Se ha mencionado que la estructura del control interno se integra por tres elementos, estos se interrelacionan entre sí y por tal razón el Contador Público y Auditor debe de conocerlos plenamente para planificar su auditoría. Puesto que él al conocerlos le permiten emplearlos para:

1. Identificar la existencia de posibles declaraciones incorrectas.
2. Considerar aquellos factores que inciden en el riesgo de las aseveraciones incorrectas importantes.
3. Diseñar las pruebas sustantivas que aplicará en el desarrollo de su trabajo.

2.3.2 ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

2.3.2.1. Ambiente de Control

La Norma No. 14 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores establece "que el ambiente de control no es más que el efecto colectivo de varios factores en establecer, realzar o reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicas".

Los factores a que se refiere la definición anterior son los siguientes:

1. La filosofía y forma de operación de la gerencia:

Este factor se caracteriza por incluir una amplia gama de elementos tales como:

- a) El enfoque de la gerencia para asumir y vigilar los riesgos de la entidad.
- b) Las actitudes y acciones de la gerencia con relación a la información financiera.
- c) La importancia que la gerencia le da al cumplimiento de las metas presupuestales, de utilidad y de otros aspectos financieros y operativos.

2. Estructura organizativa de la entidad:

Este elemento constituye el marco general de referencia para planear, dirigir y controlar las operaciones.

En este tipo de estructura se debe de considerar la forma y naturaleza de las unidades organizativas de una entidad. Acá también debe de incluirse la organización del procesamiento de datos, las funciones gerenciales y relaciones de información.

En una estructura organizativa debe de asignarse de manera adecuada la autoridad y responsabilidad de la empresa.

3. Comité de Auditoría:

Se considera que un comité es efectivo cuando este participa activamente en el control de las políticas y prácticas de información contable y financiera de una empresa.

El consejo de administración recibe la ayuda del comité para cumplir con sus responsabilidades fiduciarias y contables, también le ayuda a mantener una línea directa de comunicación entre el consejo y los auditores ya sean estos externos o internos de la empresa.

4. Métodos para asignar autoridad y responsabilidad:

Al implantar estos métodos debe de hacerse de manera adecuada para que estos no afecten la comprensión de las relaciones y responsabilidades de información establecidas dentro de una empresa.

Estos métodos incluyen las siguiente consideraciones:

- a) La política de la empresa con relación a asuntos como lo son las prácticas empresariales aceptables, conflictos de interés y códigos de conducta.
- b) Asignar de manera adecuada la responsabilidad y autoridad para tratar lo referente a metas y objetivos organizativos, funciones operativas y requisitos reguladores.

- c) Describir el cargo de los empleados delineando las funciones específicas, relaciones de información y obligaciones.
- d) Que la documentación del sistema de computo indique los procedimientos utilizados al autorizar transacciones y aprobar cambios de sistema.

5. Métodos para el control administrativo:

El control directo de la gerencia sobre la autoridad delegada es afectada por los métodos para el control administrativo y por lo tanto también es afectada su capacidad de supervisión.

Estos métodos de control administrativo contemplan las siguientes consideraciones:

- El establecer sistemas de planeación e información que enumeren los planes gerenciales y los resultados del desempeño real. Estos sistemas pueden incluir planeación empresarial, presupuesto, pronóstico y planeación de utilidades y contabilidad de responsabilidades.
- Establecer métodos que permitan identificar el desempeño planeado así como comunicarlo a los niveles administrativos apropiados.
- Utilizar estos métodos a niveles administrativos apropiados para analizar desviaciones de las experiencias y adoptar acciones oportunas y apropiadas.
- Establecer políticas y asignar las mismas para desarrollar y modificar los sistemas contables y procedimientos de control, incluyendo el desarrollo, modificación y uso de cualquier programa de computo y archivo de datos relacionados.

6. Función de la Auditoría Interna:

Debe de establecerse la función de auditoría interna para que ésta examine y evalúe la función y efectividad de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno.

7. Políticas y Prácticas de Personal:

Las políticas y prácticas de personal inciden en la capacidad de una entidad para emplear al personal necesario y que este sea competente para lograr sus metas y objetivos.

Estas políticas y prácticas de personal deben de considerar procedimientos y políticas de una empresa para contratar, capacitar, evaluar, ascender y compensar a los empleados. También deben de proporcionarles los recursos para que estos cumplan con sus responsabilidades asignadas.

8. Influencias Externas:

Son todas aquellas influencias que afectan directa e indirectamente las transacciones de una entidad.

En este tipo de influencias se pueden citar: la vigilancia y cumplimiento de impuestos por órganos normativos y reguladores, a nivel local o internacional.

Este elemento incluye también la revisión y seguimiento con relación a las acciones de la entidad. y deben ser efectuadas por personas ajenas a la empresa.

La influencia externa puede provocar que la conciencia y actitud de la gerencia aumente hacia la conducción e información acerca de las operaciones de la empresa e implante de procedimientos específicos y políticas para la estructura de control interno.

2.3.2.2. SISTEMA CONTABLE

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en su norma No. 14 define a un sistema contable como:

"Los métodos y registros establecidos para identificar, reunir y analizar, clasificar registrar e informar las transacciones de una entidad, así como para mantener la contabilización para el activo y pasivo correspondiente".

Todo sistema contable se considera adecuado cuando al establecerlo se han tomado en cuenta los métodos y registros que permiten:

1. Identificar y registrar todas las operaciones realizadas.
2. Describir oportunamente todas las operaciones realizadas y en forma de detalle para clasificar la información apropiadamente en los estados financieros.
3. Que el valor de las operaciones sea registrada adecuadamente en los estados financieros y expresados adecuadamente en su valor monetario.
4. Determinar el período de tiempo en que se realizan las transacciones para contabilizarlas oportunamente en el período contable que corresponde la transacción.
5. Que la presentación de las operaciones y revelaciones que corresponden a los estados financieros sea apropiadamente.

2.3.2.3 PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

Se entiende como procedimientos de control a todas las políticas y procedimientos adicionales que establece la Gerencia a los elementos del ambiente de control y sistema contable, con el propósito de proporcionar una seguridad razonable de poder alcanzar los objetivos específicos de la entidad.

La norma No. 14 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores establece que generalmente se catalogan como procedimientos de control a los siguientes:

- 1." Debida autorización de transacciones y actividades.
2. Segregación adecuada de funciones asignadas a diferentes personas; la responsabilidad de autorizar las transacciones, registrarlas y custodiar los activos.
3. Diseño y uso de los documentos y registros apropiados que aseguren la contabilización adecuada de las transacciones.

4. Medidas de seguridad adecuadas sobre el acceso y uso de activos y registros.
5. Revisión independiente sobre la ejecución y evaluación apropiada de las cantidades realmente registradas. "

A CONTINUACION SE COMENTAN LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL MENCIONADOS ANTERIORMENTE.

1. Debida autorización de transacciones y actividades. Ejemplo: si la solicitud, destino y monto de un financiamiento ha sido autorizado por la persona que se encuentra designada para hacerlo.
2. Segregación adecuada de funciones asignadas a diferentes personas; la responsabilidad de autorizar las transacciones, registrarlas y custodiar los activos.

