

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**TESIS**

**“MAPA DE CONTROLES POR CICLO DE TRANSACCIONES Y DISEÑO DE  
HERRAMIENTAS PARA LA LIMITACIÓN DE RIESGOS EN EL ÁREA DE  
PASIVOS EN UNA COMPAÑÍA DE TELEFONÍA CELULAR, DE ACUERDO  
CON LA LEY SARBANES OXLEY”**

**Presentada a la Junta Directiva de la  
Facultad de Ciencias Económicas**

**POR**

**JORGE ARMANDO ARRIAGA RODRÍGUEZ**

**Previo a conferírsele el título de**

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

**En el grado académico de**

**LICENCIADO**

**Guatemala, mayo de 2010**

**MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1°	Lic. Msc. Albaro Joel Giron Barahona
Vocal 2°	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3°	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4°	P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
Vocal 5°	P.C. José Antonio Vielman

**EXONERADO DE LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

De conformidad con los requisitos establecidos en el capítulo III, artículo 15 y 16 del Reglamento para la Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y al inciso 6.8 del punto Sexto, del Acta 27-2006, de la sesión celebrada por la Junta Directiva el 24 de agosto de 2006.

**PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

PRESIDENTE	Lic. Salvador Giovanni Garrido Valdéz
SECRETARIO	Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulín
EXAMINADOR	Lic. Msc. Jorge Luis Ríos Villatoro

**Luis O. Ricardo de la Rosa**  
**Contador Público y Auditor – M.A.I.**  
**Colegiado No. 2,547**

Guatemala, 25 de octubre de 2009

Licenciado

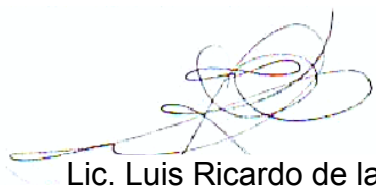
**José Rolando Secaida Morales**  
Decano Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad Universitaria

Estimado Señor Decano:

Por este medio informo que en cumplimiento de la designación de ésta Decanatura “DIC.AUD.50-2007”, de fecha 20 de febrero de 2007, he procedido a asesorar al estudiante **JORGE ARMANDO ARRIAGA RODRIGUEZ**, con carne No. 2001-15121, en el desarrollo de su trabajo de tesis titulado **“Mapa De Controles por Ciclo de Transacciones Y Diseño de Herramientas para la Detección de Riesgos en el Área De Pasivos en una Compañía De Telefonía Celular, de acuerdo con la Ley Sarbanes Oxley”**.

Considero que el trabajo desarrollado por el estudiante Arriaga Rodríguez, satisface los procedimientos, lineamientos y mejores prácticas de Control Interno en cumplimiento de la Ley Sarbanes Oxley Act 2002, aplicado al ramo de las telecomunicaciones, constituyendo un aporte significativo para nuestra profesión y para el tipo de empresa evaluada, por lo que recomiendo sea aceptado para su discusión y presentación en el examen privado de tesis, previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Lic. Luis Ricardo de la Rosa

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

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

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
VEINTE DE MAYO DE DOS MIL DIEZ.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.4 del Acta 08-2010 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 13 de mayo de 2010, se conoció el Acta AUDITORIA 273-2009 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 23 de noviembre de 2009 y el trabajo de Tesis denominado: "MAPA DE CONTROLES POR CICLO DE TRANSACCIONES Y DISEÑO DE HERRAMIENTAS PARA LA LIMITACIÓN DE RIESGOS EN EL ÁREA DE PASIVOS EN UNA COMPAÑÍA DE TELEFONÍA CELULAR, DE ACUERDO CON LA LEY SARBANES OXLEY", que para su graduación profesional presentó el estudiante JORGE ARMANDO ARRIAGA RODRÍGUEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"D Y ENSEÑAD A TODOS"**

M-13  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES  
DECANO



Smp.

## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por su cúmulo de sabiduría y darme las herramientas para construir mi pasado, presente y futuro.
- A MIS PADRES:** Cesar Arriaga y Fidelia Rodríguez, por lo positivo de sus consejos, por enseñarme lo que debía, lo que podía y lo que quería ser.
- ¡¡Gracias por poner los cimientos y formar mi pasado y presente!!
- A MIS HERMANOS:** Cesar, William, Hugo y en especial a mi consentida Carolina (QEPD) recién te nos adelantaste, me diste momentos inolvidables y tu forma de ver la vida me encantó y comparto en título de homenaje tus palabras “AMAR A LA PERSONA QUE TE AMO DARLE LA MANO A LA PERSONA QUE LO NECESITA Y CONFIAR SIEMPRE EN DIOS”
- ¡¡Gracias por mantener viva mi infancia!!
- A MI FUTURA ESPOSA:** Porque siempre me ayuda ha encontrar el sentido de la vida y ella es la principal explicación de lo que hoy soy, gracias por su paciencia, su sacrificio y en hacer tuyas mis metas.
- ¡¡Gracias por construir mi presente!!
- A MI HIJO:** Axel porque es la mayor expectativa de mi vida, y es quien me da nuevos impulsos para construir un mundo mejor.
- ¡¡Gracias por regalarme un futuro!!
- A MI ASESOR:** Ricardo De la Rosa, porque confió en este proyecto y me alentó a concretarlo a través de sus consejos.
- ¡¡Gracias por hacer realidad este sueño!!
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Por contribuir a mi desarrollo profesional y darme la oportunidad de formar parte de esta casa de estudios.
- “¡D Y ENSEÑAD A TODOS”

## **CONTENIDO**

---

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>X</b>
<b>CAPÍTULO I</b>	<b>13</b>
<b>1 EMPRESAS DE TELEFONÍA CELULAR</b>	<b>13</b>
<b>1.1 TELECOMUNICACIÓN</b>	<b>13</b>
1.1.1 Definición	13
1.1.2 La telefonía móvil	13
1.1.2.1 Funcionamiento	14
1.1.2.2 Historia de la telefonía celular	15
1.1.3 Las Telecomunicaciones en América Latina	20
<b>1.2 SECTOR DE TELEFONÍA EN GUATEMALA</b>	<b>24</b>
1.2.1 Las Comunicaciones en Guatemala	24
1.2.2 Sistema de numeración	24
1.2.3 Telefonía fija	25
1.2.4 Telefonía móvil en Guatemala	25
1.2.5 Historia de la privatización del sector de telecomunicaciones	27
1.2.6 Operadores de red local	32
<b>1.3 MARCO LEGAL Y REGULATORIO</b>	<b>34</b>
1.3.1 Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT)	34
1.3.2 La Superintendencia de Telecomunicaciones (SIT)	35
1.3.3 Comisión Técnica Regional de Telecomunicaciones (COMTELCA)	35
1.3.4 Ley General de Telecomunicaciones (Decreto No. 94-96)	36
1.3.5 Ley Reguladora del Uso y Captación de Señales Vía Satélite y su Distribución por Cable (Decreto 41-92)	37
1.3.6 Reglamento para la Prestación de Servicio Telefónico Internacional	37
1.3.7 Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92)	38
1.3.8 Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-92)	38
1.3.9 Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP–	39
1.3.10 Ley del Impuesto de Solidaridad –ISO–	40
1.3.11 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos	42

## **CONTENIDO**

---

1.3.12	Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros (Decreto 26-95)	42
1.3.13	Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria	43
<b>1.4</b>	<b>Principales procesos</b>	<b>45</b>
<b>CAPÍTULO II</b>		<b>46</b>
<b>2</b>	<b>CICLO DE TRANSACCIONES PARA EL ÁREA DE PASIVOS</b>	<b>46</b>
<b>2.1</b>	<b>LOS HECHOS ECONÓMICOS Y LOS CICLOS DE TRANSACCIONES</b>	<b>46</b>
2.1.1	Hechos económicos	46
2.1.2	Hechos económicos y transacciones	46
2.1.2.1	Hechos económicos que se convierten en transacciones	47
<b>CAPÍTULO III</b>		<b>52</b>
<b>3</b>	<b>CONTROL INTERNO</b>	<b>52</b>
<b>3.1</b>	<b>EL SIGNIFICADO DEL CONTROL INTERNO</b>	<b>52</b>
<b>3.2</b>	<b>Marco de referencia técnica para el diseño del control interno</b>	<b>54</b>
3.2.1	Modelo del Control Interno sobre el Reporte Financiero	58
3.2.2	Metodología de Implantación del Modelo de Control Interno sobre el reporte financiero	62
3.2.2.1	Identificación de flujos financieros	63
3.2.2.2	Controles específicos	65
3.2.2.3	Controles Generales	68
<b>3.3</b>	<b>Marco de referencia técnica para la evaluación del control interno</b>	<b>70</b>
3.3.1	Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna	70
3.3.1.1	Norma Naturaleza del trabajo (2100 y siguientes)	71
3.3.2	Modelo de Evaluación del Control Interno sobre el reporte financiero	98
3.3.2.1	Definición de la Evaluación del Control Interno sobre el reporte financiero	98
3.3.2.2	Objetivos de la evaluación	98
<b>3.4</b>	<b>Auditoría del Control Interno para compañías públicas</b>	<b>100</b>
3.4.1	Responsabilidad de la Administración para el Control Interno	100

## **CONTENIDO**

---

3.4.1.1	Declaración de la Administración y El Proceso de Evaluación	101
3.4.2	Responsabilidad del Auditor en la presentación de informes sobre el control interno en virtud de las auditorías según la PCAOB	107
<b>3.5</b>	<b>Marco de referencia de información financiera</b>	<b>118</b>
3.5.1	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs)	118
3.5.1.1	Presentación de Estados Financieros (NIC 1)	119
3.5.1.2	Inventarios (NIC 2)	123
3.5.1.3	Propiedades, Planta y Equipo (NIC 16)	124
3.5.1.4	Deterioro del Valor de los Activos (NIC 36)	127
3.5.1.5	Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes (NIC 37)	128
3.5.1.6	Activos Intangibles (NIC 38)	130
<b>CAPÍTULO IV</b>		<b>134</b>
<b>4</b>	<b>LEY SARBANES-OXLEY</b>	<b>134</b>
4.1	Definición	134
4.2	Antecedentes	134
4.2.1	Acciones del gobierno americano y del congreso	134
4.3	Títulos principales de la ley Sarbanes Oxley	135
4.3.1	Resumen del contenido de ley Sarbanes-Oxley por secciones	136
4.3.1.1	Título I: PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)	136
4.3.1.2	Título II: Independencia del Auditor	137
4.3.1.3	Título III: Responsabilidad Corporativa	140
4.3.1.4	Título IV: Divulgaciones financieras	143
4.3.1.5	Título VIII: Responsabilidades corporativas y criminales sobre fraude	144
4.3.1.6	Título IX: Penalidades por crímenes de “Cuello Blanco”	145
4.3.2	Impacto de ley Sarbanes Oxley en Guatemala	146
<b>CAPÍTULO V</b>		<b>149</b>
<b>5</b>	<b>MAPA DE CONTROLES Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DEL ÁREA DE PASIVOS DE UNA EMPRESA DE TELEFONÍA CELULAR (19:5)</b>	<b>149</b>
5.1	Diseño de un mapa de controles básicos	150
5.1.1	Criterios de cuentas críticas por materialidad	151
5.1.1.1	Riesgo Grado de Control Interno	152
5.1.1.2	Riesgo de Cuenta	152
5.2	Diseño de un mapa de riesgos básicos a detectar	153



## **CONTENIDO**

---

<b>5.2.1</b>	<b>Introducción COSO</b>	<b>153</b>
<b>5.2.2</b>	<b>Informe Coso II</b>	<b>153</b>
<b>5.2.4</b>	<b>Metodología para identificación de riesgos operativos</b>	<b>155</b>
<b>CAPÍTULO VI</b>		<b>158</b>
<b>6</b>	<b>CASO PRÁCTICO DEL DISEÑO DE HERRAMIENTAS PARA LA DETECCIÓN DE RIESGOS EN EL ÁREA DE PASIVOS EN UNA COMPAÑÍA DE TELEFONÍA CELULAR DE ACUERDO CON LA LEY SARBANES OXLEY</b>	<b>158</b>
<b>6.1</b>	<b>Caso práctico.</b>	<b>158</b>
6.1.1	Antecedentes	158
6.1.2	Plan de trabajo	159
6.1.3	Diseño y desarrollo de la herramienta “Indicadores Financieros de Auditoría” para la detección de riesgos y debilidades en el control interno por medio de los Estados Financieros.	160
6.1.4	Informe de Auditoría	194
6.1.5	Mapa de controles para el ciclo de transacciones de las cuentas por pagar.	203
6.1.5.1	Objetivos	204
6.1.5.2	Riegos en el proceso, errores y fraude del área de pasivos	204
6.1.5.3	Análisis de los riesgos esenciales en el proceso de cuentas por pagar	205
6.1.5.4	Documentación del proceso	212
6.1.5.5	Evaluación de las Actividades de Control	228
6.1.5.6	Dictamen del Auditor Externo	238
6.1.5.7	Dictamen de auditores externos	239
<b>CONCLUSIONES</b>		<b>241</b>
<b>RECOMENDACIONES</b>		<b>243</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>		<b>245</b>
<b>ANEXOS</b>		<b>248</b>

## **INTRODUCCIÓN**

Las modificaciones en la operativa de las compañías responden normalmente a los constantes cambios a los que se enfrentan con el fin de mantener su competitividad. El sistema de control Interno no puede ser ajeno a esta realidad sino al contrario, contar con mecanismos de auto evaluación y retroalimentación, orientados a la mejora continua.

La comunidad internacional ha mostrado históricamente una mayor preocupación por aquellas prácticas de control interno orientadas a garantizar la fiabilidad del proceso de reporte de la información financiera, desarrollando normativa específica como lo es la Ley Sarbanes Oxley, orientada a velar por el cumplimiento de unos criterios básicos, fundamentalmente porque a través de estos se garantiza la transparencia en la información comunicada a los usuarios de la misma.

A lo largo del siglo XX, las principales leyes y Normas en materia de Control Interno han sido promulgadas en situaciones de recesión económica y escándalos financieros, esto ha ocasionado que las sociedades aprovechen los beneficios de entornos de control adecuados y eficaces, orientados no solo al cumplimiento de los requerimientos legales sino también a mejorar la eficiencia de los flujos de información financiera y la transparencia en la comunicación a los grupos de intereses.

El proceso de reporte de la información financiera es una sucesión de tareas encaminadas al registro y clasificación de los hechos económicos cuando se producen y a la preparación de información financiera agrupada para uso interno o externo. Con el fin de garantizar la eficacia de este conjunto de tareas, es necesario establecer unos mecanismos de control que aseguren, de forma razonable, la calidad de información financiera generada.

En general, los defectos en la información financiera no se derivan de prácticas fraudulentas o intencionadas, aunque estas son las que mas impacto producen, sino de errores ocasionados por la carencia de mecanismos de control

adecuados o por la poca implicación de las personas con responsabilidad en las distintas tareas del proceso de reporte.

En Guatemala las empresas conocen las tendencia de los mercados y saben que para ser competitivos deben desarrollar modelos de evaluación del Control Interno para el reporte de información financiera en un corto plazo, demandando no solo estrictamente lo relativo al cumplimiento de la Ley Sarbanes Oxley, sino otros aspectos orientados a mejorar la transparencia, anticipándose a exigencias futuras con el objetivo de realizar una adecuada planificación y asignación de recursos.

La presente tesis aborda el tema: **“MAPA DE CONTROLES POR CICLO DE TRANSACCIONES Y DISEÑO DE HERRAMIENTAS PARA LA LIMITACIÓN DE RIESGOS EN EL ÁREA DE PASIVOS EN UNA COMPAÑÍA DE TELEFONÍA CELULAR, DE ACUERDO CON LA LEY SARBANES OXLEY”**, Este documento, además de ser una síntesis del conocimiento acumulado en el desarrollo del modelo, debe emplearse como una herramienta de ayuda para organizaciones que deseen obtener una visión práctica del conjunto de actuaciones a considerar en la planificación, el diseño, la puesta en marcha y la evaluación de un Sistema de Control Interno sobre el reporte financiero.

La estructura de está tesis se divide en seis capítulos, los cuales en síntesis tratan los siguientes temas: **CAPÍTULO I “Empresas de Telefonía Celular”**, se desarrollan los antecedentes, definiciones y marco regulatorio en el que se desenvuelve la actividad económica de la empresa objeto de estudio.

**CAPÍTULO II “Ciclo de Transacciones”**, Dentro de esta sección se identifica el ciclo de negocio de los pasivos, donde pueden identificarse numerosos procesos, cada uno de los cuales ha sido objeto de análisis. Este ciclo destaca por su relevancia e impacto en la información financiera, comprende todos los procesos por los que fluye la información contable sobre los bienes y servicios adquiridos.

CAPÍTULO III “Control Interno”, En este capítulo se desarrolla la definición, conceptos y la normativa aplicable, así mismo, el informe COSO para el diseño, implantación y evaluación del sistema del Control Interno.

CAPÍTULO IV “Ley Sarbanes Oxley”, dentro de este apartado se hará una recopilación de los antecedentes y aportes de esta ley, en cuanto a la mejora del control interno, la transparencia de la información y a la profesión de la Contaduría Pública, concluyendo con el impacto de esta ley en Guatemala.

Por su parte el CAPÍTULO V “Mapa de Controles y Evaluación del Sistema de Control Interno”, abarca las herramientas y criterios que el Auditor Interno debe utilizar en el diseño, implementación, evaluación y seguimiento del Sistema de Control Interno en Cumplimiento de la Ley Sarbanes Oxley, describe en forma general lo que se desarrolla en el capítulo VI, como es, el mapa de controles para el área de pasivos y las herramientas para la detección de riesgos.

En el CAPÍTULO VI, se desarrolla el caso práctico, el cual consiste en la realización de la herramienta para la detección de riesgos como lo es, la de “Indicadores Financieros/Auditoría” conjuntamente con una auditoría para evaluar el funcionamiento del control interno en cumplimiento de la ley Sarbanes Oxley, incluyendo la planificación, papeles de trabajo realizados e informe final, que soportan las conclusiones y recomendaciones a las cuales se ha arribado, simultáneamente se ha efectuado el mapa de controles para el área de pasivos que concluye con la normativa y el diagrama del flujo del proceso.

## CAPÍTULO I

### 1 EMPRESAS DE TELEFONÍA CELULAR

#### 1.1 TELECOMUNICACIÓN

##### 1.1.1 Definición:

Se denomina **telecomunicación** a la técnica de transmitir un mensaje desde un punto a otro, normalmente con el atributo típico adicional de ser bidireccional. Proviene del griego *tele*, que significa distancia. Por tanto, el término telecomunicación cubre todas las formas de comunicación a distancia, incluyendo radio, telegrafía, televisión, telefonía, transmisión de datos e interconexión de ordenadores.(1:8)

##### 1.1.2 La telefonía móvil:

La **telefonía móvil**, también llamada **telefonía celular**, básicamente está formada por dos grandes partes: una red de comunicaciones (o red de telefonía móvil) y los terminales (o teléfonos móviles) que permiten el acceso a dicha red.

El teléfono celular o móvil (designación usada en España) fue inventado en 1947 por la empresa norteamericana AT&T, pero no se hizo portátil de manera práctica hasta 1983 cuando Motorola culmina el proyecto DynaTAC 8000X, que es presentado oficialmente en 1984. El DynaTAC 8000X pesaba cerca de 1 kg, tenía un tamaño de 13 x 1,75 x 3,5 pulgadas, y rendía una hora de comunicación y ocho horas en stand-by, con pantalla de LED.

El teléfono celular consiste en un dispositivo de comunicación electrónico con las mismas capacidades básicas de un teléfono de línea telefónica convencional. Además de ser portátil es inalámbrico al no requerir cables conductores para su conexión a la red telefónica.

La red de telefonía móvil o celular consiste en un sistema telefónico en el que mediante la combinación de una red de estaciones transmisoras-receptoras de radio (estaciones base) y una serie de centrales telefónicas de conmutación, se posibilita la comunicación entre terminales telefónicos portátiles (teléfonos móviles) o entre terminales portátiles y teléfonos de la red fija tradicional.

### 1.1.2.1 Funcionamiento

El empleo de la palabra celular referido a la telefonía móvil, deriva del hecho de que las estaciones base, que enlazan vía radio los teléfonos móviles con los controladores de estaciones base, están dispuestas en forma de una malla, formando células o celdas (teóricamente como un panal de abejas). Así, cada estación base está situada en un nudo de estas células y tiene asignado un grupo de frecuencias de transmisión y recepción propio. Como el número de frecuencias es limitado, con esta disposición es posible reutilizar las mismas frecuencias en otras células, siempre que no sean adyacentes, para evitar interferencia entre ellas.

No obstante, el término móvil es de uso generalizado en España, mientras que *celular* se usa ampliamente en América Latina. De la misma forma que en Reino Unido se dice mobile phone, y en EEUU se conoce como cell phone.

Básicamente existen dos tipos de redes de telefonía móvil:

- **Red de telefonía móvil analógica (TDMA).** Como su propio nombre indica, en esta red la comunicación se realiza mediante señales vocales analógicas tanto en el tramo radioeléctrico como en el terrestre. En su primera versión funcionó en la banda radioeléctrica de los 450 MHz, trabajando posteriormente en la banda de los 900 MHz. En España la red de telefonía móvil analógica fue retirada de servicio a partir del 31 de diciembre de 2003.
- **Red de telefonía móvil digital.** En esta red la comunicación se realiza mediante señales digitales, lo que permite optimizar tanto el aprovechamiento de las bandas de radiofrecuencia como la calidad de transmisión. Su exponente más significativo en el ámbito público es el estándar GSM y su tercera generación, UMTS. Funciona en las bandas de 850/900 y 1800/1900 MHz. En 2004 llegó a los 1000 millones de usuarios. Hay otro estándar digital, presente en América y Asia, denominado CDMA. En el ámbito privado y de servicios de emergencias como policía, bomberos y servicios de ambulancias se utilizan los

estándares Tetrapol y Terrestrial Trunked Radio (TETRA) en diferentes bandas de frecuencia.

### **1.1.2.2 Historia de la telefonía celular:**

Martín Cooper fue el pionero en esta tecnología, a él se le considera como “el padre de la telefonía celular” al introducir el primer radioteléfono, en 1973, en Estados Unidos, mientras trabajaba para Motorola; pero no fue hasta 1979 cuando aparecieron los primeros sistemas comerciales en Tokio, Japón por la compañía NTT.

En 1981, los países nórdicos introdujeron un sistema celular similar a AMPS (Advanced Mobile Phone System). Por otro lado, en Estados Unidos, gracias a que la entidad reguladora de ese país adoptó reglas para la creación de un servicio comercial de telefonía celular, en 1983 se puso en operación el primer sistema comercial en la ciudad de Chicago.

Con ese punto de partida, en varios países se diseminó la telefonía celular como una alternativa a la telefonía convencional inalámbrica. La tecnología tuvo gran aceptación, por lo que a los pocos años de implantarse se empezó a saturar el servicio. En ese sentido, hubo la necesidad de desarrollar e implantar otras formas de acceso múltiple al canal y transformar los sistemas analógicos a digitales, con el objeto de darles cabida a más usuarios. Para separar una etapa de la otra, la telefonía celular se ha caracterizado por contar con diferentes generaciones. A continuación, se describe cada una de ellas.

#### **1.1.2.2.1 Las generaciones de la telefonía inalámbrica**

- a) Primera generación:** La primera generación de la telefonía móvil hizo su aparición en 1979 y se caracterizó por ser analógica y estrictamente para voz. La calidad de los enlaces era muy baja, tenían baja velocidad (2400 bauds); los bauds, es la unidad que mide la velocidad de transmisión de los datos. En cuanto a la transferencia entre celdas, era muy imprecisa ya que contaban con una baja capacidad (Basadas en FDMA, Frequency División Múltiple Access) y, además, la seguridad no existía. La tecnología predominante de esta generación es AMPS (Advanced Mobile Phone System).

- b) Segunda generación:** La segunda generación arribó hasta 1990 y a diferencia de la primera se caracterizó por ser digital.

EL sistema de la segunda generación utiliza protocolos de codificación más sofisticados y se emplea en los sistemas de telefonía celular actuales. Las tecnologías predominantes son: GSM (Global System por Mobile Communications); IS-136 (conocido también como TIA/EIA136 o ANSI-136) y CDMA (Code División Múltiple Access) y PDC (Personal Digital Communications), éste último utilizado en Japón.

Los protocolos empleados en los sistemas de segunda generación soportan velocidades de información más altas por voz, pero limitados en comunicación de datos. Se pueden ofrecer servicios auxiliares, como datos, fax y SMS (Short Message Service). La mayoría de los protocolos de segunda generación ofrecen diferentes niveles de encriptación. En Estados Unidos y otros países se le conoce a la segunda generación como PCS (Personal Communication Services).

- c) Generación 2.5G:** Muchos de los proveedores de servicios de telecomunicaciones se moverán a las redes 2.5G antes de entrar masivamente a la 3. La tecnología 2.5G es más rápida, y más económica para actualizar a 3G.

La generación 2.5G ofrece características extendidas, ya que cuenta con más capacidades adicionales que los sistemas 2G, como: GPRS (General Packet Radio System), HSCSD (High Speed Circuit Switched), EDGE (Enhanced Data Rates for Global Evolution), IS-136B e IS-95Bm entre otros.

- d) Tercera generación 3G:** La 3G se caracteriza por contener a la convergencia de voz y datos con acceso inalámbrico a Internet; en otras palabras, es apta para aplicaciones multimedia y altas transmisiones de datos.

Los protocolos empleados en los sistemas 3G soportan altas velocidades de información y están enfocados para aplicaciones más



allá de la voz como audio (mp3), video en movimiento, videoconferencia y acceso rápido a Internet, sólo por nombrar algunos. Las redes 3G empezaron a operar en el 2001 en Japón, por NTT DoCoMo; en Europa y parte de Asia en el 2002, posteriormente en Estados Unidos y otros países.

#### **1.1.2.2 Como funciona un teléfono celular**

La gran idea del sistema celular es la división de la ciudad en pequeñas células o celdas. Esta idea permite la re-utilización de frecuencias a través de la ciudad, con lo que miles de personas pueden usar los teléfonos al mismo tiempo. En un sistema típico de telefonía análoga de los Estados Unidos, la compañía recibe alrededor de 800 frecuencias para usar en cada ciudad. La compañía divide la ciudad en celdas. Cada celda generalmente tiene un tamaño de 26 kilómetros cuadrados. Las celdas son normalmente diseñadas como hexágonos (figuras de seis lados), en una gran rejilla de hexágonos.

Cada celda tiene una estación base que consiste de una torre y un pequeño edificio que contiene el equipo de radio.

Cada celda en un sistema análogo utiliza un séptimo de los canales de voz disponibles. Eso es, una celda, más las seis celdas que la rodean en un arreglo hexagonal, cada una utilizando un séptimo de los canales disponibles para que cada celda tenga un grupo único de frecuencias y no haya colisiones:

Un proveedor de servicio celular típicamente recibe 832 radiofrecuencias para utilizar en una ciudad.

Cada teléfono celular utiliza dos frecuencias por llamada, por lo que típicamente hay 395 canales de voz por portador de señal. (Las 42 frecuencias restantes son utilizadas como canales de control).

Por lo tanto, cada celda tiene alrededor de 56 canales de voz disponibles.

En otras palabras, en cualquier celda, pueden hablar 56 personas en sus teléfonos celulares al mismo tiempo. Con la transmisión digital, el número de canales disponibles aumenta. Por ejemplo el sistema digital TDMA puede

acarrear el triple de llamadas en cada celda, alrededor de 168 canales disponibles simultáneamente.

Los teléfonos celulares tienen adentro transmisores de bajo poder. Muchos teléfonos celulares tienen dos intensidades de señal: 0.6 watts y 3.0 watts (en comparación, la mayoría de los radios de banda civil transmiten a 4 watts.) La estación central también transmite a bajo poder. Los transmisores de bajo poder tienen dos ventajas:

Las transmisiones de la base central y de los teléfonos en la misma celda no salen de ésta. Por lo tanto, cada celda puede re-utilizar las mismas 56 frecuencias a través de la ciudad.

El consumo de energía del teléfono celular, que generalmente funciona con baterías, es relativamente bajo. Una baja energía significa baterías más pequeñas, lo cual hace posibles los teléfonos celulares.

La tecnología celular requiere un gran número de bases o estaciones en una ciudad de cualquier tamaño. Una ciudad grande puede llegar a tener cientos de torres. Cada ciudad necesita tener una oficina central la cual maneja todas las conexiones telefónicas a teléfonos convencionales, y controla todas las estaciones de la región.

Los celulares son dispositivos electrónicos con diseños intrincados, con partes encargadas de procesar millones de cálculos por segundo para comprimir y descomprimir el flujo de voz.

Si usted desarma un teléfono celular, podrá encontrar que contiene las siguientes partes:

- Un circuito integrado que contiene el cerebro del teléfono.
- Una antena
- Una pantalla de cristal líquido (LCD)
- Un teclado pequeño
- Un micrófono
- Una bocina
- Una batería

## **Tecnologías de acceso celular**

En la actualidad existen tres tecnologías comúnmente usadas para transmitir información en las redes:

Acceso múltiple por división de frecuencia (FDMA, por sus siglas en inglés)

Acceso múltiple por división de tiempo (TDMA, por sus siglas en inglés)

Acceso múltiple por división de código (CDMA, por sus siglas en inglés)

Aunque estas tecnologías suenan complicadas, usted puede tener una idea de cómo funcionan examinando cada palabra de los nombres.

La diferencia primordial yace en el método de acceso, el cual varía entre:

Frecuencia, utilizada en la tecnología FDMA

Tiempo, utilizado en la tecnología TDMA

Códigos únicos, que se proveen a cada llamada en la tecnología CDMA.

La primera parte de los nombres de las tres tecnologías (Acceso múltiple), significa que más de un usuario (múltiple) puede usar (accesar) cada celda.

A continuación detallaremos, sin entrar en complicados detalles técnicos, cómo funciona cada una de las tres tecnologías comunes.

La tecnología FDMA separa el espectro en distintos canales de voz, al separar el ancho de banda en pedazos (frecuencias) uniformes. La tecnología FDMA es mayormente utilizada para la transmisión analógica. Esta tecnología no es recomendada para transmisiones digitales, aun cuando es capaz de llevar información digital.

La tecnología TDMA comprime las conversaciones (digitales), y las envía cada una utilizando la señal de radio por un tercio de tiempo solamente. La compresión de la señal de voz es posible debido a que la información digital puede ser reducida de tamaño por ser información binaria (unos y ceros). Debido a esta compresión, la tecnología TDMA tiene tres veces la capacidad de un sistema analógico que utilice el mismo número de canales.

La tecnología CDMA es muy diferente a la tecnología TDMA. La CDMA, después de digitalizar la información, la transmite a través de todo el ancho de banda disponible. Varias llamadas son sobrepuestas en el canal, y cada una tiene un código de secuencia único. Usando la tecnología CDMA, es posible comprimir entre 8 y 10 llamadas digitales para que estas ocupen el mismo espacio que ocuparía una llamada en el sistema analógico.

En teoría, las tecnologías TDMA y CDMA deben de ser transparentes entre sí (no deben interferirse o degradar la calidad), sin embargo en la práctica se presentan algunos problemas menores, como diferencias en el volumen y calidad, entre ambas tecnologías

### **1.1.3 Las Telecomunicaciones en América Latina**

Hace 15 años, El dominio global de las empresas americanas del sector, hacía presumir que aprovecharían los procesos de privatización y liberalización para alcanzar la supremacía en la región.

BellSouth, AT&T y GTE eran los grandes jugadores de la primera etapa.

Telefónica de España, Telecom Italia y France, Telecom, fueron los primeros grupos europeos en entrar a América Latina.

En EEUU el desmembramiento de la vieja AT&T en las baby bells creó nuevas oportunidades para los operadores regionales de telefonía fija.

El único servicio en competencia era el de larga distancia donde Sprint, MCI y AT&T se repartieron un mercado creciente y muy rentable.

En América Latina los procesos de privatización comenzaron migrando monopolios públicos a privados.

## Proceso de consolidación del mercado de EEUU

### US MARKET CONSOLIDATION

	1999%		2004%	2006%
SBC	14.5	Verizon	24.8	26.1
AT&T	12.5	Cingular	15.9	28.4
Vodafone	11.9	ATT	14.5	
Bell Atlantic	10.0	Sprint PCS	10.5	24.4
GTE	9.3	T-Mobile	8.7	10.6
Sprint	7.5	Nextel	8.5	
BellSouth	7.0	Alltel	5.3	5.0
Alltel	6.5	US Cellular	2.9	2.9
Nextel	5.9			
USCell	3.4	Top 3:	39% to 80%	
PrimeCo	1.8			
Omnipoint	1.2	<i>Is there competition in wireless?</i>		
Voicestream	1.1			
Western	1.1			

**El mercado hoy es el resultado de la convergencia entre la revolución digital y las comunicaciones:**

La digitalización permitió la evolución desde redes que sólo transmitían telefonía o televisión a las actuales; que transportan datos, voz e imágenes, abriendo paso a una amplia gama de nuevos y sofisticados servicios.

### **Factores desencadenantes de las privatizaciones Años 80 y 90 en América Latina**

- Gran demanda insatisfecha: Largas listas de espera por el servicio.
- Presión por parte de los grandes usuarios para construir infraestructura propia, ante la incapacidad de que el operador les diera respuestas.
- Congestión de tráfico durante horas pico.
- Pobre calidad del servicio (no confiable, con desconexión por lluvias, larga espera para la reparación)

- Cobertura territorial muy limitada, conviviendo la concentración del servicio en muy pocas ciudades, gran cantidad de poblaciones sin servicio, y sin teléfonos públicos.
- Falta de infraestructura para el servicio telefónico básico en todo el país.

## **Coincidencias y diferencias en el proceso de reforma de telecomunicaciones en Latinoamérica**

### **Coincidencias:**

- En casi todos los países, la reforma se articuló alrededor de la privatización de empresas públicas.
- Inmediatamente después de la privatización, se introdujo competencia en servicios no básicos.
- Los nuevos inversores recibieron un número de años limitado de exclusividad.
- Generalmente involucraron operadores europeos y norteamericanos.
- La propiedad fue muy repartida, entre inversores nacionales, extranjeros, empleados de la Cía., pequeños inversionistas, con uno o dos socios estratégicos que la controlaban.

### **Diferencias:**

- Proceso centrado y rápido en Argentina, Brasil Venezuela y México. Apoyo político recibido. En cambio Chile fue lento e indeciso casi 10 años.
- En México, para aumentar su valor, se introdujeron grandes mejoras antes de vender. En los demás países se dejó a los nuevos propietarios dicha tarea.
- México y Venezuela otorgaron privilegios de monopolio y a la vez impusieron obligaciones de calidad y desarrollo de red. Argentina fijó esas obligaciones pero no en la concesión otorgada, sino en el contrato de venta. En Chile, al contrario, tanto la política de precios como la reglamentación de costos marginales, fue establecida por ley, en cambio el price-cap se rigió utilizando fórmulas definidas en la concesión y en el contrato de venta.
- En Colombia se siguió otro camino de transición de las empresas monopólicas estatales a la liberalización de las comunicaciones, pero fue sin privatizaciones.

**Cambiaron los servicios:**

- La telefonía como se conocía desde el comienzo, dio lugar a la telefonía celular, que a su vez ha vivido y vive procesos de innovación tecnológica que la llevan a ser hoy la plataforma ideal de crecimiento.
- Internet, su masificación y abaratamiento revolucionó el trabajo en casi todas las industrias.
- La Internet móvil acentúa aún más este proceso, barriendo las fronteras entre ellas. Las amenazas hoy ya no provienen de empresas del sector.

**Cambiaron los clientes:**

- El trabajador móvil, en contacto con su empresa todo el tiempo, modificó la forma de estructurar los servicios.
- Las compañías transnacionales requieren servicios de igual calidad en todos los países donde operan y prefieren lidiar con proveedores multinacionales.
- Al constituir las TELCOS, un eje tecnológico con alto grado de innovación y tener contacto con sectores corporativos privilegiados y exposición en ámbitos regulados y politizados, las relaciones con el estado se convierten en factor fundamental del éxito.

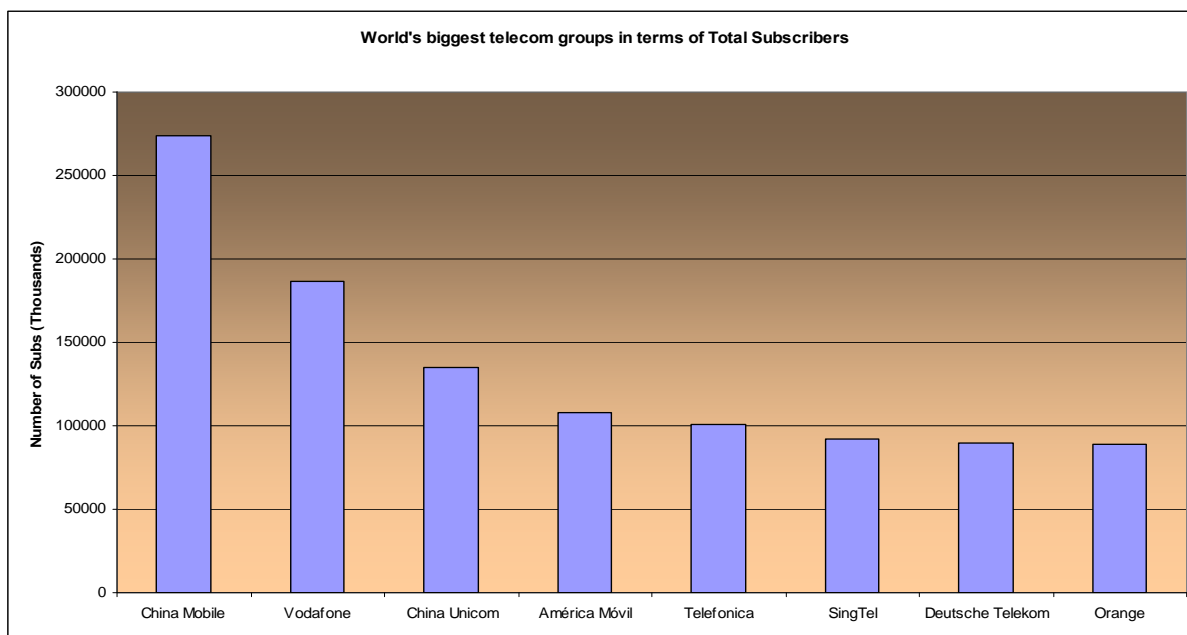
**Cambiaron las relaciones:**

- Por primera vez se establecieron relaciones continuas y de largo plazo con los usuarios.
- La masificación de los servicios hizo crecer la base de clientes de forma exponencial.

**Cambio el futuro:**

- Se terminó el monopolio de la última milla.
- La fortaleza del acceso a Internet de banda ancha vía ADSL, ha sido alcanzada por la disponibilidad creciente de anchos de banda en móviles.
- Al modificarse la composición de los servicios, la noción de precio de referencia pasa a ser rebatida también. La combinación Internet móvil + WiFi muestra un enorme potencial de crecimiento.

## Los grandes grupos de Telecomunicaciones (Junio 2006)



## 1.2 SECTOR DE TELEFONÍA EN GUATEMALA:

### 1.2.1 Las Comunicaciones en Guatemala

Son una representación del desarrollo que se ha venido produciendo en este país. Dado que al momento de la apertura del mercado, Guatemala era uno de los países latinoamericanos con menores índices de penetración de servicios de comunicaciones. Casi una década más tarde, es por mucho un país en el que los operadores presentes deben invertir para mantener y promover el desarrollo del mercado, con carteras de clientes cada vez más exigentes.

### 1.2.2 Sistema de numeración:

La República de Guatemala cuenta con el código de área internacional 502 (lista de prefijos telefónicos), localmente la numeración de 8 dígitos desde el 18 de septiembre de 2004, es en realidad una división de los números en áreas de 7 dígitos cada una, con el número de área integrado en cada marcación.

Región	Área + Teléfono
Ciudad de Guatemala	2 + 7 dígitos locales (2-1234567)
Zona Metropolitana	6 + 7 dígitos locales (6-1234567)
Resto del País	7 + 7 dígitos locales (7-1234567)
Redes Móviles	5 + 7 dígitos locales (5-1234567)



El discado es directo, de 8 dígitos. El código de salida internacional de Guatemala es 00, comúnmente acompañado de algún prefijo de operador de larga distancia como: 130 (Telefónica) 147 (Telgua), 139 (TIGO), 143 (Americatel)

### **1.2.3 Telefonía fija:**

Hasta 1997, el mercado de telefonía fija en Guatemala era dominado por un único operador estatal; conocido como Guatel, únicamente logró instalar 240,000 líneas en el período 1974-1997. Como parte del proceso de privatización de empresas públicas, la mayor parte de los clientes de Guatel, pasó en 1997 a manos de Telecomunicaciones de Guatemala (Telgua).

Telecomunicaciones de Guatemala, pertenece al operador internacional América Móvil con sede en México; siendo actualmente el mayor operador de telecomunicaciones fijas del país con cerca de 1 millón de clientes.

En 1997, con la apertura total del mercado de telecomunicaciones; se dio el ingreso de al menos 20 operadores en los años siguientes, siendo los más importantes:

Telefónica de Guatemala, perteneciente al operador internacional Telefónica con sede en España; es actualmente el segundo mayor operador de telecomunicaciones fijas del país con poco más de 200 mil clientes.

Cablenet, Americatel parte de Entel de Chile, AT&T Guatemala, entre otras.

Al 30 de junio de 2007, el mercado de telefonía fija de Guatemala cuenta con 1,384,994 líneas instaladas, en un crecimiento constante.

### **1.2.4 Telefonía móvil en Guatemala:**

En 1989, se dio por iniciado el mercado de telefonía móvil en Guatemala; con la concesión de la banda B en 800 mhz, Comunicaciones Celulares (COMCEL/Tigo) inicio operaciones en la ciudad de Guatemala, extendiéndolas en los próximos años a varias ciudades importantes del país.

En 1997, con la apertura del mercado de telecomunicaciones y la subasta de espacio en la frecuencia de 1900 mhz, se dio el ingreso de varios operadores internacionales. En 1998, Telecomunicaciones de Guatemala de América Móvil y Telefónica de Guatemala de Telefónica, se adjudicaron licencias en la frecuencia 1900; iniciando operaciones en 1999 bajo las marcas PCS Digital y Telefónica (MoviStar). En el mismo año, Tigo (en ese entonces COMCEL) lanzó el primer servicio prepago del país, cobrando llamadas salientes y entrantes.

En 1999, BellSouth Internacional se adjudicó la cuarta licencia para servicios móviles nacionales; iniciando operaciones en 2000. En 2003, el operador salvadoreño Digicel (hoy parte de Digicel Group) se adjudicó la quinta licencia de servicios móviles en la frecuencia 900 mhz, el operador no ha iniciado operaciones. En el mismo año se adjudicó una sexta licencia de servicios móviles en la frecuencia de 800 mhz a una empresa local sin que esta haya iniciado operaciones.

En 2004, con la adquisición de 10 operaciones de BellSouth Internacional por parte de Telefónica Internacional, BellSouth Guatemala paso a manos de Telefónica de Guatemala, siendo conocidas desde marzo de 2005 con la marca conjunta MoviStar. En septiembre de 2006, PCS Digital cambio su nombre a Claro como parte de un proceso de integración de marcas en Centro América, emprendido por su matriz (América Móvil).

El 8 de septiembre de 2006, por primera vez en la historia de Guatemala, 7 de cada 10 usuarios (3, 714,900 usuarios) apagó su teléfono móvil como forma de protesta ante el intento de los operadores de realizar cobros por servicios hasta el momento gratuitos, y la eliminación de promociones aplicadas por los 3 operadores; tales como: eliminación de promociones de duplicación de saldos en prepagos, y el cobro de llamadas entrantes.

Los clientes de telefonía móvil han pasado de poco más de 50,000 en 1997 a más de 5,890,000 en 2006, gracias en mayor parte a los servicios prepago inexistentes hasta 1998. En enero de 2007 MoviStar es el primer operador en minutos salientes gratis al acumular una cantidad específica de minutos

entrantes. El 6 de febrero, Tigo anuncia el inicio de facturación por segundo, siendo el primero operador en dejar de lado el usual cobro por minuto. Siendo el mayor precio de US\$ 0.0025 para prepagos y reduciéndose hasta US\$0.0006 en algunas opciones por contrato.

#### **1.2.5 Historia de la privatización del sector de telecomunicaciones:**

Después de analizar las experiencias mundiales en la privatización de las telecomunicaciones, se observó que las telecomunicaciones bajo el control estatal no logran expandirse, ni desarrollarse debido al cambiante entorno tecnológico y a las inversiones requeridas para lograr sistemas flexibles y satisfacer las necesidades de la población.

En octubre de 1994, durante la gestión del Presidente Ramiro de León Carpio, pese a la oposición de varios sectores del país, se decidió iniciar la privatización de las empresas del Estado, nombrando al Doctor Manuel Ayau Cordón para dirigirlo.

La propuesta de Ayau en el sector telecomunicaciones, consistía en otorgar el sesenta por ciento de las acciones al pueblo de Guatemala, el cinco por ciento a los trabajadores de GUATEL, vender una tercera parte por subasta internacional y otorgar el dos por ciento restante, en venta opcional a los empleados de GUATEL que así lo desearan. Asimismo, la Secretaría General de la Presidencia trabajaba en el proyecto de ley de desmonopolización para que ésta fuese enviada al Congreso de la República.

Cinco meses después de su nombramiento, el Dr. Ayau renuncia como coordinador de la Comisión de la Oficina de Privatización, asegurando que la privatización no se puede llevar a cabo con el entonces esquema de funcionamiento del gobierno y manifestando estar dispuesto a seguir colaborando siempre y cuando se establecieran lineamientos bien definidos, se incluyeran a los directivos de las instituciones que se pretenden privatizar y se remueva a los funcionarios que se opongan a la privatización.

En abril de 1996, durante la administración del Presidente Álvaro Arzú, el Gerente General de GUATEL, Ingeniero Alfredo Guzmán, da a conocer que las

autoridades de dicha empresa han iniciado el mecanismo a través del cual se transformará la institución en una sociedad anónima. Asimismo, informó que se trabajaba en el proyecto de Ley General de Telecomunicaciones, la cual abriría las puertas a empresas privadas que desearan invertir en el sector telecomunicaciones. Dentro de las opciones analizadas para resolver el problema de telecomunicaciones en el país se analizaron las siguientes:

- Fortalecer el monopolio estatal, lo cual implicaba dar mayor poder a GUATEL.
- Privatizar el monopolio, lo que al mismo tiempo proveería de recursos al Estado para resolver su déficit fiscal.
- Desmonopolizar y reestructurar GUATEL para poder competir en un clima de inversión.

Después de analizar las opciones anteriores, las autoridades de GUATEL decidieron que la mejor opción era la última de las mencionadas con anterioridad.

El 18 de Noviembre de 1996 se publica en el Diario Oficial de Centroamérica el Decreto 94-96 del Congreso de la República, que constituye la Ley General de Telecomunicaciones a partir de la cual cualquier persona puede establecer una nueva empresa de telecomunicaciones en Guatemala sin establecer barreras de entrada, sin imponer requisitos de composición de capital, propiedad o porcentajes participación de capital nacional o internacional. En febrero de 1997 la comisión del Programa de Modernización del Organismo Ejecutivo, encabezada por Gustavo Saravia anuncia a GUATEL dentro de las dependencias estatales que serían privatizadas durante 1997.

El 15 de febrero de 1997 entran en vigencia nuevas tarifas telefónicas, las cuales representan un incremento en la telefonía local y el descenso de las tarifas de larga distancia internacional. Lo anterior se justificó como parte del rebalanceo tarifario, a efectos de que los usuarios pagasen precios acordes a los costos de los mismos y evitar el subsidio de los servicios internacionales a los nacionales.

Durante el primer semestre de 1997, el Procurador General de la Nación, Licenciado Acisclo Valladares Molina expresó que “GUATEL no puede venderse mientras subsista como el monopolio que es y que cualquier intento al respecto vendría a ser inconstitucional ya que inconstitucional es la existencia de monopolios y privilegios”.

Asimismo, ante la inscripción provisional de GUATEL en el Registro Mercantil como sociedad anónima, el Licenciado Valladares, se pronunció ante el Registrador Mercantil General de la República, solicitándole se sirviera denegar la inscripción definitiva solicitada por la Empresa. Guatemalteca de Telecomunicaciones Sociedad Anónima “GUATEL” y se cancelase su inscripción provisional con base en lo siguiente:

- Que de acuerdo al Decreto número 14-71 del Congreso de la República de fecha once de marzo de mil novecientos setenta y uno, se estableció a GUATEL como la institución responsable de prestar todos los servicios de telecomunicaciones, tanto nacionales como internacionales y que debido al monopolio concedido a esta empresa, constituye una infracción que otra entidad distinta a GUATEL incluya en su objeto, actividades que pueden ser realizadas exclusivamente por ésta.
- Que el nombre dado por ley a la Empresa de Telecomunicaciones GUATEL, no es delegable a entidad distinta so pena de infringir lo que la ley establece.

En mayo de 1997 el Gerente de la Empresa Guatemalteca de Telecomunicaciones, Alfredo Guzmán, se entrevistó con el Procurador General de la Nación, Lic. Acisclo Valladares; como resultado de la entrevista, Guzmán comentó que consultaría con sus asesores legales para incorporar las recomendaciones realizadas por el Procurador.

