

FACPCE – CECYT

AREA AUDITORIA

TRABAJO DE INVESTIGACION

EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y SU IMPORTANCIA EN AUDITORIA

El presente informe analiza el sistema de control interno, desde la perspectiva del informe COSO y COSO para PYMES, y la relación con la auditoría.

Investigadores:

- Coordinador: CP. DANTE ORLANDO MALICA

- Joven: CP. GUSTAVO DANIEL ABDELNUR

Indice

| | |
|--|----|
| Introducción | 4 |
| Capítulo I: El sistema de control interno | 6 |
| Definición, objetivos, componentes | 6 |
| 1. Entorno de control | 8 |
| Factores del entorno de control | 8 |
| Evaluación del entorno de control | 9 |
| 2. Evaluación de los riesgos | 11 |
| Objetivos | 11 |
| Riesgos | 11 |
| Identificación de los riesgos | 11 |
| Análisis de los riesgos | 12 |
| Gestión del cambio | 12 |
| Evaluación | 12 |
| 3. Actividades de control | 14 |
| Tipos de actividades de control | 14 |
| Políticas y procedimientos | 15 |
| Integración de las actividades de control con la evaluación de riesgos | 15 |
| Controles sobre los sistemas de información | 15 |
| Controles generales (controles de entorno) | 15 |
| Controles de aplicación (controles para que funcione bien el software) | 15 |
| 4. Información y comunicación | 15 |
| Información | 15 |
| Estrategias y sistemas integrados | 16 |
| La calidad de la información | 16 |
| Comunicación | 16 |
| Comunicación interna | 16 |
| Comunicación externa | 17 |
| Medios de comunicación | 17 |
| Evaluación, información y comunicación | 17 |
| 5. Supervisión | 18 |
| Actividades de supervisión continuadas | 18 |
| Evaluaciones puntuales | 18 |
| Comunicación de deficiencias | 19 |
| A quien informar | 19 |
| Herramientas de evaluación, niveles | 19 |
| El sistema de control interno en las cías. pequeñas, Informe COSO | 21 |
| Capítulo II: Enfoque de auditoría externa (NIA) | 27 |
| Enfoque de auditoría externa de estados contables | 27 |

| | |
|---|----|
| El enfoque basado en el riesgo | 28 |
| 1. Valoración del riesgo | 29 |
| 1.1. Evaluar la aceptación o continuación del trabajo | 29 |
| 1.1.1. Entendimiento de la entidad | 29 |
| 1.1.2. Procedimientos de identificación y valoración de los riesgos | 30 |
| 1.1.3. Aceptación y continuación del cliente | 31 |
| 1.2. Planeación y desarrollo de la estrategia de auditoría | 31 |
| 1.2.1. Estrategia general de auditoría | 31 |
| 1.2.2. Materialidad | 33 |
| 1.2.3. Discusiones del equipo de auditoría | 33 |
| 1.3. Evaluación del sistema de control | 34 |
| 1.3.1. Riesgos significativos – respuesta a los riesgos significativos | 34 |
| 1.3.2. Evaluación del sistema de control interno de la entidad | 36 |
| 1.3.3. Valoración del diseño e implementación del control interno | 36 |
| a) Identificación de los riesgos relevantes para la auditoría | 37 |
| b) Evaluación y documentación del control interno relevante | 37 |
| c) Valoración del diseño y de la implementación del control interno | 38 |
| - Debilidades materiales de control | 39 |
| - Valoración de los riesgos de declaración equivocada material | 39 |
| 2. Respuesta al riesgo | 41 |
| 2.1. Diseño de procedimientos de auditoría adicionales | 41 |
| 2.1.2. Plan desarrollado de auditoría | 41 |
| Respondiendo a los riesgos valorados | 42 |
| 2.2. Aplicación de procedimientos de auditoría adicionales | 43 |
| 2.2.1. Prueba de los controles | 43 |
| Diseño de las pruebas de los controles | 43 |
| Oportunidad de las pruebas de los controles | 45 |
| Pruebas rotativas de control | 45 |
| Extensión de las pruebas de los controles | 46 |
| Documentación | 46 |
| 2.2.2. Procedimientos sustantivos | 46 |
| 3. Presentación de reportes | 47 |
| Capítulo III: Resumen - El sistema de control interno como herramienta | 49 |
| en la auditoría de estados contables | |
| Enfoque metodológico de la auditoría externa de estados contables | 49 |
| 1er. paso: Conocimiento de la entidad y su entorno | 49 |
| 2do paso: Evaluación del sistema de control interno | 49 |
| 3er. paso: Aplicación de las pruebas sustantivas | 50 |
| Cuadro resumen de las etapas, procedimientos, evidencias y efectos del control interno en el proceso de la auditoría externa de estados contables. | 51 |