Para que una empresa sea sana debe de segregarse las funciones para evitar la tentación del personal a que pueda utilizar el patrimonio de la entidad para beneficio propio; evitando de esta manera que se logren los objetivos de la entidad.

3. Diseño y uso de los documentos y registros apropiados que aseguren la contabilización adecuada de las transacciones.

Al diseñar diferentes tipos de registros y formas deben de establecerse los propósitos de cada una y recordar que la cantidad que se use no es la importante sino que lo importante es que cubran las necesidades de la empresa y se utilicen para lo que fueron creadas esto implica que deben ser diseñadas de tal forma que cualquier usuario las entienda.

4. Medidas de seguridad adecuadas sobre el acceso y uso de activos y registros. Ejemplo:

La información de una entidad es confidencial por lo que el centro de computo debe ser muy celoso en el acceso de personas ajenas al departamento; por lo que debe de existir un control específico para permitir el acceso al departamento y el uso del equipo de computo.

5. Revisión independiente sobre la ejecución y evaluación apropiada de las cantidades realmente registradas. Ejemplo: Arqueos, conciliaciones, comparaciones entre activos y contabilidad registrada.

2.4

CONSIDERACIONES DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO EN LA FASE DE PLANIFICACION DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

Se ha mencionado anteriormente que el Contador Público y Auditor debe adquirir un conocimiento suficiente de los elementos que conforman la estructura del control interno de una empresa con el propósito de tener los suficientes elementos para planificar la auditoría de los estados financieros de la misma.

El profesional al entrar a conocer la estructura de control interno también deberá lograr el entendimiento del diseño de políticas, procedimientos y registros relevantes y si estos han sido puestos en práctica.

La Norma No. 14 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores establece que al planificar una auditoría se debe emplear el conocimiento de la estructura de control interno, para:

- 1) "Identificar posibles declaraciones incorrectas,
- 2) Considerar los factores que afectan el riesgo de las aseveraciones incorrectas importantes.
- 3) Diseñar pruebas sustantivas".

Actualmente una declaración incorrecta importante en los estados financieros en el ámbito de una auditoría se conoce como: Un error o una irregularidad, posteriormente se definen estos dos conceptos.

Del conocimiento obtenido de la estructura de control interno pueden derivarse dudas acerca de que la auditoría de estados financieros sea posible realizarla.

La preocupación sobre si la gerencia es íntegra puede ser de tal magnitud que obligue al auditor a concluir que el riesgo de aseveraciones incorrectas incluidas en los estados financieros por parte de la gerencia es sustancialmente importante y esto impide que se realice la auditoría ya que no existe probabilidad de documentar suficiente y competentemente su opinión.

Para concretizar podemos decir que el Contador Público y Auditor al conocer la estructura de control interno sabrá como se aplican y la importancia de cada factor específico que integren los elementos de ésta.

2.5 **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA OBTENER UN CONOCIMIENTO SUFICIENTEMENTE DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO**

Los elementos de la estructura de control interno deben de ser evaluadas en relación a:

1. El tamaño de la entidad,
2. Su organización y sus características inherentes al tipo de empresa de que se trate (empresa individual o una sociedad mercantil),
3. Naturaleza de sus actividades,
4. Lo diferente y complejo de sus operaciones,
5. Manera de procesar la información,
6. El marco legal en el que se encuentre sujeta la entidad a auditar.

Ya sabemos que el Contador Público y Auditor para desarrollar su trabajo de auditoría debe de conocer suficientemente la estructura de control interno y para ello debe de aplicar procedimientos que le permitan obtenerlo.

La elección de los procedimientos a utilizar será en función del tipo de auditoría que se esté realizando. Ya que por ejemplo; en una auditoría especial los procedimientos van encaminados a una área específica de los estados financieros de una entidad o al funcionamiento del control interno establecido en ésta.

Ahora bien, en éste trabajo estamos refiriéndonos a los procedimientos que debemos aplicar para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas en una auditoría de estados financieros.

El Contador Público y Auditor al aplicar sus procedimientos debe de quedar satisfecho de que éstos le han permitido conocer suficientemente el diseño de las políticas, los procedimientos y los registros que integran cada elemento de la estructura de control interno, y a su vez verificar si estos han sido puestos en marcha.

Generalmente el Contador Público y Auditor puede conocer la estructura de control interno por su experiencia y su relación con otras entidades que se dediquen a la misma o similar actividad o aplicar procedimientos, por ejemplo:

1. La indagación:

Procedimiento por medio del cual se obtiene información verbal del personal apropiado de la empresa.

2. La inspección:

Procedimiento por medio del cual se examinan los documentos y registros de una entidad.

3. La observación:

Procedimiento a través del cual se observa como se realizan las operaciones de una entidad.

2.5.1 CONOCIMIENTO DEL AMBIENTE DE CONTROL

El Contador Público y Auditor debe de conocer el ambiente de control de manera suficiente y para lograrlo deberá entender la actuación y conciencia de las actividades ejecutadas por la gerencia y del consejo de administración.

2.5.2 CONOCIMIENTO DEL SISTEMA CONTABLE

El Contador Público y Auditor debe de conocer el sistema contable para comprender:

- Los tipos de transacciones significativas para los estados financieros,
- El inicio de dichas transacciones,
- Los registros de contabilidad y documentos de soporte,
- El proceso contable desde el inicio de la transacción hasta incluirla en los estados financieros,
- El proceso utilizado para preparar la información financiera, incluyendo las estimaciones y revelaciones contables.

2.5.3 CONOCIMIENTO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

A pesar que el Auditor, ya ha obtenido un conocimiento de algunos procedimientos de control al entrar a conocer componentes específicos del ambiente de control y el sistema contable el debe de considerar el conocer la existencia o ausencia de otros procedimientos de control que no se hayan observado en la etapa anterior.

2.6 DOCUMENTACION DE LA COMPRESION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.

El Contador Público y Auditor al haber comprendido la estructura del control interno en sus tres elementos que la conforman, deberá dejar evidencia suficiente y competente de que sí ha obtenido dicha comprensión y para lo cual elabora papeles de trabajo en los cuales dejará plasmado el método utilizado para evaluar la estructura de control interno. (Es decir un diagrama de flujo, un cuestionario o tablas de decisiones o bien un memorándum). La elección del método utilizado dependerá de la complejidad de la estructura del control interno de la entidad que se esta auditando.

2.7 CONSIDERACION DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO AL EVALUAR EL RIESGO DE CONTROL

Por ser el riesgo de control un elemento clave en la evaluación de la estructura de control interno se considera necesario incluir en el presente trabajo: Qué es el riesgo de auditoría y qué tipos de riesgo existen?

2.7.1 RIESGO DE AUDITORIA

El riesgo de auditoría es el riesgo que corre el Contador Público en el desarrollo de su trabajo al emitir una opinión inadecuada sobre los estados financieros.

El riesgo de auditoría constituye el producto de los tres tipos de riesgos existentes; los cuales conocemos como:

- Riesgo inherente,
- Riesgo de control,
- Riesgo de detección.