En junio de 1997, se anunció que Guatel insistiría en crear una nueva sociedad anónima, descartándose para tal efecto, el utilizar el mismo nombre de GUATEL para la inscripción, por lo sucedido con anterioridad. Asimismo, anunciaron la creación del patrimonio unitario que sería trasladado a esta nueva sociedad, el cual informaron ascendía a Q.2,880 millones de acuerdo a

los libros contables de la empresa al 31 de marzo de 1997. Con base a esos activos GUATEL suscribiría, emitiría y pagaría 28.8 millones de acciones, 95% a su nombre y el 5% al de los trabajadores. El proceso de venta de las acciones se le encargó a la entidad JP Morgan, una empresa especializada en banca de inversión, que se haría cargo de la promoción, del procedimiento de oferta y subasta pública de las acciones de la nueva sociedad. La mayoría de los trabajadores serían liquidados y recontratados por la nueva sociedad anónima, mientras que el resto seguiría su relación laboral con la empresa estatal. De acuerdo a los planes GUATEL se dedicaría a instalar líneas telefónicas donde no resultase rentable para la iniciativa privada.

En agosto de 1997, el subgerente de Operaciones de la Empresa Guatemalteca de Telecomunicaciones, Ing. Giovanni Musella, comentó que la venta de Telecomunicaciones de Guatemala, entraba en su fase decisiva y estimó como fecha probable para convocar a la venta de las acciones de la compañía telefónica entre la segunda y tercera semana de octubre.

Como parte del proceso de privatización, el 22 de agosto de 1997, GUATEL traslada sus activos, formando la nueva empresa "Telecomunicaciones de Guatemala, S.A." fecha en la cual GUATEL desempeñaría una función social, ofreciendo servicios de telefonía rural.

El 16 de diciembre de 1997 durante la subasta de la venta de las acciones de la telefónica, se rechazó la oferta de US\$529.1 millones que Teléfonos de México ofreció por el 95% de las acciones de Telecomunicaciones de Guatemala, S.A. El Ministro de Comunicaciones, Ing. Fritz García Gallont comunicó que la cifra no era conveniente para los intereses de GUATEL, para el pueblo de Guatemala, ni para el programa de modernización del Gobierno. Cristal Group de Guatemala, estimaba un valor de 800 millones de dólares por la telefónica. La empresa Teléfonos de México fue el único oferente. Alfredo Guzmán, Gerente de TELGUA afirmó en enero de 1998 que se estaría reiniciando un nuevo proceso para la venta de la telefónica.

En febrero de 1998, se anunció que las ganancias de GUATEL bajaron el 60% durante el ejercicio de 1997, Giovanni Musella, explicó que las diferencias de

los ingresos se debían a que a partir del 1 de septiembre de 1997 la telefónica se convirtió en Telecomunicaciones de Guatemala, S.A. firma que continuó recibiendo los recursos durante el trimestre más productivo.

El 4 de marzo de 1998 fue anunciado en los diferentes medios escritos, la invitación a participar en la venta de las acciones de la Empresa Telecomunicaciones de Guatemala, S.A., indicando que las mismas serían vendidas en un proceso de subasta y que todos los interesados podrían solicitar la información con anterioridad al 15 de marzo de ese mismo año.

El 24 de julio de 1998 se aceleró un nuevo intento de subasta con un mecanismo que ampliaba la participación a consorcios de inversionistas, ya que anteriormente, solo podían hacerlo operadores internacionales y se fijaba un precio mínimo, reservándose el gobierno la elección de la mejor oferta. Las firmas debieron presentar dos sobres: uno con el precio por acción que deseaban pagar y en el segundo, el porcentaje que esperaban comprar, debiendo el mismo ser entre 51 y 91% del total.

Conforme la invitación a participar en el proceso de venta de acciones de TELGUA, emitida por J.P. Morgan, hubo seis empresas interesadas en adquirir las bases de la subasta: GTE International Inc., Deutsche Telekom, Telmex International Ventures Central America, Inc., Telefónica Internacional, S.A., FT&T, S.A. y LUCA, S.A.

El 1 de octubre de 1998, la empresa de Telecomunicaciones de Guatemala fue vendida a LUCA, S.A., un consorcio integrado en un 80 por ciento por capital guatemalteco y el 20 por ciento hondureño. LUCA, S.A. fue el único oferente. El gobierno decidió venderle el 95% de las acciones a un precio de US\$700 millones, ofreciendo dos opciones de pago, una al contado y la otra a plazos de la siguiente forma: un aporte inicial de US\$200 millones al cierre del contrato, previsto para 30 días hábiles contados a partir del 1 de octubre, 18 meses después un pago de US\$150 millones y al cabo de 36 meses los restantes US\$350 millones.

Posteriormente, Telmex de México adquirió la propiedad de LUCA, S.A. quien actualmente posee el mayor porcentaje de acciones de Telecomunicaciones de Guatemala, S.A.

#### **1.2.6 Operadores de red local:**

Se denomina Operador de Red Local a la entidad que se encuentra legalmente inscrita en el Registro de Telecomunicaciones y que se encuentra autorizada a prestar servicios de telefonía en el territorio de Guatemala.

Todos los operadores deben cumplir según lo establece la resolución de inscripción de cada uno, con actualizar la información de su red en los meses de enero y julio de cada año. Esto es necesario para que la Superintendencia pueda evaluar el crecimiento y evolución del sector de telefonía en general y la situación particular de cada operador inscrito.

A continuación se presentan los Operadores de Red Local que actualmente se encuentran inscritos en el Registro de Telecomunicaciones, además el tipo de servicio que prestan y el número de líneas que reportaron a junio del año en curso.

### **SITUACIÓN DE LA TELEFONÍA CELULAR EN GUATEMALA<sup>1</sup>:**

#### **TELEFONÍA MÓVIL:**

#### **TELÉFONOS MÓVILES, A JUNIO DEL AÑO 2007**

Cantidad de terminales móviles analógicos en operación, Crédito	2,798
Cantidad de terminales móviles analógicos en operación, Prepago	30,584
Cantidad de terminales móviles digitales en operación, Crédito	645,834
Cantidad de terminales móviles digitales en operación, Prepago	8,543,532
<b>TOTAL DE TELÉFONOS MÓVILES</b>	<b>9,222,748</b>

<sup>1</sup> Fuente: Información proporcionada por los operadores de Red Local al Registro de Telecomunicaciones Al 30 junio 2007



**LINEAS MÓVILES POR OPERADOR:****TELÉFONOS MÓVILES POR OPERADOR, A JUNIO DEL AÑO 2007**

	COMCEL	SERCOM	TELEFÓNICA	TOTAL
Cantidad de terminales móviles analógicos en operación, Crédito	2,798			2,798
Cantidad de terminales móviles analógicos en operación, Prepago	30,584			30,584
Cantidad de terminales móviles digitales en operación, Crédito	206,546	187,048	252,240	645,834
Cantidad de terminales móviles digitales en operación, Prepago	2,877,070	3,404,090	2,262,372	8,543,532
TOTAL	3,116,998	3,591,138	2,514,612	9,222,748

**TECNOLOGÍA UTILIZADA POR OPERADORES:****TECNOLOGÍA REPORTADA POR OPERADORES MÓVILES**

COMCEL	SERCOM	TELEFÓNICA
AMPS-TDMA-GSM	CDMA-GSM	CDMA-GSM

**PORCENTAJE DE TERMINALES MÓVILES DE CRÉDITO Y DE PREPAGO****PORCENTAJE DE TELEFONÍA MÓVIL PREPAGO Y MÓVIL DE CRÉDITO**

Total de terminales móviles de crédito	648,632	7.03%
Total de terminales móviles de prepago	8,574,116	92.97%

9,222,748

### 1.3 MARCO LEGAL Y REGULATORIO:

Todas las personas individuales o jurídicas que desarrollan actividades de telecomunicaciones en el territorio nacional, están sujetas a un marco legal y regulatorio específico, que en forma resumida se desarrollan a continuación:

#### 1.3.1 Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT)

Es el organismo especializado de las Naciones Unidas encargado de regular las telecomunicaciones, a nivel internacional, entre las distintas administraciones y empresas operadoras.

El día 3 de septiembre de 1932 se inició en Madrid (España) la reunión conjunta de la XIII Conferencia de la Unión Telegráfica Internacional (UTI) y la III de la Unión Radiotelegráfica Internacional (URI) y el día 9 de diciembre del mismo año, en virtud de los acuerdos alcanzados en dicha reunión, se firmó el Convenio por el que se creaba la *Unión Internacional de Telecomunicaciones* que en el futuro sustituiría a los dos organismos anteriores (UTI y URI). El nuevo nombre comenzó a utilizarse a partir de enero de 1934.

Está compuesta por tres sectores:

- **UIT-T:** Sector de Normalización de las Telecomunicaciones (antes CCITT).
- **UIT-R:** Sector de Normalización de las Radiocomunicaciones (antes CCIR).
- **UIT-D:** Sector de Desarrollo de las Telecomunicaciones.

La sede la UIT se encuentra en Ginebra (Suiza).

En general, la normativa generada por la UIT está contenida en un amplio conjunto de documentos denominados *Recomendaciones*, agrupados por series. Cada serie está compuesta por las Recomendaciones correspondientes a un mismo tema, por ejemplo Tarificación, Mantenimiento, etc. Aunque en las Recomendaciones nunca se “ordena”, solo se “recomienda”, su contenido, a nivel de relaciones internacionales, es considerado como mandatorio por las Administraciones y Empresas Operadoras.

### **1.3.2 La Superintendencia de Telecomunicaciones (SIT)**

Es un organismo eminentemente técnico del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, que tiene como funciones principales las siguientes:

- Administrar y supervisar la explotación del espectro radioeléctrico;
- Administrar el Registro de Telecomunicaciones;
- Dirimir las controversias entre los operadores surgidas por el acceso a recursos esenciales;
- Elaborar y administrar el Plan Nacional de Numeración;
- Aplicar cuando sea procedente, las sanciones contempladas en la Ley General de Telecomunicaciones;
- Participar como el órgano técnico representativo del país, en coordinación con los órganos competentes, en las reuniones de los organismos internacionales de telecomunicaciones y en las negociaciones de tratados, acuerdos y convenios internacionales en materia de telecomunicaciones.
- Velar por el cumplimiento de la Ley General de Telecomunicaciones y otras disposiciones aplicables. Todas las funciones descritas en este artículo se desarrollarán con estricto apego a lo que establece esta ley.

La SIT es miembro de la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT), la Comisión de Telecomunicaciones de Centroamérica (COMTELCA) y la Comisión Interamericana de Telecomunicaciones (CITEL), el FORO DE ENTES REGULADORES DE TELECOMUNICACIONES, (REGULATEL), INICIATIVA DE TELECOMUNICACIONES DEL PLAN PUEBLA PANAMÁ.

### **1.3.3 Comisión Técnica Regional de Telecomunicaciones (COMTELCA)**

La Misión de COMTELCA es coordinar y promover la integración y el desarrollo de las telecomunicaciones de Centroamérica, así como las de orden internacional, que satisfagan las necesidades de los clientes de la Región, por medio de un marco jurídico que permita armonizar las regulaciones de cada país, administrar los Sistemas de Telecomunicaciones y dictar las resoluciones con carácter de cumplimiento obligatorio para sus Miembros.

De acuerdo con los objetivos, propósitos y principios establecidos en el Protocolo de Tegucigalpa, los Miembros observarán el objetivo básico de alcanzar la ampliación, mejora y modernización de las telecomunicaciones, para fortalecer el proceso de integración centroamericana en el marco del SICA y promover el desarrollo y el bienestar de los pueblos centroamericanos.

COMTELCA podrá constituir empresas o participar en proyectos conjuntos, que tengan como finalidad el logro de los objetivos de su creación, asimismo, estará facultada, por requerimiento de cualquiera de sus Miembros Designados, a llevar su representación ante diferentes foros internacionales. Además podrá, proporcionar asistencia técnica, ejecutar y supervisar Proyectos Nacionales, en la atención de sistemas de telecomunicaciones.

COMTELCA establecerá sus propios procedimientos en cuanto a las compras y adquisición de bienes y servicios, que sean necesarios para el cumplimiento de sus objetivos.

#### **1.3.4 Ley General de Telecomunicaciones (Decreto No. 94-96)**

La Ley General de Telecomunicaciones establece un nuevo marco regulatorio, crea la Superintendencia de Telecomunicaciones como ente eminentemente técnico, y crea un fondo destinado a subsidiar mediante mecanismos de mercado, servicios de telefonía en áreas de bajos ingresos a nivel rural y urbano.

Esta ley surge por la falta de una adecuada normativa de los sistemas y servicios de telecomunicaciones en Guatemala, que permitiera fortalecer la oferta de estos servicios a través de la libre competencia y satisfacer las necesidades de la población.

Dicha ley fue publicada el 18 de noviembre de 1996 en el Diario Oficial de Centroamérica, a partir de la cual, cualquier persona puede constituir una empresa de telecomunicaciones, sin establecer barreras de entrada, sin imponer requisitos de composición de capital, propiedad o porcentajes de participación de capital nacional o internacional.

A continuación se describen algunos artículos de la citada ley.

### **Artículo 1. Ámbito de Aplicación**

El objeto de esta ley es establecer un marco legal para desarrollar actividades de telecomunicaciones y normar el aprovechamiento y la explotación del espectro radioeléctrico, con la finalidad de apoyar y promover el desarrollo eficiente de las telecomunicaciones, estimular las inversiones en el sector; fomentar la competencia entre los diferentes prestadores de servicios de telecomunicaciones; proteger los derechos de los usuarios y de las empresas proveedoras de servicios de telecomunicaciones y apoyar el uso racional y eficiente del espectro radioeléctrico.

### **Artículo 2. Sujetos**

La presente ley es aplicable a todos los usuarios y usufructuarios del espectro radioeléctrico, así como a todas las personas que operan y/o comercializan servicios de telecomunicaciones en el territorio nacional, sean estas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeras, con participación privada, mixta o estatal, independientemente de su grado de autonomía y de su régimen de constitución.

#### **1.3.5 Ley Reguladora del Uso y Captación de Señales Vía Satélite y su Distribución por Cable (Decreto 41-92)**

La presente ley tiene por objeto regular el uso y operación de estaciones terrenas que sean capaces de captar señales que provengan de satélites y su distribución por medio de cable, o cualquier otro medio conocido y su utilización u operación por parte de personas individuales o jurídicas.

#### **1.3.6 Reglamento para la Prestación de Servicio Telefónico Internacional**

De conformidad con el artículo No. 1, el Reglamento tiene por objeto regular la prestación del servicio telefónico internacional, así como establecer las normas a las cuales deben sujetarse las personas individuales o jurídicas ubicadas dentro del territorio de Guatemala que deseen prestar o que ofrezcan dichos servicios.

### **1.3.7 Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92)**

Esta ley en su artículo No. 1 establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique la ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Quedando así, gravadas todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional, asimismo, el artículo 4, define como renta de fuente guatemalteca a todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

A raíz de las reformas de esta ley, mediante el decreto No. 18-04 del Congreso de la República de Guatemala, que entró en vigencia a partir del primero de julio del año 2004, se establece una nueva modalidad para el cumplimiento de esta ley, en donde las personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y no mercantiles, deberán aplicar a la renta imponible una tarifa del cinco por ciento (5%), que deberá ser cancelado mensualmente, éste nuevo régimen se encuentra regulado en el artículo 44 y 44 "A" de la citada ley.

En adición a este régimen, se admite como opción para el contribuyente, el régimen optativo a que se refiere el artículo 72, consistente en aplicar a la renta imponible determinada conforme a los artículos 38 y 39 de esta ley, la tasa impositiva del treinta y uno por ciento (31%), que era como se venía calculando.

### **1.3.8 Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-92)**

Este impuesto se genera cuando una persona, ya sea individual o jurídica que desarrolla actividades mercantiles, realiza o celebra cualquiera de los actos que se detallan en los siguientes incisos, aplicando a la base imponible una tarifa del doce por ciento (12%).

Entre los actos afectos a dicho impuesto se encuentran:

- a) La venta o permuta de bienes muebles;
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional;
- c) Las importaciones;
- d) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sea de su propia producción, o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

Se exceptúan las exportaciones de bienes y servicios, cuyas operaciones están exentas de dicho impuesto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, el impuesto a pagar constituye la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados en un mes calendario. Esto significa, que el total de débitos se genera por el porcentaje de impuesto cargado en la venta de bienes y servicios y el crédito corresponde al impuesto pagado por la adquisición de bienes y servicios.

Este impuesto deberá ser enterado a las cajas fiscales dentro del mes calendario siguiente a cada período impositivo, tal como lo establece el artículo 40. Al respecto es importante indicar que aún cuando no se tenga obligación de cancelar ningún monto de impuesto, es necesario presentar la declaración.

### **1.3.9 Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP–**

A partir del uno de julio del año 2004, entró en vigencia el decreto No. 19-04, emitido por el Congreso de la República, que contiene la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, luego de la derogación del decreto 99-98, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-. Esta ley tiene una vigencia temporal, puesto que concluye el 31 de diciembre del año 2007.

Con fecha 18 de Diciembre 2007, fue publicado en el Diario de Centro América, el Decreto 69-2007, el cual contiene reformas a la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), adicionando la literal d) al artículo 8, en la cual se establece que el Tipo Impositivo para el 2008 será del 1% y creando el artículo 16 "A", el cual prolonga la vigencia de este impuesto hasta el 31 de Diciembre de 2008.

### **1.3.10 Ley del Impuesto de Solidaridad –ISO-**

Con fecha 22 de diciembre de 2008, fue publicada la nueva ley "Ley del Impuesto de Solidaridad –ISO-" decreto 73-2008 del Congreso de la Republica de Guatemala, el cual entra en vigencia a partir del uno de enero del año dos mil nueve (01/01/2009).

A continuación se hace mención de algunos artículos que contiene ésta nueva ley:

**Materia del Impuesto (Artículo 1):** Se establece un Impuesto de **Solidaridad**, a cargo de las personas individuales o jurídicas, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

#### **Definiciones (Artículo 2.):**

**a) Activo neto:** El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites **del tres por ciento (3%) sobre las operaciones del giro habitual del negocio** establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.



**b) Créditos fiscales pendientes de reintegro:** Los montos que conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, **declarados líquidos y exigibles por resolución** y que estén registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

**c) Ingresos brutos:** El conjunto total de rentas **brutas, percibidas o devengadas**, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, **declarados o que debieron declararse** por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondientes al período indicado.

**d) Margen bruto:** La sumatoria del total de ingresos **brutos** por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. **Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.**

Para el cálculo de este impuesto la base imponible lo constituye, la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.

A su vez, el artículo 8 hace referencia a que el tipo impositivo de este impuesto es del uno por ciento (1%).

### **1.3.11 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos**

El decreto 37-92 del Congreso de la República, en su artículo dos, establece un impuesto del tres por ciento (3%), a las personas individuales o jurídicas que emitan, suscriban u otorguen cualquiera de los documentos que se describen en el párrafo siguiente, siempre y cuando no estén gravados con el Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

- a) Contratos civiles y mercantiles;
- b) Documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero;
- c) Recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables;
- d) Recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o electrónicas, se emitan o no documentos de pago. Los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago del impuesto.

De acuerdo al párrafo precedente, las empresas de telecomunicación están afectas a este impuesto, debido a que desarrollan actividades mercantiles y dentro de sus operaciones, efectúan actos gravados por ésta ley, como ejemplo se puede citar: los contratos de arrendamiento, mismos que forman parte de los contratos civiles, el pago de dividendos, la autorización y habilitación de libros, entre otros.

### **1.3.12 Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros (Decreto 26-95)**

Esta ley crea un impuesto del diez por ciento (10%) a las personas individuales o jurídicas, domiciliadas en el país, que obtengan ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, públicos o privados, que no estén sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.

### 1.3.13 Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria

El decreto 20-2006 surge con el propósito de apoyar a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en la recaudación de impuestos y con ello disminuir la evasión y elusión fiscal. Para el efecto la ley crea las siguientes figuras:

#### a) Agentes de Retención

Según el artículo 3 del Reglamento de la ley denominada: Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, son agentes de retención las personas individuales o jurídicas designadas por la ley y activadas por la Administración Tributaria, para retener parte del impuesto al valor agregado en la compra de bienes o en la adquisición de servicios, para su posterior entrega al fisco, cuando corresponda.

En tal sentido, en el siguiente cuadro se presenta un resumen de los agentes de retención, el porcentaje a aplicar y a partir de que monto deben retener.

#### CLASIFICACIÓN DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN

Agente de Retención	Compras	A partir de	Porcentaje
Exportadores que no gozan de beneficios fiscales	Productos agrícolas y pecuarios	Q. 2,500.00	65%
	Otros bienes y servicios	Q. 2,500.00	15%
Exportadores con beneficios según decreto 29-89	Todo tipo de bien o servicio	Q. 2,500.00	65%
Sector Público, excepto Municipalidades	Bienes y servicios	Q. 30,000.00	25%
Operadoras de Tarjetas de Crédito o Débito	Bienes y servicios	Q. 0.00	15%
	Combustible	Q. 0.00	1.5%
Otros Agentes de Retención	Bienes y Servicios	Q. 2,500.00	15%

Fuente: Decreto 20-2006. Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria

**b) Registro Fiscal de Imprentas –RFI–**

La obligación de inscribirse en el Registro Fiscal de Imprentas, aplica para las personas individuales o jurídicas, que dentro de sus actividades se dediquen a la impresión de facturas, facturas especiales, notas de débito y de crédito y otros documentos que requieran autorización de la Administración Tributaria. También deben inscribirse las personas que tengan autorización para auto imprimir alguno de los documentos citados anteriormente, mediante máquinas registradoras o por sistemas computarizados.

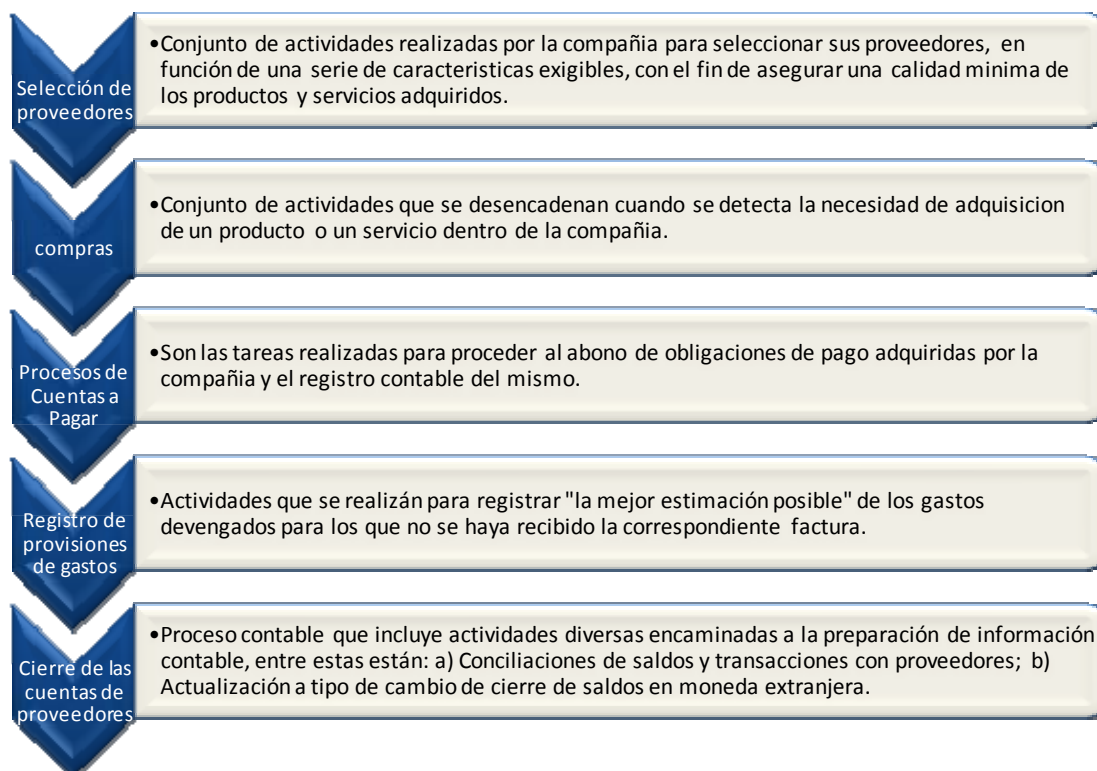
**c) Bancarización en Materia Tributaria**

Para efectos de comprobar las operaciones bancarias, la ley establece que los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, que sean mayores a cincuenta mil quetzales (Q. 50,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo.

## 1.4 Principales procesos

La empresa tiene un mapa de procesos que va encaminando desde los procesos de gestión del negocio, los procesos de la cadena de valor, terminando con los procesos de soporte todos y cada uno interrelacionados.

Para efecto del presente documento se extrae del mapa, el proceso de adquisición de bienes y servicios.



## CAPÍTULO II

### 2 CICLO DE TRANSACCIONES PARA EL ÁREA DE PASIVOS

#### 2.1 LOS HECHOS ECONÓMICOS Y LOS CICLOS DE TRANSACCIONES

##### 2.1.1 “Hechos económicos:

Comprenden casos o acontecimientos precisos, fuerzas o presiones externas que implican cambios, como también pueden ser de índole interna.” (3:99)

Entre los que implican acontecimientos precisos se tienen:

- Operaciones de adquisiciones de activos a costa de contraer obligaciones;
- Pago de obligaciones en efectivo;
- Venta de productos a cambio de promesa de pago;
- Operaciones de recibo de ingreso por concepto de ventas.

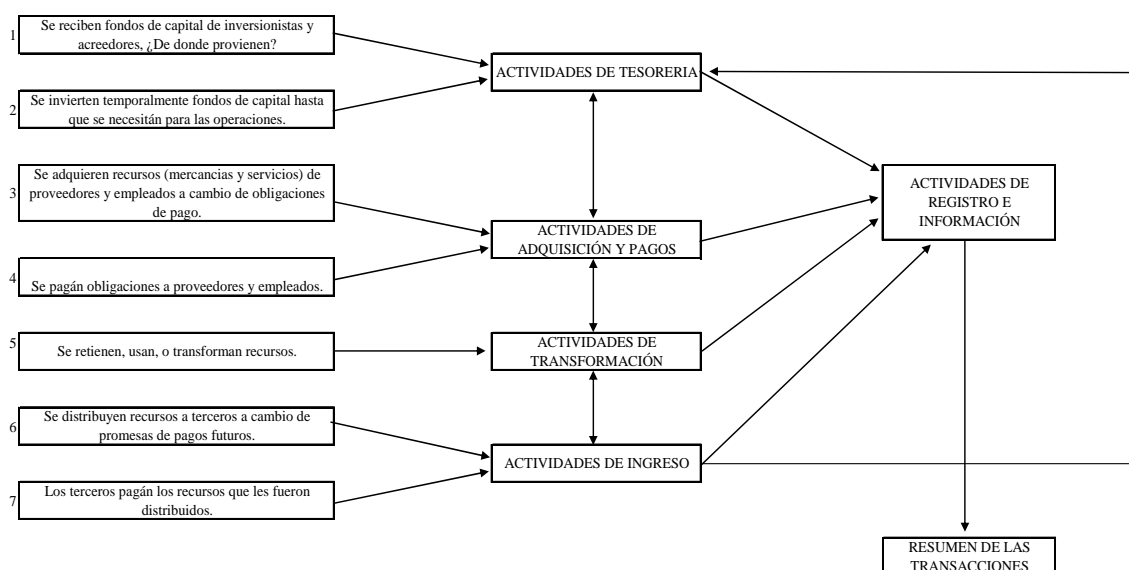
##### 2.1.2 “Hechos económicos y transacciones:

Un hecho económico es solamente un efecto potencial sobre los estados financieros, mientras que una transacción representan al hecho económico que se le ha dado reconocimiento de producir el efecto potencial. En otros términos, es la realización o materialización del hecho económico.

El hecho económico puede originar varias situaciones. Así, se tiene que un embarque de mercancías puede producir varias transacciones separadas como: facturación, cuentas por cobrar, inventarios y costo de ventas.” (3:100).

Los hechos económicos que deben reflejarse en los estados financieros de una empresa o institución, no necesariamente todos se convierten en transacciones y requieren ser procesados. Por ejemplo, los cambios en los niveles generales de precios pueden informarse en los estados financieros, pero no implica esto que se lleven a efecto de transacciones.

### 2.1.2.1 Hechos económicos que se convierten en transacciones



**Ciclo de tesorería:** Este ciclo comprende aquellas funciones relativas a los fondos de capital; por lo tanto, se inicia considerando las necesidades de efectivo, distribución y aplicación del disponible, culminándose con su retorno a las funciones que lo originaron, como inversionistas, acreedores.

**Ciclo de adquisición y pagos:** Encierra operaciones de compra y nómina. Por su naturaleza, este ciclo abarca un amplio campo de relación en el contexto de una estructura contable.

Las funciones de compra usualmente abarcan operaciones de adquisición de bienes, mercancías y servicios, clasificación, resumen e información de las compras y de los pagos.

Las funciones de nómina, ordinariamente abarcan operaciones de: clasificación, resumen, información y pago de los servicios de los empleados.

**Ciclo de transformación:** Este ciclo no es factible en todas las organizaciones empresariales con la misma extensión. Es básico o propio de las empresas industriales y todas aquellas donde se tengan que desarrollar funciones de proceso para llegar a un bien final.

**Ciclo de ingresos:** Comprende aquellas funciones que implican el intercambio de productos y/o servicios con los clientes por efectivo.

**Ciclo de informe financiero:** Se diferencia fundamentalmente este ciclo de los demás, en que no procesa transacciones, sino que recoge información contable y operativa y la analiza, evalúa, resume, concilia, ajusta y reclasifica, con el objeto de suministrarla a la dirección y a terceros. Se tiene entonces, que la finalidad de este ciclo es informar a la dirección de la empresa en sus organismos esenciales como asambleas de accionistas, juntas directivas, consejos, comités, funcionarios y a terceros interesados o vinculados como organismos gubernamentales, prestamistas o acreedores, la situación de la empresa y el resultado provenientes del proceso de transacciones.

**Estados Financieros:** El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas, comprende el balance de situación, el estado de resultados, el estado de cambios en la situación patrimonial, el estado de flujo de fondos, las notas y los demás estados y material explicativo que se identifica como parte de los estados financieros. Usualmente, los estados financieros están disponibles o se publican una vez al año, y se someten al informe de un auditor. Las Normas Internacionales de Contabilidad se aplican a tales estados financieros de cualquier empresa comercial, industrial o de servicios.

La responsabilidad, en relación con la preparación y presentación de los estados financieros, corresponde a la gerencia de la empresa. El auditor, por su parte, es el responsable de emitir su opinión respecto a los mismos.

**“Control:** Es una función de relación que implica varios campos del conocimiento porque su aplicación no depende del control mismo, sino de aquellas esferas en las cuales se hace eficiente.



Control es un conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de las cuales se mide y corrige el desempeño para asegurar la consecución de objetivos y técnicas.” (12:3)

**Control Interno:** Definir que es control interno es una tarea clave ya que cada quien lo entiende y practica de una manera diferente. Es ciertamente, un asunto extremadamente complicado.

Se podría definir el control interno como las acciones tomadas por la administración para planear, organizar, y dirigir el desempeño de acciones suficientes que provean seguridad razonable de que se estarán logrando los siguientes objetivos:

- Logro de los objetivos y metas establecidos para las operaciones y para los programas
- Uso económico y eficiente de los recursos
- Salvaguarda de los activos
- Confiabilidad e integridad de la información
- Cumplimiento con políticas, planes, procedimientos, leyes y regulaciones.

**Proceso:** Según el diccionario de la Real Academia Española, es un conjunto de fases de un fenómeno natural o de una operación artificial. Acción de seguir una serie de cosas que no tiene fin.

**Pasivos:** Una característica esencial de todo pasivo es que la empresa tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de una obligación de tipo legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la empresa, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa.

Si, por ejemplo, la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del período normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la empresa.

Es necesario distinguir entre una obligación actual y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de un pasivo. Normalmente, el pasivo surge sólo cuando se ha recibido el activo o la empresa entra en un acuerdo irrevocable para adquirir el bien o servicio. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas del incumplimiento de la obligación, por ejemplo, a causa de la existencia de una sanción importante, dejan a la empresa con poca o ninguna discrecionalidad para evitar la salida de recursos hacia la otra parte implicada en el acuerdo.

Usualmente, la cancelación de una obligación actual implica que la empresa entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo, a través de:

- (a) pago de dinero;
- (b) transferencia de otros activos;
- (c) prestación de servicios;
- (d) sustitución de ese pasivo por otra deuda, o
- (e) conversión del pasivo en patrimonio neto.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a las cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o hecho al contado), y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de rembolsar la cantidad prestada. La empresa puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras que le hagan los clientes, en cuyo caso es la venta de bienes en el pasado la transacción que da lugar al nacimiento de la obligación.

Ciertos pasivos pueden evaluarse únicamente utilizando un alto grado de estimación. Algunas empresas describen tales pasivos como provisiones. En ciertos países las provisiones no son consideradas como deudas, porque en ellos el concepto de pasivo está definido tan estrechamente, que sólo permite incluir las partidas que pueden determinarse sin necesidad de realizar estimaciones. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. Ejemplos de estas situaciones son las provisiones para pagos a realizar por las garantías contenidas en los productos, y las provisiones para cubrir obligaciones por pensiones.

## CAPÍTULO III

### 3 CONTROL INTERNO

#### 3.1 EL SIGNIFICADO DEL CONTROL INTERNO

“Hay diferencias de opinión entorno al significado y los objetivos del control interno, para muchos la designación “control interno” representa los pasos que toma una compañía para prevenir el fraude, tanto la malversación de activos como los informes financieros fraudulentos. Otros admiten su importancia en la prevención del fraude, pero creen que contribuye además a garantizar el control de la fabricación y otros procesos, las diferencias de interpretación también aparecen en las publicaciones especializadas que publica el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, El Instituto de Auditores Internos, Inc., y la Fundación de Investigación del Instituto de Ejecutivos Financieros. Fue apenas a principios de la década de 1990 cuando varias organizaciones profesionales se unieron para lograr el consenso sobre la naturaleza del control interno y su alcance.

Debido a varios casos de informes financieros fraudulentos en la década de 1970 y a comienzos de la de 1980 las principales organizaciones contables<sup>2</sup> patrocinaron la National Commission on Fraudulent Financial Reporting (la Treadway Commission) para que estudiara los factores causales de esos informes. La comisión hizo varias recomendaciones que se centran directamente en el control interno. Por ejemplo, subrayó la importancia de un comité competente, comprometido, de una función dinámica y objetiva de auditoría interna para prevenir las prácticas fraudulentas. También instó a las organizaciones patrocinadoras para que integrasen los conceptos y las definiciones del control interno, a fin de establecer criterios comunes para evaluar el control interno. Debido a ello, el Committee of Sponsoring Organizations (COSO) ordenó un estudio que:

- ✚ Estableciera una definición común de control interno que atendiera las necesidades de varias partes.

---

<sup>2</sup> Entre las organizaciones patrocinadoras figurán las siguientes: American Institute of Certified Public Accountants; American Accounting Association; Financial Executives Institute; Institute of Internal Auditors, Inc.; Institute of Management Accountants.

- ✚ Ofreciera un criterio que permitiera a las empresas y a otras entidades evaluar su sistema de control y determinar la manera de mejorarlo.

El estudio titulado Control Interno: marco de referencia integrado, define al control interno así:

Un proceso, realizado por el consejo de administración, los directivos y otro personal cuyo fin es ofrecer una seguridad razonable de la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- ✚ Confiabilidad de los informes financieros.
- ✚ Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- ✚ Salvaguarda de Activos
- ✚ Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

La definición anterior resalta que:

- ✚ El control Interno es un proceso. Es un medio para alcanzar un fin, no un fin en sí mismo.
- ✚ El Control Interno lo realizan individuos no es sólo manuales de políticas, los documentos y los formularios.
- ✚ El Control Interno sólo puede proporcionar una seguridad razonable, no seguridad absoluta a la administración de la entidad y al consejo de directores.
- ✚ El Control Interno se orienta a la consecución de uno o más objetivos separados, pero integrados.

Por ultimo, la definición es amplia pues abarca la consecución de los objetivos en los informes financieros, las operaciones y el cumplimiento de leyes y reglamentos. Incluye los métodos con que los altos directivos delegan autoridad y asignan la responsabilidad de funciones como venta, compra, contabilidad y producción. El control interno incluye además el programa para preparar, comprobar y distribuir a varios niveles ejecutivos, los informes y análisis que les permiten mantener el control sobre las actividades y funciones que se realizan en una corporación. Las técnicas de presupuesto, las normas de producción, los laboratorios de inspección, los estudios de tiempo y

movimientos y los programas de capacitación requieren ingenieros y muchos otros profesionales ajenos a las actividades contables y financieras. Pese a ello, todo esto forma parte del control interno.

Aunque éste tiene una definición muy amplia, no todos los controles son importantes en una auditoría de los estados financieros. En general, los que son importantes se refieren a la confiabilidad de los estados financieros, en decir los que influyen en la preparación de la información financiera para el grupo de interesados en la compañía. (23:212)

Una vez definido el concepto de Control Interno, en las siguientes páginas de este capítulo se centrará en guías técnicas para la implantación y la evaluación del mismo.

### **3.2 Marco de referencia técnica para el diseño del control interno**

El Instituto de Auditores Internos (IIA), es una asociación internacional dedicada al desarrollo profesional continuado del auditor interno y de la profesión de auditoría interna.

El IIA define que La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de **aseguramiento y consulta**, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

La definición de la auditoría interna establece el propósito fundamental, la naturaleza y alcance de la auditoría interna.

Los servicios de aseguramiento comprenden la tarea de evaluación objetiva de las evidencias, efectuada por los auditores internos, para proporcionar una opinión o conclusión independiente respecto de un proceso, sistema u otro asunto.

Los servicios de consultoría son por naturaleza consejos, y son desempeñados, por lo general, a pedido de un cliente.

Las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna publicadas por el Instituto de Auditores Internos tienen, entre sus propósitos, definir los principios básicos para el ejercicio de la función. Dichas normas se clasifican de la siguiente manera:

1. Normas sobre Atributos.
2. Normas sobre Desempeño.
3. Normas de Implantación.

El propósito de las Normas es:

1. Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna tal como este debería ser.
2. Proveer un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna de valor añadido.
3. Establecer las bases para evaluar el desempeño de la auditoría interna.
4. Fomentar la mejora en los procesos y operaciones de la organización.

Las **Normas sobre Atributos** tratan las características de las organizaciones y los individuos que desarrollan actividades de Auditoría Interna.

Las **Normas sobre Desempeño** describen la naturaleza de las actividades de auditoría interna y proveen criterios de calidad con los que puede evaluarse la realización de estos servicios.

Mientras que las Normas sobre Atributos y sobre Desempeño se aplican a todos los servicios de auditoría interna, las **Normas de Implantación** se aplican a determinados tipos de trabajos.

La guía referida a cómo aplicar las Normas se encuentra en los Consejos para la Práctica, que son emitidos por el Comité de Asuntos Profesionales.

Entre las segundas (Normas sobre Desempeño), se encuentran las Normas de Naturaleza del trabajo (2100 y siguientes) que alcanza lo siguiente:

**Norma Naturaleza del trabajo (2100 y siguientes.)**

La actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado.

El Consejo para la Práctica 2100-1, proporciona una guía de un conjunto de temas recomendados para ser tenidos en cuenta, para la interpretación de esta norma.

De este consejo se tomará en consideración los temas aplicables al presente capítulo y orientados al caso práctico, los cuales son:

El alcance del trabajo de auditoría interna comprende un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la adecuación y la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno, y la calidad de la actuación en el desempeño de las responsabilidades asignadas. El propósito de evaluar la adecuación de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno existentes en la organización, es proporcionar:

- (1) una seguridad razonable de que estos procesos estén funcionando de acuerdo con lo deseado y que permitirán alcanzar los objetivos y metas de la organización, y
- (2) Recomendaciones para mejorar las operaciones de la organización, en cuanto al desempeño eficiente y eficaz. La alta dirección y el Consejo de Administración podrían también proporcionar dirección general con respecto al alcance del trabajo y a las actividades a ser auditadas.

Existen procesos de gestión de riesgos, control y gobierno adecuados si la dirección los ha planificado y diseñado de tal forma que se obtenga una seguridad razonable de que los objetivos y metas de la organización serán alcanzados eficiente y económicamente.



Un desempeño eficiente consigue los objetivos y metas de forma precisa, oportuna y económica. Un desempeño económico consigue los objetivos y metas con el mínimo uso de recursos (por ejemplo, costo) en consonancia con la exposición al riesgo.

Se consigue una seguridad razonable si se toman las acciones más eficaces con respecto al costo en las etapas de diseño e implantación que permitan reducir riesgos y limitar las desviaciones a un nivel aceptable. En consecuencia, el proceso de diseño comienza con el establecimiento de objetivos y metas. A esto le sigue la conexión o interrelación de conceptos, partes, actividades y personas de manera que actúen conjuntamente para cumplir los objetivos y metas establecidos.

Existen procesos de gestión de riesgos, control y gobierno eficaces si la dirección los dirige de forma tal que se obtenga una seguridad razonable de que los objetivos y metas de la organización serán alcanzados. Además de conseguir los objetivos y las actividades planificadas, dirigir incluye autorizar actividades y transacciones, supervisar los resultados de la actuación, y verificar que los procesos de la organización estén funcionando según fueron diseñados.

En sentido amplio, la dirección es responsable del mantenimiento de toda la organización y de la responsabilidad de las acciones, conductas y actuación de la organización para con los propietarios, demás partes interesadas, reguladores y público en general. Específicamente, los objetivos principales del proceso de gestión global son lograr:

- ✚ Una información financiera y operativa relevante, confiable y creíble.
- ✚ El uso eficaz y eficiente de los recursos de la organización.
- ✚ La salvaguarda de los activos de la organización.
- ✚ El cumplimiento de leyes, regulaciones, normas éticas y de negocios, y contratos.
- ✚ La identificación de la exposición al riesgo y el uso de estrategias eficaces para controlarla.

✚ Los objetivos y metas establecidos para las operaciones o los programas.

La dirección planifica, organiza y dirige la realización de las acciones suficientes para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos y metas serán alcanzados.

La dirección revisa periódicamente sus objetivos y metas y modifica sus procesos para adecuarlos a los cambios en las condiciones internas y externas.

La dirección también establece y mantiene una cultura de la organización, incluyendo un ambiente ético que entienda las exposiciones al riesgo e implemente estrategias de riesgo eficaces para manejarlas.

Un control es cualquier medida tomada por la dirección para aumentar la probabilidad de que los objetivos y metas establecidos serán alcanzados. Los controles pueden ser de prevención (para evitar hechos no deseados), de detección (para detectar y corregir hechos no deseados que han ocurrido) o de dirección (para provocar o promover que sucedan hechos deseados).

El concepto de un sistema de control es el conjunto integrado de componentes y actividades de control utilizados por una organización para lograr sus objetivos y metas.

Tomando en consideración lo previamente indicado, El modelo de Control Interno a desarrollar será basado en el Marco General establecido en el Informe COSO.

### **3.2.1 Modelo del Control Interno sobre el Reporte Financiero**

El Instituto de Auditores Internos en la interpretación de la norma 2120 "Control" considera que la guía mas eficaz de control interno disponibles actualmente es el Informe "Control Interno –Un marco Integral-", publicado en 1992 y 1994 por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras (COSO, según sus siglas en inglés) de la Comisión Treadway. El modelo de Control Interno a desarrollar será basado en el Marco General establecido en el Informe COSO,

siendo éste un marco de control interno de reconocido prestigio en entornos financieros internacionales, y el sugerido por la ley Sarbanes Oxley.

Los objetivos de control establecidos en el informe COSO, asimismo, en las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna publicadas por el Instituto de Auditores Internos y por lo tanto aplicables a la presente tesis y específicamente al Caso Práctico son:

- a) Eficacia y eficiencia de operaciones
- b) Fiabilidad de la Información Financiera.
- c) Salvaguarda de Activos.
- d) Cumplimiento de Leyes y Normas

Adicionalmente, el Modelo consta de ocho componentes relacionados entre sí:

#### **A. Ambiente de Control**

El ambiente de control marca la pauta del funcionamiento de una organización e influye en la concienciación de sus empleados respecto al control. Es la base de todos los demás componentes del control interno, aportando disciplina y estructura. Los factores de control incluyen la integridad, los valores éticos y la capacidad de los empleados de la entidad, la filosofía de dirección, el estilo de gestión, la manera en que la dirección asigna la autoridad, las responsabilidades, la forma en que organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, así como la atención y orientación que proporciona el consejo de administración.

#### **B. Establecimiento de Objetivos**

Dentro del contexto de misión y visión, la dirección establece los objetivos estratégicos. Estos objetivos deben existir antes de que la dirección pueda identificar los acontecimientos capaces de impedir su logro. La gestión de riesgos permite asegurar que la dirección tiene un proceso para alinear los objetivos con la misión y visión de la organización, y que estos son compatibles con el grado de riesgo aceptado.

### **C. Identificación de Acontecimientos (eventos)**

Existe la posibilidad de ocurrencia de acontecimientos capaces de afectar a la organización, pudiendo los mismos tener impactos positivos y negativos. Los acontecimientos que tienen un impacto potencialmente negativo representan un riesgo, el que requiere una evaluación y una respuesta por parte de la dirección.

Para la identificación de los posibles acontecimientos, la dirección debe considerar tanto los factores internos como los externos. Los factores externos incluyen el ambiente económico y de negocio, la naturaleza, los factores políticos, sociales y tecnológicos. Los factores internos tienen en cuenta aspectos tales como las opciones de la gestión, el personal y los procesos.

### **D. Evaluación de los riesgos**

Cada entidad se enfrenta a diversos riesgos externos e internos que tienen que ser evaluados. Una condición previa a la evaluación del riesgo es la identificación de los objetivos a los distintos niveles, vinculados entre sí e internamente coherentes.

Como punto de partida para definir una gestión eficaz de riesgos, resulta necesario identificar y analizar aquellos riesgos relevantes para la consecución de los objetivos (fiabilidad de la información financiera, salvaguarda de activos, cumplimiento de leyes y normas relativas a la información financiera).

### **E. Respuesta al Riesgo**

Para cada riesgo significativo la dirección se ve obligada a generar potenciales respuestas. Habiendo generado una respuesta de riesgo, la dirección debe evaluar el nuevo riesgo sobre la base residual.

Siempre existirá un riesgo residual, no solo porque los recursos son limitados, sino también debido a la incertidumbre del futuro y a limitaciones inherentes a otras actividades.

## F. Actividades de Control

Las actividades de control son las tareas que se realizan con el fin de asegurar de forma razonable que se llevan a cabo las instrucciones de la dirección. Ayudan a asegurar que se toman las medidas necesarias para controlar los riesgos relacionados con la consecución de los objetivos de la entidad.

Existen actividades de control en toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones. Algunas de las principales tareas encaminadas al control interno son las aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, salvaguarda de activos y la segregación de funciones.

## G. Información y Comunicación

Para garantizar la efectividad de un Sistema de Control Interno deben definirse canales de comunicación entre las personas que forman parte del mismo, así como información clara que permita trasladar a los empleados instrucciones y objetivos establecidos por la dirección de la Sociedad.

## E. Supervisión

Todo Sistema de Control Interno requiere de un proceso que garantice el adecuado funcionamiento del mismo a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continuada, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas.



**Gráfico 1.** Objetivos y componentes del Modelo de Control Interno

A partir del Modelo de Control Interno y como parte del mismo, se ha desarrollado e implantado un Modelo de Control Interno específico sobre el reporte financiero, con los mismos componentes de control, y cuyos objetivos son:

- a) Fiabilidad de la Información Financiera.
- b) Salvaguarda de Activos.
- c) Cumplimiento de Leyes y Normas, pero únicamente en lo relativo a información financiera.