INTRODUCCION

El sistema de control interno es un proceso de control integrado a las actividades operativas de los entes, diseñado para asegurar en forma razonable la fiabilidad de la información contable; los estados contables constituyen el objeto del examen en la auditoría externa de estados contables, esta relación entre ambos muestra la importancia que tiene el sistema de control interno para la auditoría externa de estados contables.

No todas las empresas tienen implementado un sistema de control interno, por razones de política de la dirección o por razones de tamaño, porque en las pequeñas empresas la estructura operativa no permite la implementación de un proceso de control integrado; en consecuencia este trabajo va a ser de mayor utilidad para la auditoría en las empresas que tengan implementado un sistema de control interno que funcione adecuadamente; aunque el conocimiento del sistema de control interno va a permitir desarrollar procedimientos de comprobación de información más eficientes en empresas que no tiene implementado un sistema de control interno.

En las empresas que tienen implementado un sistema de control interno, para que sea de utilidad para la auditoría externa de estados contables, es necesario que el auditor deposite confianza en los controles que realiza la empresa, para que el auditor decida depositar confianza deberá evaluar el nivel de desarrollo y si funciona eficientemente; esta tarea constituye la “Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades”. La Resolución Técnica N°7 (FACPCE) lo menciona como procedimiento que debe realizar el auditor y la NIA 315 (IAASB) “Identificación y análisis de los riesgos de distorsiones significativas mediante la comprensión de la entidad y de su entorno, incluso del control interno de la entidad” lo considera como tareas que debe realizar el auditor.

El objetivo del presente trabajo es aportar los conocimientos necesarios para que el auditor utilice el sistema de control interno desarrollado por la empresa, como un procedimiento de auditoría para el cumplimiento de los objetivos del trabajo, y ello le permita la ejecución de una auditoría más eficiente.

Para una mejor comprensión del tema y con la idea de que se evolucione en el conocimiento de la herramienta de auditoría que se desarrolla, este trabajo se estructura de la siguiente manera:

Capítulo I: Se presenta el sistema de control interno, sobre la base del Informe COSO I, por considerar que es el más completo y el que mayor aceptación ha tenido a nivel mundial, representando lo que sería el sistema de control interno diseñado y aplicado por la empresa para el logro de los objetivos de la organización. Como complemento, para la consideración del trabajo en las pequeñas empresas, se realiza un informe de contenido de la “Guía para compañías pequeñas que informan sobre el control interno en los estados financieros” – Informe COSO para compañías pequeñas.

Capítulo II: Se desarrolla el enfoque de auditoría externa de estados contables establecido por las NIA, donde se muestra la importancia que tiene el sistema de control interno en la auditoría externa de estados contables.

Capítulo III: Se considera específicamente la herramienta de evaluación del sistema de control interno como un procedimiento en la auditoría externa de estados contables.

Este trabajo presenta las bases teóricas de la importancia del sistema de control interno para la auditoría externa de estados contables, como un método, con el objetivo de que su comprensión permita la realización de una auditoría más segura y eficiente. Constituye un planteamiento teórico de las bases del procedimiento, su profundización y desarrollo práctico se lo puede obtener en la bibliografía citada.

CAPITULO I

EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El Informe COSO sobre control interno, ha sido creado para que sirva de referencia a todos los problemas conceptuales de control tanto a nivel práctico de las empresas, como a nivel de auditoría interna y externa, y en los niveles académicos y legislativos. Se pretende que el control interno sea un proceso integrado que forme parte de los procesos del negocio y no pesados mecanismos burocráticos añadidos al mismo y que esté diseñado para proporcionar a la Dirección un grado de seguridad razonable en cuanto a la fiabilidad de los estados financieros de uso públicos.