2.7.2 TIPOS DE RIESGOS DE AUDITORIA

2.7.2.1 RIESGO INHERENTE

Es el riesgo de que exista un error o irregularidad importante en la preparación de los estados financieros desconociendo los efectos del control interno.

2.7.2.2 RIESGO DE CONTROL

Es el riesgo de que se produzcan errores o irregularidades importantes que no son evitados, detectados y corregidos a tiempo por la estructura de control interno.

2.7.2.3 RIESGO DE DETECCION

Es el riesgo en el que se puede incurrir en el sentido de que al planificar y aplicar los procedimientos de auditoría no se detecten diferencias materiales.

Para efectos de esta investigación se considera como una declaración incorrecta importante a las aseveraciones de los estados financieros que representan un error o una irregularidad.

Según el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en su Norma No. 12 se entiende como " un ERROR a las omisiones no intencionales de cifras o de revelaciones en los estados financieros. Estos implican:

- Errores al recabar o procesar la información contable,
- Estimaciones contables incorrectas derivadas de una omisión o mala interpretación de un hecho.
- Aplicación incorrecta de un principio de contabilidad generalmente aceptado.

Y una IRREGULARIDAD se refiere a las omisiones intencionales de cifras o revelaciones en los estados financieros. Estas incluyen la presentación de información financiera fraudulenta para presentar estados financieros engañosos los cuales pueden considerarse como desfalco.

Las irregularidades implican:

- Manipulación, falsificación o alteración de los registros contables o documentos de soporte.
- Información falsa.
- Aplicación incorrecta de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados."

El Contador Público y Auditor debe de reducir al mínimo el riesgo de auditoría para poder emitir su opinión sobre estados financieros. Por lo cual al planificar su auditoría debe de considerar la evaluación del riesgo de control.

2.7.2.4 EVALUACION DEL RIESGO DE CONTROL

La evaluación del riesgo de control se constituye en el proceso de evaluar la efectividad de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno de un ente para evitar o detectar errores e irregularidades importantes en la información financiera.

El Contador Público y Auditor al haber obtenido el conocimiento de la estructura del control interno podrá evaluar el riesgo de control en términos cuantitativos, tales como porcentajes o en términos no cuantitativos que van por ejemplo desde un nivel máximo hasta un mínimo.

Al evaluar el riesgo de control por debajo del nivel máximo se dan las siguientes implicaciones:

1. Identificar los procedimientos y políticas de la estructura de control interno encaminadas a evitar o detectar errores e irregularidades importantes en aseveraciones específicas de los estados financieros.
2. Ejecutar pruebas de los controles para evaluar la efectividad de tales procedimientos y políticas.

El Contador Público al identificar los procedimientos y políticas de la estructura de control interno relevantes a las aseveraciones específicas de los estados financieros deberá de considerar que los procedimientos y políticas puedan producir un efecto extensivo a muchas aseveraciones o afectar específicamente a una aseveración, lo cual dependerá

de la naturaleza del elemento de la estructura de control interno en particular.

El ambiente de control y el sistema contable suelen afectar extensivamente a varios saldos de cuentas o clases de transacciones y por lo tanto, afectan muchas aseveraciones.

Al planear y realizar una auditoría el Auditor debe de considerar las siguientes aseveraciones:

- Existencia: Esta se refiere a que si los bienes de la entidad existen o no y si estos se encuentran registrados.
- Integridad: Si pertenecen o no y si están registrados.
- Exactitud: Si los bienes y obligaciones se encuentran registradas a su costo real.
- Valuación: Esta se refiere a verificar si los bienes y obligaciones no están sobre estimados o subestimados del valor real.
- Presentación y revelación: Esta aseveración se refiere a si la información esta siendo presentada y clasificada debidamente o si ha sido revelada inadecuadamente o erróneamente.

Estas aseveraciones deben de tomarse en cuenta dentro del contexto de su relación con la información presentada en los estados financieros, ya que se corre el riesgo de que una declaración presentada en la información sea incorrecta importante.

Se entiende como el riesgo de declaración incorrecta importante en las aseveraciones de la información financiera al riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

La evaluación del riesgo de control constituye el proceso de evaluación de lo efectivo de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno de un ente para evitar o detectar los errores e irregularidades importantes en los estados financieros. Por lo que ésta evaluación se hace en función de las aseveraciones de los estados financieros.

Una vez se a comprendido la estructura de control interno, el auditor ya posee los elementos de juicio para evaluar el riesgo de control en su nivel máximo.

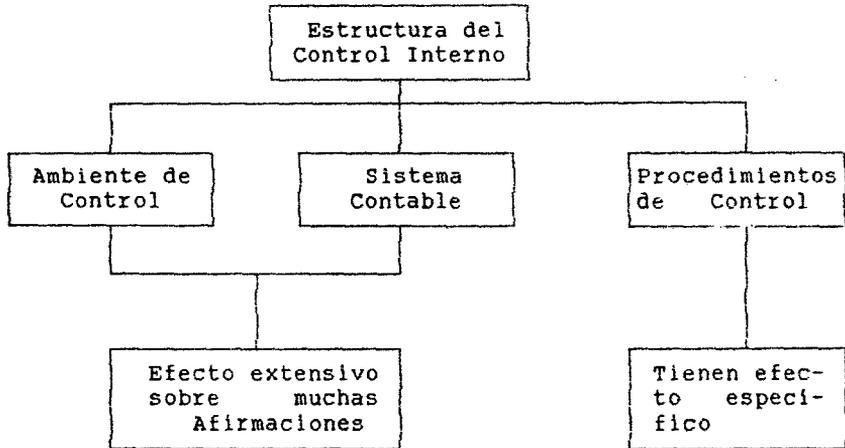
2.8 **IMPLICACIONES AL EVALUAR EL RIESGO DE CONTROL POR DEBAJO DEL NIVEL MAXIMO.**

Al evaluar el riesgo de control por debajo del nivel máximo le implica al Contador Público y Auditor a:

1. Identificar los procedimientos y políticas que probablemente eviten o se detecten declaraciones incorrectas importantes en aseveraciones específicas.
2. Evaluar la efectividad de los procedimientos y políticas a través de la pruebas de controles.

El Auditor debe de tomar en cuenta que algunos procedimientos y políticas de la estructura de control interno tienen un efecto extensivo sobre gran cantidad de aseveraciones y un efecto específico sobre una aseveración individual; esto va ha depender de la naturaleza del elemento de la estructura de control interno en particular. A continuación se presenta gráficamente el efecto de estos elementos.

EFFECTO DE LOS ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO SOBRE LAS ASEVERACIONES



El ambiente de control y el sistema contable frecuentemente afectan en forma extensiva a varios saldos de cuenta o tipo de transacciones y por lo cual afectan muchas aseveraciones. Y por el contrario algunos procedimientos de control frecuentemente afectan específicamente un saldo de cuenta o un tipo de transacción en particular, lo cual implica que su efecto sobre las aseveraciones es de manera individual.

La relación de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno con las aseveraciones puede ser directa o indirecta. Si la relación es en gran porcentaje indirecta esto implica que el procedimiento o la política será menos efectiva para reducir el riesgo de control.

