

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DIVISION DE CIENCIAS ECONOMICAS

"LA OBSERVANCIA DEL NUEVO ENFOQUE DEL CONTROL
INTERNO Y LOS RIESGOS DE AUDITORIA FINANCIERA"

TESIS

Presentada a la Dirección de la División
de Ciencias Económicas del Centro
Universitario de Occidente

Por:

NERY MANUEL MONZON GONZALEZ

Al conferírsele el título de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

En el grado académico de

LICENCIADO

Quetzaltenango, octubre 1994.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
12
T(188)

CONSEJO DIRECTIVO DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Director General
Secretario Administrativo

Dr. Miguel Francisco Cutz S.
Lic. Juan Antonio Díaz Morales.

REPRESENTANTES DE LOS CATEDRATICOS:

Ciencias Económicas	Lic. Leonel A. Reyes A.
Ciencias Jurídicas y Sociales	Lic. Carlos Roderico Rodríguez A.
Ciencias Sociales y Humanidades	Lic. Nery Velásquez Barreno
Ciencia y Tecnología	Ing. Gustavo Búcaro
Ciencias de la Salud	Dr. Miguel Francisco Cutz S.

REPRESENTANTES DE LOS ESTUDIANTES

Ciencias Económicas	Br. Oscar Antonio Herrador
Ciencias Jurídicas y Sociales	Br. Darwin Lenin Escobar
Ciencias Sociales y Humanidades	Br. Gerardo Rufino Tax C.
Ciencia y Tecnología	Br. Rudy Juárez Cifuentes
Ciencias de la Salud	Br. Manrique Omar Palacios
Por todos los estudiantes del CUNOC	Br. José Arreaza Rabanales

DIRECTOR DE LA DIVISION DE CIENCIAS ECONOMICAS

Lic. Jaime Enrique López

COORDINADOR DE LA CARRERA DE
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

Lic. José Luis Rosal Vargas

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

Presidente: Lic. Abel Román López Piedrasanta
Secretario: Lic. Francisco Barrios Rosales
Vocal: Lic. Mariano Molina Navarro
Vocal: Lic. Víctor Manuel Maldonado Bolaños
Vocal: Lic. José Luis Tello Alvarado

ASESOR DE TESIS

Lic. Abel Román López Piedrasanta
Contador Público y Auditor

NOTA: Únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la tesis (artículo 31 del Reglamento para los Exámenes Técnico Profesionales, del Centro Universitario de Occidente).



Lic. Abel R. López Piedrasanta

Contador Público y Auditor

Registro D.R.I. No. 122

Colegiado No. 354

Quetzaltenango

Quetzaltenango, 7 de septiembre de 1,994

Señor Director
Ms. Jaime Enrique López,
División de Ciencias Económicas.
Centro Universitario de Occidente
Ciudad.

Estimado Señor Director.

En atención al nombramiento que me hizo la dirección a su digno cargo, en oficio D. CC.EE. No. 023-94 de fecha 2 de febrero de 1,994 he asesorado el trabajo de Tesis del estudiante NERY MANUEL MONZON GONZALEZ carnet No. 8730111, trabajo denominado "LA OBSERVANCIA DEL NUEVO ENFOQUE DEL CONTROL INTERNO Y LOS RIESGOS DE AUDITORIA FINANCIERA".

El trabajo desarrollado es de interés para todo profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, siendo este un tema de actualidad, ilustrativo y bien documentado, por lo que considero que reúne las condiciones para que sea discutido en su examen público, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Rogando a Ud, se sirva dar su aprobación para que sea impresa la Tesis en mención. Agradeciendo la atención prestada a la presente, aprovecho la ocasión para saludarle respetuosamente y suscribirme de Usted, atentamente.

"Id y Enseñad a Todos"

Lic. Abel R. López P.



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

Quetzaltenango, 8 de Septiembre de 1,994.

Lic. Jaime Enrique López I.,
Director División de Ciencias Económicas,
Centro Universitario de Occidente,
E D I F I C I O.

Señor Director:

En cumplimiento al nombramiento emitido por la Dirección a su cargo en Oficio Ref. D. GG.EE. No. 970-94, de fecha 5 de Mayo de 1994, en donde se me nombra REVISOR del trabajo de tesis del estudiante de la carrera de Contador Público y Auditor, NERY MANUEL MONZON GONZALEZ, con carnet No. 8730111; quien le presenta bajo el título "LA EFECTIVIDAD DEL NUEVO ENFOQUE DEL CONTROL INTERNO Y LOS RIESGOS DE AUDITORIA FINANCIERA".

Sobre el particular, debe informarle que he tenido a bien leer el trabajo referido, y en mi calidad de REVISOR, me permite emitir DICTAMEN FAVORABLE a efectos que el mismo sea sujeto de discusión y defensa en el examen general correspondiente.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑARA A TODOS"



Lic. Augusto Lizardo Arceja Gramaje.
Contador Público y Auditor.
Colegiado No. 1,556

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DIRECCION DE DIVISION, CIENCIAS ECONOMICAS. CENTRO UNIVERSITARIO DE
OCCIDENTE, UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA. Quetzaltenango,
nueve de septiembre de mil novecientos noventa y cuatro. - - - - -

Vistos los dictámenes que anteceden, el del Asesor de Tesis Lic. Abel
Román López Piedrasanta y el del Revisor Lic. Augusto Lizardo Arrecis
Gramajo, esta Dirección de División **AUTORIZA LA IMPRESION** de la tesis
titulada "LA OBSERVANCIA DEL NUEVO ENFOQUE DEL CONTROL INTERNO Y LOS
RIESGOS DE AUDITORIA FINANCIERA", del estudiante NERY MANUEL MONZON
GONZALEZ, Carnet No. 8730111, previo a optar al Título de **CONTADOR
PUBLICO Y AUDITOR**, una vez aprobado el examen correspondiente.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Jaime Enrique López
Ms. Jaime Enrique López

Director de División,
Ciencias Económicas.



JELI'begg.

DEDICO ESTA TESIS

A DIOS

Quien sin su ayuda, me hubiera sido imposible
alcanzar ésta meta.

A MIS PADRES

Manuel Monzón y
Leticia González de Monzón

A MIS HERMANOS

Edvin, Frank, Rudy y Selvyn.

A MIS CUÑADAS Y SOBRINOS

Lori, Sonia, Anthony y Lety

A MIS TIAS

Emilia, Otilia, Ana Dina y Hortencia.

A MIS PRIMOS

Leopoldo, Héctor, César e Hilda

A LA MEMORIA DE MIS ABUELITOS
Y ABUELITAS, EN ESPECIAL A:

Luisa S. Reyna

A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

INDICE

	Página	
Introducción.....	1	
CAPITULO 1 ASPECTOS GENERALES SOBRE CONTROL INTERNO		
1.1 Control Interno.....	4	
1.2 La primera norma de Auditoría Generalmente Aceptada, relativa a la ejecución del trabajo y el control interno.....	5	
1.3 Elementos de la Estructura de Control Interno.....	5	
1.4 La Estructura del Control Interno en la etapa de planificación.....	9	
1.5 Conocimiento de la estructura del Control Interno.....	10	
1.6 Prueba de Controles.....	11	
CAPITULO 2 EL RIESGO DE AUDITORIA		
2.1 Generalidades del riesgo.....	14	
2.2 El Riesgo de Auditoría.....	15	
2.3 El Riesgo de Auditoría y las N.A.G.A.....	17	
2.4 El Riesgo de Auditoría y el Dictamen del C.P.A.....	18	
2.5 Como determinar el Riesgo Inherente.....	19	
2.6 Como determinar el Riesgo de Control.....	20	
2.7 Efecto del Riesgo de Auditoría en la Planeación.....	21	
2.8 Consideraciones del Riesgo de Auditoría en la Ejecución.....	21	
CAPITULO 3 EVALUACION		
3.1 Evaluación del Sistema de Control Interno.....	24	
3.2 Evaluación de los Riesgos.....	24	
3.3 El Auditor ante la Presencia de un alto Riesgo de Control.....	27	
3.4 El Auditor y su intención por limitar el Riesgo de Auditoría.....	27	
CAPITULO 4 DOCUMENTACION		
4.1 Documentación de la evaluación del riesgo de control.....	29	
4.2 Tipos de Evidencia.....	29	
4.3 Origen de la Evidencia.....	30	
4.4 Evidencia en Auditorías Recurrentes.....	30	
CAPITULO 5 CASO PRACTICO.....		32
CAPITULO 6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		
6.1 Conclusiones.....	51	
6.2 Recomendaciones.....	51	
BIBLIOGRAFIA.....	53	

INTRODUCCION

Desde los inicios de la profesión de Contador Público y Auditor cuando ésta profesión fue reconocida por primera vez por la Ley de Sociedades de la Gran Bretaña en 1862, y cuando más tarde en 1880 la Reina Victoria les confirió a los auditores de Inglaterra y Gales llamarse "Chartered Accountants", la profesión del auditor se desarrolló extraordinariamente, introduciéndose en el continente americano a finales del siglo XIX, teniendo su primera manifestación oficial el 17 de abril de 1896 cuando el Estado de Nueva York estableció y reconoció a la profesión, desde ese entonces ésta ha venido creciendo y tecnificándose cada vez más y hoy que nos acercamos al año 2000 el crecimiento económico y financiero de las entidades es cada vez mayor, por lo que con más frecuencia puede verse hoy día como el trabajo del Contador Público y Auditor en el medio guatemalteco es más requerido por las entidades, para respaldar el desarrollo de sus actividades financieras, las cuales son finalmente reflejadas en los estados financieros que presenta.

El trabajo final que rinde el Contador Público y Auditor Independiente, cuando es contratado para efectuar una auditoría financiera, es su informe en el cual está contenida su opinión en cuanto a la adecuada presentación que puedan mostrar los estados financieros; documento que será de interés para varias personas entre ellas: los accionistas, los acreedores, los inversionistas y la propia administración, haciendo cada uno de los mismos uso del dictamen de acuerdo al interés fincado en la entidad.

Para poder expresar su opinión, el Contador Público y Auditor Independiente, se interesa por darle validez a las afirmaciones que la gerencia a presentado en cada uno de los distintos componentes de los estados financieros, mismos que pueden estar siendo afectados por errores o irregularidades, que de acuerdo a su grado de materialidad pueden llegar a afectar la presentación razonable de los estados financieros, por lo que de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas el auditor deberá tomar en consideración la posible presencia de declaraciones incorrectas importantes en las afirmaciones. Este lineamiento afecta en un alto grado la naturaleza, oportunidad y alcance que el auditor dará a sus procedimientos sustantivos, los cuales previo análisis de posibles errores o irregularidades que puedan afectar a los estados financieros, se enfocan con mayor atención en aquellas áreas donde el riesgo es mayor, con la finalidad de que la opinión que exprese el auditor pueda estar en un alto grado, libre de riesgo de auditoría, cuya consideración está presente durante las tres etapas de la auditoría: en la planificación, en la ejecución y en la terminación. La vinculación del riesgo de auditoría y el control interno es grande, ya que éste sistema es el encargado de prevenir y detectar cualquier error o irregularidad, y si el mismo es efectivo el auditor puede confiar en él, para reducir el número de procedimientos sustantivos que aplicará, por lo que el análisis del riesgo de auditoría no puede efectuarse independientemente del sistema de control interno.

El contenido de la presente tesis se encuentra dividido en seis capítulos. En el primero de ellos se comenta aspectos relacionados con la estructura de control interno y las consideraciones que debe prestarle el auditor. En el capítulo segundo se comenta lo relacionado al riesgo de auditoría, integrado por los riesgos: inherente, de control y de detección. En el capítulo tercero se comenta como el auditor debe evaluar el control interno y el riesgo de auditoría; evaluación que habrá que documentar en los papeles de trabajo del auditor como se comenta en el capítulo cuarto. El capítulo cinco es un caso práctico que ilustra la forma de documentar la evaluación de la estructura de control interno y la evaluación del riesgo de control. Por último el capítulo seis describe las conclusiones a que se llegaron en este trabajo y recomendaciones de algunos aspectos de interés para el auditor al efectuar una auditoría financiera.