Con el fin de controlar mejor a las empresas, se implementa el control interno para detectar, en los plazos deseados, cualquier desviación respecto a los objetivos de rentabilidad establecidos por la empresa y de limitar sorpresas.

El informe COSO busca establecer una definición común de control interno, que sirva para todo tipo de empresas (grandes y chicas) y entes (públicos y privados), para que puedan evaluar el control interno y mejorarlo.

Definición

El control interno es un proceso efectuado por el Directorio, la Gerencia y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

El control interno son acciones de control incorporadas a las funciones de la organización, dentro de cada ciclo operativo del ente, que permite controlar para el logro de los objetivos.

El control interno lo lleva a cabo el Directorio, la Gerencia y los demás miembros de la entidad. Son las personas quienes establecen los objetivos de la entidad e implementan los mecanismos de control.

Por lo tanto debe haber un vínculo estrecho entre las funciones de cada individuo, la forma de ejecución, con los objetivos de la entidad.

El control interno por muy bien diseñado que esté, solamente puede aportar un grado razonable de seguridad a la empresa. Las cosas que lo afectan son:

- Las decisiones pueden ser erróneas.
- Relación costos beneficios.
- Fallas humanas por errores o equivocaciones.
- El control interno puede equivocarse cuando dos o más personas se lo proponen.

- La alta dirección puede eludir el control interno si lo estima oportuno.

Objetivos

Los objetivos pueden ser generales o específicos. Por lo general toda entidad tiene como objetivos:

Operacionales: Referente a la utilización eficaz y eficiente de los recursos de la entidad.

Información financiera: Referente a la preparación y publicación de estados financieros fiables.

Cumplimiento: Referente al cumplimiento por parte de la entidad de las leyes y normas que le sean aplicables.

Componentes

El control interno consta de cinco componentes que se relacionan entre sí y son necesarios para cumplir con los objetivos.

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

Eficacia

La eficacia es la razonabilidad del cumplimiento de los objetivos.

El control interno puede considerarse eficaz cuando:

- Dispone de información adecuada sobre hasta qué punto se están logrando los objetivos operacionales de la entidad.
- Se preparan en forma fiable los estados financieros.
- Se cumplen las leyes y normas aplicables.

Tenemos dos niveles de calidad del control interno:

- Básico
- Estándar

1. ENTORNO DEL CONTROL

El entorno de control marca las pautas de comportamiento de una organización y a la conciencia del personal respecto al control. Aporta disciplina y estructura.

Factores que constituyen el entorno de control:

- Honradez.
- Valores éticos.
- Capacidad del personal.
- La filosofía de la dirección y la forma de actuar.
- La forma en que la dirección distribuye la autoridad y las responsabilidades y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados.
- Atención y orientación que proporciona el Directorio.

Factores del entorno de control

Los objetivos de una entidad y la manera en que se consiguen están basados en las distintas prioridades, juicios de valor y estilos de gestión. Estas prioridades y juicios de valor, que se traducen en normas de comportamiento, reflejan la integridad de la dirección y su compromiso con los valores éticos. “Un clima ético vigoroso dentro de la empresa”.

Fijarse únicamente en los resultados inmediatos puede resultar perjudicial a corto plazo. Concentrarse únicamente en las ventas o el beneficio a toda costa a menudo da lugar a acciones o reacciones no deseadas.

El comportamiento ético así como la integridad de la dirección son productos de una “cultura corporativa”. Las políticas oficiales especifican lo que la dirección desea que ocurra. La cultura corporativa determina lo que en realidad ocurre.

Existen situaciones que sirven de incentivos para cometer fraudes, tales como:

- Presiones para alcanzar objetivos de rendimientos poco realistas, sobre todo respecto a resultados a corto plazo.
- Gratificaciones en las que el rendimiento tiene un peso específico muy importante, y
- Límites máximos y mínimos en los sistemas de gratificaciones.

Hay circunstancias que llevan a cometer actos indebidos, tales como:

- Falta de controles o controles ineficaces.
- Alto nivel de descentralización, que impide a la alta dirección supervisar adecuadamente.
- Una función de auditoría interna débil.

- Sanciones insignificantes y que no se hacen públicas y pierden valor disuasorio.