Los procedimientos encaminados a la efectividad del diseño u operación de un procedimiento o una política de la estructura de control interno se conocen como pruebas de control.

Cuando las pruebas de control persiguen establecer la efectividad del diseño de las políticas y procedimientos de la estructura de control interno estos se aplican con el propósito de establecer si la política o el procedimiento diseñado es eficaz para evitar o detectar las declaraciones incorrectas importantes en las aseveraciones de los estados financieros.

Entre algunas de las pruebas que nos permiten obtener evidencia comprobatoria se pueden mencionar: La indagación, la inspección y la observación.

El Contador Público y Auditor deberá optar el uso de uno de los diferentes métodos existentes para evaluar la estructura de control interno para facilitar su trabajo al tratar de aplicar las pruebas de diseño; esto dependerá de la complejidad de la estructura de control interno de la entidad que esté auditando.

Ahora bien cuando lo que se persigue es determinar la efectividad operativa de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno este deberá de aplicar pruebas de control los cuales van a establecer la forma en que se aplicó un procedimiento o una política, si fueron aplicados uniformemente durante el período de la auditoría y quién fue la persona responsable de aplicarlos.

Al tratar de establecer si es efectiva la operatoria de los procedimientos y las políticas se pueden aplicar las siguientes pruebas de control:

1. Indagación con el personal apropiado.
2. Inspección de documentos e informes que reflejen que estos realmente han sido ejecutados .
3. Observación de como fueron aplicados.
4. Cualquier otro procedimientos que el Contador Público y Auditor considere aplicar de acuerdo a las circunstancias que se le presenten.

El Contador Público y Auditor al haber evaluado el riesgo de control podrá establecer lo que en auditoria conocemos como el nivel evaluado del riesgo de control.

Generalmente se considera que entre más bajo es el nivel evaluado del riesgo de control, mayor seguridad le proporciona la evidencia comprobatoria al Contador Público y Auditor; esto es con relación a que los procedimientos y políticas de la estructura de control interno importantes a una aseveración estén diseñados y operando efectivamente.

Para determinar el nivel aceptable de riesgo de detección, para las aseveraciones de los estados financieros se utiliza tanto el nivel evaluado del riesgo inherente; como el del riesgo de control. Y estos a su vez son utilizados por él para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoria para determinar las declaraciones incorrectas importantes en las aseveraciones de la información financiera.

Cuando disminuye el riesgo de detección aumenta la seguridad derivada de las pruebas sustantivas, (para efectos de este trabajo se consideraron como pruebas sustantivas: Al conjunto de procedimientos diseñados para evitar o detectar declaraciones incorrectas).

2.9

DOCUMENTACION DEL NIVEL EVALUADO DEL RIESGO DE CONTROL.

Además de haberse documentado la comprensión de la estructura de control interno; debe dejarse plasmado en los papeles de trabajo el nivel evaluado del riesgo de control. Si éste, en algunas afirmaciones de los estados financieros resulta que el nivel evaluado de riesgo se encuentra bajo su nivel máximo se deberá

incluir en los papeles de trabajo los elementos de juicio considerados al determinar que el diseño, procedimientos y políticas de la estructura de control interno son efectivas y apoyan ese nivel evaluado. Pero, si fuera el caso en el que el nivel evaluado se encuentra en su nivel máximo únicamente debe de plasmarse en los papeles de trabajo que se concluye que el nivel se encuentra sobre el nivel máximo de riesgo.

2.10 RELACION ENTRE LA COMPRESION DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y LA EVALUACION DEL RIESGO DE CONTROL.

A pesar que la evaluación de la estructura de control interno se ha tratado en el presente trabajo de manera separada a la evaluación del riesgo de control esto no significa que en una auditoría no puedan efectuarse simultáneamente.

En una auditoría se pueden lograr varios objetivos a través de un mismo procedimiento, ejemplo; El objetivo de los procedimientos aplicados para comprender la estructura de control interno, es el de proporcionar al Contador Público y Auditor los conocimientos necesarios para planear su auditoría. Estos mismos procedimientos le permiten referirse al objetivo de las pruebas de control que es el proveer la evidencia comprobatoria y la cual es usada en la evaluación del riesgo de control.

La relación existente entre la comprensión de la estructura de control interno, con la evaluación del riesgo de control es que a través de los procedimientos aplicados para obtener la comprensión de dicha estructura se puede obtener la evidencia comprobatoria para evaluar el riesgo de control.

2.11 EN BUSCA DE LA REDUCCION DEL NIVEL EVALUADO DEL RIESGO DE CONTROL.

Después de haber logrado comprender la estructura de control interno y de haber evaluado el riesgo de control, el Contador Público y Auditor, puede buscar el reducir aún más el nivel evaluado de riesgo de control, para algunas afirmaciones. En esos casos deberá de considerarse la probabilidad de obtener evidencia comprobatoria que sea suficiente para apoyar la reducción del nivel evaluado del riesgo de control y si este resultará eficiente entonces se deberán efectuar pruebas de controles para obtener esa evidencia comprobatoria.

Si se decide reconocer más evidencia comprobatoria que apoye la reducción en el nivel evaluado del riesgo de control para alguna afirmación esto producirá que el esfuerzo de auditoría para las pruebas sustantivas de esa afirmación sea menor.

Ahora bien cuando se ha establecido que no se puede obtener más evidencia comprobatoria o esta sería insuficiente entonces se empleará el nivel evaluado de riesgo de control en función a la comprensión de la estructura de control interno para planear las pruebas sustantivas para esas afirmaciones.

Para aquellas afirmaciones donde se han efectuado más pruebas de controles, se deberá determinar el nivel evaluado de riesgo de control, de los resultados de las pruebas que aportan dichas afirmaciones. Esta evaluación se emplea para determinar el riesgo de detección apropiado y aceptable para esas afirmaciones. A la vez se determinará la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas para tales afirmaciones.

2.11.1 EVIDENCIA COMPROBATORIA QUE APOYA EL NIVEL EVALUADO DE RIESGO DE CONTROL.

Cuando el riesgo de control ha sido evaluado debajo de su nivel máximo el Contador Público deberá de obtener la evidencia comprobatoria suficiente para apoyar el nivel evaluado.

El juicio del auditor entrará en juego al determinar si la evidencia comprobatoria es suficiente o no para apoyar un nivel evaluado específico del riesgo de control.

2.11.2 TIPOS DE EVIDENCIA COMPROBATORIA.

El tipo de evidencia comprobatoria se determina en función a la naturaleza particular de procedimientos o políticas relativos a una afirmación.

Al estar disponible la evidencia comprobatoria se debe evaluar si el diseño u operación de los procedimientos o políticas aplicadas fue eficiente. La documentación de diseño u operación para algunos casos podrá ser la misma por lo que deberá decidir el inspeccionar la documentación para obtener evidencia comprobatoria sobre la efectividad del diseño u operación.

2.11.3 FUENTE DE EVIDENCIA COMPROBATORIA.

La evidencia comprobatoria puede obtenerse directa o indirectamente por el Auditor al buscar la efectividad del diseño u operación de los procedimientos y políticas. Ejemplo: Por medio de la observación se proporciona más seguridad que la obtenida indirectamente por suposición como por averiguación.