CAPITULO 1
ASPECTOS GENERALES SOBRE CONTROL INTERNO

1.1 CONTROL INTERNO

1.2 LA PRIMERA NORMA DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADA RELATIVA A LA EJECUCION DEL TRABAJO Y EL CONTROL INTERNO

1.3 ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

1.3.1 Ambiente de Control.

1.3.1.1. La filosofía y forma de operación de la gerencia.

1.3.1.2. Estructura organizacional de la entidad.

1.3.1.3. Funcionamiento de la junta de directores.

1.3.1.4. Auditoría interna.

1.3.2 Sistema Contable

1.3.3 Procedimientos de Control.

1.3.3.1. Procedimientos de autorización

1.3.3.2. Segregación de funciones

1.3.3.3. Procedimientos de documentación

1.3.3.4. Registros y procedimientos contables

1.3.3.5. Controles físicos

1.4 LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO EN LA ETAPA DE PLANIFICACION

1.4.1 Entendimiento del ambiente de control.

1.4.2 Entendimiento del sistema contable.

1.4.3 Entendimiento de los procedimiento de control.

1.5 CONOCIMIENTO DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

1.5.1 Método de flujogramación

1.5.2 Método de cuestionario

1.5.3 Método narrativo

1.6 PRUEBA DE CONTROLES.

CAPITULO 1

ASPECTOS GENERALES SOBRE CONTROL INTERNO

1.1. CONTROL INTERNO

La más reciente conceptualización de control interno hecha por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores señala que Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptadas para: salvaguardar sus activos, promover la eficiencia de sus operaciones y la confiabilidad de la información contable y el cumplimiento de las políticas adoptadas por la administración.

El control interno dentro de una entidad será de interés tanto para la gerencia de la misma como para el auditor externo. A la gerencia le interesa que la empresa se conduzca ordenada y eficientemente y así permita lograr los objetivos que la misma se haya trazado, la existencia de un sistema de control interno proporciona múltiples y adecuados beneficios, entre los más importantes se pueden mencionar: que da la seguridad que todas las políticas gerenciales están siendo observadas adecuadamente y a la vez controladas en cuanto a la efectividad que proporcionan, igualmente un sistema de control permite registrar y contabilizar toda transacción corrigiendo oportunamente cualquier error o irregularidad que pudiera presentarse y así poder preparar estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y cumplir con los requisitos que exigen las leyes de carácter fiscal; y siendo los activos de la entidad algo sumamente importante un buen sistema de control no permite que éstos se pueda hacer un mal uso.

El establecimiento de un sistema de control interno es deber de la gerencia, su implantación se verá afectada por varios factores como por ejemplo: en las grandes empresas el sistema deberá ser lo más formal posible, mientras que en las pequeñas la constante supervisión por parte del propietario o de una persona encargada hará que el control opere con la eficiencia que de él se espera; la naturaleza del negocio como el costo de implantación de los controles serán otros de los factores a los cuales habrá que prestarles atención para determinar la proporción que pueda existir de costo-beneficio. La existencia de controles es indispensable, ya que hasta las actividades más pequeñas necesitan controlarse y los beneficios que se reciben son provechosos.

Ahora observando el control interno desde el punto de vista del auditor externo; a éste le interesa ya que dicho control le asegura en un alto grado la exactitud y confiabilidad de los datos contables, y como un experto que es en el campo de la contabilidad y la auditoría, al momento de estar llevando a cabo un examen a los estados financieros, necesita formarse una opinión sobre los mismos, es por ello que debe evaluar el sistema de control para satisfacerse que cada uno de los saldos de cuenta son

confiables, para que una vez haya finalizado su examen, en forma conjunta con todos los componentes de los estados financieros pueda emitir su opinión acerca de la razonabilidad o no con que están presentados los estados financieros auditados.

Como se habrá observado tanto la gerencia como el auditor externo están interesados y dependen uno del otro respecto al control interno. La gerencia establece los controles para que los estados financieros que prepare puedan estar libres de errores o irregularidades materiales; y el auditor confía en esos controles como un elemento que contribuya a la formación de su opinión.

1.2. LA PRIMERA NORMA DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADA RELATIVA A LA EJECUCION DEL TRABAJO Y EL CONTROL INTERNO

Al estar examinando los estados financieros de una entidad el auditor estará prestando un servicio de carácter profesional, el cual deberá efectuarlo con el más alto nivel de calidad posible, el tener conocimiento de la estructura de control interno, le permitirá cumplir con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas más específicamente con la primera norma relativa a la ejecución del trabajo la que literalmente dice: "El auditor debe obtener el conocimiento suficiente de la estructura de control interno, para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas". 1/

Conocer la estructura del control interno; ambiente de control, sistema contable y procedimientos de control, mediante su estudio y evaluación y unido con los riesgos de auditoría, permitirán al auditor planificar adecuadamente su trabajo, en esta etapa de planeación se obtendrá un panorama preliminar de los controles que tiene implantados la entidad y se determinará la confianza que pueda depositarse en los mismos, una vez analizada esta situación, el auditor seleccionará las pruebas sustantivas que considere más apropiadas y que puedan satisfacerle que cada una de las aseveraciones que la gerencia haya hecho a los componentes de los estados financieros están libres de errores o irregularidades de importancia, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance que dará a sus pruebas.

1.3. ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

Para facilitarle al auditor el conocimiento del control interno para efectos de auditoría financiera, éste se ha dividido en tres elementos: ambiente de control, sistema de contabilidad y procedimientos de control.

1/ "Norma de Auditoría No. 14 IGCPA".

1.3.1 Ambiente de Control.

Es la interrelación existente entre una serie de factores que establecen las condiciones en la que los sistemas de control deben operar. El ambiente de control es importante que lo conozca el auditor para que pueda formarse una imagen de como la gerencia, la estructura organizativa de la entidad etc., influyen en el establecimiento y funcionamiento de los distintos tipos de controles, y de los cuales pueden confiar el auditor al estar efectuando su examen a los estados financieros.

El ambiente de control afecta positiva o negativamente la efectividad del sistema contable y de los procedimientos de control ya que es el punto de partida que establece los lineamientos de como deben funcionar estos otros dos elementos de la estructura del control interno.

Dentro de los factores que integran el ambiente de control podemos mencionar.

1.3.1.1. La filosofía y forma de operación de la gerencia

Este aspecto deberá estar orientado a que se lleve a efecto adecuadamente todo tipo de control, el auditor debe analizar cuidadosamente como la gerencia da trato y atención a los distintos controles, para que éste pueda determinar si el ambiente de control es fuerte o débil; si el ambiente es fuerte, el grado de confianza que podrá depositarse en los controles será mayor, pero no definitivo ya que habrá que seguir con conocer como se encuentran los otros dos elementos restantes de la estructura de control interno. En contraposición, un ambiente de control débil, ocasionado por algunos factores como los siguientes: falta de conciencia gerencial hacia el control, falta de objetividad de las autoridades superiores y un mal uso de las recomendaciones que sobre debilidades del sistema de control se haya hecho en años anteriores, ocasionará que el ambiente sea débil y no permitirá tener motivos para confiar en alto grado en los controles de la entidad.

1.3.1.2. Estructura organizacional de la entidad.

La organización de la entidad es importante dentro del ambiente de control, ya que delimita adecuadamente cada una de las líneas de responsabilidad, con lo cual el personal se hace en mayor grado, más responsable de los activos de la entidad y de la realización de sus tareas. La estructura organizacional es básica dentro de un efectivo sistema de control y mediante la misma se contribuye positivamente al fortalecimiento del ambiente de control.

1.3.1.3. Funcionamiento de la junta de directores.

La junta de directores será la que tendrá a su cargo la dirección de la entidad, buena comunicación por parte de la misma contribuye a la solidez del ambiente de control.

1.3.1.4. Auditoría interna

La auditoría interna propicia que las condiciones en las que opera el sistema de control sean más efectivas, la administración está interesada en ésta, ya que por este medio se vigila constantemente el funcionamiento de los distintos controles implantados en la entidad, para que en el caso de que algunos de ellos mostrara tener ciertas deficiencias, presentar oportunamente las medidas correctivas, es por esta razón que se considera como función principal de la auditoría interna "la de evaluación".

Además de los factores ya mencionados, también contribuyen positivamente en el ambiente de control: los métodos de control administrativo, y las políticas y prácticas del personal.

1.3.2 Sistema Contable.

Consiste en aquellos procedimientos encaminados al logro de un fin, como es la preparación de informes contables, pero que en forma previa las transacciones han pasado por cada uno de los pasos del proceso contable como son: el surgimiento e identificación de la transacción, la reunión de las mismas, su análisis, su clasificación y su registro.

El sistema contable generalmente es el que reviste mayor importancia para el auditor ya que da evidencia del tratamiento correcto que la gerencia haya dado a cada una de sus aseveraciones relativas a los distintos componentes de los estados financieros, luego de haber examinado cada una de estas aseveraciones el auditor habrá dado solución a la incertidumbre que sobre la validez de las mismas tenía al inicio de su examen y ya estará en condiciones de formarse y expresar una opinión sobre la razonabilidad o no con que están presentados los estados financieros.

Un buen sistema de contabilidad debe tener establecido los procedimientos y registros que permitan establecer cada una de las siguientes condiciones:

1. Identificar y registrar todas las transacciones. Respondiendo a la aseveración "Existencia u Ocurrencia".
2. Describir y clasificar las transacciones adecuada y oportunamente. Respondiendo a la aseveración "Integridad".
3. Registrar adecuadamente el valor de las transacciones. Respondiendo a la aseveración "Derechos y Obligaciones".
4. Determinar el período en que ocurrió la transacción. Respondiendo a la aseveración "Evaluación y Asignación".
5. Presentar las operaciones y revelaciones adecuadamente. Respondiendo a la aseveración "Presentación y Exposición".

En cada una de las condiciones anteriores la observancia de los principios de

contabilidad generalmente aceptados es indispensable.

1.3.3. Procedimientos de Control.

Es el último elemento que compone la estructura del control interno, la existencia de los mismos se considera indispensable para que el sistema de control sea efectivo y pueda servirle al auditor para confiar en él y así reducir en buen número la evidencia que recabará. El auditor al momento de estar obteniendo el conocimiento de éste elemento se centrará en conocer como están establecidos y como operan los principios del control interno dentro de la entidad, siendo éstos los siguientes.

1.3.3.1. Procedimientos de autorización

El objetivo de este procedimiento es que toda transacción como paso inicial de su proceso debe ser autorizada por una persona que posea la autoridad respectiva; incluye también autorizar previamente a determinadas personas el acceso a los activos de la entidad, encontrándose este procedimiento en este momento interrelacionado con los controles físicos.

1.3.3.2. Segregación de funciones.

Debe establecerse con anticipación que ninguna persona controle dos o más pasos del proceso de una transacción, el objetivo de este principio es delimitar las responsabilidades, de forma que el trabajo de un empleado automáticamente verifique el de otro, previniendo y detectando con rapidez cualquier tipo de error e irregularidad que pudiera presentarse, en un buen sistema de control es casi imposible que una persona cometa algún error sin que los controles no lo detecten; este principio origina una interdependencia de deberes y responsabilidades que facilitan ejecutar pruebas de responsabilidad.

1.3.3.3. Procedimientos de Documentación.

Son de vital importancia dentro del control interno ya que evidencian la autorización y ejecución de las transacciones que han ocurrido, este procedimiento tendrá más efectividad si todo se registra en documentos originales, los cuales previamente hayan sido numerados y llevan impresos solo firmas autorizadas.

1.3.3.4. Registros y Procedimientos Contables.

La existencia de un catálogo de cuentas permitirá que la clasificación de cuentas y la elaboración de los estados financieros sea más fácil, lográndose así registrar todas las transacciones correctamente, elaborando y presentando informes contables oportunamente.

1.3.3.5. Controles Físicos.

El acceso a los activos debe limitarse solo a personal previamente autorizado. Dentro de los activos de una entidad no únicamente se incluyen aquellos registrados en

la contabilidad, sino también toda clase de información confidencial, así como aquellas formas impresas aún no utilizadas por el momento.

1.4. LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO EN LA ETAPA DE PLANIFICACION

El proceso de planificación es útil para el auditor ya que establece cada uno de los pasos a efectuar durante la auditoría, para efectuar una planeación efectiva y eficiente será necesario conocer cada uno de los elementos de la estructura del control interno, la planificación deberá establecerse tomando como base el entendimiento y comprensión del ambiente de control, sistema contable y de los procedimientos de control, es de interés para el auditor tener este conocimiento ya que le sirve para considerar; los factores de riesgo, establecer su plan de pruebas sustantivas, para que posteriormente en la etapa de ejecución pueda detectar posibles aseveraciones incorrectas de la gerencia.