Para contrarrestar el efecto de las circunstancias incentivadoras para que se cometan fraudes o actos indebidos, se puede mencionar:

- Capacitación – La ignorancia por no saber o por creer que se hace un bien a la organización produce muchos actos indebidos.
- Ejemplo – El ejemplo de la alta dirección, los empleados tienden a imitar.
- Códigos de conducta – Premios y castigos.

La dirección debe especificar el nivel de competencia de cada trabajo y traducir estos niveles en conocimientos y habilidades.

El entorno de control y la cultura de la organización están influenciados en forma muy significativa por el Consejo de Administración y el Comité de Auditoría.

Factores a tener en cuenta:

- Independencia del Consejo de Administración y el Comité de Auditoría respecto de la dirección.
- Experiencia y calidad de sus miembros.
- Grado de implicación y vigilancia y el acierto de sus acciones.
- La interacción con los auditores internos y externos y el entorno de control.
- Número de consejeros externos.

La filosofía de la dirección y el estilo de gestión constituyen la importancia que la dirección le da al control y a los objetivos de control.

La estructura de la organización proporciona el marco en que planifica, ejecutan, controlan y supervisan las actividades del control interno. Las delegaciones de autoridades y responsabilidades constituyen una estrategia que se debe evaluar para lograr que se cumpla con los objetivos de la organización.

Las políticas y prácticas en materia de recursos humanos, tales como políticas de contratación, formación, rotación del personal, programas de remuneración y acciones disciplinarias, van a crear un marco.

Evaluación del entorno de control

Evaluación de cada factor del entorno de control para determinar si es positivo.

Integridad y valores éticos

- La existencia e implementación de códigos de conducta – premios y castigos.
- La gestión ética de la Dirección sirve de ejemplo en la organización.
- La presión para alcanzar objetivos de rendimiento poco realistas.

Compromisos de competencia profesional

- La existencia de descripciones de los puestos de trabajo, con indicación de las tareas que componen trabajos específicos.
- El análisis de los conocimientos y habilidades necesarias para llevar a cabo el trabajo adecuado.

Directorio y Comité de Auditoría

- La independencia de los directores, de forma que se sometan a discusión abierta los temas más difíciles.
- Frecuencia y oportunidad de las reuniones con el director financiero, contable, auditores internos y externos.
- La suficiencia y oportunidad en que se facilita información que permita supervisar los objetivos y estrategias.
- La suficiencia y oportunidad en que comunica información confidencial, tales como gastos de viajes de la alta dirección, litigios significativos, pagos a políticos, pagos ilegales, etc.

La filosofía de dirección y el estilo de gestión

- La naturaleza de los riesgos empresariales aceptados. A menudo se opera con alto riesgo o se es prudente a la hora de aceptar riesgos.
- La frecuencia con que se llevan a cabo los contactos entre la alta dirección y la dirección operativa, especialmente cuando actúan en zonas geográficas distintas.
- Actitud de la dirección respecto al tratamiento de la información financiera.

Estructura organizativa

- Idoneidad y capacidad de la estructura organizativa para proporcionar el flujo de información necesario para la gestión.
- La suficiencia de la definición de las responsabilidades de los directivos claves.
- La suficiencia de los conocimientos y experiencias de los directivos claves.

Asignación de autoridad y responsabilidad

- La asignación de responsabilidad y delegación de autoridad para hacer frente a los objetivos de la organización.
- La suficiencia de las normas y procedimientos relacionados con el control, incluyendo las descripciones de puestos de trabajo.
- El número de personas adecuado en función al trabajo y al control.

Políticas y prácticas de recursos humanos

- Políticas y procedimientos adecuados para la contratación, formación, promoción y remuneración de los empleados.
- Revisión y aprobación de expedientes de los candidatos a puestos de trabajo.
- Políticas de retención y promoción de empleados, evaluación de rendimientos y su relación con el código de conducta u otras pautas de comportamiento.

2. EVALUACION DE LOS RIESGOS

Toda entidad debe hacer frente a riesgos tanto de origen interno como externo, que tienen que ser evaluados. La evaluación del riesgo consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar la consecución de los objetivos y, en como resultado de dicho análisis, determinar la forma en que los riesgos deben ser gestionados.

El establecimiento del objetivo es una condición previa a la evaluación de los riesgos, La dirección debe fijar primero los objetivos antes de identificar los riesgos que pueden tener impacto sobre su consecución y tomar las decisiones oportunas.