Generalmente solo averiguar no le permite obtener la suficiente evidencia comprobatoria para apoyar una conclusión sobre la efectividad del diseño u operación de un procedimiento de control específico.

Cuando ha determinado que un procedimiento de control específico probablemente afecte en la reducción del riesgo de control a un nivel bajo para afirmaciones específicas tendrá que realizar más pruebas para obtener la evidencia comprobatoria para apoyar la conclusión sobre la efectividad del diseño u operación del procedimiento de control.

2.11.4 OPORTUNIDAD DE LA EVIDENCIA COMPROBATORIA.

Cuando se habla de la oportunidad de la evidencia comprobatoria; nos referimos al momento justo en el cual se obtuvo y al período en el que fue aplicada.

En el momento en el cual el Contador Público y Auditor evalúa el grado de seguridad proporcionado por la evidencia comprobatoria, él debe de considerar que mediante algunas pruebas de control; tales como la observación, únicamente sirven para el momento en que se aplica el procedimiento de auditoría. Por lo que dicha evidencia comprobatoria podría resultar insuficiente para evaluar la efectividad del diseño u operación de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno, para períodos no sometidos a esas pruebas. En tal caso se deberá decidir si complementa esas pruebas, con otras pruebas de controles que proporcionen evidencia comprobatoria para todo el período de auditoría; Ejemplo: Al aplicar un programa de computadora el Auditor puede comprobar en un momento determinado si en su operatoria se obtiene evidencia comprobatoria de si el programa ejecuta con efectividad el control. Entonces se puede efectuar pruebas de controles dirigidas al diseño u operación de otros procedimientos de control, referentes a los cambios y uso de ese programa de computadora, sobre si el procedimiento de control programado opera uniformemente durante el período de auditoría.

Al considerar la evaluación del riesgo de control en una auditoría se puede utilizar de auditorías anteriores la evidencia comprobatoria sobre el diseño u operación efectiva de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno. Al usar esta evidencia comprobatoria el Contador Público y Auditor, deberá evaluar el uso considerando los siguientes puntos:

1. La importancia de la afirmación en cuestión.
2. Los procedimientos y políticas, específicos de la estructura de control interno, evaluados durante auditorías anteriores.
3. El grado en que se evaluaron el diseño u operación efectivos de esos procedimientos y políticas.
4. Los resultados de las pruebas de los controles empleados para hacer esas evaluaciones, y
5. La evidencia comprobatoria acerca del diseño u operación que pudiera resultar de las pruebas sustantivas efectuadas en la auditoría actual.

También deberá de tener presente que entre más tiempo haya pasado desde que se efectuaron las pruebas de controles para obtener la evidencia comprobatoria sobre el riesgo de control, es menos la seguridad que puede proporcionar.

Además de la evidencia comprobatoria de auditorías anteriores se debe de obtener evidencia comprobatoria de la auditoría actual con relación a que si han ocurrido modificaciones en la estructura de control interno; incluyendo los procedimientos, políticas, y el personal, posteriores a las auditorías anteriores, así como la naturaleza y alcance de cualquier cambio de ese tipo.

Cuando se ha obtenido evidencia comprobatoria de un período intermedio sobre el diseño u operación de los procedimientos y políticas de la estructura del control interno, se deberá determinar específicamente la evidencia comprobatoria adicional que se obtendrá para el período restante.

2.11.5 INTERRELACION DE LA EVIDENCIA COMPROBATORIA.

Al combinar diferentes tipos de evidencia comprobatoria el Contador Público y Auditor debe de considerar el efecto que se produce al evaluar el grado de seguridad de la misma. A veces un solo tipo de evidencia comprobatoria no basta para evaluar el diseño u operación efectivo del procedimiento o políticas de la estructura del control interno. En tal caso se deberá obtener suficiente evidencia comprobatoria por lo que se deben efectuar otras pruebas de controles que se relacionen con ese procedimiento o políticas.

Al evaluar qué grado de seguridad proporciona la evidencia comprobatoria, el Auditor debe de considerar la interrelación de los elementos de la estructura de control interno, es decir el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control.

Cada elemento de la estructura de control interno puede afectar individualmente la naturaleza, oportunidad o alcance de las pruebas sustantivas para una afirmación específica de los estados financieros, por lo que se debe considerar la evidencia comprobatoria sobre un elemento individual, en relación a la evidencia comprobatoria sobre los otros elementos, al evaluar el riesgo de control para una afirmación específica.

El grado de seguridad aumenta cuando existen varios tipos de evidencia comprobatoria que apoyan una misma conclusión acerca del diseño u operación de un procedimiento o políticas de la estructura de control interno. Y disminuye el grado de seguridad cuando los diferentes tipos de evidencia comprobatoria presentan diferentes conclusiones del diseño u operación de un procedimiento o políticas de la estructura de control interno. En este caso el Contador Público decide el obtener o no evidencia comprobatoria adicional sobre el diseño u operación de ese programa durante el periodo de la auditoría.

Siendo la auditoría de estados financieros un proceso acumulativo, el Auditor adquiere información que podría producir cambios en la naturaleza, oportunidad o alcance de las otras pruebas de controles planteados para evaluar el riesgo de control.

2.11.6 CORRELACION ENTRE EL RIESGO DE CONTROL Y DE DETECCION.

Finalmente el propósito de evaluar el riesgo de control es el de coadyuvar a la evaluación del Contador Público y Auditor del riesgo de que existan errores o irregularidades importantes en los estados financieros. El proceso de evaluar el riesgo de control juntamente con el riesgo inherente proporciona la evidencia comprobatoria acerca del riesgo de que dichas declaraciones incorrectas puedan existir en los estados financieros.

Al usar esta evidencia comprobatoria como base razonable podrá emitir su opinión sobre los Estados Financieros examinados como se encuentra establecido en las Normas de Auditoría Relativas al Trabajo.

Al haber decidido a qué nivel se quiere limitar el riesgo de una declaración incorrecta importante en los estados financieros y los niveles evaluados de riesgo inherente y de control, el auditor efectúa las pruebas sustantivas para limitar el riesgo de detección a un nivel aceptable. Cuando disminuye el nivel evaluado del riesgo de control, automáticamente aumenta el nivel aceptable de riesgo de detección. Por lo que el Contador Público debe de alternar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas efectuadas.

La relación a la inversa que se da entre el riesgo de control y el riesgo de detección permite al profesional de la contaduría cambiar la naturaleza o la oportunidad de las pruebas sustantivas; o bien limitar su alcance, ya que por lo general; el nivel evaluado del riesgo de control, no puede disminuir suficientemente para eliminar la necesidad de efectuar pruebas sustantivas, para restringir el riesgo de detección para todas las afirmaciones relevantes a los saldos de cuentas o clase de transacciones importantes. Por esta razón deberá efectuar las pruebas sustantivas para los saldos de cuenta y clases de transacciones importantes independientemente del nivel evaluado del riesgo de control.