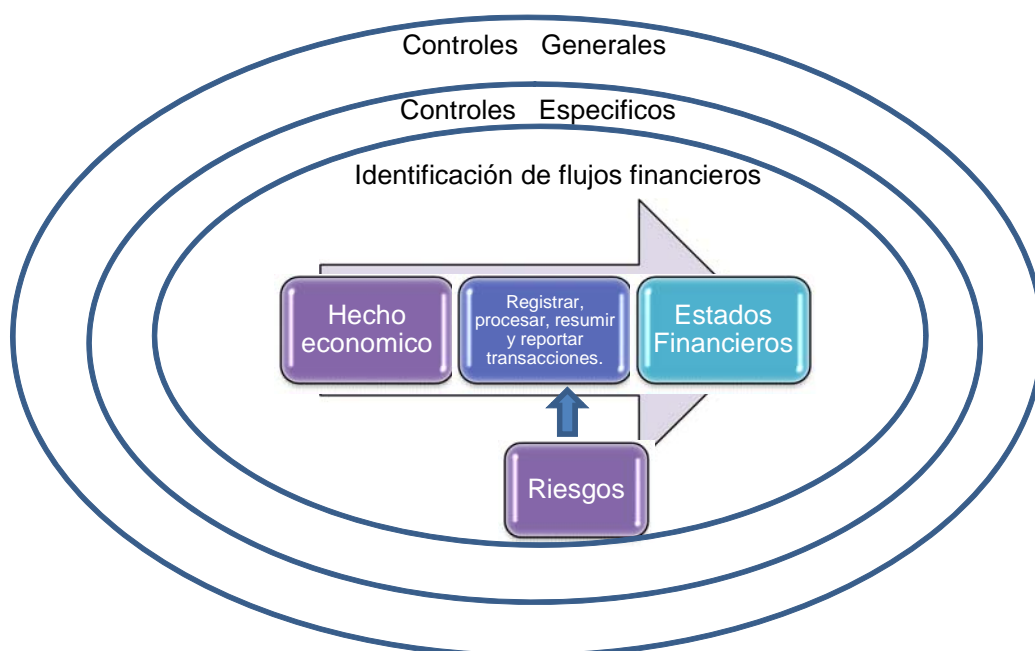
En este capítulo se desarrolla el Modelo de Control Interno sobre el reporte financiero para el caso práctico dividiendo la exposición en dos bloques:

### 3.2.2 Metodología de Implantación del Modelo de Control Interno sobre el reporte financiero

La Metodología de Implantación que sirve de base para el desarrollo del Modelo considera tres niveles de control:

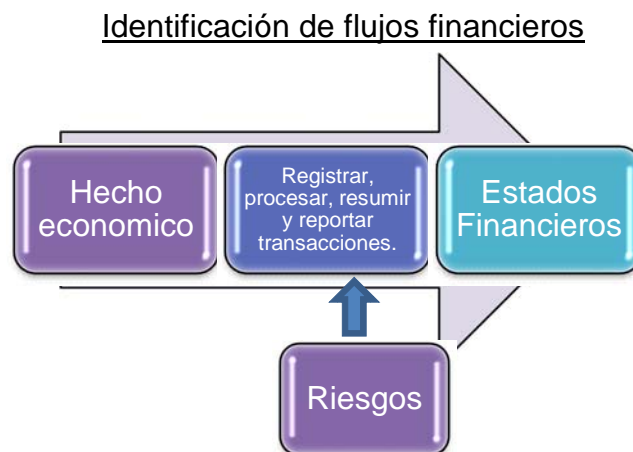
- ✚ Los controles generales (nivel compañía).
- ✚ Los controles específicos (nivel proceso).
- ✚ Los controles sobre el Modelo (Evaluación del Control Interno sobre el reporte financiero)

El siguiente gráfico es una representación Del Marco Conceptual del modelo de Control Interno sobre el reporte financiero.



### 3.2.2.1 Identificación de flujos financieros

Los flujos de información financiera son los canales de comunicación por los que circula la información contable desde su origen, en el momento en el que se produce un hecho económico, hasta su registro contable.



El Marco conceptual se construye a partir de la identificación de los flujos de información financiera de cada compañía.

A partir de esta identificación se implantan controles específicos y generales, hasta obtener un conjunto de controles que garantizan de forma razonable que la fiabilidad de la información financiera obtenida y reportada responde fielmente a los hechos que la han provocado.

Los errores en la información financiera se producen por el impacto de los riesgos presentes en los procesos que no son mitigados por mecanismos de control; por lo que, garantizando la suficiencia de las actividades de control implantadas a lo largo de los flujos, se conseguirá el cumplimiento de los objetivos del Modelo.

Para la identificación de los flujos de información financiera se considera que la información financiera puede dividirse en tres grupos:

#### a) Información financiera con reflejo en los Estados Financieros

Aquella información que origina registros contables y por tanto tiene un reflejo directo en los Estados Financieros.

**b) Información financiera sin reflejo en los Estados Financieros**

Además de la información registrada a través de asientos contables y con reflejo en los Estados Financieros de una compañía, existe otra información financiera que forma parte de los informes publicados. Entre otros informes, las Cuentas Anuales recogen información no contable, que se ha originado, procesado, elaborado y reportado en procesos que también están sujetos al alcance del Modelo de Control Interno sobre el reporte financiero.

**c) Información no registrada por error u omisión**

El Modelo considera también la posibilidad de que exista información que debiendo haberse registrado contablemente, por error u omisión no hubiera sido contabilizada.

Se han definido dos herramientas para detectar los procesos con impacto en la información financiera:

- ✚ Matriz cuentas-procesos. A través de esta herramienta se identifican los flujos financieros con impacto en los Estados Financieros.
  
- ✚ Análisis de procesos sin reflejo en los Estados Financieros. Mediante este análisis se verificará el impacto sobre la información financiera de estos procesos, necesario para priorizar los recursos destinados al control.

**3.2.2.1.1 Matriz cuentas-procesos: Metodología de identificación de flujos financieros con impacto en los Estados Financieros.**

A partir de los Estados Financieros y del Universo de Procesos de una compañía, es posible identificar los procesos con impacto en la información financiera.

La metodología desarrollada consiste en rastrear las operaciones desde el registro contable hasta el hecho económico (origen de información financiera), identificando:

- ✚ El proceso en el que se clasificó contablemente la transacción.  
**(Resumir)**



- ✚ Los procesos en los que se procesó información financiera empleada para el registro. **(Procesar)**
- ✚ Los procesos en los que originó y registró la información relativa al hecho económico. **(Registrar)**
- ✚ Las transferencias de información financiera entre procesos y la publicación de dicha información. **(Reportar)**

Ha este estudio se denomina **matriz cuentas-procesos** y no sólo se empleará para identificar flujos financieros, sino también para priorizar los procesos por su importancia cuantitativa. Identificándose la relación entre epígrafes contables y los procesos reales de las compañías.

#### **3.2.2.1.2 Análisis de procesos que no tuvieran reflejo en los Estados Financieros.**

La información financiera que no tenga reflejo en los Estados, bien por no haberse implantado el flujo que la debería generar, o bien porque su destino no son los Estados Financieros, sino otra información contenida en las Cuentas Anuales distinta de los Estados Financieros u otros informes preparados y publicados por la Compañía, forma parte del alcance del Modelo de Control Interno sobre el reporte financiero.

Los procesos en los que se genera información de este tipo pueden ser múltiples, por lo que por los máximos responsables realizan un análisis de estos procesos, con la colaboración de todas las áreas de la compañía puede permitir su identificación.

#### **3.2.2.2 Controles específicos**

##### **3.2.2.2.1 Definición de controles específicos**

Los **controles específicos** son aquellos que afectan de forma individual a cada proceso al objeto de minimizar el impacto de los riesgos financieros presentes en el mismo.

### 3.2.2.2 Objetivos de los controles específicos

#### a) Detectar el origen de la información financiera dentro de cada proceso

Uno de los puntos críticos de riesgo, para el control del funcionamiento de un proceso con impacto en la información financiera, es la detección del origen de la misma. El origen se suele producir en procesos de negocio en los que el reporte de la información financiera es una actividad soporte y, por tanto, puede no contar con un compromiso suficiente por parte de los empleados.

Por tanto, se han implantado mecanismos encargados de detectar y comunicar la información financiera para su registro en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

#### b) Identificar los objetivos de control de un proceso

Cada uno de los responsables de los procesos se encarga de realizar una identificación de los riesgos y el análisis del impacto que los mismos tendrán sobre la información financiera registrada, procesada o resumida en el proceso.

#### c) Implantar y realizar actividades de control suficientes en cada proceso

En este nivel de control se implantan y ejecutan las actividades de control específicas sobre los distintos procesos con impacto en la información financiera de la compañía o lo que es lo mismo se produce el control directo sobre las tareas que forman parte del proceso de reporte de la información financiera.

Para el cumplimiento del objetivo de control de una actividad de control es necesario que ésta cumpla una de estas dos funciones:

- ✚ Prevenir el impacto de los riesgos financieros presentes en un proceso.
- ✚ Detectar los errores que se producen a lo largo del proceso de reporte financiero y corregirlos.

Una actividad de control detectiva, no está correctamente diseñada si no existen mecanismos de actuación para los casos en que se detecten fallos en el funcionamiento de alguna parte del proceso controlado.

**d) Asignar funciones y responsabilidades de control dentro del proceso**

En el control específico de los procesos se debe identificar, para los principales procesos, los responsables de garantizar el buen funcionamiento de las distintas tareas, incluidas las actividades de control sobre el reporte financiero.

Además de cumplir los objetivos propios de cada proceso, el responsable del mismo, siempre y cuando tenga impacto en la información financiera, asume otras responsabilidades:

- ✚ Documentar adecuadamente el proceso.
- ✚ Mantener actualizada la documentación.
- ✚ Comunicar modificaciones significativas en el proceso a otras unidades con responsabilidad en el ciclo de negocio y en el Modelo de Control Interno.
- ✚ Asignar las actividades propias con impacto en la información financiera a personal cualificado.
- ✚ Implantar controles suficientes para mitigar el impacto de todos los riesgos financieros presentes.
- ✚ Supervisar el funcionamiento del flujo financiero y de los controles implantados.
- ✚ Facilitar la evaluación del Modelo de Control Interno sobre el reporte financiero realizado por otras unidades.

**e) Supervisar el funcionamiento de los flujos de información financiera**

Otro de los objetivos de este nivel de control es la supervisión del correcto funcionamiento de los flujos de información financiera. Si bien las actividades de supervisión no pueden garantizar, por sí mismas, la fiabilidad de la información registrada, al menos permiten obtener un mayor nivel de control, pudiendo detectarse errores producidos por la falta de compromiso y competencia de los profesionales o bien por debilidades en el Modelo de Control Interno.

### **3.2.2.3 Controles Generales**

#### **3.2.2.3.1 Definición de controles generales**

Los controles generales son los mecanismos de control establecidos directamente por la Dirección de la Sociedad, afectando a todos los procesos y a todos los empleados de la compañía.

Los controles generales están compuestos por:

- ✚ Los mecanismos orientados a la implantación de una cultura de ética y control.
- ✚ La estructura de control de la compañía, compuesta por las distintas unidades que forman parte del Modelo de Control con sus funciones y responsabilidades.
- ✚ Los canales de comunicación entre las distintas unidades que conforman la estructura de control de la compañía.
- ✚ Las actividades de control generales que serán de aplicación obligatoria para todos los procesos de la compañía.

Por sí mismos, los controles generales no garantizan el cumplimiento de los objetivos generales del Modelo de Control Interno sobre el reporte financiero, pero son imprescindibles para que la Dirección de la Sociedad lidere el Modelo e implante mecanismos orientados a garantizar el compromiso y la competencia de los empleados.

#### **3.2.2.3.2 Objetivos de los controles generales**

##### **a) Crear una cultura de control interno dentro de la compañía**

Por muy exhaustivos que sean los controles implantados, así como los mecanismos de evaluación del Modelo de Control, la fiabilidad del mismo depende siempre del compromiso y la competencia de las personas que participan en la planificación, diseño y ejecución de los mismos.

Para minimizar los riesgos derivados de la falta de compromiso de los empleados, la Dirección de las compañías del Grupo además de implantar mecanismos de prevención y de detección, lleva a cabo otras actuaciones encaminadas a crear una cultura de control interno dentro de la compañía.

### **b) Realizar un seguimiento del proceso de reporte de la información financiera**

Las tendencias regulatorias como lo es la Ley Sarbanes Oxley, identifican a los máximos responsables de la compañía como responsables de la información financiera presentada y del control de la misma, por lo que éstos deben participar activamente en el proceso de obtención, elaboración y registro de las transacciones realizadas.

A través de mecanismos de control generales, la Dirección de cada compañía establece los criterios que se van a emplear en el registro de la información financiera, evitando que personas sin una responsabilidad directa realicen juicios de valor que puedan comprometer la fiabilidad del proceso.

### **c) Creación de la estructura de control de la compañía**

La estructura de control de una compañía es el conjunto de unidades que participan en el Control de la misma. Para realizar una gestión eficaz del Control Interno sobre el reporte financiero, la definición de funciones y responsabilidades no sólo garantiza su buen funcionamiento sino que evita el solapamiento de funciones y los posibles conflictos derivados.

### **d) Establecer canales de comunicación dentro de la Sociedad**

Los canales de comunicación implantados garantizan un flujo de información a cuatro niveles:

- ✚ **Información de arriba a abajo (*Up-down*):** canales de comunicación implantados para que los empleados conozcan las directrices, objetivos y criterios definidos por la Dirección.
- ✚ **Información de abajo a arriba (*Down-up*):** líneas de comunicación entre los empleados y la Dirección para que ésta esté informada del desempeño de la compañía dentro de sus actividades de negocio, del funcionamiento del proceso de reporte financiero y de la fiabilidad del Modelo de Control Interno.
- ✚ **Información del interior al exterior (*In-out*):** cumplimiento de los requerimientos de información a los mercados financieros, a los

organismos reguladores y a otros agentes externos, según los plazos fijados.

- ✚ **Información del exterior al interior (*Out-in*):** recopilación de información de todas las fuentes externas a la compañía que pueda servir para evaluar el desempeño de la misma, así como para detectar debilidades en el Modelo de Control Interno o en el proceso de reporte de la información financiera.

**e) Identificar las áreas críticas de riesgo y participar en la gestión de dichos riesgos**

La Dirección de las compañías identifica los puntos críticos de riesgo, para priorizar los recursos destinados al Control Interno.

La identificación de riesgos financieros críticos para el proceso de reporte contable, permite a la Dirección, participar activamente en la definición de las estrategias de control de los mismos, a través de la publicación de normativa interna o de la definición de mecanismos específicos de control.

Una vez definido el Modelo de Control Interno, elaborado conforme al informe COSO, las normas y consejos emitidas por el Instituto de Auditores Internos. En las siguientes páginas se desarrolla el modelo de evaluación del mismo.

### **3.3 Marco de referencia técnica para la evaluación del control interno**

El Instituto de Auditores Internos (IIA), es una asociación internacional dedicada al desarrollo profesional continuado del auditor interno y de la profesión de auditoría interna, y quienes han desarrollado las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.

#### **3.3.1 Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna**

Publicadas por el Instituto de Auditores Internos tienen, entre sus propósitos, definir los principios básicos para el ejercicio de la función.

Las **Normas sobre Desempeño** describen la naturaleza de las actividades de auditoría interna y proveen criterios de calidad con los que puede evaluarse la realización de estos servicios.

La guía referida a cómo aplicar las Normas se encuentra en los Consejos para la Práctica, que son emitidos por el Comité de Asuntos Profesionales.

Entre las Normas sobre desempeño se encuentra la las Normas de Naturaleza del trabajo (2100 y siguientes) que alcanza lo siguiente:

#### **3.3.1.1 Norma Naturaleza del trabajo (2100 y siguientes)**

La actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado.

El Consejo para la Práctica 2100-1, proporciona una guía de un conjunto de temas recomendados para ser tenidos en cuenta, para la interpretación de esta norma.

De este consejo se tomara en consideración los temas aplicables al presente capítulo y orientados al caso práctico, los cuales son:

Los auditores internos evalúan la totalidad del proceso de gestión de planificación, organización y dirección para determinar si existe una seguridad razonable de que los objetivos y metas serán alcanzados.

Los auditores internos deben estar atentos a los cambios reales o potenciales en las condiciones internas o externas que afecten a la capacidad de proporcionar seguridad desde una perspectiva de futuro. En estos casos, los auditores internos deben señalar el riesgo de que los resultados puedan deteriorarse.

Estas evaluaciones de auditoría interna, en conjunto, proporcionan información para valorar el proceso de gestión global. Todos los sistemas, procesos,

operaciones, funciones y actividades de negocio dentro de la organización están sujetos a las evaluaciones de los auditores internos. El alcance integral del trabajo de auditoría interna debe proporcionar una seguridad razonable de que:

- ✚ El sistema de gestión de riesgos de la dirección es eficaz.
- ✚ El sistema de control interno de la dirección es adecuado, eficaz y eficiente.
- ✚ El proceso de gobierno de la dirección es eficaz en el establecimiento y preservación de valores, establecimiento de metas, supervisión de actividades y desempeño, y definición de medidas de responsabilidad.

La Norma Internacional de Control emitida por el Instituto de Auditores Internos es la 2120 la cual se esboza a continuación:

### **Norma de Control (2120 y siguientes)**

La actividad de auditoría interna debe asistir a la organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia de los mismos, promoviendo la mejora continúa.

**2120.A1** - Basada en los resultados de la evaluación de riesgos, la actividad de auditoría interna debe evaluar la adecuación y eficacia de los controles que comprenden el gobierno, las operaciones y los sistemas de información de la organización. Esto debe incluir lo siguiente:

- ✚ Confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa,
- ✚ Eficacia y eficiencia de las operaciones,
- ✚ Protección de activos, y
- ✚ Cumplimiento de leyes, regulaciones y contratos.

**2120.A2** - Los auditores internos deben cerciorarse del alcance de los objetivos y metas operativos y de programas que hayan sido establecidos y de que sean consistentes con aquellos de la organización.

**2120.A3** - Los auditores internos deben revisar las operaciones y programas para cerciorarse de que los resultados sean consistentes con los objetivos y



metas establecidos, y de que las operaciones y programas estén siendo implantados o desempeñados tal como fueron planeados.

**2120.A4** Se requiere criterio adecuado para evaluar controles. Los auditores internos deben cerciorarse del alcance hasta el cual la dirección ha establecido criterios adecuados para determinar si los objetivos y metas han sido cumplidos.

Si fuera apropiado, los auditores internos deben utilizar dichos criterios en su evaluación. Si no fuera apropiado, los auditores internos deben trabajar con la dirección para desarrollar criterios de evaluación adecuados.

**2120.C1** Durante los trabajos de consultoría, los auditores internos deben considerar los controles compatibles con los objetivos del trabajo y estar alertas a la existencia de debilidades de control significativas.

**2120.C2** Los auditores internos deben incorporar los conocimientos de los controles obtenidos de los trabajos de consultoría en el proceso de identificación y evaluación de las exposiciones de riesgo significativas en la organización.

**El Consejo para la Práctica 2120.A1-1: Evaluación e Información sobre Procesos de Control** Es la Interpretación de la Norma 2120.A1 de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.

De este consejo se tomara en consideración los temas aplicables al presente capítulo y orientados al caso práctico, los cuales son:

Los auditores internos deben tener en cuenta la siguiente guía al evaluar la eficacia del sistema de controles de una organización e informar esa opinión a la alta dirección y al Consejo de Administración. El trabajo de auditoría realizado durante el año debe obtener suficiente información para permitir una evaluación del sistema de controles y la emisión de una opinión.

Una de las tareas del Consejo de Administración es establecer y mantener los procesos de gobierno de la organización y asegurarse de la eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control.

El rol de la alta dirección es supervisar el establecimiento, administración y evaluación de los mencionados procesos de gestión de riesgos y control. El propósito de este sistema multifacético de procesos de control es el de apoyar al personal de la organización en la gestión de riesgos y el logro de los objetivos establecidos y comunicados por la organización. Más aún, aquellos procesos de control deben asegurar, entre otras cosas, si existen las siguientes condiciones:

- ✚ La información financiera y operativa es confiable y posee integridad.
- ✚ Las operaciones son realizadas eficientemente y alcanzan resultados eficaces.
- ✚ Los activos están protegidos.
- ✚ Las acciones y decisiones de la organización cumplen las leyes, regulaciones y contratos.

Entre las responsabilidades de los gerentes de la organización se encuentra la evaluación de los procesos de control en sus respectivas áreas. Los auditores internos y externos proporcionan distintos grados de aseguramiento sobre el estado de la eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control en actividades y funciones seleccionadas de la organización.

La alta dirección y el comité de auditoría normalmente esperan que el director ejecutivo de auditoría desempeñe el suficiente trabajo de auditoría y obtenga la información disponible durante el año como para formarse una opinión sobre la adecuación y eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control.

El director ejecutivo de auditoría debe comunicar aquella opinión general sobre el proceso de gestión de riesgos y los sistemas de control de la organización a la alta dirección y al comité de auditoría. Un número creciente de organizaciones está incluyendo en sus informes anuales o periódicos

destinados a las partes interesadas un informe de la dirección sobre el proceso de gestión de riesgos y el sistema de control interno.

El director ejecutivo de auditoría debe elaborar un plan de auditoría, normalmente para el año siguiente, que asegure de que se obtendrá suficiente evidencia para evaluar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control. El plan debe establecer trabajos de auditoría u otros procedimientos para obtener suficiente información sobre todas las principales unidades operativas y funciones de negocios. Debe incluir una revisión de los principales procesos de gestión de riesgos que operan a través de la organización y una selección de los riesgos clave identificados a partir de aquellos procesos. El plan de auditoría, además, debe dar especial atención a aquellas operaciones más afectadas por cambios recientes o esperados. Esos cambios, en ciertas ocasiones, pueden resultar de las condiciones del mercado o las inversiones, de adquisiciones o ventas, o de reestructuraciones y nuevos proyectos. El plan propuesto debe ser flexible de manera que puedan efectuarse ajustes durante el año como consecuencia de cambios en las estrategias de la dirección, condiciones externas, áreas de mayor riesgo, o modificación de las expectativas sobre el logro de los objetivos de la organización.

Al determinar el plan de auditoría, el director ejecutivo de auditoría debe tener en cuenta los trabajos relevantes que serán realizados por otros. Con el fin de minimizar la duplicación y las ineficiencias, el trabajo planificado o recientemente completado por la dirección en sus evaluaciones de procesos de gestión de riesgos, control y mejora de calidad así como el trabajo planificado por los auditores externos, deben ser tenidos en cuenta al determinar la cobertura esperada del plan de auditoría para el próximo año.

Finalmente, el director ejecutivo de auditoría debe evaluar la cobertura del plan propuesto desde dos puntos de vista: la adecuación a través de las entidades de la organización, y la inclusión de diversos tipos de transacciones y procesos de negocios. Si el alcance del plan propuesto fuera insuficiente para permitir expresar el aseguramiento de los procesos de gestión de riesgos y control de la organización, el director ejecutivo de auditoría deberá informar a la alta

dirección y al comité de auditoría de la deficiencia esperada, sus causas, y las probables consecuencias.

El desafío de auditoría interna es evaluar la eficacia del sistema de gestión de riesgos y control de la organización basándose en la suma de evaluaciones de muchas personas. Esas evaluaciones están mayormente originadas en los trabajos de auditoría interna, las autoevaluaciones de la dirección, y el trabajo de auditoría externa. A medida que los trabajos avanzan, los auditores internos deben comunicar las observaciones, en forma oportuna, a los niveles apropiados de dirección de manera que se pueda tomar acción inmediata para corregir o mitigar las consecuencias de las discrepancias o debilidades de control observadas.

Para lograr una evaluación de la eficacia general de los procesos de gestión de riesgos y control de la organización existen tres consideraciones clave a tener en cuenta:

¿Se descubrieron discrepancias o debilidades significativas de control en el trabajo de auditoría y en otras informaciones de evaluación?

De ser así, ¿se hicieron correcciones o mejoras después de esos descubrimientos?

¿Los descubrimientos y sus consecuencias permiten sacar la conclusión de que existe una condición importante que genera un nivel inaceptable de riesgo de negocios?

La existencia temporal de una discrepancia o debilidad significativa en la gestión de riesgos y control no necesariamente lleva a la opinión de que es importante y crea un riesgo residual inaceptable. El esquema de descubrimientos, el grado de infracción, y el nivel de las consecuencias y exposiciones son factores a tener en cuenta al determinar si la eficacia de la totalidad del sistema de controles está comprometida y existen riesgos inaceptables.

El informe del director ejecutivo de auditoría sobre el estado de los procesos de gestión de riesgos y control de la organización debe ser presentado, generalmente una vez al año, a la alta dirección y al comité de auditoría.

El informe debe enfatizar la función crítica que tienen los procesos de gestión de riesgos y control en el logro de los objetivos de la organización, y debe hacer referencia al trabajo relevante desempeñado por auditoría interna y otras importantes fuentes de información, quienes emiten juicios sobre el aseguramiento en general.

### **El Consejo para la Práctica 2120.A1-2: Utilización de Autoevaluación de Control para Evaluar la Adecuación de los Procesos de Control**

La metodología denominada autoevaluación de control (Control Self-Assessment - CSA) puede ser utilizada por gerentes y auditores internos para evaluar la adecuación de los procesos de gestión de riesgos y control de la organización. Los auditores internos pueden utilizar programas de CSA para obtener información relevante acerca de los riesgos y controles, para centrar el plan de auditoría en el riesgo alto, en áreas inusuales, y para forjar mayor colaboración con los gerentes operativos y equipos de trabajo.

La alta dirección tiene la responsabilidad de supervisar el establecimiento, administración y evaluación de los procesos de gestión de riesgos y control. Las responsabilidades de los gerentes operativos incluyen la evaluación de los riesgos y controles en sus unidades. Los auditores internos y externos proveen varios grados de aseguramiento sobre el estado de la eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control de la organización. Tanto los gerentes como los auditores necesitan utilizar técnicas y herramientas que ajusten el enfoque y expandan los esfuerzos para evaluar los procesos de gestión de riesgos y control que existen, y para identificar formas de mejorar su eficacia.

Una metodología que comprende cuestionarios de autoevaluación y talleres de facilitación, denominada CSA, constituye un enfoque útil y eficiente para que los gerentes y auditores internos colaboren en determinar y evaluar procedimientos de control. En su forma más pura, el CSA integra objetivos y

riesgos de negocio con procesos de control. La autoevaluación de control también se denomina Autoevaluación de Control/Riesgo o CRSA, en inglés. Si bien quienes practican el CSA utilizan una gran cantidad de técnicas y formatos diferentes, la mayoría de los programas implantados comparten ciertas características y metas clave. Una organización que utiliza autoevaluación de control tendrá un proceso formal y documentado que permita a los gerentes y equipos de trabajo directamente involucrados en una unidad de negocio, función o proceso, participar de forma estructurada con el fin de:

- ✚ Identificar riesgos y exposiciones,
- ✚ Evaluar los procesos de control que mitigan o manejan aquellos riesgos,
- ✚ Desarrollar planes de acción que reduzcan los riesgos a niveles aceptables, y
- ✚ Determinar la probabilidad de alcanzar los objetivos de negocio.

Los resultados que pueden derivarse de las metodologías de autoevaluación son los siguientes:

- ✚ El personal de las unidades de negocio logra formarse y tener experiencia en evaluar riesgos y asociar los procesos de control con el manejo de aquellos riesgos, y mejorar las posibilidades de alcanzar los objetivos de negocio.
- ✚ Los controles blandos (controles soft) son identificados y evaluados con mayor facilidad.
- ✚ La gente está motivada para sentirse propietaria de los procesos de control en sus unidades, y las acciones correctivas tomadas por los equipos de trabajo son a menudo más eficaces y oportunas.
- ✚ Toda la infraestructura de objetivos, riesgos y controles de una organización está sujeta a una mayor vigilancia y a la mejora continua. Los auditores internos participan y son conocedores del proceso de autoevaluación, sirviendo como facilitadores, redactores e informadores para los equipos de trabajo, y como instructores (formadores) de conceptos de riesgo y control en apoyo del programa CSA.
- ✚ La actividad de auditoría interna adquiere más información sobre los procesos de control dentro de la organización y puede aprovechar esa

información adicional en la asignación de sus recursos escasos, de modo de dedicar un mayor esfuerzo a investigar y desempeñar pruebas de unidades de negocio o funciones que tengan debilidades de control significativas o altos riesgos residuales.

- ✚ Se refuerza la responsabilidad de la dirección en los procesos de gestión de riesgos y controles de la organización, y los gerentes estarán menos tentados de renunciar a dichas actividades en favor de especialistas, tales como los auditores.
- ✚ El rol principal de la actividad de auditoría interna continuará incluyendo la validación del proceso de evaluación mediante la realización de pruebas, y la expresión de su juicio profesional sobre la adecuación y eficacia de la totalidad de la gestión de riesgos y los sistemas de control.

La gran variedad de enfoques utilizados por los procesos de CSA en las organizaciones refleja las diferencias en las industrias, geografías, estructuras, cultura organizacional, grados de autoridad asignados a los empleados, estilo gerencial dominante, y la manera de formular estrategias y políticas. Esto sugiere que el éxito de un particular tipo de programa de CSA en una empresa podría no ser replicado en otra organización. El proceso de CSA debe ser adaptado a las características especiales de cada organización. Además, aquello también nos indica que el enfoque CSA deber ser dinámico y cambiar con el continuo desarrollo de la organización.

Las tres formas principales de programas de CSA son los talleres de facilitación, las encuestas, y los análisis producidos por la gerencia. Las organizaciones a menudo combinan más de un enfoque.

Los equipos de facilitación recogen información de equipos de trabajo que representan distintos niveles en la unidad de negocio o función. El formato de los talleres puede estar basado en objetivos, riesgos, controles, o procesos.

- ✚ El formato basado en objetivos se centra en la mejor manera de cumplir con un objetivo de negocio. El taller comienza identificando los controles que existen en la actualidad para apoyar a ese objetivo y, posteriormente, determina los riesgos residuales que se presentan. La finalidad del taller es

decidir si los procedimientos de control están funcionando eficazmente y están generando riesgos residuales dentro de un nivel aceptable.

- ✚ El formato basado en riesgos se centra en listar los riesgos para alcanzar un objetivo. El taller comienza listando todas las posibles barreras, obstáculos, amenazas y exposiciones que pudieran impedir el cumplimiento y, posteriormente, examina los procedimientos de control para determinar si son suficientes para manejar los riesgos clave. La finalidad del taller es determinar los riesgos residuales significativos. Este formato hace que el equipo de trabajo revise la totalidad de la fórmula de objetivos, riesgos y controles.
  
- ✚ El formato basado en controles se centra en revisar si los controles existentes están funcionando bien. Este formato es distinto de los dos mencionados anteriormente, dado que el facilitador identifica los riesgos y controles clave antes de comenzar el taller. Durante el mismo, el equipo evalúa si los controles mitigan los riesgos y promueven el cumplimiento de objetivos adecuadamente. La finalidad del taller es analizar la diferencia entre cómo están funcionando los controles y cómo espera la gerencia que funcionen esos controles.
  
- ✚ El formato basado en los procesos se centra en determinadas actividades que son elementos de una cadena de procesos. Los procesos son generalmente una serie de actividades relacionadas, que van desde un punto inicial a un punto final. Por ejemplo, los diversos pasos en compras, desarrollo de productos, o generación de ingresos. Este tipo de taller generalmente cubre la identificación de los objetivos de todo el proceso y los diversos pasos intermedios. La finalidad del taller es evaluar, actualizar, validar, mejorar e, incluso, dirigir todo el proceso y sus actividades componentes. Este formato de taller puede implicar una mayor extensión de análisis que un enfoque basado en controles, al cubrir múltiples objetivos dentro del proceso y apoyar esfuerzos gerenciales concurrentes, tales como la reingeniería, la mejora de calidad y las iniciativas de mejora continua.



Las encuestas de CSA se presentan en forma de cuestionario que tiende a hacer preguntas simples del tipo Si-No o Tengo-No tengo, cuidadosamente escritas para ser comprendidas por los encuestados. Las encuestas a menudo se utilizan cuando los encuestados son muy numerosos o están muy dispersos como para participar en un taller. También se las prefiere cuando la cultura de la organización puede obstaculizar debates abiertos y sinceros en los talleres o cuando la gerencia desea minimizar el tiempo dedicado y los costos incurridos en obtener la información.

La forma de autoevaluación denominada análisis producidos por la gerencia cubre la mayoría de los demás enfoques de grupos gerenciales para producir información sobre determinados procesos de negocio, actividades de gestión de riesgos y procedimientos de control. El análisis a menudo tiene la finalidad de lograr un juicio informado y oportuno sobre características específicas de procedimientos de control y está generalmente preparado por un equipo del personal de la organización o de soporte. El auditor interno puede sintetizar este análisis con otra información para mejorar la comprensión sobre los riesgos y para compartir el conocimiento con los gerentes en las unidades de negocio o funcionales, como parte del programa de CSA de la organización.

Todos los programas de autoevaluación de control están basados en gerentes y miembros de equipos de trabajo que poseen un conocimiento de los conceptos de riesgos y controles y que utilizan estos conceptos en las comunicaciones. En las sesiones de entrenamiento, para facilitar el flujo ordenado de los debates del taller y como cotejo de la integridad del proceso completo, las organizaciones suelen utilizar un enfoque de control, tal como los modelos COSO y COCO.

La participación de auditoría interna en algunos programas de CSA es muy significativa. Puede patrocinar, diseñar, implantar, e incluso adueñarse del proceso, conduciendo el entrenamiento, proveyendo facilitadores, escribientes e informadores, y orquestando la participación de la gerencia y los equipos de trabajo.

En otros programas de CSA, en cambio, la participación de auditoría interna es mínima, sirviendo como parte interesada y consultor de la totalidad del proceso y como último verificador de las evaluaciones generadas por los equipos. En la mayoría de los programas, la participación de auditoría interna en los esfuerzos de CSA de la organización está en algún punto entre los dos extremos mencionados anteriormente. A medida que aumenta el nivel de participación de auditoría interna en el programa de CSA y las deliberaciones de los talleres, el director ejecutivo de auditoría debe vigilar la objetividad del personal de auditoría interna, tomar acciones para manejar la objetividad (si fuera necesario), y aumentar las pruebas de auditoría interna para asegurar que no haya parcialidad o desvíos en las opiniones finales del personal. La Norma 1120 establece que los auditores internos deben tener una actitud imparcial y neutral, y evitar conflictos de intereses.

Un programa de CSA aumenta el rol tradicional de la actividad de auditoría interna, colaborando con la dirección en el cumplimiento de sus responsabilidades para establecer y mantener los procesos de gestión de riesgos y control y para evaluar la adecuación de ese sistema. A través de un programa de CSA, la actividad de auditoría interna, las unidades y funciones de negocio colaboran para producir mejor información sobre el funcionamiento adecuado de los procesos de control y la significatividad de los riesgos residuales.

Para la actividad de auditoría interna, si bien tiene que proveer personal de apoyo para el programa de CSA como facilitador y especialista, esto puede reducir el tiempo dedicado a obtener información sobre los procedimientos de control y eliminar ciertas pruebas. Un programa de CSA debe incrementar la cobertura de la evaluación de procesos de control a través de la organización, mejorar la calidad de las acciones correctivas efectuadas por los dueños del proceso, y centrar el trabajo de auditoría interna en la revisión de procesos de alto riesgo y situaciones inusuales. Puede centrarse en validar las conclusiones de la evaluación generada por los procesos de CSA, sintetizando la información obtenida de los componentes de la organización, y expresando su

opinión general sobre la eficacia de los controles a la alta dirección y al comité de auditoría.

**Consejo para la Práctica 2120.A1-3: El Rol del Auditor Interno en los Informes Financieros Trimestrales, Declaraciones y Certificaciones de la Dirección** Los auditores internos deben tener en cuenta la siguiente guía referida a los informes financieros trimestrales, declaraciones y certificaciones de la dirección, requeridos por la U.S. Securities and Exchange Commission SEC (Comisión del Mercado de Valores de los Estados Unidos de Norteamérica). Si bien estos requerimientos están dirigidos específicamente a las organizaciones norteamericanas registradas en la SEC, también son aplicables a más de 1.300 organizaciones extranjeras. Con el fin de proporcionar un alto nivel de confianza a las partes interesadas, un alto número de organizaciones no cotizadas están adoptando voluntariamente ciertos requerimientos de la SEC para demostrar las mejores prácticas en las declaraciones y controles sobre la información trimestral.

Los auditores internos también deben tener en cuenta el Consejo para la Práctica 2120.A1-1: Evaluación e Información sobre Procesos de Control, para obtener guía adicional.

La fortaleza de todos los mercados financieros depende de la confianza de los inversores. Los acontecimientos que incluyen acusaciones de delitos por parte de los ejecutivos corporativos, los auditores externos y otros participantes del mercado, han debilitado su confianza.

Como respuesta a esta amenaza, el Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica y un creciente número de organismos legislativos y de regulación de otros países han aprobado leyes y reglamentaciones referidas a declaraciones e información financiera de las organizaciones. En los Estados Unidos, la denominada Ley Sarbanes-Oxley de 2002 (la Ley Sarbanes-Oxley) promulga una extensa reforma que exige declaraciones adicionales y certificaciones de los estados contables por parte de los principales representantes ejecutivos y financieros.

La nueva ley desafía a las compañías a idear procesos que permitan a los altos representantes adquirir los aseguramientos necesarios sobre los cuales basar su certificación personal. Un componente clave del proceso de certificación es el manejo de los riesgos y controles internos sobre la registración y el resumen de la información contable.

### **Nuevas Exigencias Estatutarias**

La Sección 302 de la Ley Sarbanes-Oxley esboza la responsabilidad corporativa para los informes financieros, y la SEC ha emitido guías para implantar esta ley. Las Reglas de la SEC 13a-14 y 15d-14 requieren que el ejecutivo o ejecutivos principales del emisor y el representante o representantes financieros principales, o quienes desempeñen funciones similares, certifiquen en cada informe anual o trimestral, incluyendo los transitorios, enviados o presentados por el emisor bajo la Sección 13(a) o 15(d) de la Ley del Mercado de Valores (Exchange Act) lo siguiente:

- ✚ Que han revisado dicho informe;
- ✚ Que de acuerdo con sus conocimientos, el informe no contiene ninguna declaración falsa de un hecho material u omite un hecho material necesario para hacer una declaración, a la luz de las circunstancias bajo las cuales se realizan dichas declaraciones, sin engañar con respecto al período cubierto por el informe;
- ✚ Que de acuerdo con sus conocimientos, los estados contables y demás información financiera incluida en el informe, expresan claramente en todos los aspectos materiales la condición financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de caja del emisor a la fecha y por los períodos presentados en el informe.
- ✚ Que esta persona y los demás representantes certificantes:
  - Son responsables de establecer y mantener información de controles y procedimientos (una nueva definición que refleja el concepto de controles y procedimientos relacionados con la información incorporada en la Sección 302(a)(4) de la Ley), para el emisor;
  - Han diseñado dicha información de controles y procedimientos para asegurar que se les dé a conocer la información significativa,

especialmente durante el período en el cual el informe periódico está siendo preparado;

- Han evaluado la eficacia de la información de controles y procedimientos del emisor hasta una fecha dentro de los 90 días antes de la presentación del informe; y
  - Han presentado en el informe sus conclusiones sobre la eficacia de la información de controles y procedimientos basadas en la evaluación exigida hasta aquella fecha;
- ✚ Que esta persona y los demás representantes certificantes han revelado a los auditores y al comité de auditoría del Consejo de Administración del emisor (o a las personas que cumplen funciones equivalentes):
- Todas las deficiencias significativas en el diseño u operación de los controles internos (un término preexistente relacionado con los controles internos respecto de la información financiera) que pudieron afectar adversamente la facultad del emisor para registrar, procesar, resumir e informar los datos contables, y hayan identificado para los auditores del emisor cualquier debilidad material en los controles internos;
  - Cualquier fraude, material o no, que involucre a los gerentes u otros empleados que tengan un rol significativo en los controles internos del emisor; y
  - Si hubo o no cambios significativos en los controles internos o en otros factores que pudieron afectar significativamente los controles internos con posterioridad a la fecha de su evaluación, incluyendo cualquier acción correctiva respecto de deficiencias significativas y debilidades materiales.

### **Acciones Recomendadas para los Auditores Internos**

Las siguientes acciones y consideraciones son ofrecidas a los auditores internos como servicios de valor agregado que pueden ser proporcionados respecto de los informes financieros trimestrales, las declaraciones y las certificaciones de la dirección, relacionadas con las exigencias de la SEC y de la Ley Sarbanes-Oxley. Estas acciones recomendadas también se ofrecen como mejores prácticas para compañías que no cotizan en bolsa y otras

organizaciones que deseen adoptar procesos similares sobre la información financiera trimestral.

- a) El rol del auditor interno en tales procesos puede abarcar un amplio rango, desde ser el diseñador inicial del proceso, un participante en un comité de declaraciones, el coordinador o enlace entre la gerencia y sus auditores, hasta ser un asesor independiente del proceso.
- b) Todos los auditores internos involucrados en los procesos de informes trimestrales y declaraciones deben tener claramente definido su rol y evaluar sus responsabilidades con las correspondientes Normas sobre Consultoría y Aseguramiento del IIA, y con la guía contenida en los Consejos para la Práctica relacionados.
- c) Los auditores internos deben asegurar que las organizaciones tengan una política formal y procedimientos documentados para gobernar los procesos de los informes financieros trimestrales, las declaraciones relacionadas y los requerimientos reguladores de información.

Las revisiones apropiadas de cualquier política y procedimiento por parte de abogados, auditores externos y otros expertos pueden ayudar a asegurar que las políticas y procedimientos sean integrales y reflejen con precisión las exigencias aplicables.

- d) Los auditores internos deben alentar a las organizaciones a establecer un comité de declaraciones para coordinar el proceso y proporcionar vigilancia a los participantes. En este comité debe haber representantes de áreas clave de la organización, incluyendo gerentes financieros, el asesor legal, el gerente de riesgos, el auditor interno, y cualquier otra área que brinde información o datos para las presentaciones y declaraciones exigidas por regulaciones.

Normalmente, el director ejecutivo de auditoría (DEA) debe ser uno de los miembros del comité de declaraciones. Se tendrá en cuenta la posición que

ocupará el DEA dentro del comité. El DEA que sirva como Presidente del comité, o miembro regular o votante debe ser consciente de las consideraciones de independencia, y se le aconseja revisar las Normas del IIA y los Consejos para la Práctica relacionados para obtener la guía e información requeridas. La posición como miembro “ex officio” normalmente no crea problemas de independencia.

- e) Los auditores internos deben revisar y evaluar periódicamente los procesos de informe trimestral y declaraciones, las actividades del comité de declaraciones y la documentación relacionada, y proporcionar a la dirección y al comité de auditoría una evaluación del proceso y aseguramiento respecto de las operaciones en general y del cumplimiento de las políticas y procedimientos.

Los auditores internos cuya independencia pueda verse afectada debido al rol asignado en el proceso, deben asegurarse de que la dirección y el comité de auditoría puedan obtener el adecuado aseguramiento sobre el proceso de otras fuentes. Estas fuentes pueden ser tanto auto evaluaciones internas como de terceras partes, tales como auditores externos o consultores.

- f) Los auditores internos deben recomendar las mejoras apropiadas a las políticas, procedimientos y al proceso de información trimestral y declaraciones relacionadas, basadas en los resultados de una evaluación de las actividades relacionadas. Las mejores prácticas recomendadas para tales actividades pueden incluir todos los siguientes procedimientos y herramientas, o componentes de ellos, dependiendo del proceso específico utilizado por cada organización:

- ✚ Políticas, procedimientos, controles, e informes de vigilancia adecuadamente documentados.
- ✚ Checklist trimestrales de procedimientos y elementos de control clave.
- ✚ Informes de control estándar sobre controles clave de declaraciones.
- ✚ Autoevaluaciones de la dirección o gestión (tales como la Autoevaluación de Control; CSA, en inglés)

- ✚ Declaraciones de representación o de finalización de gerentes clave.
  - ✚ Revisar los borradores de las presentaciones exigidas por regulaciones antes de ser emitidas.
  - ✚ Procesar mapas que documenten la fuente de datos para las presentaciones exigidas por regulaciones, los controles clave, y las partes responsables para cada elemento.
  - ✚ Hacer el seguimiento de los elementos pendientes informados previamente.
  - ✚ Considerar los informes de auditoría interna emitidos durante el período.
  - ✚ Revisiones con objetivos especiales o específicos de áreas de alto riesgo, complejas o problemáticas; incluyendo estimaciones contables materiales, valuaciones de reservas, actividades contingentes, subsidiarias principales, joint ventures, y entidades con propósitos especiales.
  - ✚ Observación del proceso de cierre de los estados contables y los asientos de ajuste relacionados, incluyendo ajustes descartados.
  - ✚ Llamadas en conferencia con los gerentes clave de localizaciones lejanas, para asegurar que se les haya tenido en cuenta y que hayan participado todos los componentes principales de la organización.
  - ✚ Revisar juicios potenciales o pendientes, y obligaciones contingentes.
  - ✚ El informe de control interno del DEA, emitido al menos anualmente, y posiblemente en forma trimestral.
  - ✚ Reuniones convocadas regularmente del comité de declaraciones y del comité de auditoría.
- g) Los auditores internos deben comparar los procesos para cumplir con la Sección 302 de la Ley Sarbanes-Oxley (información financiera trimestral y declaraciones) con los procedimientos desarrollados para cumplir con la Sección 404 referidos a la evaluación anual y al informe público sobre controles internos emitidos por la dirección. Los procesos diseñados para ser similares o compatibles contribuirán a la eficiencia operativa y a reducir la probabilidad o el riesgo de que los problemas y errores ocurran o no sean detectados. Si bien los procesos y procedimientos pueden ser similares, es posible que el rol del auditor interno pueda variar. En algunas



organizaciones el trabajo de los auditores internos puede formar la base de las aseveraciones de la dirección sobre el control interno, mientras que en otras organizaciones los auditores internos pueden ser llamados a evaluar la evaluación de la dirección.

- ✚ La naturaleza del trabajo del auditor interno, y su utilización, pueden afectar potencialmente el tratamiento o grado de confianza que el auditor externo tenga del trabajo del auditor interno. Los auditores internos deben asegurar que el rol de cada participante sea claro y que las actividades estén coordinadas y acordadas con la dirección y con los auditores externos.
- ✚ En las organizaciones en las cuales la dirección realiza su propia evaluación de controles como base para formarse una opinión, los auditores internos deben evaluar dicha evaluación y su documentación de soporte.
- ✚ Los auditores internos deben evaluar cómo se clasifican los comentarios del informe de auditoría interna y asegurar que aquellos que puedan ser objeto de declaración en las certificaciones trimestrales o en el informe anual sobre controles internos sean comunicados apropiadamente a la dirección y al comité de auditoría. Debe tenerse especial cuidado de que tales comentarios sean resueltos adecuadamente y en forma oportuna.

#### **Consejo para la Práctica 2120.A1-4: Auditoría del Proceso de Información Financiera Interpretación de la Norma 2120.A1 de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna**

Este Consejo para la Práctica explora el rol y las responsabilidades del auditor interno en el proceso de información financiera de una organización. Los roles de la alta dirección, los auditores internos y los auditores externos son:

- ✚ La dirección ejecutiva es la "dueña" del ambiente de control y la información financiera, incluyendo las notas y demás declaraciones que acompañan a los estados contables.
- ✚ El auditor externo asegura al usuario de la información financiera que la información reportada representa fielmente la condición financiera y el

resultado de las operaciones de la organización de acuerdo con principios contables de aceptación general.

- ✚ El auditor interno lleva a cabo procedimientos con el fin de proporcionar un nivel de aseguramiento a la alta dirección y al comité de auditoría u otro comité del órgano de gobierno de que los controles que rodean los procesos que soportan el desarrollo del informe financiero son eficaces.

El Consejo para la Práctica 2060-2 Relaciones con el Comité de Auditoría cubre las interacciones del auditor interno con el comité de auditoría. El Consejo para la Práctica 2120.A1-1 Evaluación e Información sobre Procesos de Control trata la evidencia necesaria para evaluar un sistema de controles internos y formar una opinión. El Consejo para la Práctica 2120.A1-3 "El Rol del Auditor Interno en los Informes Financieros Trimestrales, Declaraciones y Certificaciones de la Dirección proporciona una guía sobre los requerimientos de la Ley Sarbanes-Oxley de los Estados Unidos de Norteamérica y las reglas relacionadas de la Comisión Nacional de Valores de ese país. El presente Consejo para la Práctica se refiere a las relaciones del auditor interno con la alta dirección y con el auditor externo, con respecto al proceso de información financiera.

Los informes publicados sobre los fallos de gobierno corporativo en los Estados Unidos de Norteamérica y otros países subrayan la necesidad de lograr una mayor responsabilidad y transparencia por parte de todas las organizaciones - comerciales, sin ánimo de lucro y gubernamentales-. La alta dirección, los Consejos de Administración, los auditores internos y los auditores externos son los pilares sobre los cuales se construye el gobierno eficaz de las organizaciones. La actividad de auditoría interna juega un rol clave en el apoyo al buen gobierno de las organizaciones; tiene una posición excepcional para ayudar a la mejora de sus operaciones, evaluando y mejorando la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

Recientes iniciativas han puesto énfasis en la necesidad de que la alta dirección sea más responsable de la información contenida en los informes

financieros de la organización. La alta dirección y el comité de auditoría de muchas organizaciones están solicitando servicios adicionales a la actividad de auditoría interna para mejorar los procesos de gobierno e información financiera. Estas solicitudes incluyen evaluaciones de los controles internos de la organización respecto de la información financiera y la confiabilidad e integridad de sus informes financieros.

#### **(a) Información sobre Control Interno**

El comité de auditoría u otro comité del Consejo de Administración y la actividad de auditoría interna de la organización tienen metas entrelazadas. El rol central del director ejecutivo de auditoría (DEA) es asegurar que el comité de auditoría reciba los servicios de soporte y aseguramiento que necesita y solicita. Uno de los objetivos principales del comité de auditoría es vigilar los procesos de información financiera de la organización para asegurar su confiabilidad y equidad. El comité y la alta dirección típicamente solicitan que la actividad de auditoría interna lleve a cabo el suficiente trabajo de auditoría y obtenga toda la información disponible durante el año para formar una opinión sobre la adecuación y eficacia de los procesos de control interno. El DEA normalmente comunica esa información general, en forma oportuna, al comité. El comité evaluará la cobertura y adecuación del informe del DEA y podrá incorporar sus conclusiones al informe del propio comité dirigido al órgano de gobierno.

Los planes de trabajo y los trabajos de aseguramiento específicos que desempeña la actividad de auditoría interna comienzan con una cuidadosa identificación de las exposiciones que enfrenta la organización. El plan de trabajo de auditoría interna está basado en los riesgos y la evaluación de los procesos de gestión de riesgos y controles mantenidos por la dirección para mitigar aquellos riesgos.

Entre los hechos y transacciones incluidos en la identificación de riesgos están los siguientes:

- ✚ Nuevos negocios, incluyendo fusiones y adquisiciones.
- ✚ Nuevos productos y sistemas.
- ✚ Inversiones conjuntas (joint ventures) y asociaciones.