A continuación se comenta separadamente, la influencia que tiene cada uno de estos elementos en la planeación:

1.4.1. Entendimiento del ambiente de control.

Será necesario comprender como las actitudes de la gerencia y del consejo de administración, permiten establecer las condiciones propicias para instituir un ambiente adecuado, en el cual todas las operaciones desde la etapa de inicio y durante todo su proceso sean bien controladas, influyendo en esta forma positivamente el ambiente de control sobre los controles.

En ésta etapa de planificación se observará la clase de postura que guarda la gerencia respecto a la información financiera y hacia los controles, y de como ésta hace uso adecuado o inadecuado de las sugerencias que emanan de los auditores tanto dependientes como independientes.

A falta de integridad en la gerencia, podrá pensar el auditor que las aseveraciones que ésta haya hecho respecto a los activos, pasivos, capital y transacciones de la entidad, puedan correr el riesgo de estar incorrectamente presentadas, quedando a juicio del auditor el camino a seguir; incrementando la evidencia que recabará o llegando hasta el punto que a su parecer es impracticable efectuar la auditoría. Dentro de lo positivo de las actitudes de la gerencia se pueden decir que a mayor participación activa y efectiva de ésta, permiten establecer las condiciones para que el auditor reduzca significativamente el número de pruebas sustantivas que aplicará al confiar en los controles de la entidad.

1.4.2. Entendimiento del Sistema Contable.

Todo sistema contable incluye una serie de normas, principios, cuentas, procedimientos y registros que permiten una vez interrelacionados; identificar, iniciar,

documentar y procesar cualquier transacción, desde su inicio hasta llevarla finalmente a su inclusión en los estados financieros. Este entendimiento en la etapa de planificación, le permitirá al auditor seleccionar con mayor precisión, aquellos procedimientos que puedan satisfacerle del adecuado tratamiento que la gerencia haya dado a cada una de sus aseveraciones presentadas implícita o explícitamente en cada una de las cuentas, que se encuentran comprendidas dentro de los estados financieros de la entidad.

1.4.3. Entendimiento de los procedimientos de control.

Será necesario que el auditor establezca anticipadamente su conocimiento acerca de la amplitud y campo que abarcan estos procedimientos, teniendo sumo cuidado en observar que su aplicación cubra a cada una de las transacciones ya procesadas e incluidas en los estados financieros, para asegurarse que están presentadas con un alto grado de confiabilidad libre de errores o irregularidades; mayor cuidado y atención deberá poner sobre aquellas transacciones que tengan un alto valor representativo y que en un momento un error o irregularidad no detectado, distorsione la presentación razonable de los estados financieros, como consecuencia de que estos procedimientos no fueron aplicados con el mayor grado de efectividad, no habrá que dejar de mencionar que también para las transacciones pequeñas será necesario prestarles cierto grado de atención ya que errores o irregularidades en varias de ellas podrían deformar parcialmente la razonabilidad de los estados financieros.

1.5. CONOCIMIENTO DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

Como evidencia de que se está cumpliendo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, principalmente con la que establece que el auditor debe conocer la estructura de control interno de la entidad sujeta a revisión, y como una explicación del por qué de sus pruebas sustantivas utilizadas durante su examen a los estados financieros, el auditor deberá documentar dicho conocimiento dejando evidencia de ello en sus papeles de trabajo, ésta documentación se verá afectada por la naturaleza y complejidad de las distintas entidades. Partiendo del conocimiento de la estructura de control interno ya se podrá elaborar una planificación más acorde a las circunstancias. Dentro del campo de la auditoría los métodos más conocidos y adecuados, de los cuales puede hacer uso el auditor para entender el sistema de control interno y para describir ese sistema en sus papeles de trabajo, se exponen a continuación.

1.5.1. Método de Flujogramación.

En la actualidad el auditor puede documentar el sistema de control interno utilizando las técnicas de flujogramación, éste método es adecuado cuando los sistemas son complejos; un flujograma es una representación gráfica en el que se presenta la secuencia de cada procedimiento, utilizando símbolos y líneas que unen y reflejan el sistema, éste tipo de gráfica permite que el auditor vea las relaciones existentes entre los distintos controles facilitando la identificación de los controles más importantes.

1.5.2. Método de Cuestionario.

Este método es el más conocido y el que tradicionalmente ha venido utilizando el auditor desde hace muchos años, consiste en que en forma previa se seleccionan una serie de preguntas, cuya respuesta indicará la eficiencia o ineficiencias de ciertos controles que a juicio del auditor son de vital importancia, el uso generalizado de éste método se debe a la facilidad de su aplicación, ya que las preguntas están redactadas en forma tal que su respuesta sea "sí" o "no", se ha reconocido como una práctica adecuada el estandarizar este tipo de cuestionarios, haciéndole pequeñas modificaciones cada vez que se utilice en una empresa, aunque lo más conveniente es que para cada entidad en particular se formule un cuestionario especial, ya que por la naturaleza y complejidad de las entidades, las circunstancias de una no podrán ser las mismas de otra, por lo que un cuestionario estándar no sería apropiado.

1.5.3. Método Narrativo

El uso de éste método es aconsejable en las entidades pequeñas en donde generalmente las mismas venden o fabrican solo una limitada línea de productos o servicios; la documentación puede hacerse en un memorándum en donde se describan los departamentos o encargados de los mismos, describiendo el flujo de la transacción desde su inicio hasta su finalización en el departamento de contabilidad, es importante que por cada actividad o función que realice un departamento, brevemente se comente sobre lo adecuado o inadecuado del procedimiento, y una vez finalizada toda la descripción del componente tratado, expresar un comentario general sobre el mismo.

1.6. PRUEBA DE CONTROLES

Los controles podrán ser evaluados haciendo uso de las pruebas de control; pruebas de auditoría que han sido diseñadas para obtener una seguridad razonable de que están en vigor aquellos controles internos en los que se deposita la confianza de auditoría. Mediante estas pruebas el auditor determinará la eficiencia o ineficiencia del sistema de control interno, este será eficiente, cuando el diseño y aplicación de una o más políticas y/o procedimientos de la estructura de control interno, tengan efectividad en cuanto a prevenir o detectar oportunamente manifestaciones incorrectas en cualquiera de las aseveraciones presentadas por la gerencia a los distintos componentes de los estados financieros.

Entre los procedimientos más conocidos dentro de estas pruebas de control se pueden mencionar: la inspección de documentos que permite evaluar la evidencia documentaria en cuanto a como se han diseñado cada una de las políticas y procedimientos de control implantados en la entidad; también tenemos la observación, algunos procedimientos no dejan evidencia documental, por lo que observar como se llevan en la práctica satisfacen al auditor su incertidumbre en cuanto a como operan cada una de las políticas y procedimientos de la estructura de control interno; las averiguaciones

también comúnmente utilizadas, incluyen investigaciones ya sean de tipo oral o escrito que demuestran en cualquiera de las dos formas mencionadas, las dudas que con respecto al efectivo funcionamiento de cada uno de los elementos del control interno tenía el auditor al iniciar su examen.

Muchas más pruebas de control podrán ser utilizadas y esto quedará a juicio del auditor aplicarlas de acuerdo a las circunstancias que se estén presentado durante esta fase de su trabajo.

CAPITULO 2

EL RIESGO DE AUDITORIA

- 2.1. GENERALIDADES DEL RIESGO
- 2.2. EL RIESGO DE AUDITORIA.
 - 2.2.1. Riesgo Inherente
 - 2.2.2. Riesgo de Control
 - 2.2.3. Riesgo de Detección.
- 2.3. EL RIESGO DE AUDITORIA Y LAS N. A. G. A.
- 2.4. EL RIESGO DE AUDITORIA Y EL DICTAMEN DEL C. P. A.
- 2.5. COMO DETERMINAR EL RIESGO INHERENTE.
 - 2.5.1. Situación Económica Vigente
 - 2.5.2. Condiciones en las que opera la entidad.
 - 2.5.3. Políticas Administrativas.
- 2.6. COMO DETERMINAR EL RIESGO DE CONTROL
 - 2.6.1. Estudio y Evaluación de los Procedimientos de Control.
 - 2.6.2. Evidencia Acumulativa de Ejercicios Anteriores.
- 2.7. EFECTO DEL RIESGO DE AUDITORIA EN LA PLANEACION
- 2.8. CONSIDERACIONES DEL RIESGO DE AUDITORIA EN LA EJECUCION
 - 2.8.1. Riesgo de Detección
 - 2.8.2. Procedimientos Sustantivos Apropriados y Efectivos
 - 2.8.3. Modificación del Programa de Auditoría.

CAPITULO 2 EL RIESGO DE AUDITORIA

2.1. GENERALIDADES DEL RIESGO

Siendo el objetivo principal del auditor externo, informar de manera independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros auditados, éste deberá llevar a cabo su trabajo observando aquellas situaciones que su no consideración podrían reducir el grado de confianza que el auditor da al momento de expresar su opinión, sobre la forma adecuada en que cada una de las aseveraciones de la gerencia están presentadas libres de errores o irregularidades y que no son de falsas apariencias.

El riesgo de auditoría, es el riesgo de que el auditor sin darse cuenta deje de modificar su opinión que haya expresado sobre determinados estados financieros, los que materialmente pueden estar siendo afectados por errores o irregularidades, que individual o colectivamente podrían afectar a los mismos, en cuanto a que su presentación puede dejar de ser razonable de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados; por lo que de llegarse a descubrir las declaraciones incorrectas importantes que hallan en las aseveraciones, la opinión vertida originalmente por el auditor se consideraría inadecuada a las circunstancias, conociéndose a esta condición como "Riesgo de Auditoría". El auditor neutraliza el riesgo de auditoría, cuando realiza su examen observando las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y aplica procedimientos sustantivos consistentes en: pruebas de detalle y procedimientos analíticos. El riesgo de auditoría lleva implícito cualquiera de los tres riesgos que a continuación se describen.

- a) **Riesgo Inherente.**
Es el riesgo que tienen los estados financieros de ser susceptibles a errores o irregularidades importantes, sin que exista control relacionado con la prevención de los mismos.
- b) **Riesgo de Control.**
Consiste en que errores o irregularidades no son detectados por el sistema de control interno de la entidad.
- c) **Riesgo de Detección.**
Consiste en que aún los procedimientos del auditor, no puedan detectar dichos errores o irregularidades.

Para efecto del riesgo de auditoría es necesario hacer una clara distinción entre lo que es un error y una irregularidad. Un error surge cuando existe algún descuido no intencional que afecta tanto a las cantidades como a las revelaciones hechas en los

estados financieros, pudiendo originarse como consecuencia de desacierto en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, equivocaciones al recabar y procesar la información contable, como también del uso incorrecto de las políticas contables relativas a las estimaciones. Una irregularidad en cambio, surge ante el descuido intencional que afecta a las cantidades como a las revelaciones en los estados financieros, teniendo como afecto la presentación de estados financieros engañosos, producto de haber existido premeditadamente; alteración en los registros contables o documentos, informaciones falsas e inadecuada aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.2. EL RIESGO DE AUDITORIA.

El riesgo de auditoría integrado por los riesgos: Inherente, de control y de detección, pueden ocasionar que una o más declaraciones incorrectas importantes en las afirmaciones de la gerencia no detectadas oportunamente, den como resultado que la opinión del auditor sea inadecuada, no logrando que la auditoría haya cumplido para lo que se le contrató, como es que informe correctamente sobre los estados financieros examinados.

La intención que tiene el auditor cuando examina detenidamente los factores que pueden ocasionar el riesgo de auditoría, es identificarlos, para que la planificación y ejecución de su auditoría, se lleve en una forma que responda a dichos riesgos, manteniéndolos de esta manera bajo control.

2.2.1. Riesgo Inherente.

Es la susceptibilidad que tienen los estados financieros de verse afectados por errores o irregularidades, mismos que no son considerados dentro del sistema de control interno del cliente, por lo que en la mayoría de veces ningún control se encarga de la prevención y detección de los mismos. Por mencionar un ejemplo: será un riesgo inherente para el rubro de cuentas por cobrar, cuando el número de clientes haya sobrepasado su límite preestablecido, ya que ocasionará que llevar un control adecuado sobre unos doscientos clientes no será el mismo que sobre unos cuatrocientos, existiendo mayor probabilidad de originarse errores o irregularidades, producto de que el trabajo estará sobrecargado para el personal, y control alguno para esta situación imprevista puede no existir.

El riesgo inherente se verá afectado por varias condiciones a las cuales habrá que prestarles la atención del caso, entre las más importantes se pueden mencionar: Las circunstancias económicas de la entidad y la clase de transacciones que se dan a diario.