Objetivos

- Objetivos relacionados con las operaciones

Se refiere a la eficiencia y eficacia de las operaciones de la entidad, incluyendo los objetivos de rendimiento y rentabilidad y la salvaguarda de los recursos contra posibles pérdidas.

- Objetivos relacionados con la información financiera

Se refiere a la preparación de estados financieros fiables y a la prevención de la falsificación de la información financiera publicada.

- Objetivos de cumplimientos

Estos objetivos se refieren al cumplimiento de las leyes y normas a las que está sujeta la entidad.

Riesgos

En la evaluación del sistema de control interno hay que identificar y evaluar los riesgos. La dirección debe examinar detalladamente los riesgos existentes a todos los niveles de la empresa y tomar las medidas oportunas y gestionarlos.

Identificación de los riesgos

A nivel de empresa

- Factores externos.
- Factores internos.

A nivel de la actividad

Análisis de los riesgos

Proceso del análisis

- Una estimación de la importancia del riesgo.
- Una evaluación de la probabilidad (o frecuencia) que se produzca.
- Un análisis de cómo ha de gestionarse el riesgo, es decir, debe hacerse una evaluación de las medidas que conviene adoptar, para anular o reducir el riesgo.

Gestión del cambio

Forma parte de la evaluación del riesgo la identificación de los cambios que se produzcan que afecten los objetivos del sistema de control interno. En consecuencia habrá que identificarlos, a medida que se vayan produciendo los cambios, y genera los cambios en el sistema de control interno para evitar o anular sus efectos.

- Circunstancias que exigen una atención especial

Cambios en el entorno operacional.

Nuevos empleados (altos ejecutivos).

Sistemas de información nuevos y modernizados.

Crecimiento rápido.

Nuevas tecnologías.

Nuevas gamas, nuevos productos y nuevas actividades.

Reestructuraciones internas.

Actividades en el extranjero.

- Mecanismos

Seguimiento de las situaciones que puedan afectar los objetivos.

- Visión de futuro

Deben implementarse mecanismos de alertas que detecten los riesgos de cambios para poder detectar y corregir el efecto contra los fines de la organización.

Evaluación

Objetivos globales

- Hasta qué punto la empresa expresa sus objetivos y la forma de conseguirlos.
- La eficacia con que los objetivos se expresan a la organización.

- Vinculación y coherencia de las estrategias con los objetivos.
- Coherencia de los planes de negocios y presupuestos con los objetivos de la entidad, los planes estratégicos y las circunstancias.

Objetivos asignados a cada actividad

- Conexión de los objetivos asignados a cada actividad con los objetivos globales y planes estratégicos de la entidad.
- Coherencia entre los objetivos asignados a cada actividad.
- Relevancia de dichos objetivos para todos los procesos empresariales importantes.
- Características específicas de los objetivos asignados a cada actividad en relación con las características de las mismas.
- Idoneidad de los recursos en relación con los objetivos.
- Identificación de los objetivos de cada actividad que son importantes (factores críticos de éxito) para la consecución de los objetivos generales.
- Participación en la determinación de objetivos de los empleados que ocupan puestos de responsabilidad a todos los niveles, y grado de compromiso con la consecución de los mismos.

Riesgos

- Idoneidad de los mecanismos para detectar los riesgos externos.
- Idoneidad de los mecanismos para detectar los riesgos de origen interno.
- Identificación de todo riesgo importante que pueda afectar a los objetivos importantes de cada actividad.
- Integridad y relevancia del proceso de análisis de los riesgos, incluyendo la estimación de la importancia de los riesgos, la probabilidad que se materialicen y la determinación de las acciones oportunas.

Gestión del cambio

- Existencia de mecanismos para prever, identificar y reaccionar ante los acontecimientos y actividades rutinarios que influyen en la consecución de los objetivos globales y específicos (normalmente establecidos por los responsables de las actividades que se verían más perjudicados por tales cambios).
- Existencia de mecanismos para identificar y reaccionar ante los cambios que puedan afectar a la entidad de una forma más dramática y duradera, y que puedan requerir la intervención de la alta dirección.