- ✚ Reestructuraciones.
- ✚ Estimaciones de gestión, presupuestos y pronósticos.
- ✚ Asuntos medioambientales.
- ✚ Cumplimiento de regulaciones.

### **(b) Un Marco para el Control Interno**

La evaluación de un sistema de control interno de una organización debe emplear una amplia definición de control. El IIA considera que la guía más eficaz de control interno disponible actualmente es el informe Control Interno - Un Marco Integral, publicado en 1992 y 1994 por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras (COSO, según sus siglas en inglés) de la Comisión Treadway. Si bien el uso del modelo COSO está ampliamente aceptado, puede ser apropiado utilizar algún otro modelo reconocido y creíble. En algunas ocasiones los requerimientos legales o de regulaciones especifican el uso de un modelo o diseño de control en particular para una organización o sector económico dentro de un país.

Algunas conclusiones del informe Control Interno - Un Marco Integral son relevantes para el presente examen.

- ✚ El control interno está definido en forma amplia; no está limitado a los controles contables y no está restringido estrechamente a la información financiera.
- ✚ Si bien los informes financieros y contables son cuestiones importantes, existen otros aspectos importantes en el negocio, tales como la protección de recursos, la eficiencia y eficacia operativa, y el cumplimiento de leyes, regulaciones y políticas de la organización. Estos factores tienen un impacto sobre la información financiera.
- ✚ El control interno es la responsabilidad de la dirección y requiere la participación de todas las personas dentro de la organización para ser eficaz.
- ✚ El marco de control está unido a los objetivos del negocio y es lo suficientemente flexible para ser adaptable.

### Información sobre la Eficacia del Control Interno

El DEA debe proporcionar al comité de auditoría la evaluación de auditoría interna respecto de la eficacia de los sistemas de control de la organización, incluyendo su juicio sobre la adecuación del modelo o diseño de control. Un órgano de gobierno debe confiar en la dirección para mantener un sistema de control interno adecuado y eficaz. Reforzará esa confianza con la vigilancia independiente. El Consejo de Administración o su comité de auditoría (u otro comité designado) deben efectuar las siguientes preguntas, y se espera que el DEA ayude a responderlas.

(a) ¿Existe un fuerte ambiente y cultura éticos?

- ✚ ¿Los miembros del Consejo y los altos ejecutivos establecen altos ejemplos de integridad?
- ✚ ¿Son realistas los objetivos e incentivos de desempeño, o crean una presión excesiva en los resultados de corto plazo?
- ✚ ¿El código de conducta de la organización está reforzado con capacitación y comunicación de arriba hacia abajo? ¿El mensaje llega a todos los empleados?
- ✚ ¿Están abiertos los canales de comunicación de la organización?  
¿Todos los niveles de dirección obtienen la información que necesitan?
- ✚ ¿Está establecida la tolerancia cero para la información financiera fraudulenta en todo nivel?

(b) ¿Cómo identifica y maneja los riesgos la organización?

- ✚ ¿Existe un proceso de gestión de riesgos; es eficaz?
- ✚ ¿Se maneja el riesgo a través de toda la organización?
- ✚ ¿Se discuten los riesgos principales abiertamente con el Consejo de Administración?

(c) ¿Es eficaz el sistema de control?

- ✚ ¿Los controles de la organización respecto del proceso de información financiera son integrales, incluyen la preparación de los estados contables, las notas relacionadas y demás declaraciones requeridas y discrecionales que forman parte de los estados financieros?
- ✚ ¿Tanto la alta dirección como la gerencia de línea demuestran que aceptan la responsabilidad del control?

- ✚ ¿Hay una creciente frecuencia de "sorpresas" a nivel público, de la alta dirección o del Consejo de Administración, sobre los resultados financieros informados o en las declaraciones financieras que los acompañan?
- ✚ ¿Existe buena comunicación e información a través de la organización?
- ✚ ¿Los controles son vistos como mejoras para el logro de objetivos, o como "un mal necesario"?
- ✚ ¿Se contrata personal calificado oportunamente, y recibe capacitación adecuada?
- ✚ ¿Las áreas problemáticas se solucionan rápida y completamente?
- ✚ ¿Hay una fuerte vigilancia?
- ✚ ¿El consejo de administración es independiente de la dirección, está libre de conflicto de intereses, está bien informado y es inquisitivo?
- ✚ ¿Auditoría interna cuenta con el apoyo de la alta dirección y el comité de auditoría?
- ✚ ¿Los auditores internos y externos disponen y utilizan líneas abiertas de comunicación y acceso privado con todos los miembros de la alta dirección y el comité de auditoría?
- ✚ ¿La gerencia de línea está vigilando el proceso de control?
- ✚ ¿Hay un programa para vigilar los procesos externalizados?

Los controles internos no pueden asegurar el éxito. Malas decisiones, malos gerentes, o factores medioambientales pueden anular controles. Además, una gerencia deshonesto puede pasar por alto los controles e ignorar o suprimir las comunicaciones de sus subordinados. Un órgano de gobierno activo e independiente que esté acompañado de comunicaciones abiertas y veraces por parte de todos los componentes de la dirección y esté asistido por funciones financieras, legales y de auditoría interna capaces, tendrá la capacidad de identificar problemas y proporcionar una vigilancia eficaz.

## **b) Roles para el Auditor Interno**

El DEA necesita revisar la evaluación de riesgos y los planes de auditoría para el año, si no se han comprometido los recursos necesarios para ayudar a la alta dirección, al comité de auditoría y al auditor externo en sus responsabilidades para el régimen de información financiera para el próximo

año. El proceso de información financiera comprende los pasos para crear la información y preparar los estados contables, las notas relacionadas y demás declaraciones que acompañan a los informes financieros de la organización.

El DEA debe asignar los recursos de auditoría interna para los procesos de información financiera, gobierno y control, en forma consistente con la evaluación de riesgos de la organización. El DEA debe realizar procedimientos que brinden un nivel de aseguramiento para la alta dirección y el comité de auditoría respecto de si los controles que rodean los procesos que soportan el desarrollo de los informes financieros están adecuadamente diseñados y son ejecutados eficazmente. Los controles deben ser adecuados para asegurar la prevención y detección de errores significativos, irregularidades, suposiciones y estimaciones incorrectas, y otros hechos que puedan generar imprecisiones o inexactitudes en los estados contables, notas relacionadas u otras declaraciones.

La lista siguiente sugiere temas que el DEA debe considerar al apoyar el proceso de gobierno de la organización y las responsabilidades de vigilancia del órgano de gobierno y su comité de auditoría (u otro comité designado), con el fin de asegurar la confiabilidad e integridad de los informes financieros.

#### (a) Información Financiera

- ✚ Proporcionar información relevante para la designación de los auditores externos.
- ✚ Coordinar los planes de auditoría, la cobertura y programación con los auditores externos.
- ✚ Compartir los resultados de auditoría con los auditores externos.
- ✚ Comunicar las observaciones pertinentes a los auditores externos y al comité de auditoría respecto de las políticas contables y las decisiones de políticas (incluyendo decisiones contables para elementos discrecionales y transacciones fuera del balance de situación), componentes específicos del proceso de información financiera, y transacciones y eventos financieros inusuales o complejos (por ejemplo,

transacciones con partes relacionadas, fusiones y adquisiciones, inversiones conjuntas -joint ventures-, y transacciones de asociación)

- ✚ Participar en el proceso de revisión de la información y declaraciones financieras con el comité de auditoría, los auditores externos y la alta dirección, evaluando la calidad de los informes financieros, incluyendo aquellos presentados a los organismos de regulación.
- ✚ Evaluar la adecuación y eficacia de los controles internos de la organización, específicamente aquellos controles sobre el proceso de información financiera. Esta evaluación debe considerar la susceptibilidad de la organización al fraude y la eficacia de los programas y controles para mitigar o eliminar aquellas exposiciones.
- ✚ Vigilar el cumplimiento del código de conducta por parte de la dirección, y asegurar que las políticas éticas y otros procedimientos que promuevan la conducta ética se están cumpliendo. Un factor importante al establecer una cultura ética eficaz en la organización es cuando los miembros de la alta dirección establecen un buen ejemplo de conducta ética y brindan comunicaciones abiertas y veraces a los empleados, al consejo de administración y a las partes interesadas externas.

#### (b) Gobierno Corporativo

- ✚ Revisar las políticas corporativas referidas al cumplimiento de leyes y regulaciones, ética, conflicto de intereses, y la investigación oportuna y minuciosa de malas conductas y alegatos de fraude.
- ✚ Revisar los litigios pendientes o los procedimientos regulatorios referidos al riesgo y gobierno de la organización.
- ✚ Proporcionar información sobre conflictos de intereses de los empleados, mala conducta, fraude, y otros resultados de los procedimientos éticos y mecanismos de reporte de la organización.

#### (c) Control Corporativo

- ✚ Revisar la confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa compilada y reportada por la organización.
- ✚ Realizar un análisis de los controles para las políticas contables críticas y compararlos con las prácticas preferentes (por ejemplo, en las



transacciones que generan dudas sobre el reconocimiento de ingresos o en el tratamiento de las transacciones fuera del balance de situación, se debería revisar el cumplimiento de las normas contables de aceptación general apropiadas).

- ✚ Evaluar la razonabilidad de las estimaciones y suposiciones utilizadas en la preparación de los informes operativos y financieros.
- ✚ Asegurar que las estimaciones y suposiciones incluidas en las declaraciones o comentarios están en línea con la información y prácticas subyacentes de la organización y con elementos similares reportados por otras compañías, si corresponde.
- ✚ Evaluar el proceso de preparación, revisión, aprobación y contabilización de asientos de diario.
- ✚ Evaluar la adecuación de los controles en la función contable.

**Consejo para la Práctica 2120.A4-1: Criterios de Control Interpretación de la Norma 2120.A4 de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna** Los auditores internos deben tener en cuenta las siguientes sugerencias al evaluar criterios de control. Esta guía no pretende abarcar todas las consideraciones que pueden ser necesarias durante dicha evaluación, sino ser simplemente un conjunto de temas recomendados para ser tenidos en cuenta.

Antes de que puedan evaluarse los controles, la dirección debe determinar el nivel de riesgo que desea asumir en el área a ser revisada. Los auditores internos deben identificar cuál es ese nivel de riesgo. Esta identificación debe hacerse en términos de reducción del impacto potencial de las amenazas clave para el logro de los objetivos principales en el área bajo revisión.

Si la dirección no ha identificado los riesgos clave y el nivel de riesgo que desea asumir, auditoría interna puede ayudarle mediante la facilitación de talleres de identificación de riesgo u otras técnicas utilizadas por la organización.

Una vez que se ha determinado el nivel de riesgo, podrán evaluarse los controles que existen, con el fin de determinar sus expectativas de éxito en la reducción de los riesgos hasta el nivel deseado.

Tomando en consideración lo previamente indicado, El modelo de evaluación de Control Interno a desarrollar será basado en el Marco General establecido en el Informe COSO.

### **3.3.2 Modelo de Evaluación del Control Interno sobre el reporte financiero**

#### **3.3.2.1 Definición de la Evaluación del Control Interno sobre el reporte financiero**

La evaluación del Control Interno es la supervisión (y valoración) del funcionamiento de los controles específicos y generales realizada por personal independiente (Unidad de Auditoría Interna) de aquel encargado de la planificación, diseño, implantación y realización de los mecanismos de control y de las actividades propias de los procesos, que también hace o debe hacer su propia supervisión.

Permite evaluar el funcionamiento del Modelo de Control Interno y actuar como una actividad de control detectiva, que facilita la identificación de debilidades en el Modelo o errores en el proceso de reporte contable con el fin de solventarlos y por tanto garantizar la fiabilidad de la información financiera registrada.

#### **3.3.2.2 Objetivos de la evaluación**

##### **a) Proporcionar a la Dirección una herramienta de evaluación del Modelo de Control Interno y del proceso general de reporte de la información financiera**

A través de una evaluación periódica del funcionamiento de los distintos elementos de control de una compañía, la Dirección obtiene una seguridad razonable del correcto funcionamiento del Modelo.

##### **b) Identificar debilidades en el Modelo de Control Interno sobre el reporte financiero e iniciar los mecanismos definidos para solventar dichas debilidades**

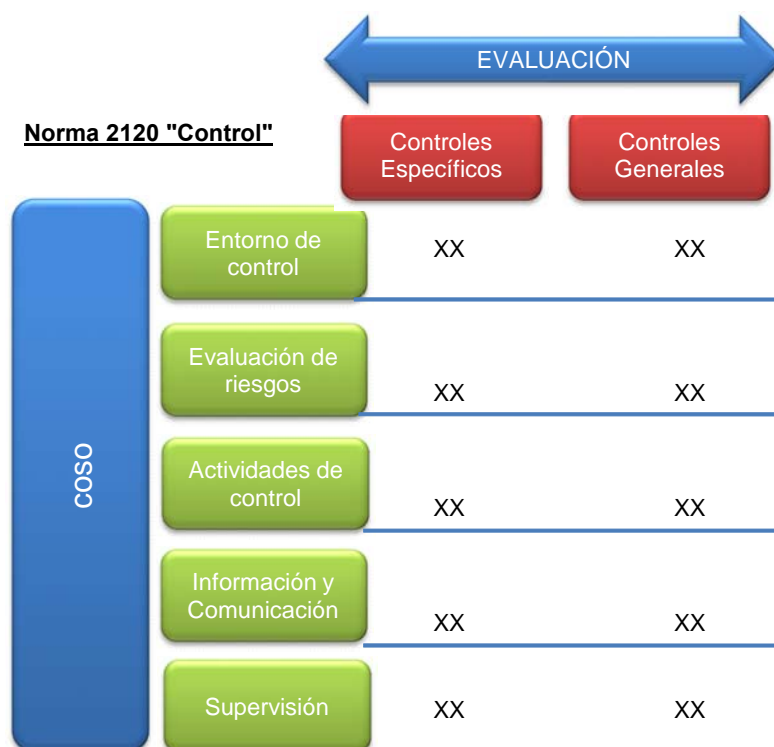
La identificación de debilidades en el Modelo desencadena procedimientos encaminados a resolverlas, por lo que la Unidad de Auditoría

Interna actúa como una parte más del Modelo de Control Interno sobre el reporte financiero.

c) **Motivar a los profesionales que participan en el Modelo para que cumplan sus funciones con el máximo compromiso posible** Es un hecho evidente, que el compromiso de los profesionales mejora cuando son conscientes de que su desempeño va a ser evaluado. Al margen de que se implanten actividades de supervisión y mecanismos generales encaminados a obtener el mayor compromiso posible, el ambiente general de control se refuerza con la evaluación periódica del compromiso y competencia de los profesionales que participan en el Modelo de Control.

d) **Verificar que el Control Interno sobre el reporte financiero en un determinado periodo ha sido efectivo** A partir de pruebas específicas sobre los distintos elementos de control implantados, específicos y generales, la Unidad de Auditoría Interna, realiza una valoración global del conjunto de controles implantados, verificando que los mismos permitan prevenir, detectar y, en caso de que sea necesario, corregir errores en la información financiera con anterioridad a la publicación de la misma.

El marco teórico para la implantación del sistema de Control Interno y la evaluación del correcto funcionamiento, desarrollado en las páginas anteriores, estos mecanismos de control, en función del componente del informe COSO, las normas y consejos emitidos por el IIA, y los requerimientos de la ley Sarbanes-Oxley esquemáticamente queda así:



### 3.4 Auditoría del Control Interno para compañías públicas

“La sección 404 de la ley Sarbanes Oxley Act requiere de los auditores externos de las compañías, auditar el control interno sobre el informe financiero y emitir su certificación. En adición la sección 404 requiere realizar una declaración por parte de la Administración de la evaluación del control interno y emitir su informe. Mientras el énfasis de esta sección es sobre la responsabilidad de los auditores externos con respecto al reporte del control interno, empezamos con una perspectiva general de la responsabilidad de la Administración.

#### 3.4.1 Responsabilidad de la Administración para el Control Interno

La sección 404 de la ley Sarbanes Oxley obliga a la administración de las compañías públicas ha incluir en su reporte anual ante la SEC (Security Exchange Comisión), un reporte del control interno de la compañía sobre el informe financiero. Según la PCAOB<sup>3</sup> en el reporte se debe incluir que se han efectuado las siguientes actividades:

<sup>3</sup> Public Company Accounting Oversight Board (Junta de Vigilancia de las Compañías de Contabilidad Pública)

- Evaluar los controles diseñados para prevenir o detectar fraudes, incluidos los controles a la dirección.
- Evaluar el control del proceso del informe financiero al final de ejercicio.
- Evaluar el control sobre la veracidad de los asientos contables.
- Identificar el diseño por parte de la administración para la evaluación del control interno.
- Incluir la evaluación de la administración de lo efectivo del control interno sobre el reporte financiero al término del más reciente periodo fiscal, incluyendo una declaración de si el control interno sobre el reporte financiero es efectivo.
- Incluir una declaración de que los auditores de la compañía han emitido una certificación del reporte sobre la evaluación hecha por la administración.
- Asesoramiento del diseño y la eficacia del funcionamiento de los controles internos relacionados con el mantenimiento de los balances financieros relevantes.
- Comprensión de la importancia de las transacciones anotadas, autorizadas, procesadas, y contabilizadas.
- Documentar suficiente información sobre el flujo de transacciones para identificar posibles errores o fraudes que hayan podido ocurrir.
- Evaluar la credibilidad de los controles de la compañía, de acuerdo con el “COSO” (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), organización encargada de identificar fraudes financieros.

En orden de dar un reporte así, la administración debe entender y evaluar cuidadosamente su control interno.

#### **3.4.1.1 Declaración de la Administración y El Proceso de Evaluación**

Los pasajes de la Sarbanes-Oxley resultaron en un mejor proyecto de valoración, evaluación y consecuentemente de mejoramiento del control interno para aumentar la probabilidad que ambos la administración y los auditores pudieran concluir que el control interno de la compañía es efectivo. Este trabajo era realizado ya sea por la propia compañía, o con ayuda de los consultores de la compañía que a menudo es personal de una firma de Auditores, que no auditaban los estados financieros de la compañía, posteriormente, cada año, el resultado de la evaluación deben ser actualizado, anualmente la administración

debe proporcionar un reporte del control interno en el formulario 10-K de la Comisión de Valores (Securities and Exchange Commission).

La firma de los auditores externos de la compañía, puede proporcionar solo una muy limitada ayuda a la administración, porque la firma debe evitar una situación en la que su evaluación sea en esencia parte de la evaluación de la administración. La firma de Auditores al realizar la auditoría no debe crear una situación en la cual se relacione con la evaluación de la administración en ninguna manera.

La Figura 3B.1 proporciona una manera de considerar la responsabilidad de la administración, relacionando sus procesos de evaluación y la evaluación del control interno, como un punto de inicio, la Comisión de Valores proporciona la siguiente definición para el control interno:

**El control interno sobre el reporte financiero es:**

Un proceso diseñado por, o bajo la supervisión del ejecutivo principal de la compañía, y el principal ejecutivo financiero, o personas que realicen una función similar, y afectados por el consejo de directores de la compañía, Administración, y otro personal, que proporciona garantía razonablemente con respecto a la fiabilidad del reporte financiero, y la preparación de los Estados Financieros, para propósitos externos, en concordancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados, estas políticas y procedimientos incluyen que:

1. Permite el mantenimiento de estos registros, en detalle razonable, con precisión y reflejan justamente las transacciones y naturaleza de los activos de la compañía.
2. proporciona seguridad razonable que esas transacciones son registradas con precisión para permitir la preparación de los Estados Financieros, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y que los ingresos y gastos de la compañía estén siendo creados solo de acuerdo con autorizaciones de la Administración y directores de la compañía; y

3. Proporciona garantía razonablemente con respecto a prevención o detección oportuna de adquisiciones no autorizadas, uso o carácter de los activos de la compañía, que pueden tener un efecto material sobre los Estados Financieros.

El reporte de la Administración, debe estar basado sobre la anterior definición de control interno y debe resultar de una evaluación usando un aceptado “Diseño de Control”, aunque no es necesario, normalmente el marco de control usado es “El Marco Integrado de Control Interno”, creado por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

**Figura 3B.1 Evaluación de los procesos de la Administración y Evaluación del Control Interno.**



Para evaluar el control interno, del tercer al quinto paso de la figura 3B.1., la Administración debe entender el concepto de deficiencia de control, deficiencia

importante, y la debilidad material. **Una deficiencia de control**, existe cuando el diseño o la operación de un control no permiten a la administración, o empleados, en el curso normal de la realización de sus funciones, detectar errores en forma oportuna.

**Una deficiencia importante**, es un control deficiente (o una combinación de controles deficientes) que afecta negativamente la habilidad de compañía, para iniciar, autorizar, registrar, procesar, o a la fiabilidad de los datos del informe financiero para propósitos externos, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, de modo que hay más de una remota probabilidad de una incorrecta declaración anual de los estados financieros de la empresa o de los Estados Financieros intermedios, que es más que intrascendente y no será prevenida o detectada.

**Una debilidad material** es una deficiencia importante, o la combinación de importantes deficiencias en los resultados, que más de una remota probabilidad de que una de las inexactitudes de los Estados Financieros anuales o intermedios no será prevenida o detectada. La figura 3B.2 compara la probabilidad de que ocurra y la cantidad de errores potenciales que entraña para la deficiencia de control, deficiencias importantes, y las debilidades.

**Figura 3B.2 Comparación de la definición de Deficiencia de Control, Deficiencias Significativa y Debilidad Material.**

	<i>Probabilidad</i>	<i>Monto potencialmente involucrado</i>
<b>Deficiencia de Control</b>	El diseño u operación de control no permite la prevención o detección oportuna de errores.	Cualquier error (material o inmaterial)
<b>Deficiencia Significativa</b>	Más que remota	Más que errores intrascendentes
<b>Debilidad Material</b>	Más que remota	Falsedad

Al evaluar la importancia de las deficiencias detectadas, cuantitativos y cualitativos son considerados factores. Factores cuantitativos dirección de la cuantía de la pérdida potencial. Factores cualitativos incluyen la consideración de la naturaleza de las cuentas, las afirmaciones en cuestión y el futuro



razonablemente posible de las consecuencias de la deficiencia. Además, el examen de una deficiencia de control debería incluir también el análisis de si existen otros controles de compensación, ya sea para prevenir o detectar posibles errores.

La figura 3B.3 ilustra las relaciones entre las deficiencias de control, deficiencias importantes y las debilidades materiales. Como ilustra la figura, todas las debilidades materiales son deficiencias importantes, pero no todas las deficiencias de control son debilidades.

**Figura 3B-3 Relación entre una Deficiencia de Control, una Deficiencia Importante y una Debilidad Material**



La gestión debe obtener una comprensión significativa de las cuentas con el fin de identificar y evaluar las principales clases de transacciones. Las principales clases de transacciones son las que afectarán materialmente las cuentas importantes, ya sea directamente a través de las entradas en el libro mayor o indirectamente a través de la creación de derechos u obligaciones que pueden o no estar registrados en el libro mayor.

Los procesos y las clases de transacciones se clasifican como de rutina, no rutinarias, o la estimación de las transacciones. Las relaciones entre los anteriores términos se discute más adelante en este capítulo cuando hablamos de la responsabilidad del auditor para obtener una comprensión del control interno.

Si bien la gestión está obligada a comunicar deficiencias significativas al comité de auditoría, si se trata de una debilidad material de fin de año que causa una modificación del informe sobre el control interno.

En consecuencia, como se indica en la Figura 3B.1, cuando se detecten deficiencias considerables, se toman las medidas para corregirlos. Como mínimo, la gestión intentará eliminar las debilidades materiales antes de la fecha en la que se requiere para concluir sobre su control interno (como se explicará más adelante, normalmente el último día del año fiscal). La administración debe darse cuenta cuando existe una debilidad material al final del año, en su informe sobre el control interno disponible al público, debe llegar a la conclusión de que la empresa no mantiene un sistema eficaz de control interno sobre el reporte financiero.

Una parte obligatoria de la evaluación del proceso de gestión es la debida documentación de control interno. Si bien esto se muestra al final en la secuencia indicada en la figura 3B.1, la documentación a menudo ocurre a lo largo de toda la evaluación y en la evaluación del control interno.

En cuanto a la presentación de informes, cuando la administración considera que no existen debilidades materiales al final de año, es capaz de emitir un informe que concluye que la empresa mantiene eficaz control interno sobre el reporte financiero. Un ejemplo de dicho informe se incluye en la Figura 3B.4. Por último, como se comenta en la siguiente sección, los auditores también informan sobre el control interno y sobre el informe de gestión.” (17:10)

**Figura 3B.4 Informe de la administración sobre el control interno**

La administración es responsable de establecer y mantener un adecuado control interno sobre el reporte financiero. La administración también es responsable de la presentación de informes del control interno de la empresa sobre el reporte financiero. Hemos evaluado el control interno de la Compañía Guatemala Unlimited Company, S.A. sobre el reporte financiero basado en los criterios establecidos en el Marco Integrado de Control Interno emitido por el Comité de Organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO).

Nuestra evaluación no reveló debilidades materiales al 31 de diciembre de 20XX.

Creemos que la empresa Guatemala Unlimited Company, S.A. mantiene eficaz control interno sobre el reporte financiero al 31 de diciembre de 20XX, en todos los aspectos materiales, sobre la base del marco COSO. Además, no se han producido cambios significativos en la empresa de control interno sobre el reporte financiero durante 20XX a través de la fecha de este informe. Arriaga y Co, CPA, certifica esta evaluación de control interno sobre el reporte financiero y su informe siguiente en la página X.

José Luis Rodríguez  
Principal Oficial Ejecutivo

Carlos Hernández  
Principal Oficial Financiero

Febrero 12, 20XX

### **3.4.2 Responsabilidad del Auditor en la presentación de informes sobre el control interno en virtud de las auditorías según la PCAOB**

Un objetivo del auditor en una auditoría de control interno sobre la presentación de reportes financieros, consiste en expresar una opinión respecto de la efectividad del control interno sobre la presentación de reportes financieros de la compañía. Dado que el control interno de una compañía no se puede considerar que es efectivo si existen una o más debilidades materiales, para formarse una base para expresar una opinión, el auditor tiene que planear y desempeñar la auditoría para obtener evidencia competente que sea suficiente para obtener seguridad razonable, respecto de si existían debilidades materiales en la fecha que se especifica en la valoración que realiza la administración. La mayor parte de la orientación para la auditoría del control interno para el cumplimiento de la sección 404 de la Ley Sarbanes Oxley se presenta en el Estándar de Auditoría No.5 del PCAOB, *Auditoría del Control Interno sobre la Presentación de Reportes Financieros integrada con una Auditoría de Estados Financieros (en lo sucesivo, el estándar No. 5)*.

Ese análisis puede ser visto como las siguientes seis etapas:

- Planeación de la Auditoría.
- Evaluar el proceso de evaluación de la Administración.
- Obtener un entendimiento del control interno sobre el reporte financiero (control interno).
- Probar y evaluar la efectividad del diseño del control interno.
- Probar y evaluar la eficacia de funcionamiento del control interno.
- Formarse una opinión sobre la eficacia del control interno.

La auditoría del control interno, sobre la presentación de reportes financieros se debe integrar con la auditoría de los estados financieros, sin embargo, los objetivos de las auditorías no son idénticos, y el auditor tiene que planear y desempeñar el trabajo para lograr los objetivos de ambas auditorías.

Para desempeñar la auditoría del control interno sobre la presentación de reportes financieros, el auditor debe usar la misma estructura conceptual de control, confiable, reconocida, que use la administración para su evaluación de la efectividad del control interno sobre la presentación de reportes financieros de la compañía.

Las Normas Internacionales de Auditoría (Nias), aplican a una auditoría de control interno sobre la presentación de reportes financieros.

### **Planeación de la Auditoría:**

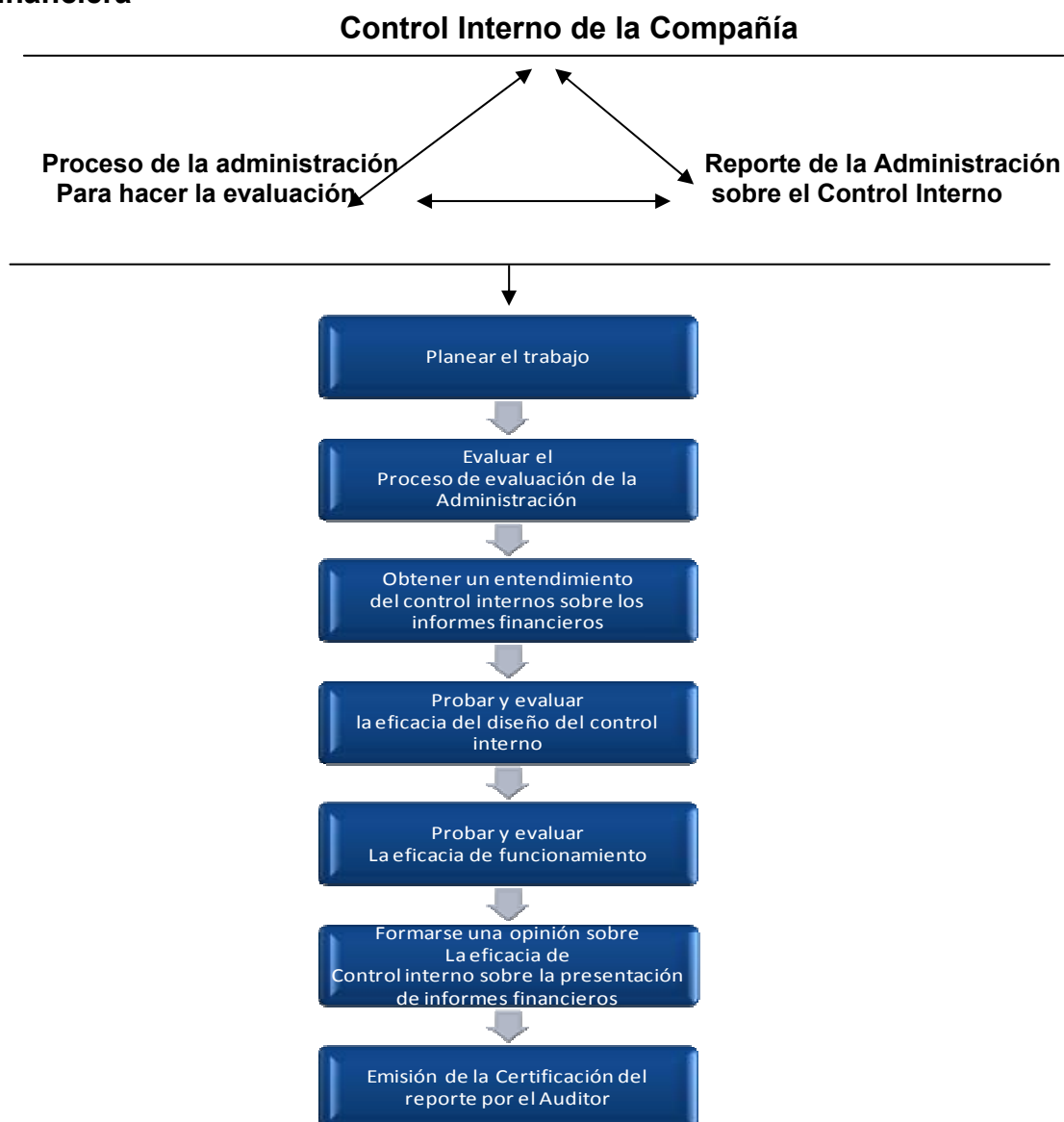
Como se indica en la Figura 3B.5, los auditores primero planean el trabajo. Cuando planea una auditoría integrada, a los efectos de las dos auditorías, los auditores examinan asuntos relativos a la industria del cliente, asuntos de reglamentación, sus negocios, y cualquier cambio reciente en la empresa. Los conocimientos de los auditores del control interno de un cliente en la etapa de planificación del trabajo pueden variar considerablemente en función de lo complicado del negocio del cliente y la experiencia del auditor con ese cliente. Esto afectará el ámbito de aplicación de los procedimientos necesarios. Por ejemplo, cuando las auditorías de los estados financieros han sido realizadas previamente para el cliente, los auditores comenzaran la auditoría de control

interno, con más información que en una circunstancia en la que se tratara de un nuevo cliente de auditoría.

Hay una sutil diferencia entre lo considerado por el auditor de control interno frente a la consideración de la auditoría de estados financieros. En la auditoría del control interno, la atención se centra en si el control interno es efectivo a partir de un punto en el tiempo -como de la fecha de cierre- que es habitualmente el último día del período fiscal. Así, para expresar la opinión de control interno, los auditores deben obtener evidencia sobre la eficacia de los controles, durante un período de tiempo-normalmente menos de todo el año-para evaluar los controles a esa fecha. En una auditoría de estados financieros, el examen de control interno se realiza para ayudar a planificar la auditoría, evaluar el riesgo de control y normalmente se basa en una evaluación para todo el año.

Entonces la auditoría de control interno y de los estados financieros se consideran “integrados”, parece obvio que las pruebas obtenidas en una auditoría pueden afectar el desempeño de la otra auditoría. Por ejemplo, a pesar de las diferencias en cuanto a las fechas relativas a las pruebas de los controles, los auditores deben evaluar los resultados de las pruebas realizadas como parte de la auditoría de los estados financieros para determinar si tienen implicaciones para la auditoría del control interno. Del mismo modo, cuando se realizan las pruebas sustantivas como parte de la auditoría de estados financieros revelan una declaración incorrecta, debe ser adecuadamente considerado en la auditoría de control interno.

**Figura 3B.5 Una Auditoría de Control Interno sobre la Información Financiera**



### **Evaluar el proceso de evaluación de la administración**

Como se indica en la Figura 3B.5, después de la planificación, los auditores obtienen una comprensión del proceso de evaluación de la administración, para evaluar la eficacia del control interno. Como punto de partida, el auditor debe determinar si la administración se ha ocupado de las pruebas de los controles sobre todas las afirmaciones relevantes, relacionadas a todas las cuentas importantes y revelaciones en los estados financieros.

Esos controles son de diversos tipos, incluidos los controles sobre:

- Iniciar, autorizar, registrar, procesar, y la presentación de informes y la divulgación de cuentas importantes.
- Selección y aplicación de los principios de contabilidad adecuados.
- Fraude a través de los programas de lucha contra el fraude y otros controles.
- Diversos tipos de transacciones importantes, incluyendo el nivel global de controles de la empresa y los controles generales de la tecnología de información, y los relacionados con el período de fin de los procesos de la información financiera (por ejemplo, la consolidación de los ajustes, reclasificaciones, ajustes finales).

Después de la identificación de los controles anteriores, los auditores deben evaluar la probabilidad de su fracaso, la magnitud de cualquier error relacionado debido a ese fracaso, y el grado en que otros controles logran compensar los mismos objetivos de control. Por ejemplo, tener una persona que es independiente de la función de conciliar los desembolsos de efectivo en la cuenta bancaria puede servir como un control de compensación que alcanza determinados objetivos de control relativos a los desembolsos. El enfoque de los auditores consiste en examinar si la gestión ha abordado tanto el diseño, la eficacia de funcionamiento de los controles y las posibles deficiencias detectadas. En última instancia, los auditores deben considerar si sus conclusiones se apoyaron en la evaluación de la administración.

Los Auditores deben examinar la documentación de la administración del control interno a fin de determinar que proporciona un apoyo razonable para su evaluación.

La documentación debería incluir información sobre:

- Diseño de los controles.
- ¿Cómo se inician las operaciones significativas, se autorizan, se registran, procesan e informar al respecto?
- Flujo de las transacciones que identifica los puntos en los que podrían ocurrir errores materiales.
- Los controles diseñados para prevenir o detectar el fraude.

- Controles durante el período de fin de proceso de información financiera.
- Los controles de salvaguarda de los activos.
- Los resultados de las pruebas de la administración en su evaluación.

Una conclusión de los auditores, que la dirección no ha documentado de manera adecuada su proceso de evaluación se considera una deficiencia de control y, posiblemente, una importante deficiencia material o de una debilidad.

### **Obtener un entendimiento del control interno sobre la información financiera**

La figura 3B.5 indica que los auditores obtendrán un entendimiento de control interno después de evaluar el proceso de evaluación de la administración. En la actualidad las diversas medidas rara vez son distintos como se da a entender por la figura. Por ejemplo, los auditores sin duda han obtenido una cantidad significativa de información sobre el control interno mientras evalúan el proceso de evaluación de la administración. Independientemente, es al mismo tiempo la obtención de un entendimiento que cambia la atención de los auditores a un mayor énfasis en sus propias pruebas, incluida la apertura de una investigación adecuada del personal del cliente, la inspección de la documentación de la empresa, en cumplimiento de la aplicación de controles específicos y la realización de recorridos de las transacciones.

Un recorrido, es un largo procedimiento utilizado en la auditoría, pero sobre todo se hizo hincapié en la norma No. 5 del PCAOB, implica una operación de rastreo, literalmente, a pesar de todo el sistema de información desde su creación hasta la presentación de informes financieros. Los auditores deben realizar por lo menos una guía para cada una de las principales clases de transacciones. Asimismo, el rendimiento del recorrido no debe cederse a terceros (por ejemplo, los auditores internos) para llevarla a cabo.

En las auditorías de los estados financieros, los auditores deben obtener una comprensión del diseño de los controles en cada uno de los componentes de control interno: medio ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión. Las auditorías de control interno incluyen este mismo requisito.



En la obtención de un entendimiento de control interno, los auditores deben considerar el hecho de que los controles difieren considerablemente en su amplitud de cobertura. Algunos controles tienen un efecto generalizado sobre la consecución de objetivos generales.

El nivel de control de empresa a menudo encaja en el marco del ambiente de control o seguimiento de los componentes de control interno. Por ejemplo, el nivel de control de la empresa, como parte del ambiente de control se ocupan del tono en la parte superior, la asignación de autoridad y responsabilidad, los códigos de conducta empresariales tienen un efecto generalizado. Asimismo, muchos controles generales de las tecnologías de la información sobre los programas, las operaciones de la computadora, y el acceso a los mismos, tienen un efecto generalizado en el sentido de que ayudará a asegurar que los controles de procesamiento específicos están funcionando de manera eficaz.

Otros controles están diseñados para alcanzar objetivos específicos, por ejemplo, la gestión podrá establecer controles específicos, tales como la contabilidad de todos los documentos de envío para asegurarse de que todas las ventas se registran; tales controles específicos a menudo se ajustaban a las actividades de control de los componentes del marco COSO.

Controles necesarios relativos a las áreas de eficacia del comité de auditoría, y el fin del período del proceso presentación de informes financieros reciben particular atención en la norma No. 5 del PCAOB. Una ineficaz supervisión del comité de auditoría por sí misma se considera, al menos, una deficiencia significativa y un fuerte indicador que existe una debilidad material en el control interno sobre el reporte financiero. En consecuencia, cuando se identifica que un comité de auditoría es ineficaz, los auditores realizarán análisis adicionales para determinar si se trata de una debilidad material.

El proceso de fin del período de presentación de informes financieros (denominado a menudo "cierre de los estados financieros") es siempre considerado significativo. Este involucra los procedimientos utilizados para la

entrada de todas las transacciones en el libro mayor antes de que termine el proceso de presentación de informes de los estados financieros.

Los Auditores deben evaluar todo el proceso, incluida la manera en que los estados financieros se elaboran, la medida en que participa la tecnología de la información, quienes participan de la administración, lugares implicados, el tipo de entradas de ajustes y la supervisión apropiada de las partes, incluida la gestión, el consejo de administración, y el comité de auditoría.

¿Cómo determinar qué controles los auditores pondrán a prueba? En general, los auditores se centran en una combinación de controles generales y específicos para determinar si los objetivos de los criterios de control se han logrado. Más precisamente, los auditores consideran cuentas importantes, las afirmaciones relevantes de los estados financieros, los procesos significativos y las principales clases de transacciones, y los objetivos de control para identificar los controles a probar. La figura 3B.6 ilustra gráficamente los vínculos entre las cuentas importantes y los controles que deben someterse a prueba.

**Figura 3B.6 El vínculo entre las Cuentas Significativas y los Controles a ser Probados**



### **Cuentas Significativas**

Como se indica en la Figura 3B.6, la identificación de cuentas importantes y divulgaciones es el comienzo del proceso de obtener un entendimiento de control interno. Una cuenta es importante si hay más de una remota posibilidad de que pudiera contener errores individualmente, o cuando se acumulan con otras, y que podría tener un efecto material sobre los estados financieros. Tanto la posibilidad de sobreestimación y de la subestimación se debe considerar. La evaluación debe hacerse sin dar consideración a la eficacia del

control interno. Factores que los auditores deberían tener en cuenta al decidir si una cuenta es importante incluye su:

- Tamaño y composición.
- Susceptibilidad de pérdida debido a errores o fraudes.
- Volumen de actividad, la complejidad y la homogeneidad de las distintas transacciones.
- Naturaleza.
- Contabilidad y complejidad de la presentación de informes.
- La exposición a las pérdidas.
- Probabilidad de importantes pasivos contingentes
- Existencia de transacciones con partes vinculadas.
- Cambios del período anterior.

Una diferencia puede observarse entre la auditoría de los estados financieros y la auditoría de control interno, en la auditoría de estados financieros, el control de riesgos puede ser evaluado en un nivel alto, simplemente porque representa parte de la eficiencia de un enfoque de auditoría en la que las pruebas de los controles se reduzcan al mínimo, las pruebas de fondo se utilizan como base para limitar los riesgos de auditoría.

En una auditoría de control interno, sería de prever en última instancia el control del riesgo se evalúe como de “bajo riesgo” para las diversas afirmaciones y las cuentas debido a la prueba en cuestión. De hecho, si el sistema no justifica ese “bajo riesgo” en la evaluación, puede ser debido a la existencia de una debilidad material.

Como ejemplo de la diversidad de enfoques, examinar las cuentas del activo fijo. En una auditoría de estados financieros los auditores podrían decidir realizar sólo los procedimientos sustantivos de los activos fijos debido al bajo volumen y baja percepción de riesgo. En una auditoría de control interno, tales cuentas son importantes debido a su importancia relativa a los estados financieros. En consecuencia, en una auditoría de control interno, el control sobre los activos fijos debe ser probado.

**Identificación de las afirmaciones importantes de los estados financieros**

Los auditores deben determinar la relevancia de cada una de las afirmaciones de las cuentas importantes de los estados financieros: (1) la existencia o acontecimiento, (2) integridad, (3) valoración o asignación, (4) derechos y obligaciones, y (5) la presentación y la divulgación. Las afirmaciones relevantes de una cuenta son las que tienen una influencia significativa sobre si la cuenta se presenta razonablemente, por ejemplo, la valoración puede ser muy relevante para la determinación del valor realizable neto de créditos, mientras que normalmente no es relevante para el efectivo a menos que el traslado este involucrado.

**Identificar los procesos significativos y las principales clases de transacciones**

Los auditores deben identificar cada proceso importante sobre cada una de las principales clases de transacciones. Las principales clases de transacciones son las agrupaciones de las transacciones que son significativas a los estados financieros. Considere la posibilidad de una empresa cuyas ventas podrán ser presentadas por los clientes, ya sea a través de Internet, o en una tienda minorista. Este tipo de ventas representan dos clases principales de operaciones en el proceso de ventas, también, para una empresa con una cantidad significativa de los activos fijos, el registro de la depreciación es una de las principales clases de transacciones.

Cuando los auditores consideran las principales clases de transacciones es útil clasificarlos por lo que la Norma No. 5 se refiere como “tipo de transacción” de rutina, no rutinarios o de estimación. Las transacciones de rutina son actividades recurrentes, tales como ventas, compras, ingresos y desembolsos en efectivo, y la nómina de sueldos. Transacciones no rutinarias sólo se producen periódicamente, tales como la toma de inventario físico, el cálculo de gasto de amortización o el ajuste de las monedas extranjeras; transacciones no rutinarias en general no son una parte de la rutina de flujo de las transacciones. La estimación de las transacciones son actividades que implican los criterios de la administración o supuestos, tales como la determinación de la asignación

para cuentas dudosas, el establecimiento de reservas de garantía, y la evaluación del deterioro de los activos.

A lo largo de la auditoría de control interno los auditores deben estar preocupados por los tres tipos de transacciones. Sin embargo, los auditores deben tener presente que la naturaleza única de transacciones no rutinarias, y la subjetividad que participan en la estimación de las operaciones las hace especialmente propensas a errores a menos que esté controlado de forma adecuada.

Para cada proceso significativo, los auditores deben:

- Entender el flujo de las transacciones (inicio, autorización, el registro, la elaboración y la presentación de informes).
- Identificar los puntos en los que un error podría surgir.
- Identificar los controles para hacer frente a posibles errores.
- Identificar los controles para prevenir o detectar a tiempo la adquisición no autorizada, el uso o enajenación de los activos de la sociedad.

Figura 3B.7 proporciona una ilustración de la relación entre las cuentas significativas, los procesos y los tipos de transacciones haciendo hincapié en los procesos de inventario, que supone una de las principales clases de transacciones para cada proceso.

**Figure 3B.7 Relación entre los procesos, las clases de transacciones y las cuentas significativas**

Ejemplo de procesos	Tipo de transacción	Ejemplo de cuentas significativas								
		Efectivo	Cuentas por cobrar	Reserva para cuentas dudosas (incobrables)	Inventarios	Obsolescencia de Inventarios	Anticipos	Propiedades, planta y equipo	Otras cuentas	Capital
Cierre de Estados Financieros	No rutinaria	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos de efectivo	Rutinaria	X	X						X	
Desembolsos en efectivo	Rutinaria	X							X	
Nomina	Rutinaria									
Costo de Inventario	Rutinaria	X			X					
Estimación de los compromisos	Estimación									
Estimación del exceso y obsolescencia de Inventario	Estimación					X				
Calculo de baja de costo o de Mercado.	Estimación									
Calculo de LIFO	No rutinaria					X				
Conteo físico de inventario	No rutinaria					X				
Cuentas por Cobrar y Ventas	Rutinaria		X							
:										
:										

Fuentes: Adaptado de Ernst & Young, *La evaluación del control interno: Consideraciones para la Documentación de los Controles en el Proceso de transacciones o Nivel de aplicación*, 2003.

### 3.5 Marco de referencia de información financiera

El marco de referencia para la preparación de estados financieros, este termino cubre los balances de situación, los estados de resultados o cuentas de pérdidas y ganancias, los estados de flujo de fondos, las notas y los demás estados y material explicativo que se identifica como parte de los estados financieros, para efectos del presente documento se tomara como marco de referencia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) que le son aplicables al área de pasivos, asimismo, los aspectos básicos que debe cumplir la información financiera para propósitos del caso practico.

#### 3.5.1 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs)

Con fecha 20 de diciembre 2007, fue publicado en el Diario Oficial la resolución de El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en la cual se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en

Guatemala a que se refiere el Código de Comercio y como marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs – en inglés International Financial Reporting Standards IFRS-) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB). La vigencia de esta resolución es a partir del año 2008 y obligatoriamente a partir de enero de 2009.

Adicionalmente, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, publicó la resolución en la que se adoptan en Guatemala las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB). Esta resolución tiene efecto para auditorías que se practiquen para el ejercicio 2008 en adelante.

Como resultado de las publicaciones anteriores, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (IGCPA) resolvió derogar lo siguiente: a) Las cuarenta y ocho Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad y Auditoría del IGCPA y, b) las resoluciones emitidas de fecha 4 de junio de 2001 y 16 de julio de 2002 a través de las cuales se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC- como principios de contabilidad generalmente aceptados. (10)

Para la presente tesis, se tomara el extracto técnico de cada norma que le es aplicable al área de pasivos, las cuales se esbozan a continuación:

#### **3.5.1.1 Presentación de Estados Financieros (NIC 1)**

El objetivo de esta Norma consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, esta Norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido.

Los estados financieros reflejarán razonablemente, la situación, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad. En la práctica totalidad de los casos, la presentación razonable se alcanzará cumpliendo con las NIIF aplicables.

Toda entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. En los estados financieros no se declarará que se cumplen las NIIF a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de éstas.

Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Los estados financieros se elaborarán bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros.

Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

Un conjunto completo de estados financieros incluye:

- a) Balance;
- b) Estado de resultados;
- c) Un estado que muestre:
  - I. Todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o
  - II. Todos cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo, cuando actúen como tales;
- d) Un estado de flujos de efectivo; y
- e) Notas, en las que se incluirá un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.



La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un periodo a otro, a menos que:

Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente importancia relativa, deberá ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales.

Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido.

La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. Si una partida concreta no fuese material o no tuviera importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en el cuerpo de los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad o importancia relativa como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.

No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por alguna Norma o Interpretación.

A menos que una Norma o Interpretación permitan o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Los estados financieros estarán claramente identificados, y se deben distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento.

Los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual.

La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del balance, de acuerdo con los párrafos 57 a 67 de esta norma, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione, una información relevante que sea más fiable.

Todas las partidas de ingreso o de gasto reconocidas en el periodo, se incluirán en el resultado del mismo, a menos que una Norma o una Interpretación establezca lo contrario.

La entidad presentará un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que cumplan dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Siempre que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros, la entidad revelará, ya sea en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios - diferentes de aquéllos relativos a las estimaciones - que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad.

La entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como otros datos clave para la estimación de la incertidumbre en la fecha del balance, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer cambios materiales en el valor de los activos o pasivos dentro del año próximo.

Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que la entidad aplica para gestionar capital.

### **3.5.1.2 Inventarios (NIC 2)**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos.

Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable.

También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

*Valor neto realizable* es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

*El costo* de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

El costo de los inventarios se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes. El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente

intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.

Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación.