2.2.2. Riesgo de Control.

El riesgo de control surge específicamente dentro del ámbito del control interno,

en el cual pueden haber pasado errores o irregularidades materiales en el proceso de contabilización mediante el cual se elaboran los estados financieros, sin que las políticas o procedimientos de la estructura de control interno, no las hayan descubierto en el momento oportuno, constituyendo esto el riesgo de control.

La estructura del control interno estará más fortalecida si la entidad pudiera formarse una visión de al menos una parte de riesgos inherentes que pudieran afectar a los estados financieros, para establecer sobre los mismos algún tipo de control específico.

El auditor le presta cierto grado de atención al riesgo de control para determinar como uno o más riesgos inherentes pueden ser controlados por el sistema de control de la entidad, para que en el caso de que ningún control se ocupara de los mismos, el auditor ya pueda seleccionar procedimientos más específicos que no permitan que la posibilidad de errores o irregularidades materiales siga presente.

2.2.3. Riesgo de Detección.

Es el riesgo que se corre de no detectar errores o irregularidades una vez el auditor ha seleccionado y aplicado sus procedimientos de auditoría.

El riesgo inherente y el de control, no es posible que el auditor pueda mantenerlos bajo control, ya que los mismos es responsabilidad de la administración tratar de mantenerlos limitados; aunque si bien existe correlación entre ambos y el riesgo de detección, en el sentido de que entre mayor sea el riesgo inherente y de control, menor será el riesgo de detección que el auditor pueda aceptar, ya que ante la presencia de un alto riesgo inherente y de control, el auditor procurará obtener más evidencia de la requerida para reducir sustancialmente su riesgo de detección; e inversamente entre menor sea el riesgo inherente y de control mayor será el riesgo de detección. El riesgo de detección es imposible reducirlo hasta un cero por ciento de probabilidad de ocurrencia, pero cambiando la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas y con la habilidad que posee el auditor se puede obtener una reducción significativa de dicho riesgo.

Una característica importante que merece ser mencionada, es que el riesgo inherente como el de control siempre están presentes sin importar si están siendo examinados los estados financieros; mientras que el riesgo de detección tiene su existencia únicamente durante la auditoría. Aumenta el grado de riesgo de detección si los procedimientos utilizados son inadecuados o si estando bien seleccionados son aplicados con deficiencia.

El deseo del auditor de reducir considerablemente el riesgo de auditoría y estando esta última oportunidad en sus manos, éste seleccionará un adecuado plan de procedi-

mientos sustantivos, el cual no necesariamente tendrá que incluir numerosa cantidad de procedimientos, ya que habrá que admitir que ante situaciones como las siguientes:

- a) Serías incertidumbres con limitaciones en el alcance.
- b) Falta de honestidad de la administración.

No siempre mayor número de procedimientos permiten reducir el riesgo a un nivel mínimo, quedando a juicio del auditor si emitirá su opinión con salvedad, adversamente o se abstendrá de la misma.

2.3. EL RIESGO DE AUDITORIA Y LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

El riesgo combinado de auditoría: riesgo inherente, de control y de detección, debe ser considerado al momento de efectuar un examen a los estados financieros de una entidad, para cumplir con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las cuales aún estando clasificadas en tres categorías se interrelacionan mutuamente, el riesgo de auditoría afecta en mayor grado a las normas relativas a la ejecución del trabajo.

A la primera de ellas que dice: "El auditor debe obtener el conocimiento suficiente de la estructura de control interno, para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas". 1/ El riesgo de auditoría guarda relación con esta norma, ya que el auditor tendrá que evaluar la efectividad de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno, para determinar si las mismas pueden detectar oportunamente cualquier tipo de error o irregularidad, contribuyendo a que el riesgo pueda ser menor. Con el conocimiento de esta evaluación el auditor ya estará en capacidad, si las circunstancias lo requieren de cambiar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus pruebas de auditoría, para que el riesgo de detección que está bajo su responsabilidad pueda modificarlo hasta llevarlo a un grado relativamente bajo de posibilidad.

Con la segunda norma que dice: "Deberá hacer una oportuna planeación y ejercer una adecuada supervisión de los auxiliares de auditoría". 2/ El auditor cumple con ésta norma cuando para reducir al mínimo el riesgo de auditoría, determina en ésta etapa de planificación que procedimientos sustantivos son los más apropiados para las circunstancias existentes, estableciendo en que forma, tiempo y lugar los va aplicar. La supervisión deberá llevarse en todas las etapas del examen ya que como se habrá mencionado los procedimientos podrán haber sido seleccionados apropiadamente pero su mala aplicación por parte del personal del auditor, puede ocasionar que dichas pruebas no brinden los resultados que se esperaban.

Con la tercera norma que dice: Deberá obtener evidencia suficiente y competen-

1/ "Norma de Auditoría No. 14 IGCPA".

2/ "Norma de Auditoría No. 1 IGCPA".

te". 3/El auditor cumple con esta norma cuando recaba evidencia comprobatoria que respalde que los procedimientos sustantivos seleccionados y aplicados fueron los correctos en cuanto a que estos detectaron errores e irregularidades importantes en el ámbito del riesgo inherente y en el de control; y que los mismos le permitieron estar en condiciones de expresar su opinión, de todo esto habrá que dejar constancia en los papeles de trabajo.

2.4. EL RIESGO DE AUDITORIA Y EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Cuando el auditor ya se haya formado una opinión producto del examen que a los estados financieros realizó, expresará la misma en forma documental mediante el Dictamen del Contador Público y Auditor Independiente, para lo cual un elemento básico que debe incluir en la estructura de éste es: Una declaración de que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no contienen errores importantes. Al hacer esta declaración el auditor estará indicando a los lectores de su informe, que su examen lo efectuó poniendo la debida atención del caso; desde el inicio de su examen así como durante la ejecución del mismo al riesgo combinado de auditoría, y que la opinión que está expresando se encuentra libre de que errores e irregularidades materiales aún no hubieran sido descubiertos.

El riesgo de auditoría se considera trascendental, llegando a reconocerse su importancia hasta en el dictamen, guardando de esta forma relación ambos, en el dictamen que a continuación se presenta se observa como se hace la inclusión de la declaración mencionada anteriormente.

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

He auditado el balance general adjunto de la compañía x al 31 de diciembre de 19xx, y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la compañía. Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basados en mi auditoría.

Efectué mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. "Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no contienen errores importantes". Una auditoría incluye el examen sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades

3/ "Norma de Auditoría No. 1 IGCPA".

y revelaciones presentadas en los estados financieros. Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Considero que mi auditoría provee una base razonable para mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía x al 31 de diciembre de 19xx, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Firma, Nombre y Número de Colegiado
Fecha.

2.5. COMO DETERMINAR EL RIESGO INHERENTE

Para la determinación de éste riesgo como el de otros, el juicio del auditor deberá estar presente, no existiendo algún estándar que lo obligue a considerar algún riesgo específico, que a su consideración no lo podría ser.

La determinación del riesgo inherente es el primer paso que el auditor da en su intento de reducir considerablemente el riesgo de auditoría. Cada uno de los distintos riesgos debe ser considerado a nivel de componente, con la finalidad de que su atención sea particular en vez de general, brindando mayor atención a aquellos que son de un alto valor representativo dentro de los estados financieros y que pueden estar siendo afectados por algún tipo de riesgo.

A continuación se mencionan algunos factores a considerar por parte del auditor en la determinación del riesgo inherente.

2.5.1. Situación Económica Vigente.

Es importante analizar este factor, ya que si las condiciones económicas por las que se encuentra atravesando la entidad no son del todo favorables, muchas circunstancias podrían presentarse como por ejemplo: La administración podría inclinarse por la obtención de nuevos financiamientos, que con distintos y variados plazos al igual que tasas de interés, crean la posibilidad de que errores o irregularidades pudieran presentarse, igualmente dificultades financieras también podrían influir en la posible realización del inventario a variados precios. A situaciones como las anteriores es a las que el auditor debe prestar atención, en la cual factores característicos de determinados componentes, se pueden ver afectados en menor o mayor grado por la situación económica vigente de la entidad.

2.5.2. Condiciones en las que opera la entidad.

En forma cuidadosa el auditor debe analizar las condiciones en las que la entidad está operando, ya que las mismas pueden originar la presencia del riesgo inherente; es así como en un medio ambiente en donde la constante fluctuación de los precios es común se origina la posibilidad de uno o más errores o irregularidades y que dependiendo del valor monetario que tengan las transacciones, así podrían ser los mismos, pudiendo llegar hasta un punto de deformar la presentación razonable de los estados financieros.

2.5.3. Políticas Administrativas.

El auditor también puede establecer el riesgo inherente, analizando el comportamiento de la administración, el cual puede inducir a la presencia de riesgos inherentes por mencionar algunos: dentro de las políticas de ésta puede estar establecido un plan de incentivos para el personal que tenga mayores rendimientos operativos, creando las condiciones para que el riesgo inherente pueda tener su manifestación, al existir mayor probabilidad de errores o irregularidades al procesar distintas remuneraciones con diferentes bases para su establecimiento, igualmente una política tendiente a especular con las inversiones que haga la entidad, genera condiciones favorables para el riesgo inherente.

2.6. COMO DETERMINAR EL RIESGO DE CONTROL

El riesgo de control se halla estrechamente vinculado con el sistema de control interno, con prestarle cierto grado de atención a los siguientes factores, el auditor se encontrará en condiciones de identificar posibles riesgos de control que podrían afectar a un saldo o clase de transacción.

2.6.1. Estudio y Evaluación de los Procedimientos de Control.

Este deberá ser enfocado a si los controles se relacionan eficientemente con cada componente de los estados financieros, para considerar como la existencia inefectiva o la inexistencia de algunos controles considerados como importantes originan el riesgo de control. El estudio de los procedimientos de control interno se lleva a cabo cuando el auditor revisa el sistema de control interno y prepara la descripción del mismo; mientras que la evaluación se lleva a cabo al probar como funcionan dichos controles haciendo uso de las pruebas de control.

2.6.2. Evidencia Acumulativa de Ejercicios Anteriores.

La evidencia de exámenes anteriores le es útil al auditor ya que por medio de ella puede darse cuenta de las debilidades de control interno, que en ejercicios anteriores mostraba tener la entidad y de si las mismas ya han sido eliminadas o si la administración ha mostrado desinterés en solucionar las deficiencias informadas, ocasionando así que el riesgo de control de años anteriores siga latente.

Finalmente hay que mencionar que el auditor puede establecer anticipadamente, material que incluya una serie de riesgos inherentes y de control, el cual estará en forma generalizada por no ser específicos para una entidad en particular, con haber considerado los factores que intervienen en la determinación de los riesgos inherentes y de control, bastará únicamente con establecer cuales de los riesgos enumerados tienen mayor probabilidad de ocurrencia. Tener estandarizados la mayor cantidad de riesgos inherentes y de control contribuyen a que el proceso de auditoría sea más eficiente, evitando pérdida de tiempo al tan solo adaptar dicho material conforme sea necesario.

2.7. EFECTO DEL RIESGO DE AUDITORIA EN LA PLANEACION

El auditor está obligado de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas a considerar el riesgo de auditoría, para lo cual el auditor trata de reducirlo considerablemente, identificando primeramente el riesgo inherente y luego el de control ya que ambos son determinantes en la selección de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas. El conocimiento suficiente de la estructura de control interno podrá brindar al auditor, la oportunidad de confiar en esos controles, como una medida de que riesgos inherentes serán detectados por este sistema, como también podrá desconfiar en los mismos por considerarlos que muestran deficiencias en su aplicación; ambas situaciones estarán presentes en el juicio del auditor, para que en ésta fase de su trabajo seleccione aquellos procedimientos que respondan a dichos riesgos relativos a que la posibilidad de que riesgos inherentes y de control sigan sin ser detectados.

Como un punto importante que el auditor debe considerar, es que la posibilidad del riesgo deberá evaluarla, con la finalidad de establecer cierto nivel de materialidad del riesgo, para dar mayor consideración a aquellos riesgos que lo ameritan, estableciendo a la vez la forma más propicia para recabar la evidencia necesaria sobre la auditoría efectuada.

2.8. CONSIDERACIONES DEL RIESGO DE AUDITORIA EN LA EJECUCION

Al riesgo de auditoría no únicamente se le presta atención durante la planeación del trabajo, su consideración aún debe estar presente durante la ejecución, en la cual el auditor trata de reducir dicho riesgo, para lo cual toma en cuenta los siguientes factores.