Cuando hemos hablado de pruebas sustantivas aplicadas por el Contador Público y Auditor nos referimos a pruebas de detalle de transacciones y saldos, y procedimientos analíticos; las pruebas de detalle de transacciones son utilizadas para evaluar el riesgo de control como pruebas de controles. Este tipo de pruebas efectuadas como pruebas sustantivas tienen como objetivo detectar declaraciones incorrectas

importantes, en los estados financieros y al aplicarlos como pruebas de control tienen como objetivo evaluar si un procedimiento o política de la estructura de control interno, ha sido operado efectivamente. A pesar que los objetivos perseguidos son diferentes ambos pueden lograrse simultáneamente al efectuar una prueba de detalle a una misma transacción. Acá se debe considerar a fondo tanto el diseño como la evaluación de tales pruebas para asegurarse que se logren ambos objetivos.

2.12 COMUNICACION DE LOS ASUNTOS RELACIONADOS CON LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO OBSERVADOS EN UNA AUDITORIA.

En el desarrollo de una auditoría el Contador Público y Auditor debe de estar alerta de los asuntos relacionados con la estructura de control interno, que puedan ser de interés para el comité de auditoría. Entiéndase como comité de auditoría a las personas de alto nivel de autoridad y responsabilidad o equivalentes, tales como el consejo de administración, el dueño en una empresa individual o quien haya contratado los servicios del Auditor.

Los asuntos relacionados con la estructura de control interno son conocidos técnicamente como condiciones reportables y constituyen específicamente asuntos que llaman la atención del Contador Público y Auditor y que en su opinión deben de ser informados al comité de auditoría puesto que representan deficiencias importantes en el diseño y operación de la estructura de control interno. Y que podrán afectar negativamente, la capacidad de la organización de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme, con las afirmaciones de la gerencia en los estados financieros. Dichas deficiencias pueden incluir diferentes aspectos de cada elemento de la estructura de control interno.

El profesional de la contaduría también deberá de identificar asuntos que a su criterio no son reportables y debe de decidir si los comunica o no puesto que dentro de la organización de la entidad podrá haber un beneficio si los reporta aunque no fueran importantes.

2.12.1 IDENTIFICACION DE CONDICIONES REPORTABLES

Al realizar una auditoría de estados financieros se persigue como objetivo formarse una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros de la entidad en general.

En el desarrollo de una auditoría no ésta obligado a investigar y encontrar condiciones reportables; sin embargo debe de estar alerta de posibles condiciones reportables al considerar los elementos de la estructura de control interno o al aplicar procedimientos de auditoría en saldos o transacciones o de alguna otra forma dentro del desarrollo de la auditoría.

El criterio del Contador Público varia de una auditoría a otra con respecto a las condiciones reportables y estas a su vez se encuentran influenciadas por la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría. Al evaluar las condiciones reportables él debe de observar varios factores en relación con la entidad auditada, tales como su tamaño, complejidad, diversidad de actividades, estructura organizacional y las características de los propietarios.

2.12.2 ACUERDO CONDICIONAL

Se debe platicar con el cliente para determinar si existen asuntos claves de interés para la gerencia. Y así mismo deberá de informar acerca de asuntos que considere importantes para la gerencia, en caso de que se le haya requerido dicha información.

Los acuerdos condicionales que se den entre el cliente y el Contador Público y Auditor, para reportar ciertas condiciones debe de incluir como mínimo:

1. Los informes de asuntos de menor importancia.
2. Existencia de condiciones específicas por el cliente.
3. Resultado de investigaciones adicionales para reconocer causas importantes.

Al ser contratado bajo estos términos es probable que se le solicite que visite ciertos establecimientos del cliente y que evalúe específicamente algún procedimiento de control o bien que aplique otros procedimientos que no había planeado utilizar.

2.12.3 FORMA Y CONTENIDO DEL INFORME.

Las condiciones reportables consideradas, por el profesional de la contaduría las debe de informar por escrito preferentemente, y si lo hace oralmente deberá documentar la información en memorándum o notas adecuadas en sus papeles de trabajo.

En el informe se indicará que la información es exclusivamente para información y uso del comité de auditoría y si existiera un requerimiento de una autoridad gubernamental de que se le presente dicha información se tendrá que hacer referencia específica de la autoridad reguladora.

Todo informe deberá contener:

1. La indicación que el propósito de la auditoría es informar sobre los estados financieros y no proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura de control interno.
2. Incluir la definición de condiciones reportables.
3. Incluir la restricción de que el informe de las condiciones reportables es para el comité de auditoría. Ejemplo:

En la planeación y ejecución de nuestra auditoría de los estados financieros de la Sociedad Axis, S.A. por el año que terminó el 31 de diciembre de 1992, evaluamos su estructura de control interno, para determinar nuestros procedimientos de auditoría con el propósito de expresar una opinión sobre los estados financieros, más no para proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno. Sin embargo, notamos ciertos asuntos en relación a su funcionamiento, que consideramos deben ser incluidos en éste informe para estar de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Seguidamente se incluyen los asuntos que llaman nuestra atención y que están relacionados con deficiencias importantes en el diseño y operación de la estructura del control interno, que en nuestra opinión, podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la gerencia en los estados financieros.

Acá deberá incluirse el párrafo de las condiciones reportables que se hayan identificado: Estas pueden ser básicamente por dos razones:

- 1) Por deficiencias en el diseño de la Estructura del Control Interno ejemplo:
 - a) Que en general el diseño de la Estructura del Control Interno sea inadecuado.
 - b) Que no exista una adecuada segregación de funciones acorde a los objetivos.
 - c) Que la revisión y aprobación de las transacciones no sea adecuada.

2) Por fallas en la operación de la Estructura del Control Interno:

- a) Al no prevenir y detectar omisiones en la información contable.
- b) Fallas encontradas en el sistema para suministrar la información completa y correcta, consistente con los objetivos de control de la entidad, a causa de omisiones en la aplicación de procedimientos de control.