El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidas en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

### **3.5.1.3 Propiedades, Planta y Equipo (NIC 16)**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión.

Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Las *propiedades, planta y equipo* son los activos tangibles que:

- a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- b) cuyo uso durante más de un periodo contable se espere.

Un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

- a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- b) el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Medición en el momento del reconocimiento: Todo elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo.

El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del periodo de aplazamiento, a menos que se capitalicen dichos intereses de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23.

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

- a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;
- b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;
- c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo.

Medición posterior al reconocimiento: La entidad elegirá como política contable el modelo del costo (párrafo 30) o el modelo de revaluación (párrafo 31) de esta norma, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo: Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación: Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.

Las reevaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo.

No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier superávit de revaluación reconocido previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

Depreciación: es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Importe amortizable: es el costo de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual. Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento. El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

El valor residual: de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por desapropiarse del elemento, después de deducir los costos estimados por tal desapropiación, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha sido deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

- a) por su enajenación o abandono; o
- b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización, venta o disposición por otra vía.

#### **3.5.1.4 Deterioro del Valor de los Activos (NIC 36)**

El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable.

Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta.

Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

### **3.5.1.5 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes (NIC 37)**

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

Esta Norma (NIC 37) prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar cuando se haya dotado una provisión de pasivo, o bien cuando existan activos y pasivos de carácter contingente, exceptuando los siguientes:

- a) aquéllos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien aquéllos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos;
- b) aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma Internacional de Contabilidad.

**Provisiones:** Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

**Reconocimiento:** Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:

- a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;



- b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación; y
- c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. En la Norma se hace notar que sólo en casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.

En algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance, que de lo contrario.

Medición: El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente. La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación en la fecha del balance, o para transferirla a un tercero en esa fecha.

En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles.

#### Pasivos contingentes

Un *pasivo contingente* es:

- a) toda obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada sólo si llegan a ocurrir, o en caso contrario si no llegan

a ocurrir, uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o

- b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
  - I. no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien
  - II. el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.

La entidad no debe proceder a reconocer contablemente una obligación de carácter contingente. Por el contrario, deberá informar acerca de la obligación en cuestión en las notas a los estados financieros, salvo en el caso de que la salida de recursos que incorporen beneficios económicos tenga una probabilidad remota.

Activos contingentes: es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

La entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

#### **3.5.1.6 Activos Intangibles (NIC 38)**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre estos activos.

Un activo intangible: es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Problemas de reconocimiento y medición:

El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- a) cumpla la definición de activo; y
- b) el criterio de reconocimiento

Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:

- a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o
- b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

- a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
- b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

El criterio de reconocimiento basado en la probabilidad siempre se considera satisfecho en el caso de los activos intangibles que son adquiridos independientemente o en una combinación de negocios.

Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.

El costo de un activo intangible adquirido de forma independiente comprende:

- a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
- b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

#### Medición posterior al reconocimiento

La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.

**Modelo del costo:** Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

**Modelo de revaluación:** Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las reevaluaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las reevaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:

- a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- c) los precios están disponibles para el público.

Cuando se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto.

No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier superávit de revaluación reconocido previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

#### Vida útil

Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual el activo se espera que genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

#### *Vida útil es:*

- a) el periodo durante el cual se espera sea utilizado el activo por parte de la entidad; o bien
- b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

La vida útil de un activo intangible que surja de un contrato o de otros derechos legales no excederá el periodo del contrato o de los citados derechos legales, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el contrato u otros derechos legales se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el periodo de renovación sólo si existe evidencia que soporte la renovación por la entidad sin un costo significativo.

## **CAPÍTULO IV**

### **4 LEY SARBANES-OXLEY**

#### **4.1 Definición**

La Ley Sarbanes-Oxley, conocida también como SarOx ó SOA (por sus siglas en inglés Sarbanes Oxley Act), es la ley que regula las funciones financieras contables, de auditoría y penaliza en una forma severa, el crimen corporativo y de cuello blanco. Debido a los múltiples fraudes, la corrupción administrativa, los conflictos de interés, la negligencia y la mala práctica de algunos profesionales y ejecutivos que conociendo los códigos de ética, sucumbieron ante el atractivo de ganar dinero fácil y a través de empresas y corporaciones, engañando a socios, empleados y grupos de interés, entre ellos sus clientes y proveedores.

La aplicación e interpretación de esta ley, ha generado múltiples controversias, una de ellas es la extraterritorialidad y jurisdicción internacional, que ha creado pánico en el sistema financiero mundial, especialmente en bancos con corresponsalía en Estados Unidos y empresas multinacionales que cotizan en la bolsa de valores de Nueva York. (15)

#### **4.2 Antecedentes**

##### **4.2.1 Acciones del gobierno americano y del congreso**

Después de la declaratoria de bancarrota de Worldcom, el Congreso Americano rápidamente aprobó el proyecto de ley de la Cámara de Representantes No. 3763 y el Presidente Bush la firmó y la convirtió en ley (P.L. 107-204 de Julio 30, 2002). Conocida como Sarbanes-Oxley Acta de 2002 (por el nombre de los ponentes), esta ley crea un nuevo organismo supervisor de la contabilidad, nuevas reglas de independencia del auditor, una reforma de la contabilidad corporativa, la protección del inversionista y aumenta las penas criminales y civiles por las violaciones al mercado de valores. Los cambios son substanciales y forzarán a las compañías que coticen en bolsa a cambiar dramáticamente sus procedimientos de gobierno corporativo. Con respecto a los auditores de las compañías que coticen en bolsa, les significará una

revisión de todos sus compromisos. Para otras firmas de contabilidad, quizás signifique el negocio adicional para los servicios que no pueden ser proporcionados por más tiempo por los auditores.

### 4.3 Títulos principales de la ley Sarbanes Oxley

Titulo I	PCAOB
Titulo II	Independencia del Auditor
Titulo III	Responsabilidad Corporativa
Titulo IV	Divulgaciones financieras
Titulo V	Análisis de conflictos de interés
Titulo VI	Recursos y Autorización de la Comisión
Titulo VII	Estudios y reportes
Titulo VIII	Responsabilidades corporativas y criminales sobre fraude
Titulo IX	Penalidades por crímenes de “cuello blanco”
Titulo X	Rendimientos corporativos
Titulo XI	Fraude corporativo

#### **Las novedades y puntos más importantes que introduce la Ley Sarbanes-Oxley son:**

- La creación del “Public Company Accounting Oversight Board” (Comisión encargada de supervisar las firmas de auditoría de las compañías que cotizan en bolsa –Empresas Públicas-).
- El requerimiento de que las compañías que cotizan en bolsa garanticen la veracidad de las evaluaciones de sus controles internos en el informe financiero, así como que los auditores independientes de estas compañías constaten esta transparencia y veracidad.
- Certificación de los informes financieros, por parte del comité ejecutivo y financiero de la empresa.
- Independencia de la empresa auditora.
- El requerimiento de que las compañías que cotizan en bolsa tengan un comité de auditores completamente independientes, que supervisen la relación entre la compañía y su auditoría. Este comité de auditores pertenece a la compañía, no obstante los miembros que lo forman son completamente independientes a la misma. Esto implica que sobre los

miembros, que forman el comité de auditores, recae la responsabilidad de confirmar la independencia.

- Prohibición de préstamos personales a directores y ejecutivos.
- Transparencia de la información de acciones y opciones, de la compañía en cuestión, que puedan tener los directivos, ejecutivos y empleados claves de la compañía y consorcios, en el caso de que posean más de un 10% de acciones de la compañía. Asimismo estos datos deben estar reflejados en los informes de las compañías.
- Endurecimiento de la responsabilidad civil, así como, las penas, ante el incumplimiento de la Ley. Se alargan las penas de prisión, así como las multas a los altos ejecutivos que incumplen y/o permiten el incumplimiento de las exigencias en lo referente al informe financiero.
- Protecciones a los empleados en caso de fraude corporativo. La OSHA (Oficina de Empleo y Salud) se encargará en menos de 90 días, a reinsertar al trabajador, se establece una indemnización por daños, la devolución del dinero defraudado, los gastos en pleitos legales y otros costes.

#### **4.3.1 Resumen del contenido de ley Sarbanes-Oxley por secciones**

Como referencia de lo que es esta ley, se presenta una reseña y conclusiones de lo más relevante:

##### **4.3.1.1 Título I: PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)**

El PCAOB fue creado por la Ley Sarbanes Oxley Act del 2002, para supervisar a los auditores de compañías públicas en el orden de proteger los intereses de los inversionistas y además el interés público en la preparación de información precisa.

##### **Requerimientos que establece la PCAOB<sup>4</sup> en relación a la Sección (404)**

- Asesoramiento del diseño y la eficacia del funcionamiento de los controles internos relacionados con el mantenimiento de los balances financieros relevantes.
- Comprensión de la importancia de las transacciones anotadas, autorizadas, procesadas, y contabilizadas.

---

<sup>4</sup> Public Company Accounting Oversight Board



- Documentar suficiente información sobre el flujo de transacciones para identificar posibles errores o fraudes que hayan podido ocurrir.
- Evaluar la credibilidad de los controles de la compañía, de acuerdo con el “COSO” (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), organización encargada de identificar fraude financieros.
- Evaluar los controles diseñados para prevenir o detectar fraudes, incluidos los controles a la dirección.
- Evaluar el control del proceso del informe financiero al final de ejercicio.
- Evaluar el control sobre la veracidad de los asientos contables.

### **Sección 108: Normas de Contabilidad.**

La SEC (securities and Exchange Commission) está autorizada a “reconocer, como ‘generalmente aceptado’ cualquier principio de contabilidad” que sea establecido por cuerpo regulador que cumple con los criterios establecidos por esta Ley, que incluye los siguientes requisitos:

- (1) Ente privado;
- (2) Gobernado por una Junta de fiduciarios (o cuerpo equivalente), los cuales la mayoría no son o no han estado asociados a una firma de contabilidad pública durante los últimos dos años;
- (3) Cuyos fondos provienen de manera similar a la Junta;
- (4) Han adoptado procedimientos para asegurar la pronta atención a cambios a los principios de contabilidad por una mayoría de votos;
- (5) Considerar, en la adopción de las normas, la necesidad de mantenerlas actualizadas y su aplicabilidad a nivel internacional si fuera necesario o apropiado.

#### **4.3.1.2 Título II: Independencia del Auditor**

##### **Sección 206: Conflicto de intereses y responsabilidades de los órganos de control y supervisión.**

El “CEO”(Chief Executive Officer/ principal oficial ejecutivo), Contralor, “CFO”(principal oficial financiero), Oficial de Contabilidad o persona en posición equivalente no podrá haber sido empleada por la firma de auditoría durante el último año previo a la auditoría.

### **Gobierno corporativo ante la crisis de confianza**

El buen gobierno corporativo no debe considerarse como el tema de moda, sino como la solución a la crisis de confianza que se percibe alrededor de las empresas del sector público y privado, las cuales reflejan los resultados de sus operaciones y gestión en estados financieros e informes bastante cuestionados.

El buen gobierno corporativo busca, asegurar el buen manejo y administración de las sociedades, especialmente en aquellas que cotizan en bolsa, para proteger los derechos de inversionistas y otros grupos de interés, promoviendo la transparencia, la productividad, la competitividad y la integridad de las instituciones.

El buen gobierno corporativo se basa en principios lógicos como la equidad, la honestidad, la solidaridad y la justicia, tanto para con los grupos de interés como para la sociedad en general, que no puede verse afectada por las inescrupulosas actuaciones de delincuentes de cuello blanco asentados en el poder de las corporaciones y de las empresas públicas.

No se trata de identificar el buen gobierno corporativo con un simple código de ética o código de conducta, que de acuerdo con lo observado queda plasmado solo en la teoría y no en el sentir de quien lo lee.

De acuerdo con estándares internacionales emitidos en el nuevo acuerdo de Basilea II y el pronunciamiento de la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE), el código de buen gobierno corporativo debe contener procedimientos claros que comprometan a los integrantes de una organización, respecto a:

**Estructura organizacional de la compañía;** un análisis al organigrama, permitirá determinar concentración de poder, líneas staff, comités de decisión y eficiencia en la comunicación interdepartamental.

**Políticas y división de funciones;** las políticas escritas en manuales de funciones, de procedimientos y códigos de conducta permiten determinar las responsabilidades, la delegación, el camino a seguir ante conflicto de intereses y las reglas de conducta de los directores, administradores y principales ejecutivos integrantes de la organización, para asegurar decisiones tomadas con objetividad.

**Directrices estratégicas;** El gobierno de las sociedades debe aterrizar y comunicar a todos los interesados, la visión de la empresa, metas y estrategias éticas, para alcanzar objetivos viables, haciendo coincidir los valores corporativos con los valores de sus integrantes.

**Administración de riesgos;** la creación de un comité de análisis y control de riesgos, facilitará una cultura preventiva, apoyada por comités de auditoría, comités de gestión de activos, pasivos y tesorería, los cuales evaluarán y medirán el impacto de los riesgos operacionales, de mercado y de reputación, para determinar controles internos efectivos y puntuales que aseguren el cumplimiento del objeto social, la confiabilidad de los procesos, la razonabilidad de la información y la no movilización de dineros ilícitos.

**Manejo de información y reportes;** El marco del gobierno de las sociedades debe asegurar la calidad, confiabilidad, transparencia y oportunidad de la información financiera y no financiera, incluidos los resultados basados en métodos contables apropiados, el futuro financiero a corto, mediano y largo plazo de la organización originados en datos reales, la protección de los activos, la propiedad y la gestión de quien gobierna la compañía.

**Infraestructura tecnológica;** el marco del buen gobierno corporativo debe tener en cuenta que los cambios generados especialmente por la tecnología en comunicaciones facilita la dispersión de la propiedad de la empresa y por ello su control tiende a ser virtual, esta nueva realidad demanda nuevas prácticas ajustadas a canales de información sistémicos y en tiempo real, apoyados por software para detección de fraudes, cuyos reportes sean válidos en auditorías forenses cuando la justicia así lo solicite.

El no cumplimiento de estos compromisos inciden directamente en la calificación de riesgo país o en el desmejoramiento de la confianza empresarial para quienes incumplen, este hecho se reflejará en mayores costos financieros por el riesgo y en sanciones civiles o penales de acuerdo a la nueva ley Sarbanes-Oxley la cual se convierte en una verdadera revolución de gobernanza corporativa al requerir a cualquier ejecutivo para que explique con evidencia convincente el registro de información contable y financiera.

#### **4.3.1.3 Título III: Responsabilidad Corporativa**

##### **Sección 302: Controles Internos**

En la sección 302 de la Ley se establece los procedimientos internos con el fin de asegurar la transparencia financiera.

Las secciones referentes a controles internos, son quizás las más importantes de la Ley. En la sección 302 se especifica la responsabilidad penal que recae sobre la directiva de la empresa, ya que tienen que firmar unos informes, de forma que aseguren la veracidad de los datos que éstos contienen. Los funcionarios firmantes certifican que ellos son responsables.

Esto es un cambio sustancial en lo referente a la legislación pasada, ya que al menos hay una persona que firma y ante posibles irregularidades o fraudes esta persona firmante será la responsable.

Con esto a la auditoría externa se le exime de culpa, o al menos de parte de culpa, ya que el informe de auditoría se efectúa a partir de los informes que le concede la compañía. Si el informe que le es entregado a la empresa auditora está mal diseñado, contiene información falsa o está falto de información, la responsabilidad recae sobre el trabajador de la compañía auditada que ha firmado los informes.

Esto ante una independencia declarada y comprobada de la empresa auditora con la compañía a auditar. La Ley Sarbanes-Oxley establece un responsable o responsables, una cabeza sobre la que recaerán las posibles consecuencias ante un fraude, algo que anteriormente no existía y que conllevaba dificultades legales a la hora de buscar responsables, como ocurrió en el caso Enron. En

este caso fueron imputados varios de los directivos, y finalmente todos menos dos quedaron absueltos.

### **Transacciones fuera del balance**

En la ley Sarbanes-Oxley se ordenó la promulgación de ciertas nuevas normas respecto de la divulgación de transacciones que no aparecen en el balance, dictadas por Securities and Exchange Commission (SEC), normas: {303 (a) (4) y 303 (a) (5)} de regulación (S-K), que establecen, en parte, la información que tiene que estar incluida en los documentos que son presentados ante la SEC. Estas obligan a las empresas a incluir mayor información en documentos que son presentados ante la SEC (el formulario 10-K si son empresas estadounidenses y el formulario 20-F si no lo son.).

La norma 303(a)(4) exige que el formulario, presentado ante la SEC, incluya una sección especial en que se debe describir todas las transacciones que no aparecen en el balance y que puedan tener, en el presente o en el futuro un impacto en el declarante respecto de su condición financiera, en sus ingresos o gastos, en los resultados de operaciones, en su liquidez o en sus fuentes de capital.

Una transacción “que no aparece en el balance” es un acuerdo o arreglo contractual con una entidad no consolidada, por lo cual la empresa declarante puede tener:

- I. Una obligación bajo una garantía o semejante;
- II. Un interés retenido o contingente en bienes transferidos a la entidad no consolidada;
- III. Un instrumento derivativo si su valor verdadero no está reflejado como una responsabilidad o como un bien en el balance;
- IV. Y cualquier obligación o responsabilidad relacionada con un interés variable en una entidad que provee financiamiento, liquidez, apoyo de mercado o crédito al declarante, o está involucrada con actividades de “leasing”, o servicios de búsqueda y desarrollo con la empresa.

Esta norma también requiere la divulgación de la siguiente información necesaria para entender los efectos de una transacción que no aparece en el balance:

- La naturaleza y el propósito comercial del acuerdo;
- La importancia de una transacción que no aparece en el balance respecto de su liquidez, fuentes de capital, apoyo de riesgo de mercado o crédito; Los ingresos, gastos y flujos de caja de la empresa respecto del acuerdo;
- La naturaleza y cantidad de los intereses retenidos por la empresa, de cualesquiera valores emitidos o deudas asumidas por la empresa, y de cualquier otra responsabilidad u obligación material (incluyendo obligaciones o responsabilidades contingentes) que pudiera surgir del acuerdo, y de las circunstancias que podrían causar que esto ocurriera; y un análisis de los efectos de la terminación de los acuerdos que no aparecen en el balance y la respuesta preparada por la empresa declarante en el caso que esto ocurriera.

**La norma 303(a)(5)** exige que en el formulario se incluya una tabla que especifique los diferentes tipos de obligaciones contractuales de la empresa, distinguiendo entre aquellas que son pagaderas en menos de un año, entre uno y tres años, entre tres y cinco años y en más de cinco años.

**A quienes se aplican las disposiciones de la ley** La Ley se aplica a todas las empresas públicas, norteamericanas o extranjeras, incluyendo a los emisores American Depositary Receipts (ADR) cuyos valores se transan en bolsas de valores de los Estados Unidos, es decir, emisores de “Nivel II” y emisores de “Nivel III” cuyos valores están registrados según la Sección 12 de la Securities Exchange Act of 1934 y que adecuen sus contabilidades a las normas contables generalmente aceptadas en los Estados Unidos, o bien, presenten su informe anual según dichas normas.

Las provisiones de la Ley Sarbanes-Oxley Act de 2002 relacionadas a las operaciones que no aparecen en los balances producirán un impacto importante, puesto que las empresas o los inversionistas sujetos a sus normas, deberán conocer la información que debe ser divulgada respecto de estas

operaciones y posiblemente modificar la forma de preparar sus balances, de manera tal de poder cumplir con sus exigencias.

#### **4.3.1.4 Título IV: Divulgaciones financieras**

##### **4.3.1.4.1 Evaluación gerencial de los controles internos: Sección 404**

La novedad que introduce la sección 404 de la Ley SARBANES-OXLEY es la exigencia de redactar un informe de control interno al final de cada ejercicio fiscal. Dentro de este informe de control interno se establece la responsabilidad del equipo directivo de tener una estructura de control interno adecuada. Anteriormente esta exigencia no existía y ahora el equipo directivo es responsable ante posibles fraudes. Por ejemplo, en el caso Enron no existía control interno declarado y los movimientos de ingeniería financiera entre filiales de Enron en paraísos fiscales y la central en EEUU quedaban sin ser vigilados y controlados. Llegando al extremo, en el año 2001 anteriormente mencionado.

Este informe de control interno es revisado y evaluado por la empresa auditora, que certificará la anterior evaluación hecha por la comisión de los directivos encargados de realizar dicho informe.

Se requiere que el informe anual contenga “un informe de control interno”, que deberá:

(1) indicar la responsabilidad de la gerencia para establecer y mantener una estructura de control interno adecuado y procedimientos para la preparación de informes financieros, y

(2) tener una evaluación, a la fecha del cierre del año fiscal, de la efectividad de la estructura de control interno y de los procedimientos de los informes financieros.

Cada auditor de la corporación certificara e informará sobre, la evaluación hecha por la Gerencia. Dicha verificación hecha bajo esta sección estará conforme a las normas de certificación emitidas y adoptadas por la Junta. El trabajo de “certificación” no estará sujeto a contrato aparte.

El lenguaje en el informe del Comité para explicar la intención de la Ley y que acompaña la misma establece “--- no es la intención del Comité que la evaluación del auditor esté sujeto a negociación separada ni sea objeto para un aumento en los cargos u honorarios.”

Se le requiere a la “SEC” que exija a cada corporación que informe si ha adoptado un Código de Ética para sus oficiales ejecutivos y el contenido del mismo.

Se le requiere a la “SEC” que revise sus reglamentos en cuanto a la pronta divulgación en la Forma 8-K para requerir que se informe inmediatamente “cualquier cambio, o eliminación,” del código de ética.

#### **4.3.1.5 Título VIII: Responsabilidades corporativas y criminales sobre fraude**

##### **Sección 802: Responsabilidad penal de Contadores y Auditores ante la falsificación de estados financieros**

Es un delito el que con “conocimiento” destruya o crea documentos para “impedir, obstruir o influenciar” cualquier investigación federal existente o prevista.

Se le requiere a los auditores mantener “todo papel de trabajo de auditoría o revisión” por cinco años.

Se le extiende a los empleados de la corporación y a la firma de contabilidad, protección que prohíbe al patrono tomar acción contra empleados que legalmente reportan información privada de sus patrones en procedimientos judiciales relacionados a reclamaciones de fraude. También se le otorgan compensaciones por daños especiales y honorarios legales.

##### **Independencia de funciones y responsabilidad legal.**

La cuarta norma emitida por la SEC convierte en delito criminal la manipulación, confusión, influencia o extorsión ejercidas por parte de los directivos o consejeros de las compañías cotizadas sobre sus auditores externos, con el fin de falsificar los estados financieros.



#### **4.3.1.6 Título IX: Penalidades por crímenes de “Cuello Blanco”**

##### **Sección (906): Responsabilidad corporativa para el reporte financiero**

La Ley establece una modificación en el código penal de los Estados Unidos. La sección 906 de la Ley Sarbanes-Oxley establece una nueva sección en el código penal donde se especifican las multas y penas para los responsables legales de infracción de los requerimientos expuestos en la Ley SARBANES-OXLEY.

El responsable “será multado con no más de USD.1, 000,000.00 o encarcelado por no más de 10 años, o ambos” en el caso de que sabiendo que “el informe que acompaña al estado no cumple con todos los requerimientos”.

En el caso de que sabiendo que “el informe que acompaña al requerimiento no cumple con los requisitos” el responsable “será multado hasta con USD.5,000,000.00 o encarcelado por no más de 20 años, o ambos”.

Esta sección del código penal que ha introducido la Ley Sarbanes-Oxley es toda una novedad, porque especifica la pena del tipo de delito financiero en cuestión, y endurece las penas anteriormente existentes para este tipo de delitos. Además de especificar la pena, también aclara sobre quien recae la responsabilidad. A diferencia de lo ocurrido con el caso de los escándalos de Enron y otras compañías donde la responsabilidad penal no fue fácil de establecer en unos culpables claros.

##### **Penalidades y Prohibición a Oficiales y Directores**

Si a una empresa pública se le requiere preparar re-emitir los estados financieros por razones de “incumplimiento material” con los requisitos de divulgación de información financiera, el principal oficial ejecutivo (“CEO”) y el principal oficial financiero (“CFO”) reembolsará cualquier bono u otra compensación recibida durante los 12 meses anteriores a la emisión o localización del documento de incumplimiento, incluyendo cualquier ganancia realizada en la venta de acciones de la corporación durante dicho período.

Cualquier acción traída a la atención del “SEC” por violación a las leyes de valores, la corte federal esta autorizada a “otorgar cualquier remedio equitativo que sea apropiado o necesario para el beneficio de los inversionistas.”

### **Responsabilidad penal de los ejecutivos**

Impedir una auditoría se considera una ofensa criminal. Un oficial o el director de un emisor (o cualquier otra persona que actúa bajo su dirección) no puede tomar cualquier acción para influir fraudulentamente, para obligar, manipular, o para engañar a cualquier contador público independiente o a un contador público certificado, comprometidos en el desempeño de una auditoría con el propósito de la interpretación de los estados financieros materialmente engañosos.

La SEC, por la autoridad conferida mediante esta Ley, hará cumplir las regulaciones y procederá a reportar judicialmente a los infractores para que sean procesados criminalmente. Se incrementarán las penas criminales incluyendo una mayor, por la destrucción de registros de auditoría.

Los contadores que conduzcan auditoría de un emisor para los cuales se aplique la Sección 10ª(a) de la ley de Mercado de Valores deben mantener todos los papeles de trabajo o de auditoría por un período no menor de cinco años y hasta por siete años en algunos casos especiales, (2 años más en microfilm), desde el final del periodo fiscal en el cual la auditoría o la revisión se concluyeron.

#### **4.3.2 Impacto de ley Sarbanes Oxley en Guatemala**

La ley sarbanes surge a finales del 2001, derivado a los escándalos contables y financieros que ocurrieron especialmente en corporaciones multinacionales, originando una disminución de la confianza del publico inversor en la información financiera de las empresas.

Es así como el 30 de julio de 2002 el Congreso de los Estados Unidos de América Aprobó la Ley Sarbanes-Oxley, teniendo como objetivo principal la fijación de lineamientos a las compañías públicas, es decir, aquellas que están

inscritas en la U.S. Securities and Exchange Commission – SEC (Bolsa de Valores de los Estados Unidos de América).

Dentro de los Título IV se encuentra ubicada la sección 404, establece que la gerencia evalúe el diseño y la operatividad de los controles internos sobre los reportes financieros y elabore un reporte sobre la eficiencia de dichos controles; y que los auditores externos emitan dos opiniones: una sobre la eficiencia de los controles internos con base a su examen y otra sobre la calidad de las aserciones de la gerencia para su opinión.

El requerimiento de esta sección es simplemente que el reporte financiero anual debe incluir un reporte del control interno, la declaración que la administración es responsable por la adecuada estructura de control interno y una evaluación por la administración de lo efectivo de la estructura del control, asimismo, defectos en el control deben también ser reportados.

De esta manera la SEC define el control interno de la siguiente forma:

“Un proceso diseñado por, o bajo la supervisión del ejecutivo principal de la compañía, y el principal ejecutivo financiero, o personas que realicen una función similar, y afectados por el consejo de directores de la compañía, Administración, y otro personal, que proporciona garantía razonablemente con respecto a la fiabilidad del reporte financiero, y la preparación de los Estados Financieros, para propósitos externos, en concordancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados, estas políticas y procedimientos incluyen que:

1. Permite el mantenimiento de estos registros, en detalle razonable, con precisión y reflejan justamente las transacciones y naturaleza de los activos de la compañía.
2. proporciona seguridad razonable que esas transacciones son registradas con precisión para permitir la preparación de los Estados Financieros, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y que los ingresos y gastos de la compañía estén siendo creados solo de acuerdo con autorizaciones de la Administración y directores de la compañía; y

3. Proporciona garantía razonablemente con respecto a prevención o detección oportuna de adquisiciones no autorizadas, uso o carácter de los activos de la compañía, que pueden tener un efecto material sobre los Estados Financieros. “

La sección 404 “Evaluación de la Administración del control interno”, junto con la sección 302 del título III “Responsabilidad Corporativa sobre los informes financieros y sección 906 ubicada dentro del título IX “penalidades al crimen de cuello blanco”, crean una metodología de evaluación constante del control interno, con responsabilidad y apoyo del principal ejecutivo de la compañía, y el principal ejecutivo financiero.

De esta manera la extraterritorialidad de la ley, hace que empresas Guatemaltecas o subsidiarias de compañías multinacionales que cotizan en la bolsa de valores de los Estados Unidos, estén obligadas a cumplir con esta ley, así mismo los auditores externos deben también certificar la precisión de las afirmación de la administración de las compañías sobre el control interno de las cuentas contables.

Es importante notar que estas evaluaciones son parte del reporte anual, especialmente el acta requiere que las firmas de auditoría que preparan o emitan el reporte de auditoría certificaran y reportaran sobre la evaluación efectuada por la administración.

En nuestro caso el resultado neto es que los controles internos rigurosos están finalmente encontrando su camino en la mayoría de las cuentas por pagar.

En Conclusión la Sarbanes Oxley Act proporciona una rigurosa disciplina que puede ser usada por todas las organizaciones, sin tener en cuenta si son compañías públicas o no. Controles internos fuertes y segregación de funciones debe volverse una habitual manera de pensar que es algo requerido por ley. Al final, todos salen ganadores.

## CAPÍTULO V

### **5 MAPA DE CONTROLES Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DEL ÁREA DE PASIVOS DE UNA EMPRESA DE TELEFONÍA CELULAR (19:5)**

Derivado a los requerimientos de la regla final de la Sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley, es necesario definir dentro de las sociedades que cotizan en Estados Unidos, aquellos procesos significativos con impacto en los estados financieros, para proceder a la revisión de la suficiencia y eficacia de los controles implantados en los mismos.

De acuerdo con la premisa emitida por el Public Company Accounting Oversight Board, el cual considera que la importancia de los procesos se refleja en los saldos registrados en los estados financieros de la Sociedad, evidentemente esta hipótesis conlleva limitación dado que existen procesos que generan información financiera significativa sin reflejo en los estados financieros (avales, operaciones con derivados, litigios, etc).

Por tanto para definir el alcance del trabajo en la implementación de controles y procesos para el cumplimiento de esta ley en el área de pasivos será necesario el empleo de dos herramientas de trabajo.

- a) Modelo de definición de Alcances (Mapa de Controles básicos)**
- b) Mapa de Riesgos Financieros (Detección de Riesgos)**

A través del empleo conjunto de las dos herramientas de trabajo, será posible establecer un alcance, que cubra todos los procesos significativos de cada Sociedad.

#### **Exigencias sobre el proceso de evaluación**

Dentro del proceso de evaluación de la efectividad de los procedimientos y controles internos de la compañía para el reporte financiero, la regla final de la sección 404, exige que se incluyan los siguientes elementos:

**Determinación de controles significativos** que deben ser verificados para mitigar los riesgos de reporte financiero para poder efectuar y concluir la evaluación: controles sobre los saldos, el desglose, sobre la captación, proceso y registro de transacciones mas significativas, controles para detectar fraudes, controles generales sobre los que sustentan otros, controles sobre transacciones no rutinarias o no sistemáticas, controles sobre el proceso de cierre contable, etc.

**Documentación sobre el diseño de los controles significativos** elegidos para realizar la evaluación, por ejemplo: manuales de políticas y procedimientos, manuales contables, flujogramas, cuestionarios, etc.

**Evaluación sobre la efectividad del diseño** (“design effectiveness”) de los controles significativos elegidos para realizar la evaluación, mediante la obtención de una evidencia razonable sobre el funcionamiento y la eficiencia de los controles internos a través de la observación de su funcionamiento, inspección de su diseño, entrevistas con los responsables, etc.

**Determinación de las unidades de negocio** que van a ser incluidas en la evaluación, en función de la importancia de la unidad de negocio y del riesgo de que puedan existir errores materiales.

### **5.1 Diseño de un mapa de controles básicos**

Para el modelo del alcance se detectarán aquellas cuentas con mayor saldo o variación, priorizando aquellas con mayor riesgo inherente a los procesos que generan la información financiera del área de pasivos y con mayor riesgo inherente de Sociedad en si misma.

El objetivo de esta herramienta será la detección de cuentas criticas en cada Sociedad, por tanto, el resultado de la aplicación será un listado de las cuentas que son susceptibles de incluir errores significativos (materiales) y para las que habrá que analizar los procesos sobre los cuales se está generando la información financiera registrada en las mismas y que controles mitigan el riesgo de la existencia de dichos errores.

Los criterios establecidos para identificar una cuenta como crítica ( y por tanto susceptible de revisión) serán:

**Materialidad:** Una cuenta será crítica por materialidad cuando su saldo supere un rango establecido en función de varios parámetros.

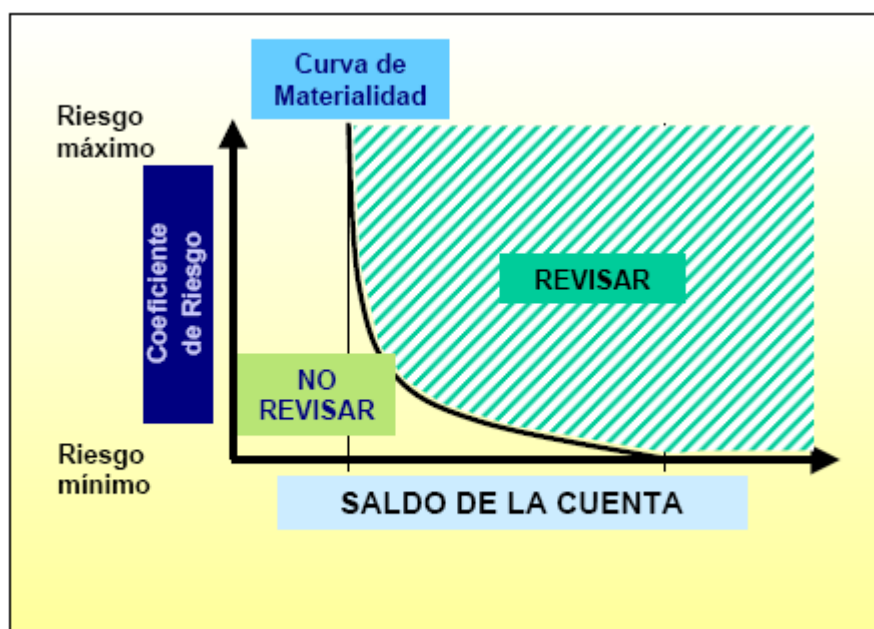
**Variación:** También se considerara una cuenta como crítica, cuando (teniendo un saldo significativo), la variación de la misma entre dos periodos consecutivos supere unos rangos preestablecidos.

### 5.1.1 Criterios de cuentas críticas por materialidad

Bajo este criterio, una cuenta será crítica, cuando su saldo supere un cierto límite, este límite, en lo sucesivo será denominado materialidad y no será un valor fijo, sino que variará en función de dos aspectos, que se ha considerado que podrían aumentar el riesgo que afecta al saldo de cada cuenta:

- Grado de control interno
- Riesgo inherente a la cuenta

Al considerar dichas variables en función de la materialidad se representaría según el siguiente esquema:



Cada una de los factores de riesgo considerados (grado de control interno y riesgo inherente a la cuenta), intervienen en el modelo como factores reductores de materialidad.

Para cada factor de riesgo, se ha considerado que, si el riesgo es mínimo, este no influirá sobre la materialidad y si el riesgo es máximo, se aplicara un porcentaje de reducción de la materialidad máximo.

#### 5.1.1.1 Riesgo Grado de Control Interno

Una de las variables consideradas ha sido el **Grado de Control Interno**, dado que resulta significativa la influencia que esta variable presenta sobre la fiabilidad de la información financiera proporcionada por cada Sociedad.

El grado de Control Interno se obtiene a través de la siguiente correlación:

Puntuación	Valor del Riesgo	Grado de Control Interno
90 – 100	1	Muy alto
80 – 90	2	Alto
60 - 80	3	Medio
< 60	4	Bajo

#### 5.1.1.2 Riesgo de Cuenta:

Cada una de las cuentas conlleva una variable de riesgo que afecta al concepto registrado en la misma, siendo distinto si se están considerando cuentas de unos estados financieros individuales o de unos estados financieros consolidados.

Se han definido cinco niveles de riesgo de cuentas: Muy alto, alto, medio, bajo y nulo, esto se define de la experiencia y en ocasiones se contrastan con personas de prestigio y conocimiento de la Sociedad. A cada uno de estos niveles se le ha asignado un valor del riesgo que variará entre 1 para riesgo mínimo (riesgo bajo) y 4 para riesgo máximo (riesgo muy alto).

Las hipótesis de “riesgo cuenta” de estados financieros individuales y consolidados se recogen en el caso práctico (capítulo VI) de la presente tesis.

El modelo establece la posibilidad de que una cuenta sea crítica no solo por su saldo, sino también por la variación que experimenta entre periodos comparativos.



## **5.2 Diseño de un mapa de riesgos básicos a detectar**

Como complemento al modelo anteriormente mencionado (ver 5.1), a través de Mapas de Riesgos se detectarán procesos que habiendo sido detectados como procesos críticos a través del Modelo del alcance, incluyan riesgos significativos para la Sociedad.

De cara con el desafío de cumplimiento con la Sección 404, había una prisa alocada para encontrar un acercamiento que satisficiera todos los requisitos mientras no reinventaran la rueda. No tomo mucho tiempo antes de que las personas empezaran hablar sobre la estructura COSO. Primero publicado en 1992 por el Comité of Sponsoring Organización of the Treadway Comisión (COSO) bajo el adecuado titulo de *Control Interno –Una Estructura Integral-*, este parecía como una respuesta a las preocupaciones del CFO.(17:26).

### **5.2.1 Introducción COSO**

Con base a las recomendaciones del informe COSO (Comité of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision) y los criterios de un buen gobierno corporativo aconsejados por distintos organismos públicos, privados y grandes empresas, los modelos de gestión de riesgos deben evolucionar adaptándose a las recomendaciones establecidas en el informe COSO II, y establecer mecanismos de control dentro de las que se encuentren: un mapa de riesgos, normativas de actuación, código de ética, Comisión de Auditoría y Control. Correspondería a este último revisar periódicamente los sistemas de control interno y de gestión de riesgos, para que se identifiquen, gestionen y se den a conocer adecuadamente los principales riesgos.

### **5.2.2 Informe Coso II**

La gestión de los riesgos es parte del control en las sociedades, este informe complementa a COSO I con un modelo para identificar, evaluar y gestionar los riesgos que puedan afectar a los objetivos estratégicos (\*) (no considerados en el primer informe), operativos, de fiabilidad de la información y de cumplimiento de leyes y normas.

Introduce el concepto de nivel de riesgo aceptado o tolerado, que unido al de entorno de control, forman el ambiente interno de control (\*\*).

El modelo del informe COSO II divide la gestión de riesgos (\*\*\*) en cuatro etapas:

1. Establecimiento de los objetivos.
2. Identificación de eventos que pueden afectar a los objetivos.
3. Evaluación de los riesgos: Estimando la probabilidad e impacto sobre los objetivos, sugiere dos cálculos: si la dirección no actuase (riesgo inherente) y tras adoptar medidas (riesgo residual).
4. Respuesta a los riesgos: actuaciones (definen el nivel de tolerancia)

El resto de fases del control en las empresas no varían respecto de COSO I: Actividades de control (para mantener el riesgo en el nivel de tolerancia); información y comunicación (de datos para el control) y supervisión (mediante auditorías y otros procedimientos). (Ver **Anexo I**)

### 5.2.3 Mapa de Riesgos

De acuerdo a la metodología del informe del coso II, el Mapa de riesgos se desglosa en las siguientes tipologías de riesgos:

Riesgos de negocio	Posibles pérdidas de valor o resultados derivados de las incertidumbres estratégicas, cambios en el entorno y en el mercado/ competencia, y alteraciones en el marco regulatorio. P.e. Amenaza de nuevo competidor, cambio tecnológico.
Riesgos financieros	Posibles pérdidas de valor o resultados derivados de movimientos adversos de las variables financieras, y de la incapacidad de la empresa para hacer frente a sus compromisos o hacer líquidos sus activos. P.e. Fluctuación en el tipo de cambio.
Riesgos de Crédito	Posibles pérdidas de valor o resultados derivados del incumplimiento de pago o entrega de las obligaciones contractuales de pago de sus contrapartes.

	P.e. Morosidad de clientes / distribuidores.
Riesgos Operativos	Posibles pérdidas de valor o resultados derivados de los eventos causados por la inadecuación o fallos provenientes de procesos, los recursos humanos, los equipos físicos y sistemas informáticos o derivados de factores externos.  P.e. Errores en la cantidad o en la tarificación.

**El informe COSO II tiene las siguientes características:**

1. Modelo abierto de riesgos en base a eventos (Modelos de identificación)
2. Identificación de riesgos por gestores
3. Evaluación según impacto/severidad y probabilidad de Riesgos/frecuencia.
4. Cuantificación económica de los Riesgos
5. Tolerancia al riesgo definida conjuntamente con los gestores.
6. Seguimiento continuo. (ver **Anexo I**)

**5.2.4 Metodología para identificación de riesgos operativos**

La metodología para la identificación de riesgos implica:

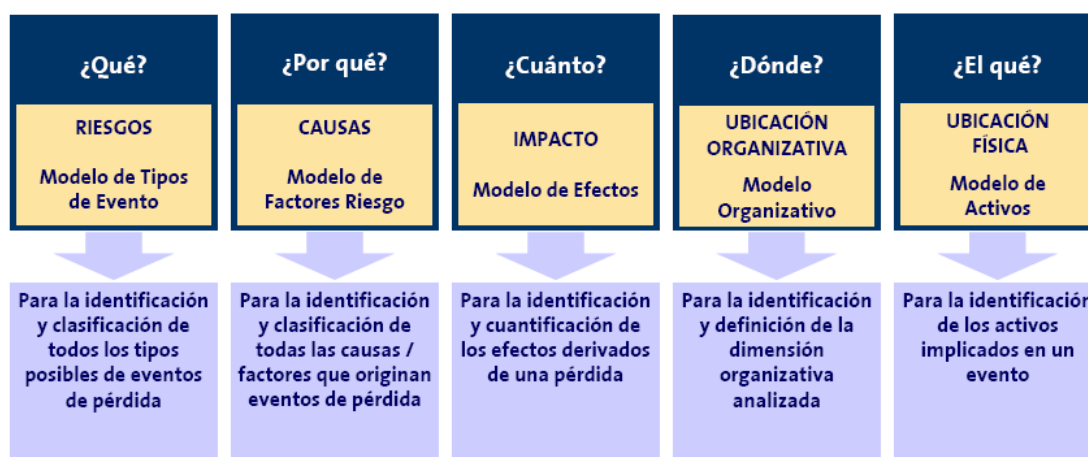
- Utilización de modelos de identificación predefinidos y específicos para el riesgo operativo.
- Evaluación a través del proceso de auto evaluación del riesgo.
- Utilización de técnicas estadísticas para obtener la pérdida esperada y la pérdida inesperada.
- Umbrales de riesgo definidos para el control de objetivos. (ver **Anexo I**)

**Definición del modelo de identificación:**

El modelo de riesgos supone una visión multidimensional, donde cada evento (riesgo) viene determinado por un factor (causa), un efecto, un producto/servicio, un activo y una organización.

Los modelos de identificación de riesgos son la base fundamental de la metodología de medición, aportando una recopilación de datos ordenada, estructurada y coherente.

Los Modelos de identificación de riesgos constan de las siguientes partes:



### Asignación de Actividades de control:

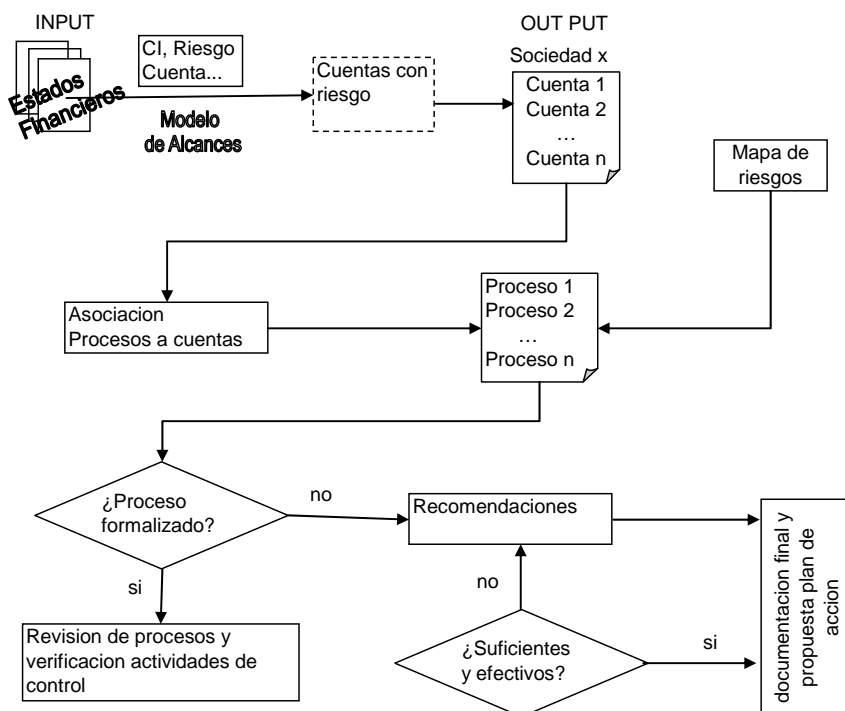
Una vez detectados los errores potenciales presentes en cada proceso, habrá que identificar las actividades de control que se están realizando para garantizar que esos errores no se producen.

Las actividades de control a realizar serán integradas en cada uno de los procesos económico-financieros sin menoscabado del aseguramiento del responsable de cada proceso, estas actividades de control se presentan asociadas a los riesgos potenciales que vienen a mitigar, y referenciados al Modelo de Riesgos y Procesos de la Sociedad.

A continuación a modo de resumen de todas las consideraciones realizadas a lo largo del presente documento, se establecerá un plan de trabajo detallado, que será flexible en función de los aspectos específicos que presenta la sociedad.

El plan de trabajo desarrollado se ha realizado con base al esquema que se presenta a continuación y que establece las principales líneas de actuación de forma secuencial:

### Auditoria Interna de la Sociedad x



En las páginas que siguen se explorara con mayor detalle y profundidad esta nueva evolución del control interno.

## CAPÍTULO VI

### 6 CASO PRÁCTICO DEL DISEÑO DE HERRAMIENTAS PARA LA LIMITACIÓN DE RIESGOS EN EL ÁREA DE PASIVOS EN UNA COMPAÑÍA DE TELEFONÍA CELULAR DE ACUERDO CON LA LEY SARBANES OXLEY

#### 6.1 Caso práctico.

##### 6.1.1 Antecedentes

Guatemala Unlimited Company, S.A. fue constituida en la Ciudad de Guatemala, Guatemala, en el año de mil novecientos noventa y nueve (1,999), cuenta con un inversión total al mes de junio del año dos mil nueve, de dos millones quinientos sesenta y siete mil novecientos treinta y ocho quetzales (Q.2,567,938.00) y reporta ingresos anuales de dos millones de quetzales (Q.2,000,000.00), es una empresa de servicios de telecomunicaciones, con una línea de negocio que es la telefonía móvil, se dedica a vender el servicio que ella misma genera y distribuye, asimismo, vende los celulares y aparatos que sirven para distribuir este servicio, cuenta con dos bodegas centrales, doce centros de distribución, y en estos últimos también presta el servicio al cliente de post venta.

Sabiendo que la empresa está en un sector en crecimiento, y conoce que su crecimiento depende de los grupos de intereses (Inversionistas, clientes, proveedores, empleados y la sociedad en general), han decidido vender acciones o emitir obligaciones para obtener capital que les ayuda a expandirse, y las mismas desean negociarlas en la bolsa de valores de New York (NYSE), sin embargo, para hacer esto, uno de los requisitos es cumplir con la ley Sarbanes Oxley, por lo cual durante este año las autoridades se dedicaran a ordenar los procesos y la información para satisfacer a dichos grupos.

Están al corriente que para perfeccionar sus procesos necesitan modernizar el control interno, e implementar las mejores prácticas para el cumplimiento de la la ley “Sarbanes Oxley”, siguiendo los lineamientos de esta ley pueden lograr su gran objetivo, obtener “**Información Financiera Fiable**” para la toma de decisiones de los usuarios de los estados financieros.

Para el efecto se realizará el análisis sobre el Balance General, Estado de Resultados e información complementaria, enfocándose en los pasivos.

### **6.1.2 Plan de trabajo**

Como se menciona el trabajo lo enfocaremos a mejorar el control interno, en el área de pasivos, por medio de herramientas que permitan evaluar el control interno por parte de la administración, como lo menciona la ley Sarbanes Oxley.

Para el efecto se aplicará una de las herramientas que sirve para encontrar debilidades en el control interno como es la de **“Indicadores Financieros/Auditoría por medio de Variaciones”**.

Asimismo, la ley y PCAOB establece realizar un **“Mapa de Controles”** y recomiendan utilizar el informe COSO para tal objetivo.

En cumplimiento de la ley Sarbanes Oxley y el logro del objetivo estratégico de mejorar el control interno de la empresa, se desarrollará en forma sistemática lo siguiente:

✚ **Mapa de controles para el ciclo de transacciones de las cuentas por pagar**, de acuerdo a lo que establece la ley Sarbanes Oxley y tomando como referencia el informe COSO, Identificando riesgos y mitigando las debilidades de control Interno como pueden ser:

- Fraude
- Errores con impacto importante en la información financiera.
- Eficiencia y eficacia del proceso.