2.8.1. Riesgo de Detección.

Siendo el riesgo de detección una parte integrante del riesgo de auditoría, y por tener su manifestación hasta en ésta etapa de la auditoría, el auditor lo toma en cuenta y trata de que sus procedimientos sustantivos no permitan que este riesgo pueda tener su manifestación dentro de los estados financieros.

2.8.2. Procedimientos Sustantivos Apropriados y Efectivos.

El riesgo de detección lo contrarresta el auditor cuando aplica una serie de pruebas sustantivas, que tratan de impedir que errores e irregularidades significativas continúen sin ser detectadas, por lo que sus procedimientos están encaminados a obtener evidencia que se relacione con las afirmaciones de la gerencia; las pruebas que aplicará el auditor deberán estar disponibles en el sentido de que puedan aplicarse en el momento oportuno, como también que el grado de confiabilidad de las mismas sea adecuado en relación a que la evidencia recabada sea persuasiva y objetiva, y es así como algún tipo de información específica es mejor que se obtenga de fuentes externas que internas; la evidencia escrita es mejor que la oral y el conocimiento directo es mejor que el indirecto, estas son algunas de las características que las pruebas del auditor deben tener, para limitar hasta cierto grado el riesgo de detección y consecuentemente el riesgo de auditoría.

2.8.3. Modificación del Programa de Auditoría.

El programa de auditoría se establece durante la etapa de planeación, pero durante la ejecución del trabajo puede modificarse de acuerdo a las circunstancias que se estén presentando y máxime cuando estas llevan consigo la posibilidad de que errores o irregularidades se presenten en cualquier saldo o clase de transacciones. Así por ejemplo si un cliente importante es declarado en quiebra, será necesario hacerle una modificación al programa, para dedicarle más atención a este punto, estableciendo si la afirmación que sobre derechos en las cuentas por cobrar hace la gerencia, está siendo afectada por esta situación; para lo cual la aplicación de procedimientos adicionales pueden dar la evidencia necesaria al auditor, para que éste pueda satisfacerse si dicha afirmación está o no siendo afectada.

CAPITULO 3 EVALUACION

- 3.1. EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.
- 3.2. EVALUACION DE LOS RIESGOS
 - 3.2.1. Evaluación del riesgo de control.
 - 3.2.2. Evaluación del riesgo de auditoría.
- 3.3. EL AUDITOR ANTE LA PRESENCIA DE UN ALTO RIESGO DE CONTROL
- 3.4. EL AUDITOR Y SU INTENCION POR LIMITAR EL RIESGO DE AUDITORIA

CAPITULO 3 EVALUACION

3.1. EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

Las políticas y procedimientos de la estructura de control interno deberán ser evaluadas por el auditor, en el cual su interés estará centrado; en la determinación de la efectividad del sistema en cuanto éste pueda prevenir o detectar oportunamente cualquier error o irregularidad; como también en las ineficiencias de los controles con la finalidad de establecer hasta que grado se puede confiar en los mismos. El juicio profesional del auditor será indispensable, ya que le permitirá identificar aquellos controles considerados como vitales, por dar estos confiabilidad y validez a las operaciones registradas en la contabilidad, así también por dar cierto grado de certeza de que las mismas están completas y correctas.

El auditor evalúa el control interno cuando aplica sus pruebas de control, sobre los controles establecidos en la entidad, para determinar si los mismos están en uso y si a la vez están operando eficientemente. Esta evaluación identifica aquellos puntos en donde los controles son fuertes como también donde se encuentran débiles, considerando que se encuentran en esta condición, cuando determinados procedimientos de control o el grado de cumplimiento de los mismos no son satisfactorios en el logro de los objetivos del control interno. Las debilidades en determinados puntos del sistema de control, crean la existencia de riesgos de control, es por ésta razón que el resultado final de ésta evaluación afecta la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.

Partiendo de la evaluación de los controles, ya se podrán establecer con mayor exactitud los posibles riesgos de control a que pudieran estar expuestos los estados financieros; preliminarmente a esta evaluación el auditor podrá considerar de acuerdo a su capacidad y criterio profesional algunos riesgos de control, los cuales pueden ser modificados luego de esta evaluación, para que los riesgos de control que finalmente establezca el auditor, sean de mayor precisión en cuanto a que tengan mayor posibilidad de ocurrencia.

Luego de haber evaluado los controles el auditor procederá a efectuar la evaluación del riesgo de control.

3.2. EVALUACION DE LOS RIESGOS

El auditor deberá llevar a cabo una evaluación de los riesgos, para lo cual hace una distinción entre lo que es la evaluación del riesgo de control y la evaluación del riesgo de auditoría. El primero de ellos recibe ésta denominación, ya que el enfoque que se da

a su evaluación se centra básicamente en lo que es el riesgo de control, mientras que la segunda evalúa en forma conjunta el impacto que pudieron haber tenido las tres clases de riesgo combinado -riesgo inherente, de control y de detección- en los estados financieros.

3.2.1. Evaluación del Riesgo de Control.

En esta evaluación el auditor establece una medición del grado de probabilidad que tienen determinados errores o irregularidades de seguir pasando inadvertidamente y de poder llegar a afectar a uno o más componentes de los estados financieros.

La evaluación que lleva a cabo el auditor es de carácter puramente subjetiva, que no permite establecer con exactitud específica calificación a la misma, por lo que para este análisis puede evaluar el riesgo de control en términos variados, utilizando aquellos que a su parecer sean los más expresivos, entre los que se pueden mencionar:

1.	Nivel Elevado	Nivel Alto	Nivel Máximo
2.	Nivel Moderado	Nivel Medio	-----
3.	Nivel Mínimo	Nivel Bajo	Por debajo del nivel máximo.

El primer nivel indica que el auditor considera que errores o irregularidades de importancia, tienen alta probabilidad de no ser descubiertos por el sistema de control del cliente, llegando a afectar determinadas aseveraciones de la gerencia. El segundo nivel considera que la probabilidad del riesgo es ligeramente más limitada y existiendo únicamente riesgos de baja importancia. El tercer nivel estima la existencia del riesgo, pero que su probabilidad de ocurrencia está casi limitada aunque aún no extinguida.

En el tercer criterio descrito con anterioridad, el auditor puede omitir el segundo nivel, considerando únicamente el nivel máximo y el por debajo del nivel máximo que incluye automáticamente los niveles dos y tres. También es importante señalar que la calificación que se dé a esta evaluación del riesgo de control, podrá hacerla el auditor en términos porcentuales, aunque no es muy reconocido este procedimiento por el hecho que como se mencionó anteriormente, esta evaluación no puede establecerse en un sentido de precisión matemática, ya que principalmente el juicio del auditor es el que estima el grado de probabilidad de la ocurrencia de los errores o irregularidades.

El auditor una vez finalizada su evaluación la documentará para evidenciar el nivel evaluado en el que se encuentran determinados riesgos, este conocimiento final le permite establecer al auditor el nivel en que se encontrará su riesgo de detección, el cual en todo momento tratará de que sea el mínimo, a través de que sus pruebas sustantivas puedan detectar en el momento oportuno errores o irregularidades provenientes del riesgo inherente y del de control.

3.2.2. Evaluación del Riesgo de Auditoría.

Esta evaluación trata de cuantificar en sentido monetario las repercusiones que pudieron haber causado a los estados financieros la totalización de errores. Esta evaluación la lleva a cabo el auditor una vez ha terminado la aplicación de sus procedimientos sustantivos, mismos que le habrán indicado los errores que pudieron detectar, conociéndose a esta condición como "Error Conocido" que conjuntamente con la mejor estimación del auditor respecto al error total constituye el "Error Probable", que es un cálculo aproximado del error que hubiera sido identificado si los procedimientos los hubiera aplicado el auditor sobre el cien por ciento de las transacciones, en lugar de solo una parte de las mismas como generalmente acostumbra hacer, ya que el auditor trabaja en la mayoría de veces bajo ciertas restricciones de tiempo y económicas, que para que su opinión sea considerada oportuna y económicamente útil, deberá formarse dentro de un lapso de tiempo y costo razonable.

Cuando el auditor utiliza el muestreo estadístico como un procedimiento de auditoría, del universo de items a probar determinará la muestra a examinar, existiendo la probabilidad de encontrar errores o irregularidades en la misma, que de manifestarse le permitirán al auditor establecer el error conocido, y una vez desarrollada esta técnica el auditor podrá llegar a una conclusión como por ejemplo: Que el saldo del rubro de inventarios que en libros asciende a Q. 1.000.000.00 tiene un 95% de probabilidad de encontrarse entre Q. 1.045.000.00 y Q. 955.000.00 existiendo un error probable de sobrevaluación o subvaluación de Q. 45.000.00 que representa un 4.5% sobre el saldo en libros, error que sobre el activo total podría representar menos del 1% de significatividad. Al utilizar esta técnica el auditor puede establecer conjuntamente el error conocido y el error probable.

Será necesario que el auditor liste todos aquellos errores encontrados durante su examen, ya que en la parte final de su trabajo evaluará la importancia que tengan los mismos, utilizando para el efecto el concepto de materialidad, para determinar los más significativos y para luego informar a la administración acerca de los mismos sugiriendo que los saldos de cuenta que se vean afectados por la presencia de esos errores, se les efectúe el ajuste respectivo, con la finalidad de que la presentación de los estados financieros pueda ser adecuada y permita al auditor expresar su opinión sin ninguna salvedad, situación que no podría esperarse si la administración hace caso omiso a dichas sugerencias.

Resumiendo la evaluación de los riesgos: El auditor evalúa el riesgo de control, para establecer un nivel aceptable para su riesgo de detección, y evalúa el riesgo de auditoría como un medio que contribuya a la formación de su opinión.

3.3. EL AUDITOR ANTE LA PRESENCIA DE UN ALTO RIESGO DE CONTROL

Si el auditor luego de haber evaluado el riesgo de control se encuentra con que gran parte de los saldos de cuentas, están siendo afectados severamente por la posible presencia de errores o irregularidades, el auditor tendrá que efectuar sus procedimientos sustantivos con un poco más de amplitud, situación que puede evitar si durante la fase preliminar de su trabajo amplía sus pruebas de control para encontrar posibles controles supletorios, los cuales aún estando enfocados para otras transacciones, su efecto de control puede hacerse extensivo hacia otras, con lo que se obtendrá reducción en el nivel evaluado y por ende de los procedimientos sustantivos.

3.4. EL AUDITOR Y SU INTENCION POR LIMITAR EL RIESGO DE AUDITORIA

Así como el auditor trata de reducir el nivel evaluado de riesgo de control, así también intenta reducir el riesgo de auditoría, en el sentido de establecer que los estados financieros sobre los que está opinando se encuentren con la menor posibilidad de estar siendo afectados por errores o irregularidades.

El auditor puede enfocar esta reducción para la auditoría que esté efectuando o bien para futuras; su interés principal será por el primero de los casos, en el cual contribuyen positivamente la aplicación de las pruebas de auditoría: de controles y sustantivas. El auditor logra reducir este riesgo, al momento de obtener y evaluar la evidencia comprobatoria, misma que deberá estar relacionada con las aseveraciones hechas por la gerencia, la obtención y evaluación de la evidencia permitirá al auditor satisfacerse acerca de que declaraciones incorrectas importantes en las aseveraciones, no se encuentran dentro de los estados financieros, aspecto que constituye la base sobre la cual estará fundamentada la opinión del auditor, el cual luego de ésta reducción estará con la seguridad que la opinión que haya expresado es la más adecuada a las circunstancias.

El auditor también se interesa por las auditorías subsecuentes, las que generalmente él mismo efectuará, en la cual si el examen presente ha mostrado ciertos errores o irregularidades que se han originado por fallas en el sistema de control, deberá hacer las recomendaciones respectivas, las cuales; si son consideradas por la entidad, permitirán que el sistema de control sea más efectivo y reduzca la posibilidad del riesgo de auditoría en el futuro.

Es importante indicar que existe diferenciación en la reducción del riesgo de auditoría, la cual está enfocada hacia la opinión que expresará el auditor, y la reducción en el nivel evaluado de riesgo de control, que se enfoca hacia los procedimientos sustantivos a utilizar.