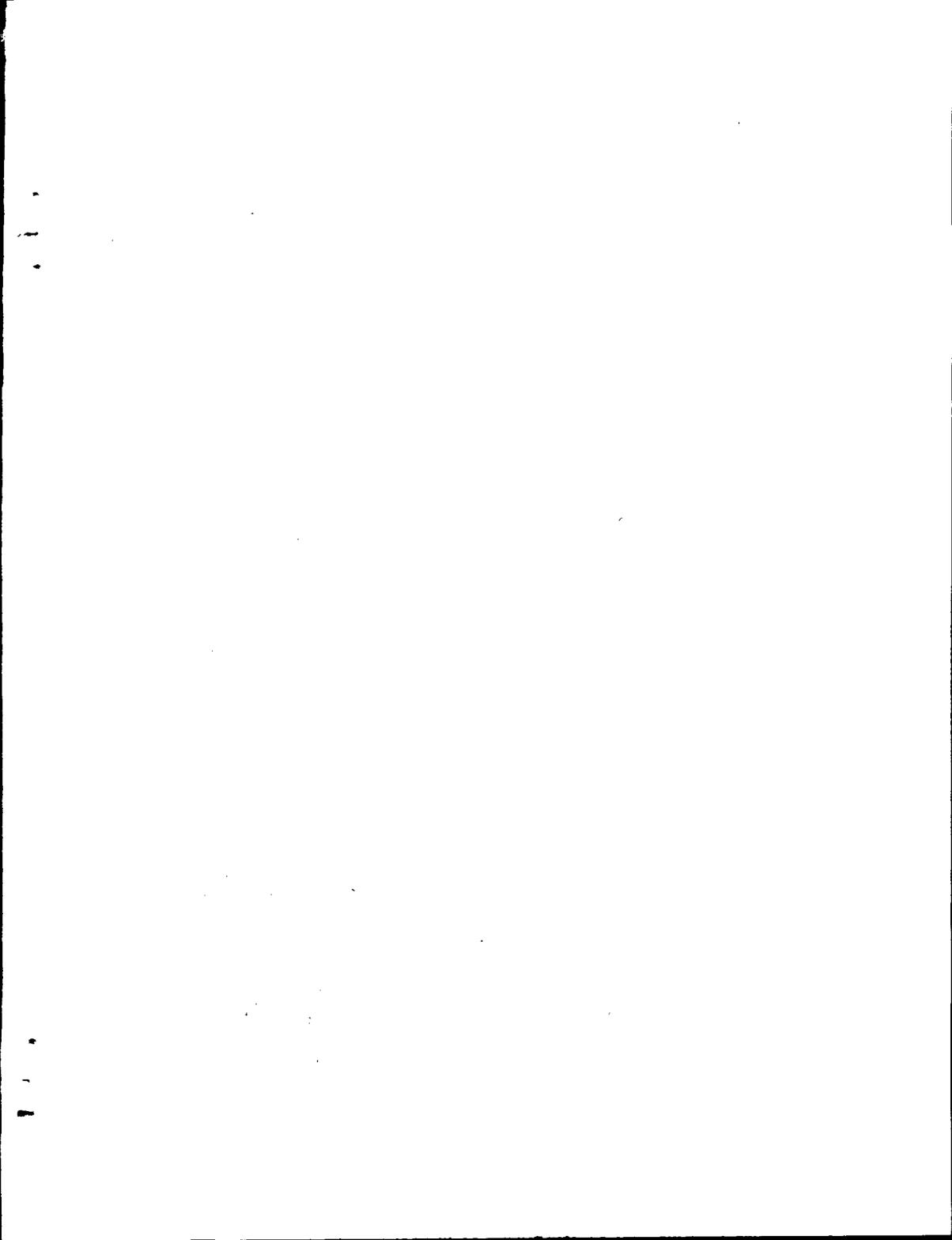
Este informe es únicamente para conocimiento y uso del comité de auditoría (consejo de administración, consejo fiduciario o el dueño en empresas individuales), de la gerencia y otras personas de la organización (o especifique la agencia reguladora o cualquier otra tercera parte específica).

En algunas ocasiones el Contador Público y Auditor deberá incluir en su informe declaraciones adicionales que se relacionen a las limitaciones que dependen de la estructura del control interno en general y cualquier otro comentario que se desee hacer acerca de la extensión y naturaleza de la estructura de control interno, en una auditoría.

Al informar sobre las condiciones reportables también deberá comunicarse el origen de los mismos.

La magnitud de cada condición reportable podrá provocar que en ciertas circunstancias se tomen como debilidades importantes.

El Contador Público y Auditor deberá decidir si los asuntos importantes los informa durante el curso de la auditoría o al concluirla, ya que debe tener presente que es muy importante que se informe oportunamente.



CAPITULO III

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
VERSUS
LA EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO
EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

3.1 ELEMENTOS QUE SE CONSIDERABAN AL EFECTUAR UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS, REALIZANDO UN ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Hasta hace dos años y medio aproximadamente los Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores requerían que el Contador Público y Auditor debía de estudiar y evaluar el control interno ya que la segunda norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo así lo establecía.

El propósito de evaluar y estudiar el sistema de control interno se efectuaba con el objeto de tener una base para confiar en él y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas y concretar así los procedimientos de auditoría que en el desarrollo del trabajo se aplicarían.

El hecho de evaluar y estudiar el control interno perseguía que el profesional de la contaduría entendiera el control interno contable del cliente a fin de que se lograra desarrollar un efectivo y eficiente enfoque de auditoría y para ello se aplicaban los métodos de evaluación de control interno estudiados en el capítulo I.

3.2 ELEMENTOS QUE SE CONSIDERAN AL EFECTUAR UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS, REALIZANDO PREVIAMENTE UNA EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.

Bajo el entendido que la estructura de control interno consiste en las políticas y procedimientos establecidos para brindar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de una entidad y que se conforma por tres elementos los cuales son: EL AMBIENTE DE CONTROL, EL SISTEMA CONTABLE Y LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL a continuación únicamente se comentan los elementos que actualmente deben observarse al evaluar

dicha estructura; ya que estos han sido estudiados en el capítulo anterior.

Primordialmente el profesional de la contaduría debe considerar si una política o un procedimiento de la estructura de control interno afecta las afirmaciones de los estados financieros.

En lo que concierne a la administración esta es responsable de establecer y mantener una estructura de control interno que proporcione una seguridad razonable de que la entidad logre sus objetivos. Y a la vez es la encargada de vigilar continuamente dicha estructura, pudiendo determinar si esta se encuentra operando debidamente y si sufre modificaciones a medida que surgen cambios en las condiciones dadas. El Contador Público y Auditor es responsable de verificar si las políticas y procedimientos establecidos en la estructura de control interno están siendo utilizados por la entidad.

Este al tratar de conocer la estructura de control interno simultáneamente puede efectuar la evaluación del riesgo de control en una auditoría, esta evaluación se hace en función de las afirmaciones de los estados financieros.

3.3 SIMILITUDES Y DIFERENCIAS EN LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

3.3.1 El Contador Público y Auditor debe de cumplir con normas de auditoría generalmente aceptadas; puesto que al dictaminar en una auditoría éste hace referencia de que así lo ha hecho al desempeñar su trabajo.

3.3.2 Con relación al control interno el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores inicialmente emitió la Norma de Auditoría No. 6 consistente en el " Estudio y Evaluación del Control Interno por el Auditor ". Pero derivado de nuevos estudios realizados emitió la Norma de auditoría No. 14 que trata de la " Evaluación de la Estructura de Control Interno " las cuales se comentan a continuación:

3.3.2.1 De acuerdo con la Norma No. 6 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, ya derogada; el Estudio y Evaluación del Control Interno

estaba dirigido al Control Interno Contable, el cual estaba enmarcado en las Normas de Auditoría. Según dicha Norma el Control Interno Administrativo no se encuentra dentro del alcance del Estudio y Evaluación del Control Interno por parte del Auditor.

3.3.2.2 El Estudio y Evaluación del Control Interno comprendía:

- a) La revisión del sistema de control interno en lo que se refiere a la organización y procedimientos contables a través de cuestionarios y entrevistas.
- b) Aplicación de pruebas de cumplimiento para comprobar de que los procedimientos y métodos de control se encontraban en uso y operando en la forma en que fueron determinados por la gerencia.