✚ **Diseño y desarrollo de la herramienta “Indicadores Financieros de Auditoría” para la detección de riesgos y debilidades en el control interno por medio de los Estados Financieros**, asimismo, la implementación de esta herramienta será diseñada para facilitar el cumplimiento de las disposiciones de la Sección 302 y 404 de la ley

Sarbanes Oxley en cuanto al registro, comunicación y control de la información financiero-contable.

### **6.1.3 Diseño y desarrollo de la herramienta “Indicadores Financieros de Auditoría” para la detección de riesgos y debilidades en el control interno por medio de los Estados Financieros.**

El análisis de las variaciones significativas en los Indicadores Financieros de Auditoría, comprende las cuentas/operaciones consideradas de riesgo potencial más relevante.

Los pasivos son la fuente de financiación de la Inversión (Activo Total) es decir la empresa en si misma, y representan a los principales grupos de intereses a largo y corto plazo como lo son los inversionistas, financistas, bancos y proveedores. Las cuentas por pagar son consideradas de riesgo potencial más relevante por el volumen de las operaciones y el riesgo inherente.

En las siguientes páginas se desarrollarán:

- ✚ Los papeles de trabajo que evidencian el análisis realizado.
- ✚ El Informe Final, en el cual se comunicarán los resultados al Consejo de Administración, aportando recomendaciones que permitan tomar decisiones.



**TRABAJO DE CAMPO**  
**PAPELES DE TRABAJO**

<b>PROGRAMA DE AUDITORÍA</b>	<b>A</b>
<b>CÉDULA NARRATIVA "PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN DE INDICADORES FINANCIEROS"</b>	<b>B</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <u>Segregación de funciones</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Actividades y responsables de la complementación de los datos origen, conclusiones y seguimiento de los "Indicadores Financieros";</li> </ul> </li> <li>➤ <u>Objetivos que persigue cada indicador en el área de pasivos</u></li> <li>➤ <u>Relevancia</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Criterios utilizados para establecer el grado de relevancia de las magnitudes de cada rubro de los "Indicadores Financieros";</li> </ul> </li> <li>➤ <u>Hipótesis de variación</u></li> <li>➤ <u>Calculo de las hipótesis de Variación</u></li>   <li>➤ <u>Papeles de trabajo</u></li> </ul>	↓
<b>CÉDULA CENTRALIZADORA DE RESULTADOS OBTENIDOS</b>	<b>C</b>
<b>BALANCE GENERAL A JUNIO 2009 Y DICIEMBRE 2008</b>	<b>C-1</b>
<b>ESTADO DE RESULTADOS DE JUNIO 2009 Y DICIEMBRE 2008</b>	<b>C-2</b>
<b>DATOS ORIGEN PARA INDICADORES FINANCIEROS</b>	<b>C-3</b>
<b>CÁLCULO DE VARIACIONES</b>	<b>C-4</b>
<b>TABLA DE VARIACIONES SEGUNDO SEMESTRE 2009</b>	<b>C-5</b>
<b>ANÁLISIS DEL INDICADOR "PROVISIÓN DE GASTOS"</b>	<b>C-6</b>
<b>ANÁLISIS DEL INDICADOR "INMOVILIZADO"</b>	<b>C-7</b>
<b>ANÁLISIS DEL INDICADOR "EXISTENCIAS"</b>	<b>C-8</b>
<b>CÉDULA DE CONTROL DE TIEMPO</b>	<b>D</b>
<b>CÉDULA DE MARCAS DE AUDITORÍA</b>	<b>E</b>

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA EL ÁREA DE PASIVOS**

**CÉDULA****A (1/4)**

Hecho Por:





J. Arriaga

Fecha:

05/06/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

DESCRIPCIÓN	HECHO POR:	REF.
<p><b>I. <u>OBJETIVOS DEL TRABAJO</u></b></p> <p><b>OBJETIVOS GENERALES:</b>  Indicar aquellas acciones a desarrollar encaminadas a la mejora del control interno existente en el momento de la revisión. Entre estas acciones pueden ser:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mejora en la documentación de los procesos</li> <li>▪ Evaluar el diseño del control</li> <li>▪ Revisar el funcionamiento de los controles actuales</li> <li>▪ Incorporación de algún control adicional a los ya existentes</li> </ul>	<p><b>J. Arriaga</b></p> 	<p><b>B</b></p> 
<p><b>II. <u>OBJETIVOS ESPECÍFICOS:</u></b></p> <p>El presente trabajo tiene como objetivo, analizar el origen de las variaciones en los indicadores de riesgo financiero de Guatemala Unlimited Company, S.A. (en adelante Guatecosa), durante el primer Semestre de 2009, que han dado lugar a "incidencias potenciales" según los parámetros del Modelo 302, definido por la Auditoría Interna, y realizar un seguimiento de las incidencias reales detectadas.</p>		
<p><b>III <u>ALCANCE</u></b></p> <p>El alcance del trabajo ha consistido en analizar para el período de enero a junio de 2009, las incidencias potenciales marcadas, según los parámetros del Modelo definido, en la hoja de Indicadores de Auditoría de Guatemala Unlimited Company, S.A., (incluida en el Anexo I) consideradas como de relevancia alta (color rojo), relevancia media (color amarillo) y relevancia baja (color verde).</p> <p>El grado de relevancia de la incidencia potencial (alta/media/baja) se determina para cada variable en función de su peso en el balance de la sociedad.</p>	<p><b>J. Arriaga</b></p> 	<p><b>C - 5</b></p> 

GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.  
 ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS  
 PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA EL ÁREA DE PASIVOS

## CÉDULA

A (2/4)

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/06/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

<p><b>IV.</b></p>	<p><b><u>PROCEDIMIENTOS A EJECUTAR</u></b></p> <p><b>1. Metodología de indicadores financieros</b></p> <p><b>a. Metodología del trabajo a realizar</b></p> <p><b>Procedimiento</b>          Elabore una cedula descriptiva y requiera la colaboración del CFO y Auditor Interno, dicho instrumento deberá abordar temas que le permitan conocer como mínimo, los aspectos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Actividades y responsables de la complementación de los datos origen, conclusiones y seguimiento de los Indicadores Financieros.</li> <li>▪ Objetivos que persigue cada indicador.</li> <li>▪ Criterios utilizados para establecer el grado de relevancia de las magnitudes de los indicadores financieros.</li> <li>▪ Hipótesis de variaciones.</li> <li>▪ Calculo de las hipótesis de variaciones</li> <li>▪ Modelo de los papeles de trabajo a elaborar.</li> </ul> <p><b>2. Procedimientos de auditoría para el análisis de Indicadores</b></p> <p><b>a. Provisión de Gastos</b></p> <p><b>Procedimiento</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Obtener integración de la cuenta de las provisiones de gastos de ambos semestres.</li> <li>▪ Obtener integración de las cuentas de gastos relacionadas de ambos semestres</li> <li>▪ Realizar el análisis de variaciones, en relación a las provisiones vigentes al finalizar ambos semestres</li> <li>▪ Revisar la correspondencia entre los gastos registrados, contra las provisiones vigentes, al finalizar ambos semestres</li> <li>▪ Solicitar los soportes y/o realizar las entrevistas que correspondan</li> </ul>	<p><b>J. Arriaga</b></p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p><b>J. Arriaga</b></p> <p style="text-align: center;">↓</p>	<p><b>B</b></p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p><b>C-6</b></p> <p style="text-align: center;">↓</p>
-------------------	---	---	---

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA EL ÁREA DE PASIVOS**

**CÉDULA****A (3/4)**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/06/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Identificar la relación entre del comportamiento del gasto, con respecto a los volúmenes provisionados.</li> <li>▪ Determinar la suficiencia/insuficiencia de las provisiones</li> <li>▪ Determinar la razonabilidad y consistencia del criterio utilizado para estimar las provisiones.</li> <li>▪ Concluir al respecto de si los comentarios de la organización, se corresponden con las pruebas realizadas</li> <li>▪ Concluir al respecto de si los comentarios de la organización, se corresponden con las pruebas realizadas, así como del comportamiento del indicador.</li> </ul> <p><b>b. Inmovilizado</b></p> <p><b>V. Procedimiento</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Obtener los saldos de las cuentas contables de la obra en curso de ambos periodos trimestrales o semestrales.</li> <li>▪ Obtener la integración de la obra en curso del periodo anterior y actual</li> <li>▪ Validar el procedimiento específico de la dotación de inmovilizado/ Obtener el procedimiento específico.</li> <li>▪ Determinar los nuevos proyectos a partir del segundo semestre 2008 que impulsaron el incremento en el saldo del inmovilizado en curso.</li> <li>▪ Verificar la existencia de proyectos con antigüedad considerable, que pudieran estar incrementando el indicador</li> <li>▪ Obtener confirmación de las áreas gestoras, al respecto de la obra en curso, en caso se determine la existencia de antigüedad considerable.</li> <li>▪ Concluir al respecto de si los comentarios de la organización, se corresponden con las pruebas realizadas, así como del comportamiento del indicador.</li> </ul> <p><b>c. Existencias</b></p> <p><b>Procedimiento</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Obtener integración de la cuenta de las provisiones de obsolescencia de ambos semestres.</li> <li>▪ Obtener integración de la cuenta de las cuentas de inventarios relacionadas de ambos semestres.</li> </ul>	<p><b>J. Arriaga</b></p> <p>↓</p> <p><b>J. Arriaga</b></p> <p>↓</p> <p><b>J. Arriaga</b></p> <p>↓</p>	<p><b>C-6</b></p> <p>↓</p> <p><b>B - 7</b></p> <p>↓</p> <p><b>C-8</b></p> <p>↓</p>
--	---	---	--



**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**CÉDULA NARRATIVA DE PROCEDIMIENTOS PARA**  
**LA ELABORACIÓN DE INDICADORES FINANCIEROS**

**CÉDULA****B (1/4)**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

**OBJETIVOS**

- ✚ Diseñar una metodología común de actuación.
- ✚ Tener una mayor claridad del objetivo que persigue cada indicador.
- ✚ Establecer una metodología de seguimiento de las revisiones efectuadas.

**METODOLOGÍA DE LOS PROCEDIMIENTOS DESARROLLADOS**

1. inicialmente se sostuvo una entrevista con el CFO y Auditor Interno, para abordar el tema del procedimiento seguido para la elaboración de "Indicadores Financieros".
2. Se elaboró las cédulas descriptivas y el flujograma de acuerdo a la información proporcionada por el CFO (Principal Oficial Financiero) y Auditor Interno. Dichos instrumentos de evaluación de control, tratan aspectos importantes, tanto para la identificación plena de los objetivos que se persiguen, los responsables de la elaboración, documentación, el conocimiento de sus operaciones, así como al seguimiento de las oportunidades de mejora. Dicha metodología consisten en:

Segregación de funciones

Actividades y responsables de la complementación de los datos origen, conclusiones y seguimiento de los "Indicadores "Financieros";

Objetivos que persigue cada indicador en el área de pasivosRelevancia

Criterios utilizados para establecer el grado de relevancia de las magnitudes de cada rubro de los "Indicadores Financieros";

Hipótesis de variaciónCalculo de las hipótesis de Variación

Modelo de los papeles de trabajo: de acuerdo a la norma 2300 del Instituto de Auditores Internos.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**CÉDULA NARRATIVA DE PROCEDIMIENTOS PARA**  
**LA ELABORACIÓN DE INDICADORES FINANCIEROS**

**CÉDULA****B (2/4)**

Hecho Por:


J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

RESULTADOS OBTENIDOS			REF.
<p>Como resultado de las respuestas proporcionadas por el CFO y Auditor Interno, a las diferentes preguntas efectuadas en la entrevista, se obtuvieron los resultados siguientes:</p> <p><b>a) <u>Segregación de funciones (Actividades y responsables)</u></b>            En el siguiente cuadro se desglosa las actividades realizadas en la elaboración del Informe de Indicadores Financieros de Auditoría.</p>			<b>A</b> 
Paso	Responsable	Descripción de la actividad	
1	Auditoría Interna	Envía el formato de datos origen para complementarlo, adicionando los datos no contables	
2	Finanzas	Envía información a Auditoría Interna para complementar la hoja de "datos origen"	
3	Auditoría Interna	Revisa y complementa el cuadro de Datos Origen con los datos contables y no contables	
4	Auditoría Interna	Traslada los datos a las "Tablas de Variación de los Indicadores" y envía a las áreas gestoras.	
5	Área Gestora	Envía la respuesta al área de Auditoría Interna sobre la justificación de la variación del indicador	
6	Auditoría Interna	Obtiene las respuestas del gestor de la variación analizada, valida las respuestas y complementa las cédulas, anexando la siguiente información: 1. Respuesta del gestor de la variación 2. Papeles de trabajo del gestor o área financiera que sustenten las cifras y hechos vertidos en las cédulas de Auditoría. 3. Estados financieros para el periodo analizado 4. Demás información necesaria que soporte las conclusiones de cada indicador.	
7	Auditoría Interna	Revisa la información suministrada y analiza la necesidad de ampliar las pruebas de Auditoría, definiendo los objetivos, alcances y tiempo estimado para el desarrollo de las mismas	
8	Auditoría Interna	Obtiene las respuestas del gestor a las pruebas adicionales realizadas, anexando la información siguiendo el orden descrito en el punto 6.	
9	Auditoría Interna	Realiza el cierre de cada indicador	
10	Auditoría Interna	Redacta el borrador del informe de Indicadores de Auditoría.	
11	Auditoría Interna	Discute con cada responsable de contabilidad sobre los hallazgos descritos en el informe.	
12	Auditoría Interna	Presenta el borrador del informe de Indicadores al CFO (principal oficial financiero) y CEO (Director General)	



**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**CÉDULA NARRATIVA DE PROCEDIMIENTOS PARA**  
**LA ELABORACIÓN DE INDICADORES FINANCIEROS**

**CÉDULA****B(3/4)**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

**b) Objetivos que persigue cada indicador en el área de pasivos e Hipótesis de Variación.**

Variable Analizada	Indicador de Auditoría	Hipotesis	Objetivo	Cedula de Auditoría
PROVISION DE GASTOS	% Gastos provisionados	10% ó > 100%	<b>Objetivos:</b> Mide la magnitud de la provision de gastos generados en el semestre en comparacion con los gastos generados en dicho período <b>Razonabilidad:</b> Hallar las razones por las cuales el indicador varia en un 10% comparando el semestre anterior con el actual o el indicador varia en > 100% en el semestre.	<b>C-6</b>
INMOVILIZADO	% Inmovilizado en curso / Inmovilizado bruto	10%	<b>Objetivos:</b> Mide la magnitud del Inmovilizado en curso (obra en curso) con relación al Inmovilizado Bruto y lo compara contra la misma magnitud del semestre anterior. <b>Razonabilidad:</b> Hallar las razones por las cuales el indicador varia en >10% de un semestre a otro	<b>C-7</b>
EXISTENCIAS	% Obsolescencia de Inventario	15% si el importe de Existencias > 10% del Activo total	<b>Objetivos:</b> Mide la magnitud de la provision por Obsolescencia del Inventario con relación al total de Inventario y lo compara contra el semestre anterior. <b>Razonabilidad:</b> Hallar las razones por las cuales el indicador varia en >15% de un semestre a otro	<b>C-8</b>

**c) Relevancia.**

El grado de relevancia de la incidencia potencial (alta/media/baja) se determina para cada variable en función de su peso en el balance de la sociedad y en el balance del Grupo al Guatecosa, según indica el siguiente cuadro:

% Saldo Variable/Total Activo Grupo	% Saldo Variable/Activo Total Sociedad			
	5%	15%	15%	
	Hasta 5	Entre 5 y 15	Más de 15	
1.00‰	Hasta 1	<b>BAJO</b>	<b>BAJO</b>	<b>MEDIO</b>
5.00‰	Entre 1 y 5	<b>BAJO</b>	<b>MEDIO</b>	<b>ALTO</b>
5.00‰	Más de 5	<b>MEDIO</b>	<b>ALTO</b>	<b>ALTO</b>

**Relevancia de estados Financieros a junio 2009**

Variable	Partida	Jun-08		Relevancia
		% s/Activo Total Sociedad	% S/Activo Total Grupo	
Inversiones Financieras Permanentes	Valor Bruto Contable	0.00%	0.00‰	<b>BAJO</b>
Inversiones Financieras Temporales	Importe IFT	0.00%	0.00‰	<b>BAJO</b>
Provisión de Gastos	Gastos (Compras y servicios exteriores)	15.80%	0.34‰	<b>MEDIO</b>
Provisión de Ingresos	Ventas	39.35%	0.34‰	<b>MEDIO</b>
Provisión para Insolvencias	Deudores	11.16%	0.24‰	<b>BAJO</b>
Inmovilizado	Inmovilizado Neto	70.09%	1.51‰	<b>ALTO</b>
Existencias	Existencias	2.11%	0.05‰	<b>BAJO</b>
Operaciones Intragrupo	Saldos deudores con empresas del Grupo y asociadas	1.46%	0.03‰	<b>BAJO</b>
Derivados	Importe operaciones con derivados	0.35%	0.01‰	<b>BAJO</b>
Litigios y contingencias	Importe estimado litigios	0.54%	0.01‰	<b>BAJO</b>
Provision oblig personal	Provisión obligaciones con el personal	0.08%	0.00‰	<b>BAJO</b>
Impuesto Indirecto	Debito fiscal	4.41%	0.10‰	<b>BAJO</b>
Impuesto directo	Gasto por impuesto	0.00%	0.00‰	<b>BAJO</b>

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**CÉDULA NARRATIVA DE PROCEDIMIENTOS PARA**  
**LA ELABORACIÓN DE INDICADORES FINANCIEROS**

**CÉDULA****B (4/4)**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

**d) Hipótesis de variación para el área de pasivos**

Las hipótesis de variación para el área de pasivos están contenidas en el inciso **b)** de este papel de trabajo.

**e) Cálculo de las hipótesis de variación.**

Para establecer si se cumple la hipótesis planteadas anteriormente se deben despejar las siguientes formulas

VARIABLE ANALIZADA	INDICADORES		
Provision de gasto	% Gastos Provisionados =	$\frac{\text{Provision de gastos}}{\text{Gastos del semestre}}$	(1) Gastos = Compras + Servicios
Inmovilizado	% Inmovilizado en curso =	$\frac{\text{Inmovilizado en curso}}{\text{Inmovilizado bruto}}$	
Existencias	% Provision de existencias =	$\frac{\text{Provisión por obsolescencia}}{\text{Existencias}}$	x 100

**f) Modelo de los papeles de trabajo.**

Los papeles de trabajo que soportan las conclusiones del informe de Indicadores de Auditoría deben contener:

- ✚ Cifras y variables objeto de análisis
- ✚ Objetivo
- ✚ Comentarios de la Sociedad
- ✚ Diseño y Alcance de las pruebas
- ✚ Resultados obtenidos

A



**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**CÉDULA CENTRALIZADORA DE PASIVOS**  
**CORRESPONDIENTE A JUNIO 2009**

**CÉDULA****C**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

Indicador de Auditoría	Objetivo	Variación del semestre	Resultados obtenidos	Cedula de Auditoría
<p>% Gastos provisionados</p>	<p><b>Objetivos:</b> Mide la magnitud de de la provisión de gastos generados en el semestre en comparación con los gastos generados en dicho período</p> <p><b>Razonabilidad:</b> Hallar las razones por las cuales el indicador varia en un 10% comparando el semestre anterior con el actual o el indicador varia en &gt; 100% en el semestre.</p>	<p><b>-22.30%</b></p>	<p>Del total de provisiones (Q.62,677.00 miles) se tomo como muestra las Áreas de Tecnología (Red) e Interconexión que representan el 60% de las mismas (36,606.00 miles). De las muestras tomadas el 100% no coincide con la antigüedad reflejada en registros contables.</p> <p>Se solicito explicaciones al área de contabilidad de dicha variación, sin embargo, no pudo explicar los motivos de la misma.</p> <p>Del monto reflejado en los Estados Financieros el nueve por ciento (9%) no coincide con las integraciones proporcionadas por contabilidad.</p> <p>Se solicito explicaciones al área de contabilidad de dicha variación, sin embargo, no pudo explicar los motivos de la misma.</p> <p>Del total de las muestras tomadas de las Áreas de Tecnología (Red) e Interconexión que representan el 60% de las mismas (36,606.00 miles).</p> <p>De acuerdo a las estas Áreas Usuarias, la provisión de gastos que debe existir en los registros contables es de Q.25,070.00 miles, por lo que hay una variación del Q.12,536.00 equivalente al 35% del 100% de las muestras tomadas.</p>	<p><b>C-6</b></p>

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**CÉDULA CENTRALIZADORA DE PASIVOS**  
**CORRESPONDIENTE A JUNIO 2009**

**CÉDULA****C**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

Indicador de Auditoría	Objetivo	Variación del semestre	Resultados obtenidos	Cedula de Auditoría
			<p>De acuerdo a la integración contable Q.40,740.00 (miles) equivalentes al 65% del total de la provisión tienen antigüedad superior a 90 días, sin embargo, las áreas usuarias y contabilidad no pudieron explicar el motivo de la antigüedad de las mismas.</p> <p>El total de variación en la magnitud de gastos y servicios es por Q.7,952.00 (miles), esta variación obedece al crecimiento ordinario del negocio, no obstante, por los puntos mencionados de las provisiones, no se pudo establecer lo adecuado o inadecuado de los mismos.</p>	
% Inmovilizado en curso / Inmovilizado bruto	<p><b>Objetivos:</b> Mide la magnitud del Inmovilizado en curso (obra en curso) con relación al Inmovilizado Bruto y lo compara contra la misma magnitud del semestre anterior.</p> <p><b>Razonabilidad:</b> Hallar las razones por las cuales el indicador varía en &gt;10% de un semestre a otro</p>	<b>395.27%</b>	<p>No coincide la Integración del auxiliar de Activos Fijos y la Contabilidad, existe variación de Activos Fijos por Q.59,316.00 miles (USD.7.414 miles).</p> <p>No coincide la Integración entre el Modulo de Activos Fijos y la Contabilidad, existe variación de la depreciación por Q.8,809.00 miles (USD.1,101 miles)</p> <p>Debido a que existe variación entre los saldos de la integración contable con los registros auxiliares de la obra en curso, no se pudo establecer la antigüedad y los activos fijos en proceso.</p>	<b>C-7</b>

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**CÉDULA CENTRALIZADORA DE PASIVOS**  
**CORRESPONDIENTE A JUNIO 2009**

**CÉDULA****C**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

Indicador de Auditoría	Objetivo	Variación del semestre	Resultados obtenidos	Cedula de Auditoría
			Al consultar al área de Tecnología existen Altas (Activaciones) que se han dado en el primer semestre de 2009 por Q.13,556.00 (miles) (2) que representan el 6% del total del presupuesto de inversión pendientes de activar, que no han sido reflejadas en los Estados Financieros al 30 de junio 2009, asimismo, el gasto en concepto de depreciación por un monto Q.182.00 (miles) (3), que no han sido reflejados en los Resultados de la Compañía, al consultar al área contable, indican que aún no han sido notificados.	
% Provisión por depreciación (Obsolescencia de Inventario)	<b>Objetivos:</b> Mide la magnitud de la provisión por Obsolescencia del Inventario con relación al total de Inventario y lo compara contra el semestre anterior. <b>Razonabilidad:</b> Hallar las razones por las cuales el indicador varia en >15% de un semestre a otro	<b>-17.00%</b>	El indicador de obsolescencia de existencias, de acuerdo a los criterios definidos en el cuadro de hipótesis, <u>no representa un riesgo potencial</u> por lo que para el presente semestre no es objeto de revisión.	<b>C-8</b>

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**BALANCES DE SITUACIÓN GENERAL**  
**CIFRAS EN QUETZALES (Q. '000)**

**CÉDULA****C-1**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

REF.	RUBRO	30-Jun-09	31-Dic-08	REF.
	<b>ACTIVOS NO CORRIENTES</b>	<b>1,925,185</b>	<b>2,048,900</b>	
	<b>Intangibles</b>	<b>413,370</b>	<b>408,281</b>	③
	Concesiones administrativas	474,207	474,207	
	Aplicaciones informáticas	273,017	246,408	
	Otro inmovilizado inmaterial	4,282	4,282	
	Amortizaciones	(338,136)	(316,615)	②
	<b>Fondo de comercio</b>	<b>14,258</b>	<b>14,258</b>	
	<b>Propiedad, planta y equipo</b>	<b>1,371,302</b>	<b>1,536,160</b>	③
	Terrenos y bienes naturales	10,642	10,642	
	Construcciones	1,137,619	980,436	
	Instal. técnicas, maquinaria y utillaje	2,437,598	2,615,139	
	Mobiliario	14,517	14,517	
	Equipos para procesos de información	47,952	46,022	
	Elementos de transporte	5,975	6,362	
	Otro inmovilizado material	13,486	13,439	
	Amortizaciones	(2,296,487)	(2,150,396)	②
	<b>Inmovilizaciones materiales en curso</b>	<b>59,959</b>	<b>11,955</b>	④
	Inmovilizaciones materiales en curso	59,959	11,955	
	<b>Activos por impuestos diferidos</b>	<b>66,296</b>	<b>78,245</b>	
	<b>ACTIVOS CORRIENTES</b>	<b>642,753</b>	<b>670,554</b>	
	<b>Existencias</b>	<b>28,420</b>	<b>62,318</b>	
	Mercaderías y materias primas	29,599	65,459	⑤
	Productos en curso y terminados	-	-	
	Obsolescencia de Inventario	(1,179)	(3,141)	⑥
	<b>Deudores</b>	<b>257,451</b>	<b>271,843</b>	
	<b>Impuestos corrientes</b>	<b>61,900</b>	<b>148,554</b>	
	<b>Efectivo y equivalentes de efectivo</b>	<b>294,983</b>	<b>187,839</b>	
	<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>2,567,938</b>	<b>2,719,454</b>	
	<b>CAPITAL</b>	<b>2,020,199</b>	<b>1,841,017</b>	
	<b>PASIVOS NO CORRIENTES</b>	<b>139,863</b>	<b>134,011</b>	
	Préstamos y otras deudas	6,754	9,141	
	Provisiones a largo plazo	133,109	124,870	
	<b>PASIVOS CORRIENTES</b>	<b>407,876</b>	<b>744,426</b>	
	Deudas con entidades de credito a c/p	5,884	5,466	
	Deudas con empresas del grupo y asociac	95,170	139,526	
	Acreedores comerciales	191,262	335,428	
	Acreedoras por imp. corrientes	10,682	126,399	
	Provisiones a corto plazo	57,294	72,507	①
	Otras deudas	47,584	65,101	
	<b>TOTAL PASIVO Y CAPITAL</b>	<b>2,567,938</b>	<b>2,719,454</b>	
		<b>30-Jun-09</b>	<b>31-Dic-08</b>	
	Provision de Gastos	Σ ① 57,294	72,507	C-3
	Amortizacion Acumulada	Σ ② (2,634,623)	(2,467,012)	
	Inmovilizado neto	Σ ③ 1,844,631	1,956,397	
	Obra en curso	Σ ④ 59,959	11,955	
	Existencias	Σ ⑤ 29,599	65,459	
	Obsolescencia	Σ ⑥ (1,179)	(3,141)	

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**ESTADOS DE RESULTADOS**  
**CIFRAS EN QUETZALES (Q. '000)**

**CÉDULA****C-2**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

REF.	RUBRO	30-Jun-09	31-Dic-08	REF.
	<b>Ingresos recurrentes</b>	<b>960,512</b>	<b>1,969,675</b>	
	<b>Otros ingresos de explotación</b>	<b>18,395</b>	<b>26,105</b>	
	<b>Compras y Servicios</b>	<b>253,877</b>	<b>566,533</b>	
	Costo de venta	107,315	286,706	①
	Compras y Servicios Intercompañías	30,629	65,742	①
	Compras y Servicios otras empresas	115,934	214,085	①
	<b>Gastos de personal</b>	<b>70,754</b>	<b>158,266</b>	
	<b>Amortizaciones de inmovilizado</b>	<b>168,030</b>	<b>327,750</b>	
	<b>Cuentas Incobrables</b>	<b>3,391</b>	<b>12,713</b>	
	<b>Otros gastos de explotación</b>	<b>237,538</b>	<b>495,377</b>	
	Servicios exteriores de empresas del grupo	35,038	54,706	①
	Resto servicios exteriores	188,729	423,191	①
	Tributos	13,771	17,480	
	<b>RESULTADO DE EXPLOTACIÓN</b>	<b>245,317</b>	<b>435,140</b>	
	<b>Ingresos financieros</b>	<b>24,041</b>	<b>7,383</b>	
	<b>Gastos financieros</b>	<b>28,145</b>	<b>24,349</b>	
	<b>RESULTADO FINANCIERO NETO</b>	<b>(4,105)</b>	<b>(16,966)</b>	
	<b>RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</b>	<b>241,212</b>	<b>418,174</b>	
	Impuesto sobre beneficios	60,245	180,437	
	<b>RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	<b>180,968</b>	<b>237,737</b>	

## % Provision de gastos

	30-Jun-09	31-Dic-08	
Gastos y Servicios	Σ ① 477,644	1,044,430	C-3

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**DATOS ORIGEN PARA INDICADORES**  
**CIFRAS EN QUETZALES (Q. '000)**

**CÉDULA****C-3**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

REF.	Indicadores de auditoría	Magnitudes de Estados Financieros	Jun-09	Dic-08	REF.
	<b>Magnitudes Básicas</b>	Activo total	2,567,937.98	2,719,454.00	
		Fondos Propios	2,020,198.87	1,841,017.00	
		Resultado de las Actividades ordinarias	241,212.81	418,173.00	
		Importe neto cifra de negocios	960,512.00	1,969,675.00	
	<b>Inversiones Financieras Temporales</b>	Importe de Inversiones Financieras Temporales	-	-	
		Íngresos financieros IFT trimestre	1,373.09	3,709.00	
<b>C-2</b>	<b>Provisión de Gastos</b>	Gastos (Compras y servicios exteriores)	477,643.66	1,044,429.64	<b>C-4</b>
<b>C-1</b>		Provisión gastos	57,294.00	72,507.00	<b>C-4</b>
	<b>Provisión de Ingresos</b>	Ventas	960,512.00	1,969,675.00	
		Provisión de ingresos	63,670.45	67,099.72	
		Suma provisión acumulada semestre	384,468.58	384,106.38	
	<b>Provisión para insolvencias</b>	Deudores	279,286.20	286,731.00	
		Deudores dudoso cobro	-	-	
		Provisión por Insolvencias	(52,047.63)	(47,018.00)	
		Deudas superior a 90 días de fecha vencimiento	52,047.63	47,017.95	
<b>C-1</b>	<b>Inmovilizado</b>	Amortización acumulada	(2,634,623.14)	(2,467,011.00)	<b>C-4</b>
		Provisión por depreciación	-	-	
<b>C-1</b>		Inmovilizado neto	1,844,631.30	1,956,398.00	<b>C-4</b>
		Dotación amortización	168,029.84	327,750.00	
<b>C-1</b>		Inmovilizado en curso	59,959.20	11,955.00	<b>C-4</b>
		Inmovilizado en curso con antigüedad > 360 días	2,884.00	2,736.63	
<b>C-1</b>	<b>Existencias</b>	Existencias	29,598.60	65,459.00	<b>C-4</b>
<b>C-1</b>		Obsolescencia de Inventario	(1,178.77)	(3,141.00)	<b>C-4</b>
	<b>Operaciones intragrupo</b>	Ventas empresas del Grupo y asociadas	27,637.50	50,052.00	
		Saldos deudores con empresas del Grupo y asociadas	54,463.18	50,741.00	
		Saldos deudores con empresas del Grupo y asociadas con antigüedad	38,712.75	32,572.27	
		Diferencias de conciliación en saldos deudores con empresas del G	26,226.51	1,981.27	
	<b>Derivados</b>	Importe operaciones con derivados	-	-	
		Importe operaciones con derivados para cobertura cambial	-	-	
	<b>Litigios y otras contingencias</b>	Nº Litigios	19.00	18.00	
		Importe estimado litigios	15,698.12	15,483.51	
		Importe estimado litigios PROBABLES	202.78	202.78	
		Provisión para litigios	202.78	202.78	
		Provisión para obligaciones con el personal	1,917.40	4,842.84	
	<b>Impuestos</b>	Débito Fiscal	99,597.04	101,059.26	
		Tasa aplicable Impuesto Indirecto	0.12	0.12	
		Gasto por impuesto	60,244.86	180,437.10	
		Créditos Fiscales	12,729.99	61,020.58	
		Créditos Ficiales > 5 años	-	-	

a/El total de los gastos a junio 2008 era de: **574,738.41**

**Datos Origen:** Esta matriz sirve para ingresar los datos a comparar, que para el presente caso es el segundo semestre de 2008 y el primer semestre de 2009, integra los datos contables y no contables en caso aplique.



**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**CALCULO DE VARIACIONES**  
**CIFRAS EN QUETZALES (Q. '000)**

**CÉDULA****C-4**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

**% Gastos provisionados**

REF.	DESCRIPCION	31/12/2008	30/06/2009	Desviación	%	REF.
C-3	Provisión de Gastos	72,507	57,294	(15,213)	-21%	C-5
C-3	Gastos del Semestre	a/ 469,691	477,644	7,952	2%	C-5
	%	15.44%	12.00%	-3.44%	<b>-22.30%</b>	

**Definiciones:**

<b>Gastos del semestre:</b>	Esta cifra de gastos incluye el total de gastos relativos a compras y servicios exteriores
<b>Provisión de Gastos:</b>	Debe recoger la provisión de gastos existente en el período relativa a los gastos anteriores

Los Gastos de julio a diciembre 2008 se calcula de la siguiente forma:

<b>C-3</b>	<b>Gastos acumulados</b>	1,044,429.64
<b>C-3</b>	<b>Gastos de enero a junio 2008</b>	574,738.41
<b>a/</b>	<b>Gastos del 2o. Semestre 2008</b>	469,691.23

**Calculo del Indicador:**

El indicador objeto de analisis esta formado por La variacion de las dos magnitudes en los indicadores de un semestre con respecto al otro.

**% Inmovilizado en curso/Inmovilizado**

REF.	DESCRIPCION	31/12/2008	30/06/2009	Desviación	%	REF.
C-3	Inmovilizado en Curso	11,955	59,959	48,004	402%	C-5
b/	Inmovilizado Bruto	4,423,409	4,479,254	55,846	1%	C-5
	%	0.27%	1.34%	1.07%	<b>395.27%</b>	

El inmovilizado bruto se calcula de la siguiente forma:

<b>C-3</b>	<b>Amortizacion</b>	2,467,011.61	2,634,623.14
<b>C-3</b>	<b>Activo Neto</b>	1,956,397.25	1,844,631.30
<b>b/</b>	<b>Activo Bruto</b>	4,423,408.86	4,479,254.44

**Definiciones:**

<b>Inmovilizado en Curso</b>	Incluye el Inmovilizado material e inmaterial en curso, así como los anticipos para inmovilizaciones materiales
<b>Inmovilizado Bruto</b>	Inmovilizado Neto (-) Amortización Acumulada (-) Provisión por depreciación.

**% Provisión por depreciación**

REF.	DESCRIPCION	31/12/2008	30/06/2009	Desviación	%	REF.
C-3	Obsolescencia	(3,141)	(1,179)	1,962	-62%	C-5
C-3	Existencias	65,459	29,599	(35,861)	-55%	C-5
	%	-4.80%	-3.98%	0.82%	<b>-17.00%</b>	

**Definiciones:**

<b>Obsolescencia de Existencias</b>	Importe de la provisión por obsolescencia de las existencias. Debe aparecer con signo negativo.
<b>Existencias</b>	Importe de las existencias de Mercaderías y materias primas, así como productos en curso y terminados

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**ANÁLISIS DE INDICADORES FINANCIEROS**  
**TABLA DE VARIACIONES**

**CÉDULA**

Hecho Por:

Fecha:

Rev. Por:

**C-5**

J. Arriaga

05/07/2009

R. de la Rosa

REF.	Indicadores Financieros		Variación Indicador			REF.
	Variable Analizada	Hipotesis Variaciones	Dic-08	Jun-09	Variación Dic 08/Jun '09	
	<b>INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES</b>					
	% VNC/VTC	< 85 y >115 %	0.0%	0.0%	0.00%	
	<b>INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES</b>					
	% Ingresos financieros	10.0%	0.0%	0.00%	0.00%	
	% Variación ingresos financieros	10% ó Valor del indicador <90 y >110 %	100.0%	100.0%	0.00%	
	<b>PROVISIONES DE GASTOS</b>					
<b>C-4</b>	% Gastos provisionados	10% ó >100 %	15.4%	12.0%	<b>-22.30%</b>	<b>C-6</b>
	<b>PROVISIONES DE INGRESOS</b>					
	% Ingresos provisionados (I)	5% ó Valor del indicador > 20 %	40%	40.03%	<b>0.77%</b>	
	% Ingresos provisionados (II)	5% ó Valor del indicador > 20 %	6.94%	6.63%	<b>-4.47%</b>	
	<b>PROVISIONES DE INSOLVENCIAS</b>					
	% Antigüedad Deuda	5% ó Valor del indicador > 15 %	10.64%	13.70%	<b>28.74%</b>	
	% Provisiones/Deudas Antiguas	Valor del indicador < 95 y >105 %	108.93%	106.28%	-2.4%	
	% Variación provisión Insolvencias con respecto al ejercicio anterior	Valor del indicador >10 %	8.72%	6.24%	-28.5%	
	<b>INMOVILIZADO</b>					
	% Amortización Inmovilizado en el período	10.0%	-4.12%	-3.80%	-7.6%	
<b>C-4</b>	% Inmovilizado en curso/Inmovilizado bruto	10.0%	0.27%	1.34%	<b>395.27%</b>	<b>C-7</b>
	<b>EXISTENCIAS</b>					
<b>C-4</b>	% Provisión por depreciación	15% (si el Importe de existencias > 10 % del Activo total)	-4.80%	-3.98%	<b>-17.00%</b>	<b>C-8</b>
	<b>OPERACIONES INTRAGRUPO</b>					
	% Concentración Ventas	Entre 75 y 100 %	1.98%	2.22%	-11.7%	
	% ANTIGÜEDAD DEUDA	15.0%	53.83%	68.02%	<b>26.35%</b>	
	% Diferencias de conciliación CxC	15.0%	0.00%	88.68%	<b>100.00%</b>	
	<b>DERIVADOS</b>					
	% Operaciones Tipo de cambial	20.0%	0.00%	0.00%	0.00%	
	<b>LITIGIOS Y OTRAS CONTINGENCIAS</b>					
	% Litigios probables	10.0%	130.96%	129.17%	-1.37%	
	% Provisionado litigios probables	10 % ó Valor del indicador <90 y > 110%	100.00%	100.00%	0.00%	
	<b>CREDITOS FISCALES</b>					
	Impuesto indirecto: Débito fiscal/Ingresos * tasa	15.0%	125.40%	124.43%	-0.78%	
	Impuesto directo: Tasa efectiva	15.0%	0.00%	0.00%	0.00%	
	Impuesto directo: % Antigüedad Créditos fiscales	15.0%	0.00%	0.00%	0.00%	

**Tabla de Variaciones:** En esta tabla se integrarán los tres conceptos mencionados en la metodología del trabajo (Datos Origen, Hipótesis de Variación y Grado de Relevancia), donde se encenderán las alarmas en caso las variaciones superen los criterios definidos por cada cuenta o indicador financiero.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**ANÁLISIS DE VARIACIONES**  
**SUMARIA PROVISION DE GASTOS**

**CÉDULA****C-6**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

**% Gastos provisionados**

REF.	DESCRIPCION	31/12/2008	30/06/2009	Desviación	%	REF.
<b>C-6 1.1</b>	Provisión de Gastos	72,507	57,294	(15,213)	-21%	
<b>C-6 2.</b>	Gastos del Semestre	a/ 469,691	477,644	7,952	2%	
<b>C-5</b>	%	15.44%	12.00%	-3.44%	<b>-22.30%</b>	<b>C</b>

**Definiciones:**

**Gastos del semestre:** Esta cifra de gastos incluye el total de gastos relativos a compras y servicios exteriores

**Provisión de Gastos:** Debe recoger la provisión de gastos existente en el período relativa a los gastos anteriores

Los Gastos de julio a diciembre 2008 se calcula de la siguiente forma:

<b>C-3</b>	<b>Gastos acumulados</b>	1,044,429.64
<b>C-3</b>	<b>Gastos de enero a junio 2008</b>	574,738.41
<b>a/</b>	<b>Gastos del 2o. Semestre 2008</b>	469,691.23

➤ **Objetivo:**

Verificar los motivos que originaron la variación en el indicador de auditoría del 22.30%

➤ **Comentarios de la Sociedad:**

La variación con respecto a las provisiones de diciembre 2008 a junio 2009, se debe principalmente a:

Los saldos de la cuenta de provisiones correspondiente al 31 de diciembre 2008, fueron regularizados.

Al 30 de junio 2009, únicamente se encuentran vigentes provisiones correspondientes al presente periodo.

La variación de los gastos corresponde al incremento de actividad comercial.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**ANÁLISIS DE VARIACIONES**  
**SUMARIA PROVISION DE GASTOS**

**CÉDULA****C-6**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

➤ **Diseño y alcance:**

Se solicitó los balances, auxiliares contables, integración de las provisiones y gastos que se encontraban en los registros contables de Guatemala Unlimited Company, S.A. al 31 de diciembre 2008 y al 30 de junio 2009, como soporte para determinar variaciones entre un periodo y otro.

➤ **Resultados Obtenidos**

**Gastos del Semestre:**

El total de variación en la magnitud de gastos y servicios es por Q.7,972.00 (miles), esta variación obedece al crecimiento ordinario del negocio (**ver C-6 2.**).

**Provisión de Gastos:**

La provisión de gastos a diciembre 2008 se registraba en una cuenta específica en el antiguo sistema contable, sin embargo derivado a la implementación del nuevo sistema, en las cuentas contables al mes de junio 2009 existen transacciones reales y provisiones en cada cuenta, razón por la cual es complejo realizar un comparativo. (**ver C-6 1.**)

Del monto reflejado en los Estados Financieros el nueve por ciento (9%) no coincide con las integraciones proporcionadas por contabilidad, asimismo, con los registros de las áreas usuarias. (**ver C-6 1.1.**)

Del total de provisiones (Q.62,677.00 miles) se tomo como muestra las Áreas de Tecnología (Red) e Interconexión que representan el 60% de las mismas (36,606.00 miles). De las muestras tomadas el 100% no coincide con la antigüedad reflejada en registros contables. Se solicito explicaciones al área de contabilidad de dicha variación, sin embargo, no pudo explicar los motivos de la misma. (**ver C-6 1.2.**)

Del monto reflejado en los Estados Financieros el nueve por ciento (9%) no coincide con las integraciones proporcionadas por contabilidad. Se solicito explicaciones al

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**ANÁLISIS DE VARIACIONES**  
**SUMARIA PROVISION DE GASTOS**

**CÉDULA****C-6**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

área de contabilidad de dicha variación, sin embargo, no pudo explicar los motivos de la misma. **(ver C-6 1.2.)**

Del total de las muestras tomadas de las Áreas de Tecnología (Red) e Interconexión que representan el 60% de las mismas (36,606.00 miles). De acuerdo a las estas Áreas Usuarias, las provisión de gastos que debe existir en los registros contables es de Q.25,070.00 (miles), por lo que hay una variación del Q.12,536.00 (miles) equivalente al 35% del 100% de las muestras tomadas. **(ver C-6 1.2.)**

De acuerdo a la integración contable Q.40,740.00 (miles) equivalentes al 65% del total de la provisión, tienen antigüedad superior a 90 días, sin embargo, las áreas usuarias y contabilidad no pudieron explicar el motivo de la antigüedad de las mismas. **(ver C-6 1.2.)**

➤ **Conclusiones:**

Derivado a que este indicador supera el grado de tolerancia al riesgo descritas en la hipótesis de variación considerada ordinaria y su impacto en los estados financieros es importante (riesgo medio), Es necesario mitigar las debilidades de control interno de acuerdo al siguiente procedimiento:

- Analizar las variaciones entre los auxiliares y los registros contables.
- Analizar las variaciones entre los registros de las áreas usuarias y los registros contables.
- Regularizar los excesos o insuficiencias de provisiones.
- Efectuar la segregación de funciones e incompatibilidades.
- Documentar el proceso.
- Evaluar el funcionamiento de las actividades de control implementadas.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**

**INDICADORES FINANCIEROS**

**PROVISIÓN DE GASTOS**

**INTEGRACIÓN DEL SALDO DE PROVISIÓN A JUNIO 2009**

**CÉDULA: C-6 1.**

Hecho Por: J. Arriaga

Fecha: 13/07/2009

Rev. Por: R. de la Rosa

**(Integración Contable)**

Ref.	Area	Corriente	>30	>60	>90	>180	>360	Total	Ref.
	Mercadeo y publicad	501.42	250.71	1,002.83	752.13	1,253.54	1,253.54	5,014.17	
	Comercial	752.13	376.06	1,504.25	1,128.19	1,880.31	1,880.31	7,521.26	
	Finanzas	125.35	62.68	250.71	188.03	313.39	313.39	1,253.54	
	RRHH	62.68	31.34	125.35	94.02	156.69	156.69	626.77	
	Legal	125.35	62.68	250.71	188.03	313.39	313.39	1,253.54	
	Red - Circuitos	2,507.09	1,253.54	5,014.17	3,760.63	6,267.71	6,267.71	25,070.85	✓
	Interconexión	1,253.54	626.77	2,507.09	1,880.31	3,133.86	3,133.86	12,535.43	✓
	Comercial	626.77	313.39	1,253.54	940.16	1,566.93	1,566.93	6,267.71	
	Servicios Generales	313.39	156.69	626.77	470.08	783.46	783.46	3,133.86	
	<b>Total (A)</b>	<b>6,267.71</b>	<b>3,133.86</b>	<b>12,535.43</b>	<b>9,401.57</b>	<b>15,669.28</b>	<b>15,669.28</b>	<b>62,677.13</b>	

>90 días 40,740.14 C-6 U

**(Integración áreas usuarias)**

Ref.	Area	Corriente	>30	>60	>90	>180	>360	Total	Ref.
	Resto de Areas	2,507.09	1,253.54	5,014.17	3,760.63	6,267.71	6,267.71	25,070.85	
	Red - Circuitos	11,281.88	4,700.78	940.16	376.06	564.09	940.16	18,803.14	✓
	Interconexión	3,760.63	1,566.93	313.39	125.35	188.03	313.39	6,267.71	✓
	<b>Total (B)</b>	<b>17,549.60</b>	<b>7,521.26</b>	<b>6,267.71</b>	<b>4,262.05</b>	<b>7,019.84</b>	<b>7,521.26</b>	<b>50,141.71</b>	

<b>Variación (A-B)</b>	<b>(11,281.88)</b>	<b>(4,387.40)</b>	<b>6,267.71</b>	<b>5,139.52</b>	<b>8,649.44</b>	<b>8,148.03</b>	<b>12,535.43</b>	
------------------------	--------------------	-------------------	-----------------	-----------------	-----------------	-----------------	------------------	--

C-6 U

**Objetivo**

- Validar la integridad de las cifras presentadas en los Estados Financieros y en los registros contables.

**Procedimiento**

- Obtener integración de la cuenta de las provisiones de gastos de ambos semestres (**ver C-6 1.**).
- Realizar el análisis de variaciones, en relación a las provisiones vigentes al finalizar ambos semestres (**ver C-6 1.1.**)
- Revisar la correspondencia entre los gastos registrados, contra las provisiones vigentes, 30 de junio de 2009.
- Solicitar los soportes y/o realizar las entrevistas que correspondan
- Identificar la relación entre del comportamiento del gasto, con respecto a los volúmenes provisionados (**ver C-6**)
- Determinar la suficiencia/insuficiencia de las provisiones (**ver C-6 1.2.**)
- Determinar la razonabilidad y consistencia del criterio utilizado para estimar las provisiones.
- Concluir al respecto de si los comentarios de la organización, se corresponden con las pruebas realizadas

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**

**INDICADORES FINANCIEROS**

**PROVISIÓN DE GASTOS**

**INTEGRACIÓN DEL SALDO DE PROVISIÓN A JUNIO 2009**

**CÉDULA:** C - 6 1.

Hecho Por: J. Arriaga

Fecha: 13/07/2009

Rev. Por: R. de la

Rosa

**Conclusiones:**

De acuerdo a los resultados obtenidos se concluye que es necesario realizar las siguientes actividades:

- Analizar las variaciones entre los auxiliares y los registros contables.
- Regularizar los excesos o insuficiencias de provisiones
- Implementar actividades de control que mitiguen las debilidades encontradas.

I

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.****INDICADORES FINANCIEROS****PROVISIÓN DE GASTOS****COMPARATIVO DE PROVISIONES**

**CÉDULA:** C-6 1.1  
**Hecho Por:** J. Arriaga  
**Fecha:** 13/07/2009  
**Rev. Por:** R. de la Rosa

Cuenta	Descripcion Cuenta	Saldo 31-12-2008	Saldo 30-06-2009
40008	Proveedores de bienes locales	45,846.65	38,417.28
40208	Proveedores de servicios locales	25,597.84	21,810.77
41008	Proveedores de sarvicios del exterior	263.82	2,449.08
	<b>TOTAL INTEGRACION CONTABLE</b>	<b>71,708.30</b>	<b>62,677.13</b>
	(-) SALDO DIARIO MAYOR GENERAL	<b>72,507.00</b>	<b>57,294.00</b>
		<b>=&gt; C-6</b>	<b>=&gt; C-6.1</b>
Variación		(798.70)	5,383.13
		^	^

^ Sumas verticales

**Objetivo:**

Validar la integridad de las cifras presentadas en los Estados Financieros.