CAPITULO 4 DOCUMENTACION

- 4.1. DOCUMENTACION DE LA EVALUACION DEL RIESGO DE CONTROL.
- 4.2. TIPOS DE EVIDENCIA.
- 4.3. ORIGEN DE LA EVIDENCIA.
- 4.4. EVIDENCIA EN AUDITORIAS RECURRENTE

CAPITULO 4 DOCUMENTACION

4.1. DOCUMENTACION DE LA EVALUACION DEL RIESGO DE CONTROL.

La evidencia concerniente a lo que es el sistema de control interno y los riesgos de auditoría, que conjuntamente son considerados en la evaluación del riesgo de control, debe quedar plasmada en los papeles de trabajo del auditor, como prueba de que éste observó las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Encontrándose el riesgo de control ubicado dentro de lo que es el sistema de control, y siendo el nivel evaluado de riesgo de control un indicador objetivo que el auditor establece para determinar el nivel a que se encontrará su riesgo de detección, dicho nivel evaluado debe documentarse. Para establecer un nivel evaluado de riesgo de control, el auditor debe respaldarlo adecuadamente, lo cual logra mediante aquella evidencia recabada acerca de lo efectivo o inefectivo del diseño y operación de la estructura de control interno, que como se ha mencionado se obtiene mediante la aplicación de las pruebas de control; la cantidad y tipo de evidencia que respalda determinado N. E. R. C. -nivel evaluado de riesgo de control- está determinado por el auditor mediante su juicio profesional.

4.2. TIPOS DE EVIDENCIA.

La evidencia de la cual se puede valer el auditor para evaluar la efectividad del sistema de control, y que por lo tanto le permita documentar éste aspecto, podrá ser de tipo visible como invisible.

La evidencia es visible, cuando las pruebas de control se aplican sobre evidencia de carácter documental, que manifiestan el control que sobre las transacciones llevadas a cabo durante cierto período contable, ejerció el sistema de control interno y para lo cual la aplicación de pruebas manuales fue indispensable.

Por el contrario, en aquellas situaciones en que determinados procedimientos de control no dan evidencia documental, como en el caso de como se lleva en la práctica la segregación de funciones y la supervisión, la técnica de la observación da satisfacción acerca de la efectividad que pueden tener dichos controles. Otra situación en la que el auditor se ve imposibilitado de poder examinar evidencia documental, es cuando la entidad utiliza el procesamiento electrónico de datos, en el cual los controles se encuentran incluidos dentro del mismo programa de computación, por lo que ante la imposibilidad de pruebas manuales, el auditor tiene que hacer uso de las técnicas de auditoría con ayuda del computador, entre las TAACs más comúnmente utilizadas para probar el funcionamiento de los controles tenemos:

- a) La simulación paralela, mediante la cual el auditor elabora un programa propio para efectuar el proceso que efectúa el programa de la entidad auditada, introduciendo la misma información y comparando posteriormente los resultados.
- b) El Lote de Datos de Prueba, a través de esta técnica el auditor prepara una serie de transacciones de entrada validas y no validas, para que sean procesadas por el programa del cliente con el objeto de identificar los resultados predeterminados.
- c) La Prueba Integrada, ésta requiere la creación de un pequeño subsistema dentro del sistema regular de la entidad, en donde el auditor procesará sus pruebas, incluyendo todo tipo de errores de transacciones y problemas que pudieran surgir, obteniendo certeza de que los datos de prueba están sujetos a los mismos controles programados para los datos reales.

4.3. ORIGEN DE LA EVIDENCIA.

Parte del trabajo del auditor externo, consiste en recabar evidencia relativa a las aseveraciones presentadas en los estados financieros, para luego evaluarla y determinar la validez de las mismas, por lo que el auditor debe ocuparse de que la evidencia que recabe, respecto al efectivo funcionamiento de la estructura de control interno, sea el indicio de que las aseveraciones están bien fundamentadas en el sistema de control, se dice esto; ya que un efectivo sistema de control, contemplará por ejemplo en el rubro de inventarios, la aplicación de procedimientos adecuados en el recuento de las existencias, para que al momento de presentar el saldo en el balance general, la afirmación que hace, de que dicho saldo representa la totalidad de existencias hasta la fecha del balance sea cierto realmente. Por lo que para la obtención de dicha evidencia de control, el auditor procurará que la misma provenga de fuentes confiables y directas, que den la seguridad que la evidencia que están proporcionando respecto a los controles, está exento del riesgo de ser falsa, la fuente de donde se obtenga ésta información deberá hacer a la misma oportuna y económica.

4.4. EVIDENCIA EN AUDITORIAS RECURRENTE.

Cuando el auditor lleva a cabo auditorías recurrentes, la evidencia que en años pasados, haya obtenido del sistema de control interno, le será de suma utilidad, representándole una fuente importante de información, que le permitirá ahorrar tiempo, al considerar la misma como vigente para el examen actual, teniendo únicamente que indagar con el personal apropiado de la entidad, si los controles continúan operando como en años anteriores, no siendo necesario examinar y documentar nuevamente por completo el sistema de control, ya que la evidencia que proporcionan las pruebas de control tienen la característica de ser en alto grado de carácter permanente, cosa que no sucede con la evidencia sustantiva; también al auditor podrá actualizar su conocimiento aplicando pruebas selectivas sobre los controles, para establecer si han ocurrido

cambios, si estos se han presentado será necesario únicamente hacer una breve actualización y referenciación a los exámenes hechos en años anteriores, con lo que el auditor habrá cumplido con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

En lo que concierne a los riesgos de auditoría, la situación es ligeramente distinta; la evidencia de auditorías anteriores puede ser de utilidad en cuanto a establecer, los riesgos que en ejercicios pasados afectaban a los estados financieros, determinando si alguno de los mismos aún están presentes, pero debido a características que son propias de determinados riesgos estas pueden originar, que la presencia de los mismos se haya desvanecido, ya que quizá la causa que los originó en años anteriores haya desaparecido, con la consecuente desaparición del riesgo, por lo que la documentación que del riesgo se haya hecho en años anteriores, no tiene la característica de vigencia permanente, considerándose como una práctica adecuada, analizar cuales riesgos ya no están presentes, cuales aún lo están y cuales son nuevos, determinándole a los mismos su probabilidad actual de ocurrencia, por lo que la evidencia que de auditorías pasadas se haya obtenido del sistema de control interno, puede ser considerada en la nueva evaluación del riesgo de control para la auditoría presente.

CAPITULO 5
CASO PRACTICO

CAPITULO 5
CASO PRACTICO
INDICE DEL ARCHIVO PERMANENTE

AP	00/06	Información General
AP	07/11	Historia de la Compañía
AP	12/47	Control Interno y Riesgos de Auditoría.
	AP	/12 Ambiente de control*
	AP	/13 Sistema contable*
	AP	/14 Procedimientos de control*
	AP	15/16 Cuest. Flujogr. Descript. de entradas de caja.*
	AP	17/18 " " " de salidas de caja.
	AP	19/20 " " " de inversiones.
	AP	21/22 " " " de inventarios.
	AP	23/28 " " " de vtas-cuentas X cob.*
	AP	29/31 " " " de nómina.
	AP	32/33 " " " de activo fijo.
	AP	34/36 " " " de compras*.
	AP	37/40 " " " de doct. por pagar.
	AP	41/43 " " " de deudas a largo plazo.
	AP	44/45 " " " de capital
	AP	46/47 Nivel evaluado de riesgo de control*.
AP	48/58	Copias del acta de constit. Y de la escritura de la Sociedad.
AP	59/65	Actas del Consejo de Administración.
AP	66/71	Actas de Asambleas de Accionistas.
AP	72/78	Contratos.
AP	79/85	Etc....

NOTA: Se ha incluido un índice del archivo permanente (AP) de los papeles de trabajo, el cual en su parte final ha sido recortado; únicamente con fines ilustrativos del lugar que ocupa dentro del mismo, la documentación de la estructura del control interno y de los riesgos de auditoría. En los papeles de trabajo AP 12/47 los puntos marcados con un asterisco, representan los aspectos que se ejemplifican en el siguiente caso práctico, en el cual se ha querido ilustrar como una parte del mismo, los métodos más comunes para obtener el conocimiento del control interno, en tres distintos componentes, con lo que se habrá ejemplificado la forma de documentar los otros componentes: nóminas, inventarios, activos fijos, etc.

COMPAÑÍA ABC
Ambiente de Control
Auditoría al 30-6-94

P.T.	AP/12
Preparó	
Fecha	
Revisó	
Fecha	

La compañía ABC es una sociedad anónima, integrante de la corporación ZZZ, que reúne dentro de sus afiliadas a las compañías: AAA, BBB y CCC.

El órgano superior de la Compañía ABC es la Asamblea General que está integrada por todos los accionistas de la misma, reuniéndose anualmente durante el mes de septiembre, para tratar los puntos que señala el Código de Comercio.

La Asamblea General ha delegado funciones en el Consejo de Administración, que está integrado por los distintos gerentes con que cuenta la entidad, mismos que son nombrados por la Asamblea General por un término de dos años. Las gerencias con que cuenta la compañía son las siguientes: Gerencia Administrativa, la que entre sus principales responsabilidades tiene, el manejo del personal, su selección y reclutamiento, así como atender todo lo relacionado con salarios y clasificación de puestos. La Gerencia Financiera, encargada del manejo de las operaciones; cobranzas y pagos. La Gerencia de Producción con responsabilidad en todo el proceso productivo, velando a la vez por los estándares de calidad de la producción y finalmente la Gerencia de Ventas, que se encarga de todas las políticas que son relativas a éstas. Se ha observado que estas gerencias están concientes de la importancia del control interno, contribuyendo en lo que les corresponde al acatamiento y supervisión de los procedimientos de control interno establecidos.

Además de lo anterior, existe un departamento de contabilidad encargado de la facturación, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, registro de compras y gastos, mayor general, el cual es independiente de las gerencias antes descritas.

Dentro de la Compañía se ha destinado un presupuesto para los gastos del departamento de Auditoría Interna, quien lleva a cabo sus tareas dentro del más aceptable nivel de independencia, supervisando constantemente los procedimientos de control implantados dentro de la entidad y reportando directamente sus hallazgos y recomendaciones a la Junta Directiva y a la Gerencia General.

COMPAÑÍA ABC
Sistema Contable

Auditoría al 30-6-94

P.T.
Preparó
Fecha

AP/13

Revisó
Fecha

La compañía ABC ha establecido dentro de sus políticas contables: La preparación de estados financieros mensuales, los cuales deben ser presentados por el contador general, dentro de los diez días siguientes de cada mes, estos estados financieros por ser para uso interno deben presentarse en forma integral o detallada para un mejor análisis de los mismos. Anualmente los estados financieros de la compañía son integrados en la consolidación de la corporación ZZZ. Para las operaciones efectuadas por concepto de préstamos entre afiliadas, el uso de notas de crédito y débito son indispensables como un documento de soporte.

Los principios bases y reglas adoptados por la administración para formar y presentar sus estados financieros son estables y se aplican con igualdad a todas las subsidiarias de la corporación ZZZ.

La compañía ABC lleva su sistema de contabilidad de acuerdo al sistema contable de lo devengado, los libros y registros son llevados mediante procedimientos computarizados, los que previamente fueron autorizados por la Dirección General de Rentas Internas; para lo cual la entidad cuenta con un equipo en el que se utiliza el sistema contable "aspell coi" (sistema integral de contabilidad) cuya capacidad de registro contable es para noventa y nueve empresas en forma separada, para poder entrar al sistema existe una codificación específica, la cual es suministrada solo a personal previamente autorizado, bajo responsabilidad de no divulgar la misma a personal ajeno al sistema, el cual está a cargo del Contador General de la compañía, con responsabilidad en el manejo y cuidado del sistema contable, reportando cualquier desperfecto en el sistema, como también sacar Back-Up (archivos de respaldo).

COMPAÑÍA ABC
Procedimientos de Control
Auditoría al 30-6-94

P.T.	AP/14
Preparó	
Fecha	
Revisó	
Fecha	

Los procedimientos de control que ha establecido la compañía están adecuadamente descritos en los diagramas de su organización, en el manual de procedimientos y políticas contables y en su catálogo de cuentas. Mediante la gráfica que muestra la estructura organizacional de la entidad, puede apreciarse que las funciones de la gerencia financiera que están circunscritas al manejo de las operaciones de cobranzas y pagos no tienen ingerencia directa, ni en las cuentas por cobrar ni en la contabilidad general la que es llevada en un departamento separado. Toda clase de transacción que se da a diario es registrada únicamente en documentos originales preimpresos y prenumerados, existiendo control sobre los mismos para evitar que se utilicen indebidamente en perjuicio de la entidad. El manual de procedimientos y políticas contables describe las atribuciones y responsabilidades de los distintos puestos de la organización, así como establece la forma en que debe efectuarse el proceso de registro de las operaciones; la entidad cuenta con éste manual para lograr uniformidad en el manejo de las transacciones, que contribuya a la preparación de registros e informes confiables. El catálogo de cuentas establecido, describe cada una de las cuentas que se utilizan en la contabilidad, acompañando a cada una de ella su descripción en cuanto a su propósito, contenido de las mismas y de cuando estas deben de cargarse y abonarse.