3. ACTIVIDADES DE CONTROL

Las actividades de control consisten en las políticas y procedimientos que tienden a asegurar que se cumplan con las directrices de la dirección, que tienden a asegurar que se toman las medidas necesarias para afrontar los riesgos que ponen en peligro la consecución de los objetivos de la entidad. Las actividades pueden ser tales como: aprobaciones y autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, el análisis de los resultados de las operaciones, la salvaguarda de los activos y la segregación de funciones.

Tipos de actividades de control

Esta descripción es para mostrar gama y variedad y no proponer una clasificación específica:

1. Análisis efectuados por la dirección

- Comparación de resultados obtenidos con presupuestos, previsiones, resultados de ejercicios anteriores, competidores.

- Control de cumplimientos de objetivos:

Campañas comerciales.

Programas de mejoras de los procesos reproducción.

Programas de contención o reducción de gastos.

Planes de desarrollo de nuevos productos.

Creación de joint venture o de financiación.

2. Gestión directa de funciones por actividad

- Los responsables de sectores revisan los informes de los resultados alcanzados.

Este análisis se realiza en cada nivel de la estructura que tiene objetivos de actividad que cumplir.

3. Proceso de información

- Controles de integridad, exactitud y autorización de transacciones.

4. Controles físicos

- Cruce periódico de inventarios de activos con registros.

5. Indicadores de rendimientos

- Para controlar cumplimientos de objetivos y detectar nuevos riesgos.

6. Segregación de funciones

- Para prevenir irregularidades se distribuyen las funciones.

Políticas y procedimientos

Las actividades de control generalmente se apoyan en dos elementos, “las políticas” que determinan lo que debería hacerse y “los procedimientos” necesarios para llevar a cabo las políticas.

Integración de las actividades de control con la evaluación de riesgos

De forma paralela a la evaluación de los riesgos, se establece y aplican el plan de acción para afrontarlos. Una vez identificado estas acciones serán útiles para definir las operaciones de control que se aplicarán para garantizar su ejecución de forma correcta y en el tiempo deseado.

Controles sobre los sistemas de información

Incluye el control del sistema de información informático y sirve también para los manuales.

- Controles generales (globales informáticos): Que son aplicables a muchas o todas las operaciones y que ayudan a asegurar su correcto funcionamiento.
- Controles de aplicación: Procedimientos programados en el seno de las aplicaciones y los procedimientos manuales asociados para asegurar el control del proceso.

Controles generales (controles de entorno)

- Controles sobre las operaciones del centro de proceso de datos.
- Controles sobre el software.
- Controles sobre la seguridad de acceso.
- Controles sobre el desarrollo y mantenimiento de las aplicaciones.

Controles de aplicación (controles para que funcione bien el software)

- Control desde adentro del software.
- Controles desde afuera del proceso.

4. INFORMACION Y COMUNICACIÓN

Es necesario identificar, recoger y comunicar la información relevante de un modo y en el plazo tal que permita a cada uno asumir sus responsabilidades

Información

La gestión de la empresa y el progreso hacia los objetivos que se ha fijado, implican que la información es necesaria en todos los niveles de la empresa.

Estrategias y sistemas integrados

- Apoyo de los sistemas a las iniciativas estratégicas

Los avances tecnológicos han permitido el desarrollo de estrategias de negocios que han significado el éxito del negocio. Por ejemplo: reserva directa de vuelos, pedidos por Internet, etc.

- Integración de las operaciones

La confección y emisión de la factura permite la registración en el sistema de información financiera. Se planifica los sistemas de stock en base a los programas de producción para que emitan en forma automática los pedidos, realizándolos en los niveles programados "just in time".

- Coexistencia de tecnología

No siempre comprar nueva tecnología significa mejoras, se ha demostrado que viejas instalaciones se han venido desarrollando para adaptarse mejor a las necesidades de la empresa, por lo tanto a la hora de tomar las decisiones deben hacerse las evaluaciones correctas.

La calidad de la información

La calidad de la información se refiere a los siguientes aspectos:

- Contenido – Contiene toda la información necesaria.
- Oportunidad – Se facilita en el tiempo adecuado.
- Actualidad – Es la más reciente disponible.
- Exactitud – Los datos son correctos.
- Accesibilidad – Puede ser obtenida fácilmente por la persona adecuada.

Comunicación

Comprende la comunicación de la información y también una comunicación más amplia, que aborde las expectativas y responsabilidades de las personas y los grupos, así como las cuestiones importantes.