**Procedimiento**

- Realizar el análisis de variaciones, en relación a las provisiones vigentes al finalizar ambos semestres
- Solicitar los soportes y/o realizar las entrevistas que correspondan.
- Determinar la razonabilidad y consistencia del criterio utilizado para estimar las provisiones.
- Concluir al respecto de si los comentarios de la organización, se corresponden con las pruebas realizadas

**Conclusiones:**

De acuerdo a los resultados obtenidos se concluye que es necesario realizar las siguientes actividades:

- Analizar las variaciones entre los auxiliares y los registros contables.
- Regularizar los excesos o insuficiencias de provisiones
- Implementar actividades de control que mitiguen las debilidades encontradas.



**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.****INDICADORES FINANCIEROS****PROVISIÓN DE GASTOS****COMPARATIVO DE PROVISIÓN CONTABLE Y USUARIA****CÉDULA:** C-6 1.2Hecho Por: J. ArriagaFecha: 13/07/2009Rev. Por: R. de la Rosa**(Integración Contable)**

Ref.	Area	%	Corriente	>30	>60	>90	>180	>360	Total	Ref.
	Mercadeo y publicad	8%	501.42	250.71	1,002.83	752.13	1,253.54	1,253.54	5,014.17	
	Comercial	12%	752.13	376.06	1,504.25	1,128.19	1,880.31	1,880.31	7,521.26	
	Finanzas	2%	125.35	62.68	250.71	188.03	313.39	313.39	1,253.54	
	RRHH	1%	62.68	31.34	125.35	94.02	156.69	156.69	626.77	
	Legal	2%	125.35	62.68	250.71	188.03	313.39	313.39	1,253.54	
	Red - Circuitos	40%	2,507.09	1,253.54	5,014.17	3,760.63	6,267.71	6,267.71	25,070.85	✓
	Interconexión	20%	1,253.54	626.77	2,507.09	1,880.31	3,133.86	3,133.86	12,535.43	✓
	Comercial	10%	626.77	313.39	1,253.54	940.16	1,566.93	1,566.93	6,267.71	
	Servicios Generales	5%	313.39	156.69	626.77	470.08	783.46	783.46	3,133.86	
	<b>Total</b>		<b>6,267.71</b>	<b>3,133.86</b>	<b>12,535.43</b>	<b>9,401.57</b>	<b>15,669.28</b>	<b>15,669.28</b>	<b>62,677.13</b>	

Σ✓ 37,606.28 Muestras a revisar

^ Sumado Vertical

C-6 1.1.5 Enviado a PT C-6 1.1.

C-6 1.1.5

**(Integración área usuaria)**

Ref.	Area	%	Total	Corriente	>30	>60	>90	>180	>360	Total	Ref.
	Red - Circuitos	30%	18,803.14	11,281.88	4,700.78	940.16	376.06	564.09	940.16	18,803.14	✓
	Interconexión	10%	6,267.71	3,760.63	1,566.93	313.39	125.35	188.03	313.39	6,267.71	✓
	<b>Total</b>		<b>25,070.85</b>	<b>15,042.51</b>	<b>6,267.71</b>	<b>1,253.54</b>	<b>501.42</b>	<b>752.13</b>	<b>1,253.54</b>	<b>25,070.85</b>	

Σ✓ 25,070.85 Muestras a revisar

^ Sumado Vertical

C-6 5

**Objetivo:**

Validar la integridad de las cifras presentadas en los Registros Contables.

**Procedimiento**

- Solicitar la integración por cajones de antigüedad de las provisiones contables por área usuaria.
- Validar con las áreas usuarias los registros de las provisiones reflejados por el Área Contable.
- Solicitar los soportes y/o realizar las entrevistas que correspondan.
- Concluir al respecto de si los comentarios de la organización, se corresponden con las pruebas realizadas

**Conclusiones:**

De acuerdo a los resultados obtenidos se concluye que es necesario realizar las siguientes actividades:

- Analizar las variaciones entre los registros de las áreas usuarias y los registros contables.
- Regularizar los excesos o insuficiencias de provisiones
- Implementar actividades de control que mitiguen las debilidades encontradas.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**PROVISIÓN DE GASTOS**  
**COMPARATIVO DE GASTOS**

**CÉDULA****C-6 2.**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

No. Cuenta	Descripción	Gastos		Gastos de Jul. A Dic. 2008	Gastos a Junio 2009.	Variación en Semestre	Ref.
		a Dic. 2008	a Junio 2008				
	Compras	286,706.25	172,175.05	114,531.20	107,314.55	7,216.65	
	Trabajos realizados de asociadas	65,742.02	31,163.87	34,578.16	30,628.54	3,949.62	
	Trabajos realizados por otras empresas	214,084.75	118,206.73	95,878.02	115,934.17	(20,056.14)	
	Serv exteriores empresas de asociadas	54,705.90	21,587.73	33,118.18	35,037.80	(1,919.62)	
	Servicios exteriores	423,190.71	231,605.04	191,585.67	188,728.60	2,857.07	
	Total	1,044,429.64	574,738.41	469,691.23	477,643.66	(7,952.43)	

C6 ^ C6 ^ ^



Verificado con sistema contable



Sumas verticales

**Objetivos:**

Verificar las circunstancias que originaron la variación en las provisiones de diciembre 2008 y junio 2009.

**Procedimiento**

- Obtener integración de la cuenta de las cuentas de gasto relacionadas de ambos semestres
- Solicitar los soportes y/o realizar las entrevistas que correspondan
- Identificar la relación entre del comportamiento del gasto, con respecto a los volúmenes provisionados.
- Determinar la razonabilidad y consistencia del criterio utilizado para estimar las provisiones.
- Concluir al respecto de si los comentarios de la organización, se corresponden con las pruebas realizadas

**Conclusiones:**

- De acuerdo a los procedimientos de auditoría efectuados para evaluación de las actividades de control en las cuentas de gastos, no se identificaron debilidades de control.
- Salvo por los resultados en el rubro de provisiones el funcionamiento de las actividades de control en esta variable es eficaz.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**

**INDICADORES FINANCIEROS**

**ANÁLISIS DE VARIACIONES**

**SUMARIA INMOVILIZADO**

**% Inmovilizado en curso/Inmovilizado bruto**

**CÉDULA**

**C-7**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

REF.	DESCRIPCION	31/12/2008	30/06/2009	Desviación	%	REF.
<b>C-3</b>	Inmovilizado en Curso	11,955	59,959	48,004	402%	<b>C-5</b>
<b>b/</b>	Inmovilizado Bruto	4,423,409	4,479,254	55,846	1%	<b>C-5</b>
	%	0.27%	1.34%	1.07%	<b>395.27%</b>	

El inmovilizado bruto se calcula de la siguiente forma:

<b>C-3</b>	<b>Amortizacion</b>	2,467,011.61	2,634,623.14
<b>C-3</b>	<b>Activo Neto</b>	1,956,397.25	1,844,631.30
<b>b/</b>	<b>Activo Bruto</b>	4,423,408.86	4,479,254.44

**Definiciones:**

<b>Inmovilizado en Curso</b>	Incluye el Inmovilizado material e inmaterial en curso, así como los anticipos para inmovilizaciones materiales
<b>Inmovilizado Bruto</b>	Inmovilizado Neto (-) Amortización Acumulada (-) Provisión por depreciación.

▪ **Objetivo:**

Determinar las principales razones, que dieron lugar a las variaciones en los indicadores en 395.27%:

▪ **Comentarios de la Sociedad:**

**Activos fijos-**

Los elementos de propiedades y equipo son valorados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada. Al 31 diciembre de 2008 y 30 junio 2009 no existe ninguna provisión por posibles pérdidas por deterioro de su valor. Los terrenos no son objeto de depreciación.

**Construcciones en proceso**

Guatecosa tiene la política de registrar como construcciones en proceso, el costo de la construcción, los servicios contratados y otros costos directos e indirectos, incurridos en la construcción y puesta en funcionamiento de los bienes, previo a su capitalización. Las construcciones en proceso no se deprecian. Una vez los activos se terminan de construir, los saldos son trasladados de construcciones en proceso a la respectiva categoría de activo y se empiezan a depreciar.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.****INDICADORES FINANCIEROS****ANÁLISIS DE VARIACIONES****SUMARIA INMOVILIZADO**

- **Diseño y Alcance:**

Se solicitó los balances, auxiliares contables, integración de la obra en curso y activos fijos que se encontraban en los registros contables de Guatemala Unlimited Company, S.A. al 31 de diciembre 2008 y al 30 de junio 2009, como soporte para determinar variaciones entre un periodo y otro.

- **Resultados Obtenidos:**

**Inmovilizado bruto**

- No coincide la Integración del auxiliar de Activos Fijos y la Contabilidad, existe variación de Activos por Q.59,316.00 miles (USD.7.414 miles). (**Ver PT: C.7.1.1.**)
- No coincide la Integración entre el Modulo de Activos Fijos y la Contabilidad, existe variación de la depreciación por Q.8,809.00 miles (USD.1,101 miles). (**Ver PT: C.7.1.1.**)

**Bajas**

- De acuerdo al auxiliar contable el 80% de las bajas corresponden a activos que se encontraban obsoletos.

**Altas**

- Al consultar al área de Tecnología existen Altas (Activaciones) que se han dado en el primer semestre de 2009 por Q.13,556.00 (miles) (2) que representan el 6% del total del presupuesto de inversión pendientes de activar, que no han sido reflejadas en los Estados Financieros al 30 de junio 2009, asimismo, el gasto en concepto de depreciación por un monto Q.182.00 (miles) (3), que no han sido reflejados en los Resultados de la Compañía, al consultar al área contable, indican que aún no han sido notificados. (**Ver PT: C.7.1.3.**)

**Obra en curso:**

- Debido a que existe variación entre los saldos de la integración contable con los registros auxiliares de la obra en curso, no se pudo establecer la antigüedad y los activos fijos en proceso.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**ANÁLISIS DE VARIACIONES**  
**SUMARIA INMOVILIZADO**

**CÉDULA**

Hecho Por:

Fecha:

Rev. Por:

**C-7**

J. Arriaga

05/07/2009

R. de la Rosa

➤ **Conclusiones:**

Derivado a que este indicador supera el grado de tolerancia al riesgo descritas en la hipótesis de variación considerada ordinaria y su impacto en los estados financieros es importante (riesgo alto), Es necesario mitigar las debilidades de control interno de acuerdo al siguiente procedimiento:

- Analizar las variaciones entre los auxiliares y los registros contables.
- Regularizar o registrar la variación de los activos.
- Efectuar la segregación de funciones e incompatibilidades.
- Documentar el proceso.
- Evaluar el funcionamiento de las actividades de control implementadas.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**INMOVILIZADO**  
**INTEGRACIÓN DEL INMOVILIZADO A JUNIO 2009**

**CÉDULA****C-7 1.**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

**(Movimiento del Inmovilizado)**

Ref.	Cuenta	Saldo al 31-Dic-08	Movimientos		Traslados reversión	Saldos a Jun-09	Ref.
			Altas	Bajas			
	TANGIBLES	3,686,557	-	(387)	(18,381)	3,667,789	
	OBRA EN CURSO	11,955	57,311	(970)	(8,337)	59,959	
	<b>TOTAL TANGIBLES</b>	<b>3,698,512</b>	<b>57,311</b>	<b>(1,357)</b>	<b>(26,718)</b>	<b>3,727,748</b>	
	<b>INTANGIBLES</b>	<b>724,897</b>	<b>-</b>	<b>(108)</b>	<b>26,718</b>	<b>751,506</b>	
	<b>TOTAL INMOVILIZADO (A)</b>	<b>4,423,409</b>	<b>57,311</b>	<b>(1,465)</b>	<b>-</b>	<b>4,479,254</b>	
	Depreciación acumulada Tangibles-	(2,150,396)	(195,127)	323	48,713	(2,296,487)	
	Depreciación acumulada Intangibles-	(316,615)	(21,616)	95	-	(338,136)	
	<b>TOTAL DEPRECIACIÓN (B)</b>	<b>(2,467,012)</b>	<b>(216,743)</b>	<b>418</b>	<b>48,713</b>	<b>(2,634,623)</b>	
	<b>ACTIVO NETO (A-B)</b>	<b>1,956,397</b>	<b>(159,432)</b>	<b>(1,047)</b>	<b>48,713</b>	<b>1,844,631</b>	

^ Sumado Vertical

**Objetivo**

- Validar la integridad de las cifras presentadas en los Estados Financieros y en los registros contables.

**Procedimiento**

- Realizar un análisis de las altas y bajas más representativas del periodo, validando que se hayan cumplido todos los puntos de control detallados en el Manual de Políticas Contables.
- Validar que la integración de la Obra en Curso presentada por Contabilidad se corresponde con el registro contable de la misma.
- Validar que la antigüedad presentada por el área de Contabilidad se corresponde con el registro contable de dichas partidas.
- Realizar un análisis de la antigüedad de la Obra en Curso por superior a un año detallando el proyecto, clase de activo, fecha adquisición, etc y solicitar la justificación de dicho importe y plan de acción para su depuración.
- Realizar un análisis de la planta en stock por (tipo de activo, fecha de adquisición, valoración económica).
- Verificar que la Sociedad cuente con un plan de utilización del equipo en stock detallado por tipo de activo y fechas proyectadas de utilización.
- Realizar un análisis del cumplimiento al Plan de Utilización del equipo en Stock proporcionado por el área gestora.

**Conclusiones:**

De acuerdo a los resultados obtenidos se concluye que es necesario realizar las siguientes actividades:

- Analizar las variaciones entre los auxiliares y los registros contables.
- Regularizar los excesos o insuficiencias de provisiones
- Implementar actividades de control que mitiguen las debilidades encontradas.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.****INDICADORES FINANCIEROS****INMOVILIZADO****COMPARATIVO DEL INMOVILIZADO A JUNIO 2009****CÉDULA****C-7 1.1.**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

(Cifras en Q.'000)

Ref.	Cuenta	Ref.	Saldos Conta a Jun-09	Ref.	Saldos Aux. a Jun-09	Variación	Ref.
	TANGIBLES	=>'C7-1.	3,667,789,032.46	=>'C7-1.1.2.	3,575,916,410.90	91,872,621.56	(1)
	OBRA EN CURSO		59,959,203.86		92,515,272.91	(32,556,069.05)	(1)
	TOTAL TANGIBLES		3,727,748,236.32		3,668,431,683.81	59,316,552.51	
	INTANGIBLES		751,506,205.10		751,506,205.10	-	
	TOTAL INMOVILIZADO		4,479,254,441.42		4,419,937,888.91	59,316,552.51	(2)
	Depreciación acumulada Tangibles-		(2,296,486,841.56)		(2,287,677,629.91)	(8,809,211.65)	(2)
	Depreciación acumulada Intangibles-		(338,136,297.98)		(338,231,371.14)	95,073.16	(2)
=>'C7-1.	TOTAL DEPRECIACIÓN		(2,634,623,139.54)		(2,625,909,001.05)	(8,714,138.49)	
	TOTALES		1,844,631,301.88	-	1,794,028,887.86	50,602,414.02	

Σ(1)

59,316,552.51

Σ(2)

(8,714,138.49)

C-7.1. 0 ^

C-7.1. 0 ^

C ^

**Objetivo:**

- Verificar la integridad del Activo Fijos registrado.
- Determinar la veracidad de los registros de la de propiedad, la planta y el equipo.

**Procedimiento:**

- Obtener la integración contable y la integración del modulo o auxiliar de Activos Fijos, identificar las principales variaciones, y validando los objetivos perseguidos.

**Conclusión**

- No coincide la Integración del auxiliar de Activos Fijos y la Contabilidad, existe variación de Activos por **Σ(1)** Q.59,316.00 miles (USD.7.414 miles).
- No coincide la Integración entre el Modulo de Activos Fijos y la Contabilidad, existe variación de la depreciación por **Σ(2)** Q.8,809 miles (USD.1,101 miles).
- Debido a que existe variación entre los saldos de la integración contable con los registros de los auxiliares de la obra en curso, no se pudo establecer la antigüedad y los activos fijos en proceso.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**INMOVILIZADO**  
**ALTAS DEL INMOVILIZADO A JUNIO 2009**

**CÉDULA****C-7 1.3.**

Hecho Por:

J. Arriaga

Fecha:

05/07/2009

Rev. Por:

R. de la Rosa

(Cifras en Q.'000)

Mes de Activación	Monto a activar	Total Depreciación
Total Febrero	Q 213.31	Q 7.07
Total Marzo	Q 536.70	Q 13.23
Total Abril	Q 2,425.83	Q 52.66
Total Mayo	Q 7,469.06	Q 88.94
Total Junio	Q 2,911.71	Q 20.36
<b>Total del primer semestre 2009</b>	<b>Q 13,556.61</b>	<b>Q 182.26</b>

(2)

(3)

**Objetivo**

- Determinar si el proceso de Alta esta funcionando como fue diseñado y se realizan todas las actividades de control (Ver PT B6-2.2)

**Procedimiento**

- Se solicito el reporte de los activos disponibles para activar del área de RED
- Se solicito el reporte de altas del periodo (primer semestre 2009) al área contable.

**Conclusiones**

- Al consultar al área de Tecnología existen Altas (Activaciones) que se han dado en el primer semestre de 2009 por Q.13,556.00 (miles) (2) que representan el 6% del total del presupuesto de inversión pendientes de activar, que no han sido reflejadas en los Estados Financieros al 30 de junio 2009, asimismo, el gasto en concepto de depreciación por un monto Q.182.00 (miles) (3), que no han sido reflejados en los Resultados de la Compañía, al consultar al área contable, indican que aún no han sido notificados.



**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**INVENTARIOS**  
**SUMARIA DE INVENTARIOS A JUNIO 2009**

**CÉDULA**

Hecho Por:  
 Fecha:  
 Rev. Por:

**C-8**

J. Arriaga  
 05/07/2009  
 R. de la Rosa

**% Obsolescencia de Inventario**

REF.	DESCRIPCION	31/12/2008	30/06/2009	Desviación	%	REF.
<b>C-3</b>	Obsolescencia	(3,141)	(1,179)	1,962	-62%	<b>C-5</b>
<b>C-3</b>	Existencias	65,459	29,599	(35,861)	-55%	<b>C-5</b>
	%	-4.80%	-3.98%	0.82%	<b>-17.00%</b>	

**Definiciones:**

<b>Obsolescencia de Existencias</b>	Importe de la provisión por obsolescencia de las existencias. Debe aparecer con signo negativo.
<b>Existencias</b>	Importe de las existencias de Mercaderías y materias primas, así como productos en curso y terminados

➤ **Conclusiones:**

Las variables en el indicador de existencias se encuentran dentro del margen de las hipótesis de variación, es decir se encuentra entre los márgenes deseados, razón por la cual durante el comparativo del primer semestre del 2009, no se realiza el análisis de dicho rubro.

#### **6.1.4 Informe de Auditoría**

El producto final del trabajo de auditoría es el informe, en este documento se comunicará al CEO (Principal Oficial Ejecutivo / Director General) y CFO (Principal Oficial Financiero) de la compañía, las debilidades de control interno establecidas en la realización de la auditoría.

A continuación se presenta el informe ejecutivo del análisis de variaciones de saldos para en cumplimiento de la sección 302 y 404 de la ley Sarbanes Oxley realizada a Guatemala Unlimited Company, S.A.

# 2009

**BORRADOR PARA COMENTARIOS**

**Guatemala Unlimited  
Company, S.A**

**INFORME DE AUDITORÍA INTERNA**

**INDICADORES FINANCIEROS**

**A JUNIO 2009**

**GUATEMALA UNLIMITED COMPAÑY. S.A.**

**Distribución:**

José Luis Rodríguez - CEO

Carlos Hernández - CFO

José Canseco – Auditor Interno

Auditoría interna y Control Interno

Guatemala, agosto 2009

**ACTA DEL INFORME**

**EMPRESA AUDITADA**

Guatemala Unlimited Company, S.A.

**UNIDAD / ÁREA**

Finanzas

**TEMA OBJETO DEL INFORME**

Análisis de las variaciones mas importantes en los Indicadores de Auditoría Financiera para el primer semestre de 2009

**INFORMES ANTERIORES SOBRE EL TEMA**

N/A

**Fecha de inicio del trabajo**

08 de julio 2009

**Fecha de finalización del trabajo**

11 de agosto 2009

**NÚMERO DE PÁGINAS**

Informe	2	Nº de anexos:	1
---------	---	---------------	---

**INFORME REALIZADO POR**

Jorge Armando Arriaga Rodríguez

**INFORME REVISADO POR**

Lic. José Canseco

## ÍNDICE

### RESUMEN EJECUTIVO

1) INTRODUCCIÓN	1
2) OBJETIVOS Y ALCANCES	1
3) PRINCIPALES CONCLUSIONES	2

### ANEXOS

Anexo I	Tabla de Variaciones
---------	----------------------

## 1 Introducción

El análisis de las variaciones significativas en los Indicadores Financieros de Auditoría, es una fuente de información contempladas en la Metodología definida por Auditoría Interna, para facilitar el cumplimiento de las disposiciones de la Sección 302 y 404 de la Ley Sarbanes Oxley, relacionada con los riesgos financieros en el registro, comunicación y control de la información financiero-contable de Guatemala Unlimited Company, S.A. Es el objeto de este Informe y comprende las cuentas/operaciones consideradas de riesgo potencial más relevante del área de pasivos.

## 2 Objetivo y Alcance

El presente trabajo tiene como objetivo, analizar el origen de las variaciones en los indicadores de riesgo financiero en el área de pasivos de Guatemala Unlimited Company, S.A. (en adelante Guatecosa), durante el primer Semestre de 2008, que han dado lugar a “incidencias potenciales” según los parámetros del Modelo 302, definido por la Auditoría Interna, y realizar un seguimiento de las incidencias reales detectadas.

El alcance del trabajo ha consistido en analizar para el período de enero a junio de 2008, las incidencias potenciales marcadas, según los parámetros del Modelo 302, en la hoja de Indicadores de Auditoría, (incluida en el Anexo I) consideradas como de relevancia alta (color rojo), relevancia media (color amarillo) y relevancia baja (color verde).

## 3 Principales conclusiones

En todos los casos analizados se detectaron **debilidades materiales de control** pues, tras el estudio de las mismas, se puede concluir que las variaciones no resultan razonables y no están justificadas, teniendo en cuenta la fuente de obtención de los datos y la documentación disponible sobre los movimientos en el periodo.

**Principales Hallazgos:**

<b>Indicador de Auditoría</b>	<b>Resultados obtenidos</b>	<b>Conclusiones</b>	<b>Plan de Acción</b>
% Gastos provisionados	<p>Del total de provisiones (Q.62,677.00 miles) se tomo como muestra las Áreas de Tecnología (Red) e Interconexión que representan el 60% de las mismas (36,606.00 miles). De las muestras tomadas el 100% no coincide con la antigüedad reflejada en registros contables.</p> <p>Se solicito explicaciones al área de contabilidad de dicha variación, sin embargo, no pudo explicar los motivos de la misma.</p>	<p>Derivado a que este indicador supera el grado de tolerancia al riesgo descritas en la hipótesis de variación considerada ordinaria y su impacto en los estados financieros es importante (riesgo medio), Es necesario mitigar las debilidades de control interno de acuerdo como se describe en el plan de acción.</p>	<p>Analizar las variaciones entre los auxiliares y los registros contables.</p>
	<p>Del monto reflejado en los Estados Financieros el nueve por ciento (9%) no coincide con las integraciones proporcionadas por contabilidad.</p> <p>Se solicito explicaciones al área de contabilidad de dicha variación, sin embargo, no pudo explicar los motivos de la misma.</p>		<p>Analizar las variaciones entre los registros de las áreas usuarias y los registros contables.</p>
	<p>Del total de las muestras tomadas de las Áreas de Tecnología (Red) e Interconexión que representan el 60% de las mismas (36,606.00 miles).</p> <p>De acuerdo a las estas Áreas Usuarias, las provisión de gastos que debe existir en los registros contables es de Q.25,070.00 miles, por lo que hay una variación del Q.12,536.00 equivalente al 35% del 100% de las muestras tomadas.</p>		<p>Regularizar los excesos o insuficiencias de provisiones.</p>

Indicador de Auditoría	Resultados obtenidos	Conclusiones	Plan de Acción
	De acuerdo a la integración contable Q.40,740.00 (miles) equivalentes al 65% del total de la provisión tienen antigüedad superior a 90 días, sin embargo, las áreas usuarias y contabilidad no pudieron explicar el motivo de la antigüedad de las mismas.		Efectuar la segregación de funciones e incompatibilidades.
	El total de variación en la magnitud de gastos y servicios es por Q.7,952.00 (miles), esta variación obedece al crecimiento ordinario del negocio, no obstante, por los puntos mencionados de las provisiones, no se pudo establecer lo adecuado o inadecuado de los mismos.		Documentar el proceso.
% Inmovilizado en curso / Inmovilizado bruto	No coincide la Integración del auxiliar de Activos Fijos y la Contabilidad, existe variación de Activos Fijos por Q.59,316.00 miles (USD.7.414 miles).	Derivado a que este indicador supera el grado de tolerancia al riesgo descritas en la hipótesis de variación considerada ordinaria y su impacto en los estados financieros es importante (riesgo alto), Es necesario mitigar las debilidades de acuerdo como se describe en el plan de acción.	Analizar las variaciones entre los auxiliares y los registros contables.
No coincide la Integración entre el Modulo de Activos Fijos y la Contabilidad, existe variación de la depreciación por Q.8,809.00 miles (USD.1,101 miles)	Regularizar o registrar la variación de los activos.		
Debido a que existe variación entre los saldos de la integración contable con los registros auxiliares de la obra en curso, no se pudo establecer la antigüedad y los activos fijos en proceso.	Efectuar la segregación de funciones e incompatibilidades.		



Indicador de Auditoría	Resultados obtenidos	Conclusiones	Plan de Acción
% Provisión por depreciación (Obsolescencia de Inventario)	Al consultar al área de Tecnología existen Altas (Activaciones) que se han dado en el primer semestre de 2009 por Q.13,556.00 (miles) (2) que representan el 6% del total del presupuesto de inversión pendientes de activar, que no han sido reflejadas en los Estados Financieros al 30 de junio 2009, asimismo, el gasto en concepto de depreciación por un monto Q.182.00 (miles) (3), que no han sido reflejados en los Resultados de la Compañía, al consultar al área contable, indican que aún no han sido notificados.		Documentar el proceso.
	El indicador de obsolescencia de existencias, de acuerdo a los criterios definidos en el cuadro de hipótesis, <u>no representa un riesgo potencial</u> por lo que para el presente semestre no es objeto de revisión.	Las variables en el indicador de existencias se encuentran dentro del margen de las hipótesis de variación, es decir se encuentra entre los márgenes deseados, razón por la cual durante el comparativo del primer semestre del 2009, no se realiza el análisis de dicho rubro.	<b>No Aplica</b>

REF.	Indicadores Financieros		Variación Indicador			REF.
	Variable Analizada	Hipotesis Variaciones	Dic-08	Jun-09	Variación Dic 08/Jun '09	
	<b>INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES</b>					
	% VNC/VTC	< 85 y >115 %	0.0%	0.0%	0.00%	
	<b>INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES</b>					
	% Ingresos financieros	10.0%	0.0%	0.00%	0.00%	
	% Variación ingresos financieros	10% ó Valor del indicador <90 y >110 %	100.0%	100.0%	0.00%	
	<b>PROVISIONES DE GASTOS</b>					
	% Gastos provisionados	10% ó >100 %	15.4%	12.0%	<b>-22.30%</b>	<b>( 3 )</b>
	<b>PROVISIONES DE INGRESOS</b>					
	% Ingresos provisionados (I)	5% ó Valor del indicador > 20 %	40%	40.03%	<b>0.77%</b>	
	% Ingresos provisionados (II)	5% ó Valor del indicador > 20 %	6.94%	6.63%	<b>-4.47%</b>	
	<b>PROVISIONES DE INSOLVENCIAS</b>					
	% Antigüedad Deuda	5% ó Valor del indicador > 15 %	10.64%	13.70%	<b>28.74%</b>	
	% Provisiones/Deudas Antiguas	Valor del indicador < 95 y >105 %	108.93%	106.28%	-2.4%	
	% Variación provisión Insolvencias con respecto al ejercicio anterior	Valor del indicador >10 %	8.72%	6.24%	-28.5%	
	<b>INMOVILIZADO</b>					
	% Amortización Inmovilizado en el período	10.0%	-4.12%	-3.80%	-7.6%	
	% Inmovilizado en curso/Inmovilizado bruto	10.0%	0.27%	1.34%	<b>395.27%</b>	<b>( 3 )</b>
	<b>EXISTENCIAS</b>					
	% Provisión por depreciación	15% (si el Importe de existencias > 10 % del Activo total)	-4.80%	-3.98%	<b>-17.00%</b>	<b>( 1 )</b>
	<b>OPERACIONES INTRA GRUPO</b>					
	% Concentración Ventas	Entre 75 y 100 %	1.98%	2.22%	-11.7%	
	% ANTIGÜEDAD DEUDA	15.0%	53.83%	68.02%	<b>26.35%</b>	
	% Diferencias de conciliación CxC	15.0%	0.00%	88.68%	<b>100.00%</b>	
	<b>DERIVADOS</b>					
	% Operaciones Tipo de cambial	20.0%	0.00%	0.00%	0.00%	
	<b>LITIGIOS Y OTRAS CONTINGENCIAS</b>					
	% Litigios probables	10.0%	130.96%	129.17%	-1.37%	
	% Provisionado litigios probables	10 % ó Valor del indicador <90 y > 110%	100.00%	100.00%	0.00%	
	<b>CREDITOS FISCALES</b>					
	Impuesto indirecto: Débito fiscal/Ingresos * tasa	15.0%	125.40%	124.43%	-0.78%	
	Impuesto directo: Tasa efectiva	15.0%	0.00%	0.00%	0.00%	
	Impuesto directo: % Antigüedad Créditos fiscales	15.0%	0.00%	0.00%	0.00%	

- ( 1 ) Riesgo Bajo
- ( 2 ) Riesgo Medio
- ( 3 ) Riesgo Alto

**Nota:** Toda indicador que se enciende es objeto de análisis.

**Tabla de Variaciones:** En esta tabla se integrarán los tres conceptos mencionados en la metodología del trabajo (Datos Origen, Hipótesis de Variación y Grado de Relevancia), donde se encenderán las alarmas en caso las variaciones superen los criterios definidos por cada cuenta o indicador financiero.

### **6.1.5 Mapa de controles para el ciclo de transacciones de las cuentas por pagar.**

De acuerdo a lo que establece la ley Sarbanes Oxley y tomando como referencia el informe COSO, Identificando riesgos y mitigando las debilidades de control Interno como pueden ser:

- ✚ Fraude
- ✚ Errores con impacto importante en la información financiera.
- ✚ Eficiencia y eficacia del proceso.

En las siguientes páginas se desarrollarán:

- ✚ Establecimiento de los objetivos en el proceso de cuentas por pagar.
- ✚ Identificación de los riesgos en este proceso.
- ✚ Se documentara el proceso a través de una normativa, donde se le dará “Respuesta a los Riesgos” por medio de las Actividades de Control y la retroalimentación del funcionamiento de los controles que mitigan los eventos.

**6.1.5.1 Objetivos:**

Presentar a los grupos de intereses de la sociedad información fiable, que les ayude a tomar decisiones sobre información transparente, mitigando los riesgos en el proceso de cuentas por pagar a través del fortalecimiento del control interno.

**6.1.5.2 Riesgos en el proceso, errores y fraude del área de pasivos**

Los riesgos considerados para la elaboración del mapa de controles internos por medio del ciclo de transacciones en el proceso, registro, flujo de información así como errores y fraudes, son:

**En el proceso:**

- Incumplimiento de leyes, reglamentos, normas y procesos administrativos que le apliquen a la entidad y si son consideradas recurrentemente en el registro de las operaciones.
- Planeación inadecuada y no proactiva para sincronizar información y debilidades en controles (prevención y detección).
- No se formalizan las políticas y procedimientos y no se comunican a las personas responsables ni a toda la organización (falta de documentación).
- Las asignaciones de niveles de acceso a sistemas no son estrictas (a veces se comparten códigos de administrador) y no se asegura que haya una responsabilidad individual ni suficiente pista de auditoría.
- Inadecuados sistemas de seguridad para asegurar que se restringen los accesos a los sistemas.
- Inadecuada asignación para aplicación de transacciones que asegure que existe una adecuada segregación de funciones.

**En el registro (efectos financieros):**

- Incumplimiento de las principales políticas y prácticas contables, administrativas y de operación.
- Confiabilidad baja de la información financiera, administrativas y de operación así como la organización y responsabilidades de las unidades financieras, administrativas y de auditoría interna.
- Excesivo y complejo grado de dependencia del sistema de información computarizado.

- Excesivas consecuencias financieras, como multas, castigos, daños, amenaza de expropiación de activos, o la no continuación forzosa de operaciones y litigios.
- No revelación de las potenciales consecuencias financieras que lo requiere revelación.

#### **En los errores y fraudes:**

- Pagos por servicios no especificados o préstamos a consultores, partes relacionadas, empleados o empleados del gobierno.
- Comisiones de ventas u honorarios a agentes que parecen excesivos en relación con los normalmente pagados por la entidad o en su industria o con los servicios realmente recibidos.
- Compras a precios notablemente por encima o por debajo del precio de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo, compras en forma de cheques o caja pagaderos al portador o transferencias a cuentas bancarias numeradas.
- Transacciones inusuales con compañías registradas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios hechos a algún país distinto del país de origen de los bienes o servicios.
- Pagos sin documentación apropiada de control de cambios.
- Existencia de un sistema contable que falla, ya sea por diseño o por accidente, en dar un rastro de auditoría adecuado o suficiente evidencia.
- Transacciones no autorizadas o transacciones registradas en forma impropia.
- Comentarios en los medios noticiosos.
- Incumplimiento de normas tributarias
- Incumplimiento de normas laborales
- Incumplimiento de normas cambiarias
- Incumplimiento de otras normas

### **6.1.5.3 Análisis de los riesgos esenciales en el proceso de cuentas por pagar**

#### **6.1.5.3.1 Riesgos en el procesamiento de facturas**

En todas las operaciones de las cuentas por pagar esta la función de procesamiento de facturas.

Aproximadamente, las facturas pueden ser separadas en dos categorías:

1. Aquellas que requieren una Orden de Compra
2. Aquellas Sin una Orden de Compra

La orden de compra es la primera línea de control (tan bien como el primer lugar donde los controles pueden empezar a extraviarse) en la función de procesamiento de facturas.

### **Órdenes de compra**

Como implica el título, ordenes de compra (OCs) son formularios, usualmente rellenos en adquisiciones, que detallan los parámetros de una transacción de compra. Usualmente se envían al proveedor, y en una ideal situación, una copia es también enviada a cuentas por pagar.

En el entorno electrónico de hoy, estos formularios pueden ser transmitidos electrónicamente y/o rellenos en una base online, en tal caso las cuentas por pagar pueden y deben tener acceso.

Como se indico, la orden de compra puede ya sea ser la primera línea de control o el primer lugar donde el control interno empieza a separarse.

Aquí están unos pocos asuntos a tratar:

- ¿Con qué precisión esta la información en el formulario?
- ¿Está el formulario completamente relleno?
- ¿Están los documentos de acuerdos especiales sobre la orden de compra?
- ¿Es la orden de compra rellena antes de que la transacción es consumada o después del hecho?
- ¿Cuándo es enviada la orden de compra a las cuentas por pagar?

Una factura que está libre de errores, completa y oportunamente protegida contra un pago incorrecto. Un pago incorrecto puede ser un importe incorrecto, un pago al grupo erróneo, o incluso peor, un pago al proveedor a quien nunca entregó el producto o servicio. Finalmente, hay el tema de pagos por productos de mala calidad nunca ordenados pero entregados.

La Orden de Compra es uno de los tres documentos claves usados para verificar una factura para pago. Las tres maneras que se hacen referencia para hacer match en la mayoría de organizaciones, es la orden de compra contra el documento de recepción,

y la factura presentada para pago, cuando estas tres hacen match la factura es procesada y un pago es programado. Si no hay match, las discrepancias deben entonces ser resueltas.

### **Problemas de la orden de compra**

La mayoría de problemas de la orden de compra significa una ruptura en los controles internos. Los profesionales de las cuentas por pagar quienes han obtenido algunos problemas en la dirección de estos temas, pueden ahora usar la amenaza del no cumplimiento de la Sarbanes Oxley Act, aprovechar el respaldo de la administración para sus iniciativas, específicamente, y como mínimo las órdenes de compra deben:

- Ser completamente rellenas (Un gran problema en algunas organizaciones).
- Ser enviadas a las cuentas por pagar (o las cuentas por pagar deben tener acceso en línea)
- No estar listas después del hecho.

Si las órdenes de compra no tienen toda la información incluida, esto es difícil si no imposible para completar las tres maneras de comparar. Las compañías que requieren esta comparación (y que es la mayoría de estas) algunas veces las facturas terminaran concluidas sin una. Cuando se avisa de este hecho, el profesional de compras creará una. Este es realmente trabajo adicional sin valor. Como sea, esto a menudo es necesario y es una completa ruptura en los controles internos, es también un primer ejemplo de cómo los términos especiales pueden acabar perdidos. Porque ellos nunca reportan a las cuentas por pagar, y al vendedor, ya sea intencionalmente o por error, crean la factura usando los términos estándar en vez que las negociaciones especiales.

### **Órdenes de compra para todo**

Algunas organizaciones requieren una orden de compra para todo pago que es hecho. Otros la requieren para toda compra de material. Este enfoque puede ser usado para presionar sutilmente a los empleados a usar mecanismos de pagos (por ejemplo reembolsos a través de viajes reportados) que no requieren orden de compra.

### **Facturas sin orden de compra**

Las órdenes de compra es un gran control interno, sin embargo, no todas las compras se prestan para la metodología de orden de compra, cuando una factura aparece y está no tiene orden de compra relacionado, el control interno se debilita, sin embargo, las facturas sin orden de compra son un hecho de la vida para muchas organizaciones. Típicamente, son marcadas “Ok para pago” y firmadas por un empleado autorizado para aprobar compras. Algunas veces estas facturas son sujetadas para una solicitud de cheque y algunas veces no.

Como puede imaginar, los controles sobre tales compras son débiles más que los controles asociados con una orden de compra. Problemas adicionales, especialmente con facturas sin orden de compra incluyen:

- Verificación no real de los productos recibidos.
- No verificación de si el producto fue ordenado, cumple los estándares, y así sucesivamente.
- Verificación no real, en cuanto, si esta es una factura duplicada.

### **Facturas sin número**

Muchas facturas sin orden de compra, así como, algunas facturas asociadas con ordenes de compra, no tienen numero, esto puede crear un enorme asunto de control, de hecho, las facturas sin numero es uno de las principales causas de pagos duplicados. La razón para esto es que en muchas organización las características de control sobre determinar si un pago ha si hecho es el numero de factura.

Sin esta característica, los controles se debilitan a menos que una estricta numeración estándar haya sido establecida para darle un número a esta factura.

### **Documentación**

No puedo dejar de mencionar acerca de la necesidad de políticas y manuales de procedimientos. Estos son guardados en cada departamento. El asunto de la orden de compra esta en dos lados, por lo menos dos líneas de departamentos, lo cual es una de las razones porque hay algunas veces desorden. Para cumplir la Sarbanes Oxley, buena documentación de políticas y procedimientos es esencial.



Así, es sugerido que cuentas por pagar y compras trabajen juntos sobre el proyecto de documentación de los requisitos de la orden de compra y la comunicación entre los dos departamentos sobre que es la orden de compra y como esta información es distribuida a las cuentas por pagar.

Antiguamente pueda haber sido un tema territorial no puede pasar más tiempo. La información debe ser repartida y sin importar los temas ínter departamentales, estos debe ser puestos de lado.

En un detallado instructivo de procedimientos en su entrada intentara asegurar que:

- Información precisa es repartida sobre una base oportuna.
- Solo los pagos que son aceptados para ser hechos, son hechos.
- Cada departamento sabe que esto es necesario hacer.

Una buena documentación es un gigante paso en la dirección adecuada del cumplimiento de Sarbanes Oxley. (ver **normativa**)

### **Diagrama de flujo**

Otro requisito bajo la Sarbanes Oxley es que todo proceso debe ser flujogramado, justo como la documentación relacionado a las ordenes de compra deben ser completadas con entradas de, o junto con, el departamento de compras, la parte del flujograma del departamento de cuentas por pagar que refiere a la recepción de las ordenes de compra debe ser completado con un entra similar. Uno de los beneficios de este flujograma es que algunas veces hacen posible identificar pasos adicionales en el proceso y sin valor, que puede ser muy fácilmente eliminarlos de la ecuación (ver **normativa**).

### **Manejo de facturas: Instrucciones claras**

El primer paso para recibir facturas enviadas correctamente es proporcionar al vendedor, instrucciones claras en donde las facturas deben ser entregadas. Este es un tema grande que puede aparecer a primera vista. Para empezar, la compañía necesita tener una política con respecto a donde deben ser enviadas las facturas. Esto se desglosa en dos posibilidades:

- Directamente a las cuentas por pagar.
- Al individuo quien autorizo la compra.

Estas son casi las únicas dos elecciones, y de allí aparecen para no ser registradas de manera correcta. Las Compañías varían sobre que requieren, algunas envían todo a las cuentas por pagar, donde esta pueden ser escaneadas antes de enviarlas para aprobación, otras necesitan que la factura se envía a las cuentas por pagar solo después que han sido aprobadas para pago. ¿Cual manera es mejor? No hay respuestas claras, ambas metodologías tienen problemas asociadas con ellas.

Sin embargo, la mayoría de expertos recomienda que las facturas estén direccionada con atención de alguien, muchas vienen dirigidas no para uno y flotan atreves de la compañía, eventualmente acaban en las cuentas por pagar. No es de sorprenderse que los proveedores no reciban el pago a tiempo, incluso cuando los correos son enviados, distribuidos, y estos dicen reenviar cualquier cosa que miremos como una factura a las cuentas por pagar, las facturas flotan.

Una decisión respecto a donde las facturas deben ser enviadas debe ser hecha adentro de cada compañía. Una vez que la decisión ha sido tomada, esta información necesita ser comunicada para todos la parte vendedora (proveedores).

Hay también un tema cuando las facturas llegan a las cuentas por pagar sin indicios como quien ordeno los artículos cubiertos por la factura. Algunas compañías, usualmente las empresas, requieren, ya sea el nombre de la persona que ordeno el producto o el numero de la orden de compra se incluya en la factura.—un parte muy necesaria del proceso de pago-. (ver **normativa**)

## **Proceso de aprobación**

### **Delegación**

Típicamente, en una compañía bien dirigida, el comité de directores delega la autoridad para varias funciones a través de resoluciones.

Esta autoridad puede entonces ser subdelegada, así, el comité, puede delegar autoridad para comprar en diversos niveles a varios altos ejecutivos, típicamente por titulo (no por nombre), estos ejecutivos luego subdelegan a su adecuado equipo.

Toda esta información debe ser apuntada y actualizada cada vez que hay un cambio, y debe ser dada al departamento de cuentas por pagar, debe también contener muestras similares a las firmas que utiliza en las cartas para el banco. Esta es información sensible y debe ser guardada en un lugar seguro, no estar por ahí donde alguien pase y pueda verlas. De la misma manera, cada vez que la información es actualizada, las antiguas copias deben ser destruidas.

Es importante recordar que hay una diferencia entre la persona quien presenta algo para pago y la persona quien aprueba el pago. El número de gente quien puede presentar para pago será mucho más alto que aquellas quienes puedan aprobar, esto es una característica del control interno, tener por lo menos dos ojos fijos viendo cada compra.

Claramente, el número de gente quien puede autorizar un pago será limitado, incluso en grandes compañías. Esta delegación es también limitada por el monto en Quetzales, así, una compra de Q.100.00 puede ser autorizada por un supervisor, mientras una compra de Q.100,000.00 podrá requerir la autorización de un vicepresidente.

### **Obteniendo la aprobación:**

Si hay un ámbito que cause mas dolores de cabeza a las cuentas por pagar, este es el proceso de aprobación de facturas, algunos de los mas ofensivos ejemplos, de cómo cuentas por pagar y compras no se lleven bien gira alrededor del proceso “aprobación de facturas”, de allí como el escenario continua y termina cuando las cosas no van bien: Las cuentas por pagar envían una factura a compras para aprobación, el profesional de compras tiene muchas cosas que hacer y bajo su lista de prioridades esta comprobar la factura y aprobarla para pago, mientras esto es aprobado y devuelto, las cuentas por pagar no pueden hacer nada. (Ver **normativa**).

Se documentara el proceso a través de una normativa, donde se le dará “Respuesta a los Riesgos” por medio de las Actividades de Control y la retroalimentación del funcionamiento de los controles que mitigan los eventos.

#### **6.1.5.4 Documentación del proceso**

Una vez identificados los riesgos en el área de cuentas por pagar se documento a través de una normativa, en donde se le da “Respuesta a los Riesgos” por medio de las Actividades de Control y la retroalimentación del funcionamiento de los controles que mitigan los eventos.

Las cuales se describen a continuación:

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 3 GS-001	01
	Recepción de documentos		03-10-2008

**Documentación del ciclo de transacciones**  
**Recepción de Documentos**  
**y**  
**Flujograma del proceso**

**REGISTRO DE FIRMAS DE APROBACIÓN**

Elaborado por	Revisado por	Aprobado por
Amilcar Reyes (Jefe de Cuentas por Pagar)	Marta Pereira (Jefe de Tesorería GT)	Mariano Ronco (Gerente de Contabilidad GT)
Lidia Mejia (Jefe de Compras)	Alicia Jimenez (Gerente de Compras)	Rigoberto Muñoz (Gerente de Tesorería GT)
Fecha: 03-10-2008	Fecha: 05-11-2008	Fecha: 05-11-2008

**Estado**                      **Aprobado**

EDICIÓN	FECHA	MODIFICACIONES

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 3 GS-001	01
	Recepción de documentos		03-10-2008

## ÍNDICE

<b>1. OBJETO .....</b>	<b>215</b>
<b>2. ÁMBITO DE APLICACIÓN .....</b>	<b>215</b>
<b>3. RESPONSABILIDADES .....</b>	<b>215</b>
<b>4. DEFINICIONES .....</b>	<b>215</b>
<b>5. DOCUMENTACIÓN DE REFERENCIA.....</b>	<b>215</b>
<b>6. DESCRIPCIÓN.....</b>	<b>216</b>
6.1 Revisa documentación	
6.2 Devolución física de factura y anexos a Proveedor	
6.3 Certificación de facturas	
6.4 Recepción y revisión de documentos	
6.5 Sello de Factura o Solicitud	
6.6 Entrega de documentos para registro en Sistema Contable	
<b>7. GRÁFICO DEL FLUJO .....</b>	<b>218</b>

---

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 3 GS-001	01
	Recepción de documentos		03-10-2008

## 1. OBJETO

Verificar que la documentación recibida de los proveedores o unidades internas cumpla con todos los requisitos fiscales, legales y requisitos internos.

## 2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

- a) Gerencia de Contabilidad
- b) Gerencia Financiera
- c) Gerencia de Gestión

## 3. RESPONSABILIDADES

Definidas en las actividades.

## 4. DEFINICIONES

**Proveedor:** Hace referencia a las personas naturales o jurídicas (empresas, entidades organismos o profesionales) que realizan obras, suministran bienes o prestan diferentes servicios a la empresa.

**NIT:** Número de identificación tributaria

**Sistema Contable:** Es un modelo empresarial global que integra datos de los proveedores y los productos que la empresa utiliza, dentro de una base de datos común.

**Ventanilla Unica:** Unico lugar de recepcion de documentos para pago (facturas, recibos, formularios, etc.)

## 5. DOCUMENTACIÓN DE REFERENCIA

Norma GS-003-Gestión de Pagos

---

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 3 GS-001	01
	Recepción de documentos		03-10-2007

## 6. DESCRIPCIÓN

### 6.1 Revisa documentación

**Responsable:** Gerencia de Gestión

La Gerencia de Gestión verifica que la factura emitida por el proveedor cumpla los siguientes requisitos:

- Que tenga cobertura presupuestaria.
- Que llene todos los requisitos internos (acta de aceptación, recepción de mercadería, etc) y fiscales (Nombre, NIT, etc).
- Que el servicio y/o bien corresponda a la orden de compra asociada a la factura.
- Que cumpla con los requisitos descritos en la Norma GS-003-Gestión de Pagos

### 6.2 Devolución física de factura y anexos a Proveedor

**Responsable:** Gerencia de Gestión / Cuentas por Pagar

Cuando se identifique un aspecto que implica el rechazo de la factura (falta de documentación, incumplimiento de requisitos de la documentación, etc) devuelve la documentación al proveedor, explicándole las causas correspondientes, quién deberá completar la información para ingresarlas nuevamente.

### 6.3 Certificación de facturas

**Responsable:** Gerencia de Gestión

Si cumple con los requisitos procede a certificar las facturas para que las mismas sean presentadas en ventanilla única para gestionar el pago.

### 6.4 Recepción y revisión de documentos

**Responsable:** Cuentas a Pagar

El Encargado de ventanilla única recibirá por parte del Proveedor las facturas y de la unidades internas gastos de viaje y liquidación de tarjetas de crédito, otros requisitos que deben cumplir son:

- a. Factura (original y copia) sellada y firmada de conformidad por el gestor usuario.
-



LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 3 GS-001	01
	Recepción de documentos		03-10-2007

b. Original de orden de compra, en caso de entregas parciales sera la copia de la orden de compra.