COMPAÑÍA ABC
Ingresos de Caja
Auditoría al 30-6-94

P.T. AP/15
Preparó: _____
Fecha: _____
Revisó: _____
Fecha: _____

	RESPUESTA		OBSERVACIONES	
	SI	NO		
1. Las cuentas en las que se encuentra depositado el efectivo, han sido previamente autorizadas por personal específico.	√		Por el consejo administrativo	
2. Los ingresos de efectivo los maneja solo personal autorizado.	√			
3. El personal que maneja el efectivo es distinto de quien lo registra.	√			
4. El personal encargado del efectivo está afianzado.	√			
5. Para las ventas al contado existe control mediante el uso de cajas registradoras, facturas de venta prenumeradas, comprobantes prenumerados, recibos y pólizas de salida de inventario.	√			
6. Existe control para el efectivo recibido por correo.	√			La persona encargada no tiene acceso a los registros contab.
7. Los ingresos que se efectúan en cheque al momento de recibirse, son endosados a favor de la compañía.	√			
8. Para los ingresos por intereses, dividendos, alquileres existe control apropiado.	√			
9. Existe un control efectivo sobre los ingresos por venta de material de desecho, mediante uso de reportes del departamento de producción.		√		No existe un control adecuado y el reporte de producción nunca llega a tiempo.
10. Se prepara una lista de todos los cheques y efectivo recibido diariamente.	√			

	RESPUESTA		OBSERVACIONES
	SI	NO	
11. Se elabora lista de cheques por concepto de abono a cuentas por cobrar para registrar inmediatamente los mismos en los auxiliares de clientes.	√		
12. El efectivo que es recibido diariamente se conserva en el transcurso del día, previo a ser depositado en áreas seguras y el acceso a las mismas es restringido.	√		
13. Los ingresos del día son depositados en el banco diariamente.	√		
14. El efectivo es depositado por una persona distinta al contador quien es el que lleva el libro de cuentas por cobrar.	√		
15. Existen libros para registrar el efectivo recibido.	√		Libro de ventas y de caja.
16. El banco sella el duplicado de la boleta de depósito, la devuelve y se archiva la misma.	√		Están disponibles para su inspección.
17. Se cotejan los duplicados de las boletas de depósito, con los listados, hojas de recuento de efectivo y lo registrado en los libros.	√		
18. Envía el banco los estados bancarios directamente a las instalaciones de compañía.	√		
19. Para los cheques sin fondos se lleva un adecuado control.	√		Se envían a un empleado que no es el cajero, él cual inicia la investigación.

Compañía ABC
 Ventas-Cuentas por cobrar. 1/6
 Auditoría al 30-6-94

P.T. AP/23
 Preparó
 Fecha
 Revisó
 Fecha

DESCRIPCION

1. El encargado de pedidos consulta si hay existencias.

2. Verifica si sobrepasa el límite de crédito y si está al día.

P.P. Archivo de pedidos pendientes.

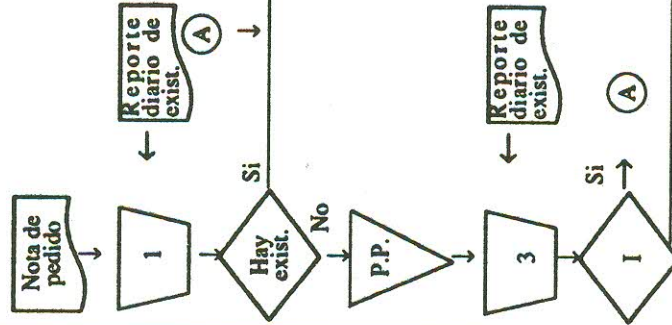
3. Mediante consultas diarias se asegura cuando haya existencias y se consulta con el cliente si aún desea el pedido (encargado de pedido)

I. Se desea aún el pedido.

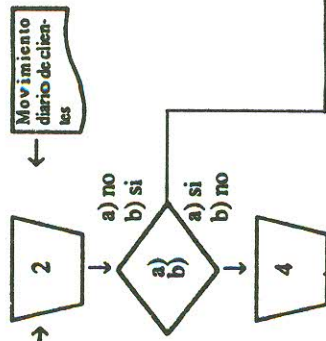
4. Traslada a la gerencia de crédito (supervisor de crédito)

P.C. Archivo de pedidos cancelados

VENTAS

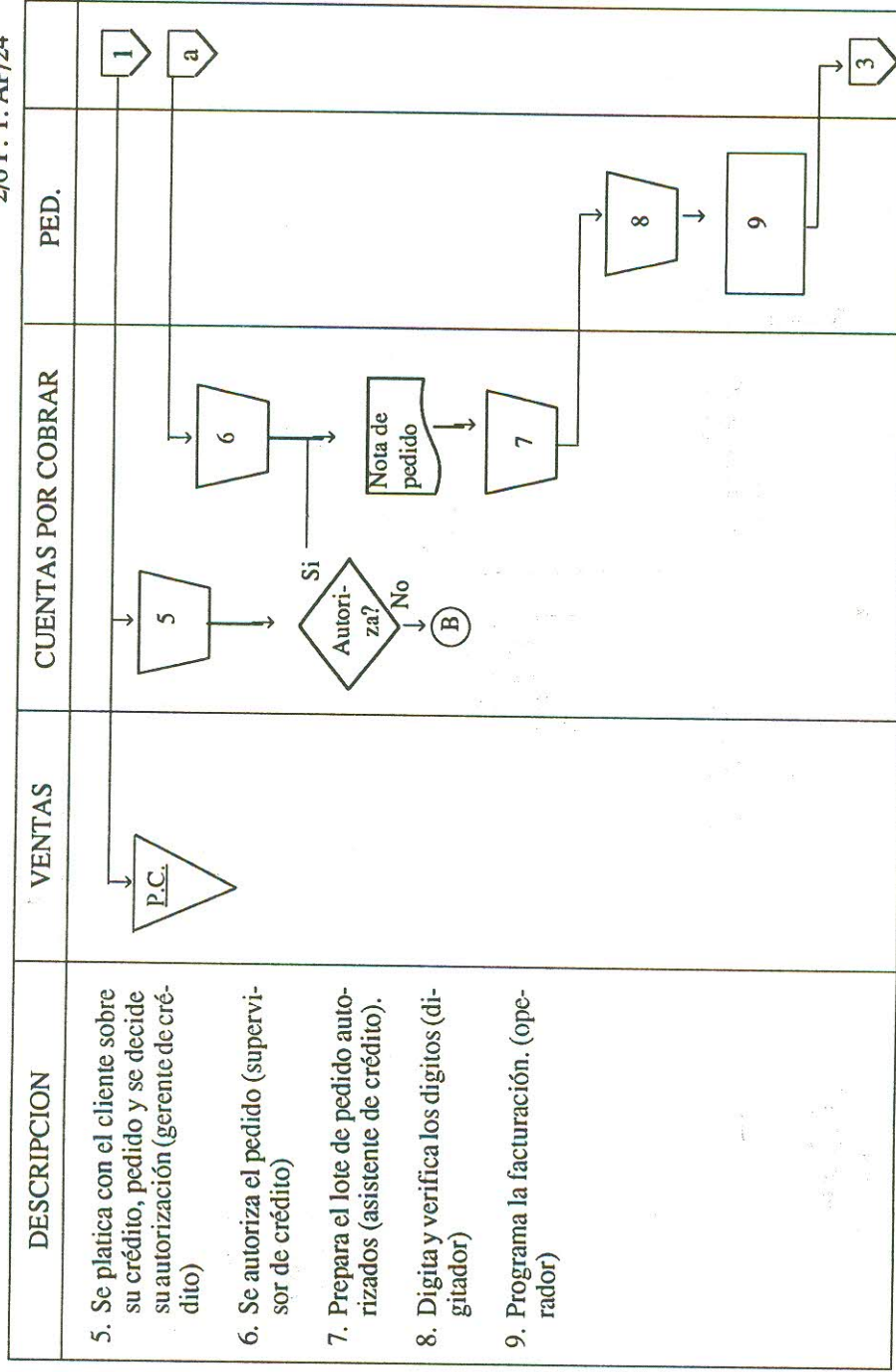


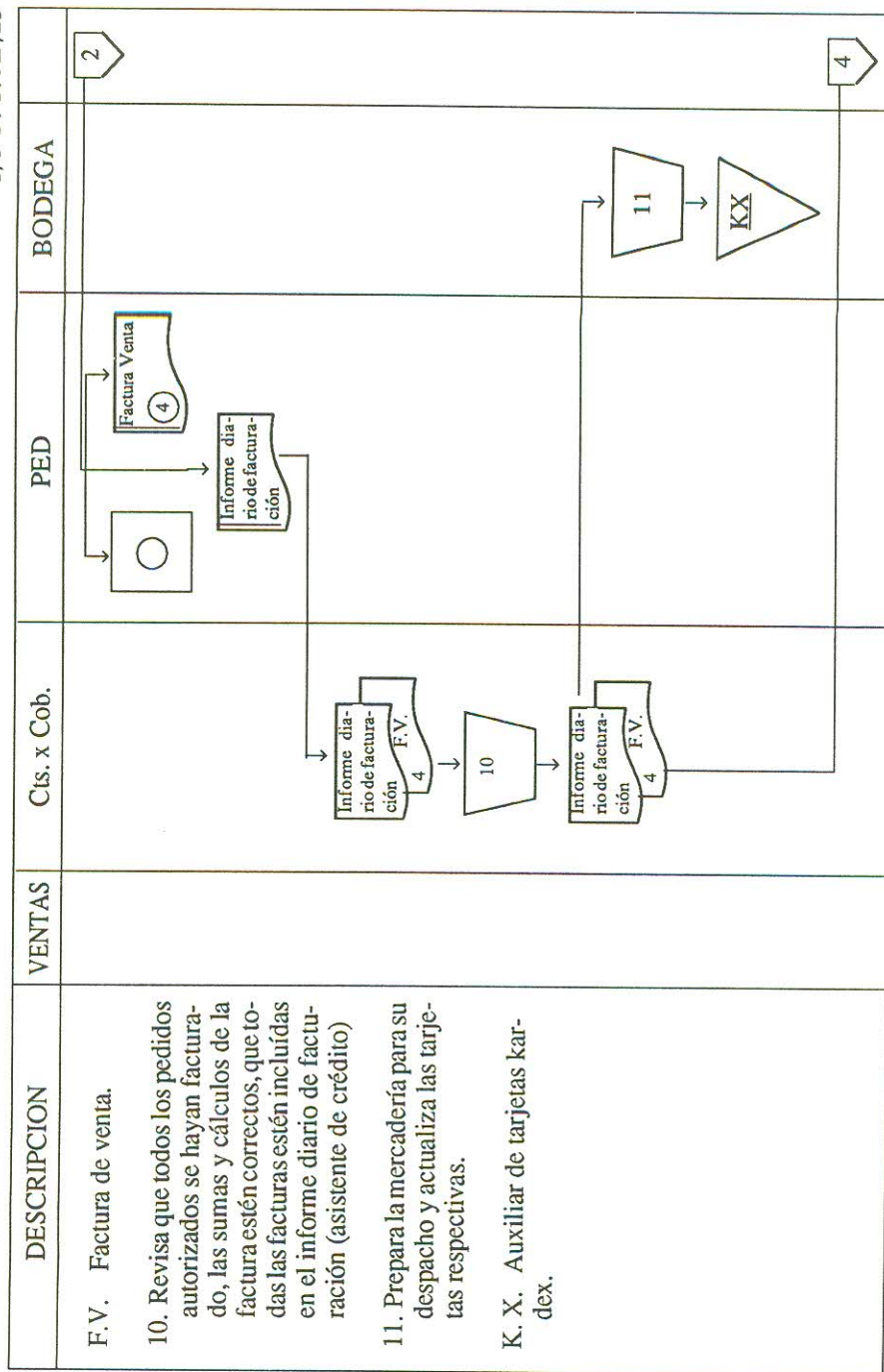
CUENTAS POR COBRAR



PED







DESCRIPCION	VTS.	CUENTAS POR COBRAR	PED.	BOD.	CONT.
<p>IDF. Archivo, informe diario de facturación.</p> <p>12. Se asegura que la mercadería salida de bodega, fue recibida en su totalidad, y satisfacción del cliente, mediante revisión de firma de la factura de este. (supervisor de crédito).</p> <p>13. Prepara lote de facturas entregadas (asistente de crédito).</p> <p>14. Digna y verifica la digitación (digitador)</p> <p>IV. Archivo de facturas de venta e informe diario de facturación.</p>					

DESCRIPCION	VTS.	CTS. X C.	PED.	BOD.	CONTABILIDAD
FCB. Factura de cobro. 15. Programa ventas PP. Archivo de facturas procesadas. LGC. Listado General de cuentas. 16. Revisa (Contador General)		<p>The diagram illustrates the data flow between various components. It starts with a triangle labeled 'FCB' pointing to a box '15'. From '15', arrows point to a circle, a box 'Auxiliares', and a box 'Mayor'. A dashed line connects 'Auxiliares' to 'Mayor'. A box 'LGC' is connected to the flow between '15' and 'Mayor'. A triangle 'PP.' is also connected to the flow. Below this, another 'LGC' box is shown with an arrow pointing to a trapezoid '16', which then points to a hexagon '6'.</p>			<p>This diagram shows a simplified flow: a box labeled 'LGC' with a circled '2' inside has an arrow pointing to a trapezoid labeled '16', which in turn has an arrow pointing to a hexagon labeled '6'.</p>
					<p>A simple diagram showing a hexagon labeled '4' with an arrow pointing to a hexagon labeled '6'.</p>

DESCRIPCION	VENTAS	CREDITOS	PED	BODEGA	CONTABILIDAD
LGC. Listado general de cuentas. ALC. Archivo listado general de cuentas.					