Comunicación interna

- Mensaje claro de la alta dirección de que se debe tomar en serio sus funciones de control.
- Cada persona tiene que tener en claro cuál es su función en el sistema de control.
- Todo el personal debe saber que cuando se produzca un incidente, debe prestarse atención al incidente y a que lo causa. Asimismo el personal debe saber cómo sus actividades están relacionadas con el trabajo de los demás y el efecto de su trabajo.

- Todo el personal, en especial los que tienen funciones importantes, deben tener líneas directas de comunicación con la dirección, que no sea por los caminos habituales.

Comunicación externa

- La comunicación con los clientes, proveedores y terceros aportan información de valor sobre el diseño, la calidad de los productos y los servicios de la empresa.
- La comunicación clara que la empresa no aceptará actos indebidos, tales como sobornos y otros pagos ilegítimos.
- Las circularizaciones.
- Los reclamos u observaciones que se reciben desde afuera. Multas, requerimientos, etc.

Medios de comunicación

La comunicación se materializa en manuales, memorias, avisos, reuniones, etc.. “Una acción vale más que mil palabras”.

Evaluación

Información

- La obtención de información externa e interna y el suministro a la dirección de los informes necesarios sobre la actuación de la entidad en relación a los objetivos establecidos.
- El suministro de información a las personas adecuadas, con el suficiente detalle y oportunidad, permitiendo cumplir con sus responsabilidades de forma eficaz y eficiente.
- El desarrollo o revisión de los sistemas de información, basados en un plan estratégico para los sistemas de información (vinculados a la estrategia global de la entidad) al efecto de lograr tanto los objetivos generales de la entidad como los de cada actividad.
- El apoyo de la dirección al desarrollo de los sistemas de información necesarios se pone de manifiesto en la aportación de los recursos adecuados, tanto humanos como financieros.

Comunicación

- La comunicación eficaz al personal, de sus funciones y responsabilidades de control.
- El establecimiento de líneas de comunicación para la denuncia de posibles actos indebidos.
- La sensibilidad de la dirección a las propuestas del personal respecto de formas de mejorar la productividad, la calidad, etc.

- La adecuación de la comunicación horizontal y la integridad y oportunidad de la información, así como si esta resulta suficiente para que los empleados puedan cumplir con sus responsabilidades adecuadamente.
- El nivel de apertura y eficacia en las líneas de comunicación con clientes, proveedores y otros terceros para la captación de información sobre las necesidades cambiantes de los clientes.
- El nivel de comunicación a terceros de las normas éticas de las entidades.
- La realización oportuna y adecuada del seguimiento por parte de la dirección de las informaciones obtenidas de clientes, suministradores, organismos de control y otros terceros.

5. SUPERVISION

Resulta necesario realizar una supervisión de los sistemas de control interno, evaluando la calidad de su rendimiento. La supervisión podrá ser continuada o periódica o una combinación de ambas.

Actividades de supervisión continuadas

- Los diferentes directores operativos comprueban que el sistema de control interno sigue funcionando a través del cumplimiento de sus funciones de gestión.
- Las comunicaciones recibidas de terceros confirman la información generada internamente o señalan la existencia de problemas.
- Una estructura adecuada y unas actividades de supervisión adecuadas permiten comprobar las funciones de control e identificar las deficiencias existentes.
- Los datos registrados por los sistemas de información se comparan con los activos físicos.
- Los auditores internos y externos periódicamente proponen recomendaciones encaminadas a mejorar los controles internos.
- Los seminarios de formación, las sesiones de planificación y otras reuniones permiten a la dirección obtener información importante respecto de la eficiencia de los controles.
- Evaluación periódica del control de cumplimiento del código de conducta de la entidad.

Evaluaciones puntuales

- Evaluación de alcance y frecuencia de los controles.
- Quien debe evaluar el funcionamiento del sistema de control interno.
- El proceso de evaluación – mitología.
- Plan de acción.

Comunicación de deficiencias

Las deficiencias son fallas de controles o faltas de controles.

A quién informar

A un nivel superior u horizontal que asegure que se tomen las medidas correspondientes.

HERRAMIENTAS DE EVALUACION

Se detallan las herramientas para la evaluación del sistema de control interno, lo que no quiere decir que sean las únicas ni que representen un estándar, ya que cada empresa tiene sus características particulares.