Para los documentos de pago ventanilla única verificará:

- a. Que la petición adjunta tenga toda la documentación
- b. El cumplimiento de los requisitos fiscales y legales de la factura.
- c. La información de las facturas contra el comprobante de recepción de mercancía.
- d. Que lo facturado concuerde con lo solicitado, mediante la orden de compra
- e. Certificación de las facturas por el Area Gestora.
- f. Que cumpla con la Norma GS-003-Gestión de Pagos

En los casos que afecte Presupuesto de Inversion, deberá adjuntarse el acta de aceptación de la unidad solicitante, de lo contrario serán rechazados, el plazo de pago que se tomará sera la que se especifique en la orden de compra usualmente sesenta días.

Si la documentacuón no cumple con los requisitos se continúa con la actividad No.6.2 de lo contrario con la actividad No.6.5.

### 6.5 Sello de Factura o Solicitud

**Responsable:** Cuentas a Pagar

Si la documentación cumple con los requisitos el responsable de ventanilla Unica sellará y firmará de recibido la factura original y la copia. Devuelve la copia de la factura al proveedor, la cual es el documento oficial que ampara al proveedor para cobrar la factura.

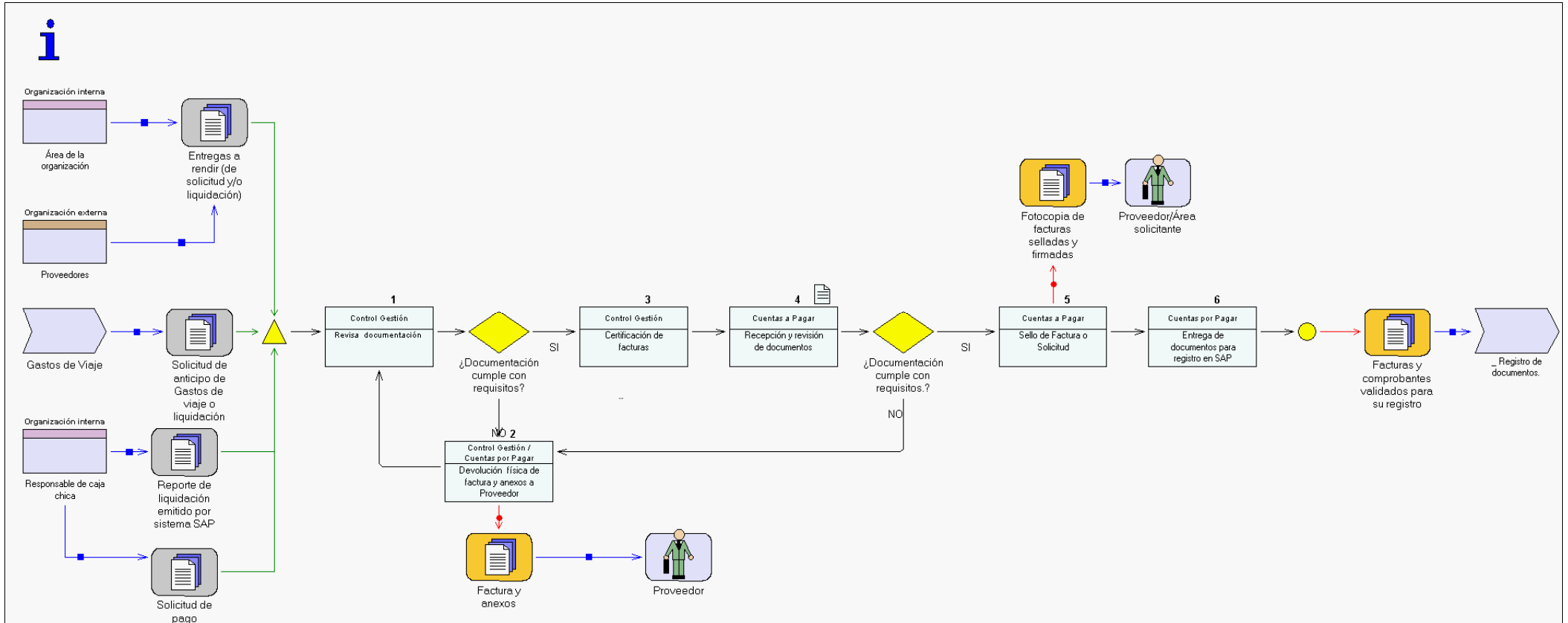
### 6.6 Entrega de documentos para registro en Sistema Contable

**Responsable:** Cuentas por Pagar

Una vez validada la documentación la entrega a la persona responsable para que realice el registro en el Sistema Contable.

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 3 GS-001	01
	Recepción de documentos		03-10-2007

## 7. GRÁFICO DE FLUJO



LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 2 GS-003	01
	Gestion de Pagos		03-10-2008

Documentación del ciclo de transacciones  
 Normativa del Proceso de Pago  
 y  
 Flujograma del proceso

**REGISTRO DE FIRMAS DE APROBACIÓN**

Elaborado por	Revisado por	Aprobado por
Amilcar Reyes (Jefe de Cuentas por Pagar)	Marta Pereira (Jefe de Tesorería GT)	Mariano Ronco (Gerente de Contabilidad GT)
Lidia Mejia (Jefe de Compras)	Jorge García (Gerente de Control Interno GT)	Rigoberto Muñoz (Gerente de Tesorería GT)
		Yanneth Buendia (Subdirectora de Control Interno)
Fecha: 04-10-2008	Fecha: 04-10-2008	Fecha: 03-10-2008

**Estado**                      **Aprobado**

EDICIÓN	FECHA	MODIFICACIONES

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 2 GS-003	01
	Gestión de Pagos		03-10-2008

## ÍNDICE

<b>1. OBJETO .....</b>	<b>215</b>
<b>2. ÁMBITO DE APLICACIÓN .....</b>	<b>215</b>
<b>3. RESPONSABILIDADES .....</b>	<b>215</b>
<b>4. DEFINICIONES .....</b>	<b>215</b>
<b>5. DOCUMENTACIÓN DE REFERENCIA.....</b>	<b>215</b>
<b>6. DESCRIPCIÓN.....</b>	<b>216</b>
6.1 Recepción de documentos	
6.2 Registro de documentos	
6.3 Revisa reporte de facturas ingresadas en Sistema Contable	
6.4 Revisa reporte y documentación adjunta	
6.5 Presentan justificante del pago de factura	
6.6 Elabora y envía Propuesta de pago a unidad Fiscal	
6.7 Emite cartas de transferencias bancarias	
6.8 Envía Propuesta de pago a Control Interno	
6.9 Revisa y valida propuesta de pago/Cartas de transferencias	
6.10 Revisa las observaciones y corrige propuesta	
6.11 Aplicación de pago en Sistema Contable	
6.12 Carga de datos en banca electrónica	
6.13 Autorización de pago	
6.14 Entrega de cheque o envío de comprobantes de abono	
6.15 Archiva documentación	
6.16 Emisión de reportes de cierre de mes	
<b>7. GRÁFICO DEL FLUJO .....</b>	<b>218</b>

---

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 2 GS-003	01
	Gestión de Pagos		03-10-2008

## 1. OBJETO

Regular los requisitos necesarios para la justificación de pagos, así como las gestiones y actuaciones a seguir para el pago a terceros.

## 2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

- a) Gerencia de Contabilidad
- b) Gerencia de Control Interno
- c) Gerencia Financiera

## 3. RESPONSABILIDADES

Definidas en las actividades.

## 4. DEFINICIONES

**Proveedor:** Hace referencia a las personas naturales o jurídicas (empresas, entidades organismos o profesionales) que realizan obras, suministran bienes o prestan diferentes servicios a La Empresa.

**Nit:** Número de identificación tributaria

**Sistema Contable:** Es un modelo empresarial global que integra datos de los proveedores y los productos que la empresa utiliza, dentro de una base de datos común.

**Ventanilla Única:** Unico lugar de recepción de documentos para pago (facturas, recibos, formularios, etc.)

## 5. DOCUMENTACIÓN DE REFERENCIA

Leyes Tributarias del país

---

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 2 GS-003	01
	Gestión de Pagos		03-10-2008

## 6. DESCRIPCIÓN

### 6.1 Recepción de documentos

**Responsable:** Cuentas a Pagar

En este Subproceso se describen las actividades relacionadas con la recepción de documentos en ventanilla única para poder efectuar el correspondiente ingreso de documentos en el sistema contable.

### 6.2 Registro de documentos

**Responsable:** Cuentas a Pagar

**Sistema:** Contable

Este subproceso describe las actividades involucradas para el ingresos de las facturas y otros documentos en el sistema contable así como también las actividades de verificación fiscal a realizar.

### 6.3 Revisa reporte de facturas ingresadas en el Sistema Contable

**Responsable:** Control Interno

Recibe de la unidad de cuentas por pagar el reporte y la documentación relativa a los pagos (Facturas, créditos fiscales, ordenes de compra, autorizaciones, recibos,etc), para realizar la primera verificación de cumplimiento de normas internas y fiscales.

Todas las facturas que son aprobadas les estampa el sello de revisión y firma.

Una vez revisado complementamente el reporte lo devuelve con las autorizaciones o rechazos a la unidad de Cuentas por Pagar.

### 6.4 Revisa reporte y documentación adjunta

**Responsable:** Cuentas por pagar

Revisa las observaciones enviadas por la unidad de Control Interno, todas las facturas aprobadas y liberadas en el sistema contable, las trasladadas a Tesorería para que elabore la propuesta de pago (actividad No.6.6) y si el pago a efectuar se realizará por medio de una transferencia bancaria adicionalmente deberá emitir las cartas de transferencia bancaria (Ver actividad No.6.7).

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 2 GS-003	01
	Gestión de Pagos		03-10-2008

Las facturas que son rechazadas, las notifica al área solicitante para que presente la documentación faltante o justifique el pago y presente nuevamente la solicitud con los anexos correspondientes, tal como se detalla en la actividad No.6.5

#### 6.5 Presentan justificante del pago de factura

**Responsable:** Unidad solicitante (Area Gestora)

Una vez recibido el reporte de rechazo de una factura, presenta la documentación faltante o justificante del pago, e inicia nuevamente el subproceso de recepción de documentos.

#### 6.6 Elabora y envía Propuesta de pago a unidad Fiscal

**Responsable:** Tesorería

**Sistema:** Contable

En base a las fechas establecidas y a los pagos autorizados y vencidos, Tesorería emite el Reporte de propuesta de pago para ser documentado y validado por las áreas involucradas.

Finalizada la propuesta de pago continúa con la actividad No.6.8.

#### 6.7 Emite cartas de transferencias bancarias

**Responsable:** Tesorería

Si es una transferencia bancaria emite una carta en la cual se le solicita al banco que debite de la cuenta del Banco Guatemalteco, S.A. de la cuenta en USD y coordine el pago con las coordenadas que indica el proveedor por medio del área gestora, los requisitos que deberán detallarse son:

- Número de cuenta
- Nombre del banco
- Dirección del banco y de la empresa
- Número de ABA
- Número de Swif

Finalizadas continúa con la actividad No.6.8.

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 2 GS-003	01
	Gestión de Pagos		03-10-2008

### 6.8 Envía Propuesta de pago a Control Interno

**Responsable:** Tesorería

Una vez emitida la propuesta de pago y las cartas de transferencia bancaria las traslada al área de Control Interno para su validación y/o emisión de observaciones.

### 6.9 Revisa y valida propuesta de pago/Cartas de transferencias

**Responsable:** Gerencia de Control Interno

Recibe de la unidad de Tesorería la propuesta de Pago y las cartas de transferencia para su visto bueno las cuales deberán tener adjunta la documentación relativa a los mismos (Facturas, créditos fiscales, ordenes de compra, autorizaciones, recibos, etc) verifica que estén aprobadas previamente por el área de Control Interno en la primera revisión y que los pagos correspondan al proveedor.

Una vez revisados, si cumple en totalidad, sella cada una de las hojas de la propuesta y la documentación de soporte, de lo contrario notifica para que se realice las correcciones respectivas e ingrese nuevamente a revisión por la Gerencia de Control Interno, cada uno de estos puntos los detalla en la propuesta, la cual es enviada a la unidad de Tesorería con los justificantes y los documentos anexos.

Si la propuesta de pago fue aprobada continua con la actividad No.6.11

### 6.10 Revisa las observaciones y corrige propuesta

**Responsable:** Tesorería

Una vez recibida las observaciones del área de Control Interno, revisa y corrige la propuesta, los pagos que fueron rechazados se eliminan de la propuesta para presentarla nuevamente a la unidad de Control Interno y son remitidos a la unidad de cuentas por pagar para que ellos solventen la incidencia.

### 6.11 Aplicación de pago en Sistema Contable

**Responsable:** Tesorería

**Sistema:** Contable

Una vez revisada y aprobada la propuesta de pago, se procede a la generación del pago es decir a la aplicación contable en el sistema.



LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 2 GS-003	01
	Gestión de Pagos		03-10-2008

### 6.12 Carga de datos en banca electrónica

**Responsable:** Tesorería

Contabilizado en el sistema contable se obtiene un archivo el cual es cargado en la banca electrónica para que se emitan los documentos de pago, finalizada la carga se procede a solicitar las autorizaciones para abonar el pago al proveedor.

### 6.13 Autorización de pago

**Responsable:** Control Interno- Tesorería

Una vez recibida la notificación por Tesorería que ha sido cargado los pagos en la banca electrónica, la unidad de Control Interno ingresa a la banca que corresponda para realizar la primera liberación.

Realizada la primera autorización, tesorería solicita por correo electrónico la segunda autorización por una firma electrónica autorizada dando prioridad al área de finanzas.

Nota: En los casos que aplique Tesorería realiza una última liberación en la banca electrónica y para los cheques que requieran firma física deberá siempre solicitarse la firma a la unidad de control interno y a otra firma autorizada.

### 6.14 Entrega de cheque o envío de comprobantes de abono

**Responsable:** Tesorería

Una vez aprobado el pago electrónico o la emisión del cheque se procede con los siguiente:

a) Si el pago se efectúa con cheque:

Tesorería entrega el cheque al proveedor, quién deberá presentar la contraseña entregada por ventanilla única y firmará el voucher para validar la entrega. Este justificante de entrega se traslada a contabilidad para su archivo.

b) Si es transferencia bancaria

Una vez aprobado electrónicamente por los responsables autorizados el banco emite los documentos que evidencian el pago (Nota de cargo y Nota de abono)

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 2 GS-003	01
	Gestión de Pagos		03-10-2008

El banco emite y envía los siguientes soportes justificantes de los pagos:

1. Nota de cargo: por el total del pago; a la cuenta del cliente que emite el mismo.
2. Notas de Abono: una por cada uno de los pagos individuales, a la cuenta del proveedor o interesado.

Una vez efectuados los pagos la unidad de Tesorería envía los comprobantes de abono electrónico vía e-mail a cada proveedor.

### 6.15 Archiva documentación

**Responsable:** Contabilidad

Finalizado los pagos y enviados los comprobantes de abono o emisión de cheque se ordena toda la documentación por correlativo y tipo de pago.

Únicamente la propuesta de pago se queda en Tesorería, mientras que el resto de la papelería pasa al Archivo General que es administrado por contabilidad. Es necesario que la unidad de Tesorería entregue un listado con la totalidad de los documentos, clasificados por pago, que van a ser archivados.

### 6.16 Emisión de reportes de cierre de mes

**Responsable:** Cuentas a Pagar

De acuerdo a la fecha de cierre se generan los reportes siguientes:

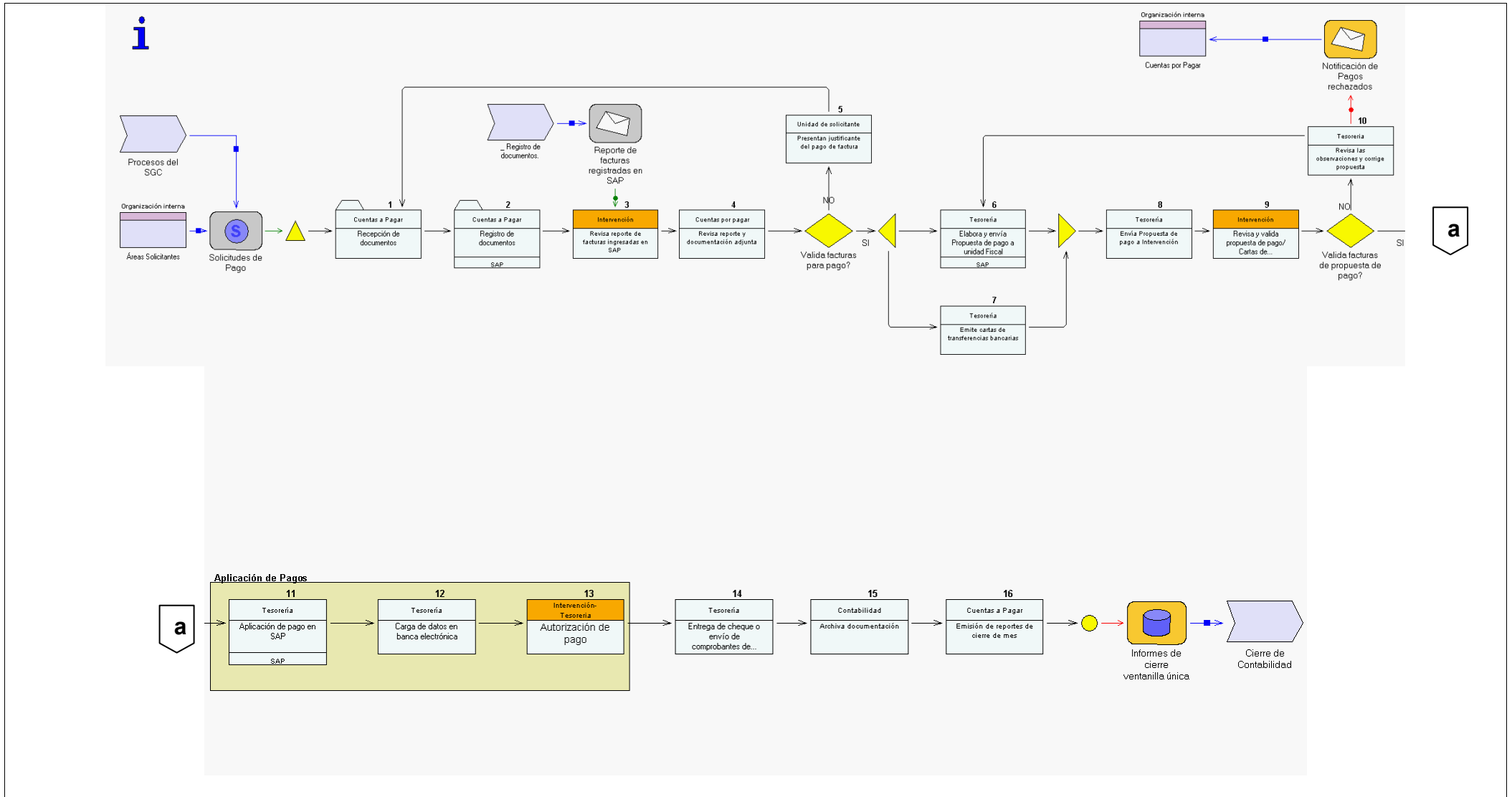
- a) Documentos pendientes de pago
- b) Viáticos pendientes de liquidar
- c) Otros documentos pendientes de liquidar (Impuestos, arrendamientos, etc)
- d) Antigüedad de facturas

Los cuales son enviados a la unidad de contabilidad para el cierre contable.

El reporte de viaticos y otros documentos pendientes de liquidar se envía a la unidad de control interno, así como también el reporte de antigüedad de facturas.

LOGO	Gerencia de Contabilidad	Procedimiento de nivel 2 GS-003	01
	Gestión de Pagos		03-10-2008

## 7. GRÁFICO DE FLUJO



#### **6.1.5.5 Evaluación de las Actividades de Control**

Efectuados los pasos anteriores se procede a evaluar el funcionamiento de las actividades de control el área de cuentas por pagar creando una matriz con base en la normativa y armando los papeles de trabajo correspondientes:

Las cuales se describen a continuación:

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**CUENTAS POR PAGAR**  
**MATRIZ (MAPA) DEL CONTROL INTERNO**

**Ciclo de Gastos**

Actividad de Control		Objetivos de Control				
		OC1	OC2	OC3	OC4	OC5
Número	Descripción					
	Las órdenes de compra se colocan solamente con requisiciones aprobadas.		Todas las órdenes de compras emitidas se capturan y se procesan.	Los montos registrados en cuentas por pagar representan bienes recibidos.	Los importes registrados en cuentas por pagar representan servicios recibidos.	Los montos de las cuentas por pagar se calculan y se registran correctamente.
AC1	Los procedimientos existentes y los controles relacionados con la compra de mercancías y servicios (incluyendo los niveles de aprobación), están formalmente documentados en un manual de procedimientos autorizado y a disposición del personal afectado.	●	●	●	●	●
AC2	Los gastos reales se comparan con el presupuesto regularmente; la gerencia revisa y aprueba las variaciones importantes.			●	●	●
AC3	La gerencia debe aprobar todas las órdenes de compra, con un alto nivel de autoridad requerido para las compras inusuales (tales como desembolsos de capital u órdenes permanentes), y todas las compras que excedan los límites establecidos.	●				

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**CUENTAS POR PAGAR**  
**MATRIZ (MAPA) DEL CONTROL INTERNO**

**Ciclo de Gastos**

Actividad de Control		Objetivos de Control				
		OC1	OC2	OC3	OC4	OC5
Número	Descripción					
	Las órdenes de compra se colocan solamente con requisiciones aprobadas.					
	Todas las órdenes de compras emitidas se capturan y se procesan.					
	Los montos registrados en cuentas por pagar representan bienes recibidos.					
	Los importes registrados en cuentas por pagar representan servicios recibidos.					
	Los montos de las cuentas por pagar se calculan y se registran correctamente.					
AC4	Las órdenes de compras se prenumeran secuencialmente. La secuencia de las órdenes de compra procesadas se contabiliza.		●			
AC5	Las órdenes de compra son revisadas y aprobadas por la gerencia antes de enviarse al proveedor.	●				
AC6	La gerencia revisa los informes que detallan los casos que pasan por alto los precios, términos y condiciones establecidos de las órdenes de compra.	●				
AC7	La gerencia revisa la documentación soporte antes de aprobar los pagos. La documentación soporte se cancela una vez que se realiza el pago.			●		

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**CUENTAS POR PAGAR**  
**MATRIZ (MAPA) DEL CONTROL INTERNO**

**Ciclo de Gastos**

Actividad de Control		Objetivos de Control				
		OC1	OC2	OC3	OC4	OC5
Número	Descripción					
		Las órdenes de compra se colocan solamente con requisiciones aprobadas.	Todas las órdenes de compras emitidas se capturan y se procesan.	Los montos registrados en cuentas por pagar representan bienes recibidos.	Los importes registrados en cuentas por pagar representan servicios recibidos.	Los montos de las cuentas por pagar se calculan y se registran correctamente.
AC8	Las mercancías recibidas se comparan en línea o manualmente con los detalles de la orden de compra y/o con las facturas, las notas de recepción de mercancías, órdenes de compra y/o facturas pendientes se investigan oportunamente y se acumulan según sea apropiado, los documentos se cancelan una vez que se corresponden o con el pago de la factura para evitar que se vuelvan a utilizar.			●		
AC9	Los estados de cuenta recibidos de los proveedores se concilian regularmente con las cuentas del proveedor en los auxiliares de cuentas por pagar y las diferencias son investigadas.					●

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**CUENTAS POR PAGAR**  
**MATRIZ (MAPA) DEL CONTROL INTERNO**

**Ciclo de Gastos**

Actividad de Control		Objetivos de Control				
		OC1	OC2	OC3	OC4	OC5
Número	Descripción					
		Las órdenes de compra se colocan solamente con requisiciones aprobadas.	Todas las órdenes de compras emitidas se capturan y se procesan.	Los montos registrados en cuentas por pagar representan bienes recibidos.	Los importes registrados en cuentas por pagar representan servicios recibidos.	Los montos de las cuentas por pagar se calculan y se registran correctamente.
AC10	Las facturas que no concuerdan con las notas de entrada de mercancías (u otra documentación de soporte apropiada por servicios recibidos) se investigan; los pagos de las facturas que no concuerdan requieren aprobación específica de la gerencia.			●		
AC11	La gerencia revisa las compras registradas (entradas de mercancías) con base en su conocimiento de las actividades cotidianas.			●	●	●



**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**CUENTAS POR PAGAR**  
**MATRIZ (MAPA) DEL CONTROL INTERNO**

**Ciclo de Gastos**

Actividad de Control		Objetivos de Control			
		Todos los montos por bienes recibidos se capturan y se procesan en cuentas por pagar.	Todos los montos por servicios recibidos se capturan y se procesan en cuentas por pagar.	Los montos por bienes o servicios recibidos se registran en el período correspondiente.	Los desembolsos solamente se hacen por bienes y servicios recibidos.
Número	Descripción	OC6	OC7	OC8	OC9
AC1	Los procedimientos existentes y los controles relacionados con la compra de mercancías y servicios (incluyendo los niveles de aprobación), están formalmente documentados en un manual de procedimientos autorizado y a disposición del personal afectado.	●	●	●	●
AC2	Los gastos reales se comparan con el presupuesto regularmente; la gerencia revisa y aprueba las variaciones importantes.	●	●		●
AC7	La gerencia revisa la documentación soporte antes de aprobar los pagos. La documentación soporte se cancela una vez que se realiza el pago.				●

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**CUENTAS POR PAGAR**  
**MATRIZ (MAPA) DEL CONTROL INTERNO**

**Ciclo de Gastos**

Actividad de Control		Objetivos de Control			
		Todos los montos por bienes recibidos se capturan y se procesan en cuentas por pagar.	Todos los montos por servicios recibidos se capturan y se procesan en cuentas por pagar.	Los montos por bienes o servicios recibidos se registran en el período correspondiente.	Los desembolsos solamente se hacen por bienes y servicios recibidos.
Número	Descripción	OC6	OC7	OC8	OC9
AC8	Las mercancías recibidas se comparan en línea o manualmente con los detalles de la orden de compra y/o con las facturas, las notas de recepción de mercancías, órdenes de compra y/o facturas pendientes se investigan oportunamente y se acumulan según sea apropiado, los documentos se cancelan una vez que se corresponden o con el pago de la factura para evitar que se vuelvan a utilizar.	●		●	
AC9	Los estados de cuenta recibidos de los proveedores se concilian regularmente con las cuentas del proveedor en los auxiliares de cuentas por pagar y las diferencias son investigadas.	●	●	●	
AC11	La gerencia revisa las compras registradas (entradas de mercancías) con base en su conocimiento de las actividades cotidianas.	●	●		

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**CUENTAS POR PAGAR**  
**MATRIZ (MAPA) DEL CONTROL INTERNO**

**Ciclo de Gastos**

Actividad de Control		Objetivos de Control			
		Todos los montos por bienes recibidos se capturan y se procesan en cuentas por pagar.	Todos los montos por servicios recibidos se capturan y se procesan en cuentas por pagar.	Los montos por bienes o servicios recibidos se registran en el período correspondiente.	Los desembolsos solamente se hacen por bienes y servicios recibidos.
Número	Descripción	OC6	OC7	OC8	OC9
AC12	Los comprobantes de mercancía recibida (documentación que comprueba la entrega) se prenumeran, la secuencia de tales comprobantes se contabiliza.	●			
AC13	Las facturas de los proveedores y las notas de crédito recibidas antes, después o al final del período contable se revisan y se concilian para asegurar su registro completo y consistente en el período apropiado.			●	
AC14	Las mercancías recibidas antes, después o al final de un período contable se revisan y/o se concilian para asegurar su registro completo y consistente en el período apropiado.			●	

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**CUENTAS POR PAGAR**  
**RESULTADOS DE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

Referencia	Fecha	No. Docto	Tipo de Gasto	Nombre Proveedor	Estado	Total	Tipo de Compra
M1	02/03/2009	639942	Mantenimiento	Mantenimiento, S.A.	Pagado	69,530.65	Servicios
M2	02/03/2009	123555	Mantenimiento	Mantenimiento, S.A.	Pagado	66,563.57	Servicios
M3	02/03/2009	292226	Accesorios de Torres	Instal Torres, S.A.	Pagado	63,361.09	Bienes
M4	02/03/2009	623947	Outsourcing	Recursos Externo, S.A.	Pagado	83,975.84	Servicios
M5	02/03/2009	861865	Cobranza	Cobros Puntuales, S.A.	Pagado	71,994.69	Servicios
M6	10/03/2009	594447	Interconexión	Guatemala CEL S.A.	Pagado	2,106,023.82	Servicios
M7	23/03/2009	705369	Interconexión	CEL Guatemala S.A.	Pendiente	53,992.05	Servicios
M8	23/03/2009	61916	Reparación	Celular Solución, S.A.	Pendiente	53,124.89	Servicios
M9	24/03/2009	901169	Atención Cliente	Recursos Call Center, S.A.	Pendiente	91,147.02	Servicios
M10	29/03/2009	964708	Mantenimiento	Mantenimiento, S.A.	Pendiente	389,688.41	Servicios
M11	15/03/2009	984941	Accesorios de Torres	Instal Torres, S.A.	Pagado	43,064.45	Bienes
M12	15/03/2009	237173	Accesorios de Torres	Instal Torres, S.A.	Pagado	43,064.45	Bienes
M13	16/03/2009	529861	Interconexión	Guatemala Mini Tel S.A.	Pagado	42,372.79	Servicios
M14	16/03/2009	441424	Interconexión	Guatemala Mini Tel S.A.	Pagado	42,372.79	Servicios
M15	17/03/2009	630177	Interconexión	Guatemala Mini Tel S.A.	Pagado	122,612.77	Servicios
M16	18/03/2009	5341	Interconexión	Guatemala Mini Tel S.A.	Pagado	125,130.11	Servicios
M17	18/03/2009	947929	Mantenimiento	Mantenimiento, S.A.	Pagado	107,521.24	Servicios
M18	22/03/2009	471716	Interconexión	Guatemala Mini Tel S.A.	Pagado	41,492.40	Servicios
M19	18/03/2009	397823	Interconexión	Guatemala Mini Tel S.A.	Pagado	228,067.18	Servicios

**TOTAL**

**3,845,100.21**

Muestra, para evaluar las actividades de control Interno.

**GUATEMALA UNLIMITED COMPANY, S. A.**  
**INDICADORES FINANCIEROS**  
**CUENTAS POR PAGAR**  
**RESULTADOS DE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

Ref. Muestra	Actividad de Control											RESULTADO		
	AC4	AC5	AC6	AC7	AC8	AC9	AC10	AC11	AC12	AC13	AC14	Si	No	Total
M1	Si	Si	No	Si	Si	Si	No	No	No	No	No	5	6	<b>11</b>
M2	Si	Si	No	Si	Si	Si	No	Si	No	No	No	6	5	<b>11</b>
M3	No	No	No	si	No	No	No	Si	No	No	No	2	9	<b>11</b>
M4	Si	Si	No	Si	No	Si	No	Si	No	No	No	5	6	<b>11</b>
M5	No	Si	No	No	Si	Si	No	No	No	No	No	3	8	<b>11</b>
M6	Si	Si	No	Si	Si	Si	No	Si	No	No	No	6	5	<b>11</b>
M7	No	No	No	No	No	No	No	Si	No	No	No	1	10	<b>11</b>
M8	Si	No	No	Si	Si	Si	No	Si	No	No	No	5	6	<b>11</b>
M9	No	No	No	No	No	No	No	Si	No	No	No	1	10	<b>11</b>
M10	Si	No	No	Si	Si	Si	No	No	No	No	No	4	7	<b>11</b>
M11	No	Si	No	No	Si	Si	No	Si	No	No	No	4	7	<b>11</b>
M12	Si	Si	No	Si	Si	Si	No	Si	No	No	No	6	5	<b>11</b>
M13	Si	Si	No	Si	Si	Si	No	No	No	No	No	5	6	<b>11</b>
M14	Si	Si	No	Si	Si	Si	No	Si	No	No	No	6	5	<b>11</b>
M15	No	No	No	No	No	No	No	No	No	No	No	0	11	<b>11</b>
M16	Si	Si	No	Si	Si	Si	No	Si	No	No	No	6	5	<b>11</b>
M17	No	No	No	No	No	No	No	No	No	No	No	0	11	<b>11</b>
M18	Si	No	No	Si	Si	Si	No	No	No	No	No	4	7	<b>11</b>
M19	Si	Si	No	Si	Si	Si	No	No	No	No	No	5	6	<b>11</b>
<b>Total</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>74</b>	<b>135</b>	<b>209</b>

**Si** Se realizó la actividad

**No** No se realizó la actividad de Control

% Si 35%

% No 65%

**Total** **100%**

**Objetivo:** Evaluar la eficacia y funcionamiento de las actividades de control.

**Procedimientos:** Se tomó una muestra representativa, y que tuvieran una antigüedad mayor a 60 días, para que se encontraran pagadas (de acuerdo a la normativa).

**Conclusión:** Las actividades de control se han realizado son deficientes e ineficaces derivado a que únicamente se realizan en un 35% de las mismas.

### **6.1.5.6 Dictamen del Auditor Externo**

Al observar los resultados de la evaluación del control interno de la compañía, los Auditores Externos emitirán un Dictamen como el que se muestra en la siguiente página.

Con el Dictamen emitido por los Auditores Externos para esta empresa, la misma quedara fuera del mercado de valores ya que no podría emitir títulos para negociarlos.

La empresa no lograra el objetivo de expansión de 87,000 a 2,000,000 de clientes, el desarrollo de nuevas tecnologías, no podrá competir por el mercado creciente con las demás compañías ya que no tendrá o será insuficiente el capital necesario para financiar la inversión necesaria y los gastos operativos.

Al entrar en Bolsa, la empresa dispone de un arma esencial: la emisión y la negociabilidad de sus valores en un mercado organizado y oficial. La capacidad de desarrollo de la empresa se ve potenciada con el refuerzo de la estructura financiera (aumento de los fondos propios) y con las nuevas fuentes de financiación (plazo, costes, etc.) que pueden propiciar el abaratamiento y la mejora, en general, de las tradicionales o restantes vías de financiación.

En un entorno cada vez más competitivo, la admisión en Bolsa mejora el reconocimiento de su marca y de sus productos ante sus clientes y fortalece las relaciones con sus colaboradores externos (proveedores, bancos) con los medios de comunicación y con sus propios empleados.

Los efectos positivos de la presencia en bolsa se producen no sólo en el momento de la admisión (presentaciones, publicidad, opiniones financieras, artículos en la prensa) sino también durante la vida de la empresa y, más concretamente, con ocasión de la emisión de nuevos valores o de cualquier otra operación relacionada con el mundo bursátil.

**REPORTE DE LA FIRMA DE CONTADURÍA PÚBLICA INDEPENDIENTE**  
**(EJEMPLO DE DICTAMEN ANUAL)**

**(Párrafo Introdutorio)**

Hemos auditado los adjuntos Balance General de la Compañía Guatemala Unlimited Company, S.A. al 31 de diciembre 2009 y 2008, y los Estados relacionados de Resultados, Patrimonio de los Accionistas, así como los Flujos de Efectivo, también hemos auditado el control interno sobre la presentación de reportes financieros con base en el criterio establecido en el Internal Control-Integrated Framework emitido por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), la administración de la compañía es responsable por esos estados financieros, y por su valorización de la efectividad del control interno sobre la presentación de reportes financieros, Nuestra responsabilidad es expresar una opinión, con base en nuestra auditoría, respecto de esos estados financieros y una opinión respecto del control interno sobre la presentación de reportes financieros de la Compañía.

**(Párrafo del Alcance)**

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con los estándares de la Public Company Accounting Oversight Board (United States). Esos estándares requieren que planeemos y desempeñemos la auditorías para obtener seguridad razonable respecto de si los Estados Financieros están libres de declaración equivocada material y si se mantuvo en todos los aspectos materiales efectivo control interno sobre la presentación de reportes financieros. Nuestras auditorías de los Estados Financieros incluyeron examinar, sobre una base de prueba, la evidencia que soporta las cantidades, revelaciones contenidas en los Estados Financieros, valorar los principios de contabilidad usados, las estimaciones significativas hechas por la administración, y evaluar la presentación general de los Estados Financieros. Nuestra auditoría del control interno sobre la presentación de reportes financieros, incluyó obtener un entendimiento del control interno sobre la presentación de reportes financieros, valorar el riesgo de que exista una debilidad material, y probar y evaluar la efectividad del diseño y la operación del control interno con base en el riesgo valorado. Nuestras auditorías también incluyen desempeñar otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias. Nosotros consideramos que nuestras auditorías proveen una base razonable para nuestras opiniones.

**(Párrafo de definición)**

El Control Interno sobre la presentación de reportes financieros de una compañía es un proceso diseñado para proveer seguridad razonable en relación con la confiabilidad de la presentación de reportes financieros y la preparación de estados financieros para propósitos externos de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. El control interno sobre la presentación de reportes financieros de una compañía incluyen esas políticas y esos procedimientos que (1) pertenecen al mantenimiento de registros que con razonable detalle, reflejan exacta y fielmente las transacciones y las disposiciones de los activos de la compañía; (2) proveen seguridad razonable de que las transacciones registran en cuanto es necesario para permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera, que los ingresos y desembolsos de la compañía se hacen solamente

**REPORTE DE LA FIRMA DE CONTADURÍA PÚBLICA INDEPENDIENTE**  
**(EJEMPLO DE DICTAMEN ANUAL)**

de acuerdo con autorizaciones de la administración; (3) proveen seguridad razonable en relación con la prevención o detección oportuna de la adquisición, uso, o disposición, no autorizados, de los activos de la compañía, lo cual podría tener un efecto material en los estados financieros.

**(Párrafo de limitaciones inherentes)**

Dadas sus limitaciones inherentes, el control interno sobre la presentación de reportes financieros puede no prevenir o detectar declaraciones equivocadas. También, las proyecciones de cualquier evolución de la efectividad para periodos futuros están sujetas al riesgo de que los controles puedan volverse inadecuados a causa de cambios en las condiciones, o que se pueda deteriorar el grado de cumplimiento con las políticas o procedimientos.

**(Párrafo de Opinión)**

En nuestra opinión, los estados financieros, a los que arriba se hace referencia no presentan razonablemente, la posición financiera de la Compañía Guatemala Unlimited Company, S.A. al 31 de diciembre de 2009 y 2008, los Resultados de sus operaciones así como sus Flujos de Efectivo, en conformidad con Las Normas Internacionales de Información Financiera, También en nuestra opinión, la compañía Guatemala Unlimited Company, S.A., no mantuvo, en todos los aspectos materiales, efectivo control interno sobre la presentación de los reportes financieros al 31 de diciembre de 2009, con base en el control establecido en el Internal Control-Integrated Framework emitido por el Committee of Sponsoring Organizations of the Theadway Commission (COSO).

FIRMA

Guatemala, Centro America

Febrero, 2010



## CONCLUSIONES

1. La ley Sarbanes Oxley, es la consecuencia de la demanda y presión de los accionistas, grupo de interés y resto de comunidad financiera en materia de la transparencia del Reporte Financiero, y como resultado las empresas están desarrollando y mejorando los Modelos de Control Interno sobre dichos reportes ya sea en cumplimiento de dicha ley o como una metodología de mejores prácticas para el fortalecimiento del Control Interno.
2. Hoy en día, el desarrollo de modelos de control interno sobre el reporte financiero es una obligatoriedad para todas aquellas empresas o instituciones que deseen cumplir de manera responsable con las obligaciones establecidas por los organismos reguladores a escala internacional y salvaguardar su reputación frente a potenciales escándalos financieros.
3. Que las empresas dedican recursos a la gestión de riesgos operativos y financieros como una vía para garantizar un modelo de negocio en el futuro. Bajo esta demanda el Contador Público y Auditor es protagonista principal en cuanto a identificar, evaluar y diseñar mapas de controles y herramientas que mitiguen estos riesgos.
4. Se dio a conocer las bases técnicas emitidas por los organismos reguladores para que el Contador Público y Auditor diseñe, implemente y evalúe el control interno de una entidad económica de telefonía móvil en el área de pasivos, conjuntamente, se desarrolló la herramienta “Indicadores Financieros/Auditoría” en cumplimiento de las mismas, proporcionando la metodología técnica y sistemática para implementar esta herramienta que permita analizar su control interno, de tal forma que identifiquen las áreas de pasivos con mayor riesgo, y a partir de ello realizar un mapa de control interno.

5. Como un aporte a la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría se definió, desarrolló, implementó e informó sobre un mapa de controles básicos a través de la documentación del flujo del proceso por medio de normas donde se mitigan los riesgos básicos en el área de pasivos, como una herramienta para la aplicación del análisis del control interno de una compañía de telefonía móvil, permitiendo promover la eficiencia y eficacia en las operaciones.
  
6. Para las empresas Guatemaltecas, el fortalecimiento del Control Interno no debe ser una imposición o un mal necesario como puede ser visto en algunas organizaciones, sino como la respuesta a las demandas de los Accionistas, Proveedores, Clientes, Empleados y Sociedad Financiera en cuanto a la transparencia de la Información Financiera, la eficiencia y eficacia de los procesos lo cual debe ser objetivo de la organización. El informe COSO II es una valiosa herramienta en la consecución de estos objetivos y dentro de los siete componentes de este informe, el punto de partida para el fortalecimiento del Control Interno es el Ambiente de Control o la filosofía de la empresa en cuanto al grado de control, la cual a su vez esta proporcionada por el CEO (Director General). La Ley Sarbanes-Oxley vino a reforzar este componente del COSO en sus secciones 303 “Responsabilidad Corporativa” y 404 “Evaluación Gerencial de los Controles Internos” obligando a las compañías a que el reporte financiero anual debe incluir un reporte del control interno, en el que la administración declara ser responsable por la adecuada estructura de control interno y su evaluación de lo efectivo de la estructura del control, reportando los defectos de control. A diferencia de Estados Unidos que esta ley es una obligación, en Guatemala esta siendo utilizada como una metodología de aseguramiento del cumplimiento de los objetivos estratégicos de la empresa, siendo preponderante la actuación de Auditoría Interna.

## RECOMENDACIONES

1. Se recomienda a las empresas Guatemaltecas y Multinacionales que cotizan o no en la bolsa de valores de Estados Unidos a utilizar el presente documento como una guía para el cumplimiento de la Ley Sarbanes Oxley o como un material de apoyo para el fortalecimiento del sistema de control interno con el objetivo de la transparencia del Reporte Financiero, la eficiencia y eficacia de los procesos de la sociedad.
2. Desarrollar modelos de control interno sobre el reporte financiero, que permitan cumplir de manera responsable con las obligaciones establecidas por los organismos reguladores y los grupos de intereses (Accionistas, Proveedores, Clientes, Empleados y Entidades Financieras) para salvaguardar su reputación frente a potenciales escándalos financieros.
3. Las herramientas “Indicadores Financieros/Auditoría” y “Mapa de Controles” están y deben ser diseñadas para analizar y evaluar el sistema de control interno, de tal forma que se identifiquen las áreas con mayor riesgo, en función a los hallazgos debe indicarse aquellas acciones a desarrollar encaminadas a la mejora del control interno existente en el momento de la revisión. Estas recomendaciones pueden ser: Mejora en la documentación de los procesos que garanticen la rastreabilidad y auditabilidad del Sistema de Control Interno para el reporte de información financiera; la incorporación, modificación y mejora de alguna actividad de Control.
4. El Contador Público y Auditor, previo al desarrollo de la metodología técnica y sistemática para implementar las herramientas “Mapa de Controles” e “Indicadores Financieros/Auditoría” debe conocer las características del negocio, la estrategia, su entorno y las leyes nacionales e internacionales que la regulan, con el objetivo que el modelo de control interno, este orientado al cumplimiento de las mismas y previo al análisis de la información financiera conocer la fiabilidad de los datos suministrados, para lo cual es importante conocer, que sistemas de control interno lleva la empresa. Los datos deben presentarse para que sirvan a

las decisiones empresariales, por lo que, de ser presentados a destiempo se convierten en inútiles, estas dos herramientas deben ser utilizadas conjuntamente para el logro de este objetivo.

5. Se recomienda al Contador Público y Auditor, que al implementar actividades de control estén dentro los procesos, como está definido en el mapa de controles básicos y el flujo desarrollado en el caso práctico, y el que las realice sea el dueño o responsable de proceso, sin menoscabo de las actividades del departamento de Auditoría Interna de evaluar el desempeño de las mismas, utilizando las herramientas descritas en este documento, considerando que la información ocasiona costes a la empresa, por lo cual se debe tener en cuenta el criterio de coste-beneficio a la hora de diseñar el Sistema de Control Interno.
  
6. A las empresas Guatemaltecas, Multinacionales, Al Contador Público y Auditor, anticiparse a un futuro inmediato, contribuir a la generación de valor dentro de la organización donde se desempeña y a la profesión, concientes que las empresas capaces de anticipar y gestionar estas tendencias son las más competitivas o están a la vanguardia. La Ley Sarbanes Oxley y el Informe Coso II no reinventaron la rueda, simplemente le dieron a la profesión y al Control Interno la oportunidad de satisfacer las demandas de los Accionistas, Proveedores, Clientes, Empleados y a la Sociedad en General, en cuanto a la transparencia de la Información Financiera y a la eficacia y eficiencia de los procesos de gestión del negocio, para contribuir a alcanzar los objetivos estratégicos establecidos.

**BIBLIOGRAFÍA**

- 1 Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Comité) –IASC- **NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC'S).**
- 2 Congreso de la República de Guatemala. –**DECRETO NÚMERO 94-96 LEY GENERAL DE TELECOMUNICACIONES. –**
- 3 Congreso de la República de Guatemala. –**DECRETO 41-92 LEY REGULADORA DEL USO Y CAPTACIÓN DE SEÑALES VÍA SATÉLITE Y SU DISTRIBUCIÓN POR CABLE.—**
- 4 Congreso de la República de Guatemala. –**DECRETO 26-92 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA—**
- 5 Congreso de la República de Guatemala. –**DECRETO 27-92 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO—**
- 6 Congreso de la República de Guatemala. –**DECRETO 19-04 LEY DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ—**
- 7 Congreso de la República de Guatemala. –**DECRETO 73-2008 LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD.—**
- 8 Congreso de la República de Guatemala. –**DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA—**
- 9 Congreso de la República de Guatemala. –**DECRETO 26-95 LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS—**
- 10 10 Deloitte Lara, Aranky, Ramos & Asociados, S.C. –Nota Fiscal No. 16-2007-Diciembre 2007

- 11 Estupiñán Gaitán, Rodrigo. --**ANALIS FINANCIERO Y DE GESTION**. 2ª.-- Ed. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2006.
- 12 Estupiñán Gaitán, Rodrigo. --**CONTROL INTERNO Y FRAUDE CON BASE EN CICLOS TRANSACCIONALES**.-- 2ª. Ed. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2006.
- 13 Fonseca Borja, Rene. --**AUDITORÍA INTERNA UN ENFOQUE MODERNO DE PLANIFICACION, EJECUCION Y CONTROL**.-- Artes Graficas Acrópolis, Guatemala, Guatemala.
- 14 Goxens Orensanz, M.a Ángeles. --**ANALISIS DE ESTADOS CONTABLES “DIAGNOSTICO ECONOMICO-FINANCIERO / José M.a Gay Saludas**-- Prentice Hall.
- 15 Lugo C., Danilo. --**FRENTE A LOS FRAUDES CONTABLES (LEY SARBANES-OXLEY – Julio 30, 2002)**. / Miguel Cano C.-- <http://www.interamericanusa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>
- 16 Mantilla Blanco, Samuel Alberto. -**AUDITORÍA DEL CONTROL INTERNO**. / Sandra Yolita Cante.-- Bogota: Eco Ediciones, 2005.
- 17 Schaeffer, Mary S. --**ACCOUNTS PAYABLE AND SARBANES-OXLEY: STRENGTHENING YOUR INTERNAL CONTROL**—United Stated: John Wiley & Sons, Inc, 2006.—
- 18 Public Company Accounting Oversight Board. -- **AUDITING STANDARD No. 5 – AN AUDIT OF INTERNAL CONTROL OVER FINANCIAL REPORTING THAT IS INTEGRATED WITH AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS**-- Mayo 2007--
- 19 Telefónica. --**INSTRUCTIVO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA SECCIÓN 404 DE LA LEY SARBANES-OXLEY**--, 2006.

- 20 The Senate and House of Representatives of the United State of America in Congress. --**SARBANES-OXLEY ACT 2002**--, Traducida para fines didácticos por Ury de Beteta.
  
- 21 Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Auditoría, Coordinación de Supervisión de Tesis. --**MATERIAL DE APOYO PARA LAS PLÁTICAS DE ORIENTACION PARA LA ELABORACION DE TESIS.**-- Guatemala, febrero de 2002.
  
- 22 Wikipedia, Enciclopedia Electrónica libre, Artículo “Telecomunicación”  
[WWW.Wikipedia.org](http://WWW.Wikipedia.org).
  
- 23 Whittington, O. Ray. --**PRINCIPIOS DE AUDITORÍA.** / Kurt Pany.—Decimocuarta Edición—México: McGraw Hill Interamericana, 2005.

ANEXO I  
ESQUEMA INFORME COSO



## INFORME COSO I y COSO II

Esquema del control en COSO I



Esquema del control en COSO II



## Mapa de riesgos (COSO II)



ANEXO II

METODOLOGIA PARA LA IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS

Metodología para identificación de riesgos operativos