COMPAÑÍA ABC
 Documentación del Sistema de Control
 Clase de Transacción: Compras
 Auditoría al 30-6-94

P.T. AP/34
 Preparó:
 Fecha:
 Revisó:
 Fecha:

FUNCIONARIO	ACTIVIDAD	COMENTARIO
Auxiliar de inventario de materiales	Basado en las requisiciones de los departamentos productivos, como también en el registro del nivel mínimo de existencias, efectúa la solicitud de compra en duplicado; original para el jefe de inventario y copia para el archivo.	Adecuado
Jefe de inventario de materiales	Procedente del auxiliar de inventarios recibe la solicitud, la revisa y da su visto bueno mediante la impresión de su firma.	Adecuado
Jefe de compras	<p>La solicitud de compra es recibida y se consulta inmediatamente, el registro de proveedores, para luego iniciar el proceso de cotización, mediante formulario específico.</p> <p>Se envía la solicitud de cotización a más de cinco proveedores por un término prudencial de 8 días para recibir su respuesta y elegir al que brinde las mejores condiciones de venta.</p>	Adecuado
Proveedores	Reciben los formularios de cotización, consultan sus catálogos de precios y envían a la empresa la información solicitada.	Adecuado
Jefe de compras	Espera el término prudencial para recibir las respuestas, y una vez cumplido elige entre las cotizaciones recibidas, la que ofrece mejores condiciones para la compra.	Adecuado

FUNCIONARIO	ACTIVIDAD	COMENTARIO
	<p>Basado en su evaluación, emite la orden de compra.</p> <p>La orden de compra es emitida en cuadruplicado; la original para el proveedor, el duplicado para el jefe de inventario de materiales, el triplicado para acompañar el cheque voucher y el cuadruplicado para el archivo.</p>	Adecuado
Jefe de inventario de materiales	<p>Recibe el duplicado de la orden de compra y en el registro de solicitudes de compra que lleva, actualiza que solicitudes de compra ya se les ha dado trámite y cuales aún están pendientes.</p>	Adecuado
Proveedor	<p>Entrega en las instalaciones de la compañía los materiales solicitados, presentando su factura y la orden de compra.</p>	Adecuado
Jefe de inventario de materiales	<p>Basado en la orden de compra verifica que los materiales entregados por el proveedor coincidan a lo solicitado en la orden de compra y que los mismos estén cabales.</p> <p>Registra los materiales recibidos en tarjetas de inventarios, y elabora el informe de materiales recibidos en bodega, y envía ésta información al departamento de compras.</p>	Adecuado
Jefe de compras	<p>La orden de compra, la factura y el informe de materiales recibidos son revisados. Para el departamento de contabilidad se traslada la factura sellada y firmada de recibido los materiales en almacén, el in-</p>	Adecuado

FUNCIONARIO	ACTIVIDAD	COMENTARIO
Auxiliar de Contabilidad	<p>forme de recepción que preparó el jefe de inventario y la orden de compra original que dejó el proveedor al momento de entregar los materiales</p> <p>La documentación es recibida y revisada y se procede a codificarla y registrarla en la contabilidad.</p> <p>Para quedar registrado el cargo a la cuenta de inventario de materiales y el abono a los proveedores efectúa la preparación de un comprobante de contabilidad.</p> <p>Archiva la documentación por el tiempo que prescribe la misma, como un soporte a lo registrado en la contabilidad.</p>	<p>Adecuado</p> <p>Adecuado</p>
<p>Comentario General: <u>Por lo que se observa la compañía ABC tiene un efectivo sistema de control interno para la compra de materiales, que en alto grado da confianza de que el mismo puede prevenir o detectar cualquier error o irregularidad que pudiera presentarse y afectar a los estados financieros que prepara la compañía.</u></p>		

COMPAÑÍA ABC
 NIVEL EVALUADO DE RIESGO DE CONTROL 1/2
 AUDITORIA AL 30-6-94

P.T. AP/46
 Preparó
 Fecha
 Revisó
 Fecha

BALANCE GENERAL
 COMPAÑÍA ABC
 AL 30-6-94

ACTIVO

Circulante:			N.E.R.C.*
Caja y Bancos	Q.	10,560	Mínimo
Cuentas por cobrar (neto)		6,680	Mínimo
Inventarios al costo		24,760	Alto
Inversiones		<u>5,300</u>	Mínimo
Suma el Activo Circulante		47,300	
Propiedad Planta y Equipo:			
Mobiliario y Equipo (neto)		8,720	Mínimo
Maquinaria (neto)		30,580	Mínimo
Vehículos (neto)		<u>15,300</u>	Mínimo
Suma el Activo Total.		<u>101,900</u>	

PASIVO

Circulante:			Mínimo
Proveedores	Q.	5,780	Mínimo
Documentos por pagar		<u>2,000</u>	
Suma el Pasivo Circulante		7,780	

CAPITAL

Capital en acciones		50,000	Mínimo
Utilidades retenidas		<u>44,120</u>	Mínimo
Suma de Pasivo y Capital		<u>101,900</u>	

*Nivel Evaluado de Riesgo de Control

COMENTARIO GENERAL.

Luego de haber evaluado el riesgo de control, se ha llegado a la conclusión que únicamente el rubro de inventarios, tiene un alto grado de riesgo de que su saldo pueda estar siendo afectado por algún error o irregularidades, y esto debido a lo siguiente:

- A) No existe una adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros.
Por lo que los procedimientos sustantivos estarán encaminados en determinar el corte apropiado de las compras, para establecer que las mercaderías en tránsito por las que se haya contraído una obligación se incluyan en el inventario, determinando también el corte apropiado de ventas para excluir aquellas mercancías ya facturadas a los compradores, aún y cuando estas permanezcan todavía en bodega. Se examinará que en el inventario se incluya solamente materiales para su transformación y posterior venta, excluyendo aquellas compras de equipo y materias primas que se destinen a la fabricación de activos fijos que no son del giro habitual de sus operaciones. Igualmente se investigará si en el almacén no existen mercancías propiedad de terceras personas, como mercancías en consignación, las que deberán excluirse del inventario.
- B) La entidad no mantiene un registro de inventario perpetuo.
Por lo que habrá que observar la toma física del inventario, en fecha lo más cercana al cierre del ejercicio y para lo cual los procedimientos tendrán que ser más extensivos; procediéndose de igual forma a visitar las distintas instalaciones en donde la entidad tenga almacenados materiales, para verificar la existencia real de las mercancías y la propiedad de las mismas.

CAPITULO 6
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CAPITULO 6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 CONCLUSIONES

- A) *El auditor al ser contratado para efectuar una auditoría financiera, el propósito de su examen, no es específicamente el de detectar errores o irregularidades, su propósito es expresar una opinión sobre los estados financieros, por lo que un examen efectuado de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, está orientado para permitir al auditor expresar su opinión y debido a que errores e irregularidades pueden llegar a afectar materialmente la razonabilidad de estos estados, el auditor tiene la responsabilidad de planear y ejecutar su examen tratando de limitar esta posibilidad.*
- B) La implantación, ejecución y supervisión de un efectivo sistema de control interno, garantiza en alto grado que errores e irregularidades serán prevenidas y detectadas oportunamente, pero no elimina al cien por ciento la posibilidad de que no puedan presentarse los mismos, ya que algunas irregularidades pueden hacer vulnerable al sistema de control, y esto debido a que en las mismas existe premeditación y ocultamiento del daño efectuado contra el patrimonio de la entidad.
- C) Si el auditor cree que ciertos errores o irregularidades están afectando a los estados financieros, debe ampliar sus procedimientos para confirmar o desvanecer tal creencia, y evitar el riesgo de que en un momento pueda ser considerado negligente al no tomar en consideración estos aspectos.
- D) El conocimiento por parte del auditor de la existencia de riesgos inherentes y de control, y de su nivel de probabilidad de ocurrencia en el que se encuentran, le determinan el nivel de riesgo que puedan correr sus procedimientos sustantivos, conocimiento con el cual el auditor encamina más específicamente estas sus pruebas, haciendo a la auditoría más efectiva, al proporcionar los mismos evidencia persuasiva que limite que la opinión del auditor puede estar siendo afectada por el riesgo de auditoría.

6.2. RECOMENDACIONES

- A) Es recomendable que el auditor al momento de confirmar su aceptación para efectuar una auditoría financiera, en su carta que envía para tal efecto, haga la salvedad para evitar malos entendidos que ciertas limitaciones en: el diseño y

operación del sistema de control interno, como también aquellas que le son propias a la auditoría, puede quedar sin descubrirse algún error o irregularidad una vez se ha finalizado la auditoría y dictaminado los estados financieros.

- B) Es recomendable que el auditor de igual forma como evalúa el riesgo de control, lo haga con el riesgo inherente, para que la selección de sus procedimientos sustantivos los realice con la mayor objetividad posible.

BIBLIOGRAFIA

AUDITORIA MODERNA

Kell, Walter G; y Ziegler, Richard E.
Editorial Cecsca. México 1988.

AUDITORIA MONTGOMERY

Defliese, Philip L. Johnson, Kenneth P; y Macleod, Roderick K.
Editorial Limusa. México 1988.

DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIAS. SAS 53
Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados. AICPA
U. S. A. 1988.

DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA. SAS 55
Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados. AICPA.
U. S. A. 1988.

EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS
Aurelio Fernández Díaz.
Publicaciones Ferdyas. S. A. Guatemala.

EL CONTROL INTERNO POR CICLO DE TRANSACCIONES
Aurelio Fernández Díaz
Publicaciones Ferdyas. S. A. Guatemala.

GUIA INTERNACIONAL DE AUDITORIA. GIA 8
Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. IACP.
U. S. A. 1983.

GUIA INTERNACIONAL DE AUDITORIA. GIA 16.
Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. IACP.
U. S. A. 1989.

INSTRUCCIONES PARA LLENAR EL CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
C. P. Carlos Barrón Herrera
Ediciones Contables y Administrativas. s. a. México. D. F.

NORMA DE AUDITORIA No. 10
Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. IGCPA.
Guatemala 1989.

NORMA DE AUDITORIA No. 12
Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. IGCPA.
Guatemala 1990.

NORMA DE AUDITORIA No. 14
Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. IGCPA.
Guatemala 1990.

NORMA DE AUDITORIA No. 23
Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. IGCPA.
Guatemala 1993.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
Instituto Mexicano de Contadores Públicos. IMCP
México. 1984.

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS, CONTABLES Y TECNICAS DE
FLUJOGRAMACION
Price Waterhouse
Guatemala. 1990.

PRONUNCIAMIENTOS SOBRE CONTABILIDAD FINANCIERA. No. 14-17 Y
NORMAS DE AUDITORIA No. 1-2 NORMA No. 1
Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. IGCPA.
Guatemala. 1986.