Con base a ésta norma el Contador Público y Auditor, para determinar el grado de confianza en el sistema, encaminaba su enfoque hacia obtener la certeza de lo siguiente:

- a) Qué tipos de errores e irregularidades se podían dar.
- b) Establecer qué procedimientos del control interno contable pueden evitar o detectar tales errores e irregularidades.
- c) Establecer si los procedimientos prescritos se han aplicado satisfactoriamente.
- d) Evaluar cualquier debilidad encontrada para determinar el efecto que produce en la naturaleza extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría que habrán que aplicarse, y así mismo las sugerencias que deban hacerse al cliente.

3.3.2.3 La Evaluación de la Estructura de Control Interno comprende:

- a) Conocer suficientemente la estructura de control interno que se integra por el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control.
- b) Evaluar el riesgo de control relativo a la información financiera contenida en los componentes de los estados financieros.

Los procedimientos que se pueden ejecutar para lograr una adecuada comprensión de la estructura de control interno variarán de una entidad a otra ya que estos son afectados por el tamaño y complejidad de las transacciones realizadas por la entidad. Entre estos procedimientos encontramos:

- a) Averiguaciones con el personal a nivel de gerencia, supervisión y otros.
- b) Revisión de la documentación y registro de la entidad.
- c) Observación de las actividades y operaciones de la entidad.
- d) Las experiencias anteriores del Contador Público y Auditor con la entidad, si la auditoría es recurrente y si se tratara de una primera auditoría deberá de aplicar la experiencia obtenida en entidades que se dediquen a actividades similares.

Se puede evaluar la estructura de control interno a través de cualquiera de los siguientes métodos: Método descriptivo, método de cuestionario y método de flujogramas; la elección o combinación de estos será conforme su criterio.

El cambio existente en la evaluación del control interno vino a ampliar el campo de acción del Profesional de la Contaduría puesto que este debe de evaluar, planificar y aplicar procedimientos de auditoría encaminados tanto al control interno contable como al control interno administrativo.

EN RESUMEN LAS SIMILITUDES Y DIFERENCIAS MAS IMPORTANTES ENTRE LA APLICACION DE LA NORMA SEIS Y LA NORMA CATORCE DEL INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES SON:

SIMILITUDES

1. Al evaluar el control interno según la norma seis o según la norma catorce el auditor puede aplicar cualquiera de los métodos conocidos para evaluar el control interno contable.
2. Ambas normas persiguen que el profesional de la contaduría cumpla con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

3. El propósito del estudio y evaluación del control interno, como el de la evaluación de la estructura del control interno es determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría.

DIFERENCIAS

1. Al evaluar el Control Interno conforme los lineamientos de la norma de auditoría No. 14 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores este se evalúa en su conjunto. Es decir que además de evaluar el control interno contable también se evalúa, el control interno administrativo; puesto que el alcance de la norma sí lo permite.
2. Al evaluar el control interno según la norma catorce, simultáneamente se evalúa el riesgo de control en una auditoría.

CONCLUSIONES

1. El propósito del Contador Público y Auditor al aplicar la Norma de Auditoría No.6 (Estudio y Evaluación del Control Interno) era determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas; ésta ha sido sustituida por la Norma de Auditoría No.14 (Evaluación de la Estructura del Control Interno), esta sustitución de una norma por otra no implica que el propósito del auditor haya cambiado.
2. El control interno se divide en control interno contable y control interno administrativo, según la Norma de Auditoría No. 6 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, para el auditor únicamente era evaluable el control interno contable ya que dentro de los objetivos del mismo estaba inmersa la capacidad de la entidad de registrar, procesar, resumir e informar los datos financieros, sin embargo, otras políticas y procedimientos administrativos podían ser relevantes si se referían a datos que empleaba el auditor para aplicar los procedimientos de auditoría y al no evaluar estos, algunos errores e irregularidades no se detectaban al planificar la auditoría, lo que originó que se emitiera una norma de auditoría referente a obtener una comprensión suficiente de la Estructura del Control Interno (Norma de auditoría No. 14), que evaluará tanto el control interno contable como el control interno administrativo.
3. No obstante, el objetivo principal del auditor al efectuar una auditoría de Estados Financieros es emitir una opinión sobre lo razonable de los mismos, las deficiencias encontradas en el diseño u operación de la Estructura del Control Interno son condiciones reportables las cuales son comunicadas cuando llaman la atención del auditor y que en su opinión podrían afectar negativamente, la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la gerencia en los estados financieros.
4. En el proceso de evaluar la estructura del control interno el auditor independiente simultáneamente puede evaluar el riesgo de control; y a través de este, puede determinar si las políticas y procedimientos de esta estructura son eficientes para detectar y evitar errores e irregularidades en los estados financieros.

R E C O M E N D A C I O N E S

1. Al evaluar la estructura de control interno el Contador Público y Auditor debe obtener el conocimiento suficiente de ésta en sus tres elementos AMBIENTE DE CONTROL, SISTEMA CONTABLE Y PROCEDIMIENTOS DE CONTROL, ya que a partir de este conocimiento el planificará su trabajo apropiadamente.
2. Que para cumplir con su responsabilidad el Contador Público y Auditor, al evaluar la estructura del control interno debe adquirir el conocimiento suficiente de sus tres elementos que la integran; esta evaluación debe efectuarla de acuerdo a la norma 14 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores que es de observancia obligatoria para todos los miembros de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.
3. Las deficiencias importantes encontradas en la estructura del control interno deben ser reportadas al comité de auditoría, ya que estas podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la gerencia en los estados financieros.
4. Al tratar de comprender la estructura del control interno, se deben aplicar procedimientos que permitan evaluar tanto la estructura como el riesgo de control, lo cual permite al Contador Público y Auditor obtener la evidencia comprobatoria del riesgo .
5. La preparación técnica del Contador Público debe ser constante para poder ofrecer así, una mejor calidad en la prestación de sus servicios.

BIBLIOGRAFIA

1. Anderson, Arthur & Co.
Objetivos y Procedimientos de Auditoría,
volumen IV, 1978.
2. Cashin, J.A./ Nouwrith, P.D./ Lew, J.F.
Manual de Auditoría,
Grupo Océano, Edición Original 1987.
3. Fernández Díaz, Aurelio.
Estudio y Evaluación de un Sistema de Control Interno
Contable.
Publicaciones Ferdyas, S.A.
4. Instituto Americano de Contadores Públicos.
Auditoría, Montgomery
Ediciones Ciencia y Técnica, S.A.
5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Normas y Procedimientos de Auditoría,
- Control Interno,
- Conferencias sobre Control Interno,
- Manual del Contador Público,
6. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
Normas de Auditoría # 6 y # 14.
7. Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores.
Declaraciones sobre Normas de Auditoría,
SAS 52 al 61.
8. Kell Ziegle.
Auditoría Moderna,
Compañía Continental Ira. Edición 1987.
9. Seminario de Investigación Contable.
Auditoría México 1972, varios autores.
10. Taylor, Donald H./ Glezen, G. William.
Auditoría, Integración de Conceptos y Procedimientos,
Editorial Limusa, S.A. de C.V
Primera Edición, 1987.
11. Willingham, Jhon J./ Dr. Carnichael.
Auditoría
Conceptos y Métodos
Editorial Mcgran-Hill, mayo 1982.