Las herramientas de evaluación se presentan como sigue:

1. Herramientas de evaluación de los componentes del control interno.
2. Evaluación de riesgos y actividades de control.

Actividades – objetivos de control

Nivel 1 – Nivel de contexto – Interacción entre la empresa y terceros externos.

- Los suministradores.
- Los potenciales empleados.
- Organismos públicos.
- Colaboradores.
- Inversores.
- Competidores.

Nivel 2 – Nivel de actividad – Comprende las principales actividades de la empresa.

- Recepción de mercaderías.
- Operaciones.
- Expedición de mercaderías.
- Marketing y ventas.
- Servicio al cliente.

Las actividades de infraestructura, que soportan a las actividades de valor.

- Recursos humanos.
- Desarrollo de tecnología.
- Aprovisionamiento.

Nivel 3 – Actividades de gestión

Gestión financiera

- Gestión de la empresa.
- Gestión de las relaciones con terceros.
- Servicios de administración.
- Tecnología de la información.
- Gestión de riesgos asegurables.
- Gestión de asuntos legales.
- Planificación.

Nivel 4 – Control de gestión – subactividades.

- Proceso de cuentas a pagar.
- Proceso de cuentas a cobrar.
- Proceso de tesorería.
- Proceso de inmovilizado material.
- Análisis y conciliaciones.
- Proceso de la información sobre pensiones y jubilaciones.
- Proceso de nómina.
- Proceso de cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Proceso de valoración del costo de los productos.
- Información financiera y de gestión.

EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

EN LAS COMPAÑÍAS PEQUEÑAS

Informe COSO para compañías pequeñas

GUIA PARA COMPAÑÍAS PEQUEÑAS QUE INFORMAN SOBRE EL CONTROL INTERNO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

El objetivo principal de la Guía para compañías pequeñas que informan sobre el control interno en los estados financieros que cotizan en el mercado de valores y sus auditores, es establecer los principios que se deben tener en cuenta, para dar cumplimiento al informe COSO, en lo que hace a la eficacia del control interno sobre la información financiera.

El control interno sobre la preparación de los balances de publicación con una razonable seguridad respecto del logro de los objetivos relacionados con la confiabilidad de dicha información, es como un proceso, donde interviene el directorio de una compañía, la gerencia y otro personal. Complementariamente, el documento ilustra acerca de formas de diseñar e implementar un control interno eficaz a un costo razonable.

La Guía complementa el COSO original y no lo suplanta o reemplaza, articula los principios derivados del COSO original. La guía es consistente con las definiciones, los componentes y el criterio para evaluar los sistemas de control interno del COSO original, y refleja los cambios del entorno y las mejoras en las prácticas que han tenido lugar desde que se emitió dicho Informe.

A pesar que esta guía se emite principalmente para pequeñas compañías de cotización pública, la misma puede también ser útil para negocios más grandes, compañías privadas que no cotizan en Bolsa y otras organizaciones.

Existe un costo adicional por la implementación del sistema de control interno, sin embargo, para la mayoría de las compañías, puede haber importantes beneficios asociados, tales como:

- Información financiera más eficiente y efectiva.
- Mejor información para toma de decisiones
- Incremento de la confianza del inversor
- Acceso a mercados públicos de capitales

Las diferencias principales entre las compañías pequeñas con las grandes están dadas por:

- 1) La estructura operativa y organizacional.
- 2) Los volúmenes y complejidad de las operaciones. y
- 3) La concentración de las funciones, tanto en los niveles gerenciales como en todo el personal de la compañía.

Estas características dan ventajas y desventajas y depende de la estructuración de los controles para que aporten al cumplimiento requerido.

COSO reconoce que la implementación de la Estructura puede y debe ser diferente para las compañías pequeñas y ha identificado varios temas que requieren atención de parte de ese tipo de organizaciones:

- El **ambiente de control** es muy importante y fija el tono del control interno en una compañía. En negocios pequeños, las acciones de la gerencia y su compromiso demostrado hacia un control efectivo son generalmente más transparentes.
- En la determinación de qué controles son necesarios, una compañía debe considerar los **riesgos** existentes y luego identificar los controles requeridos para mitigar tales riesgos, en lugar de focalizarse solamente en los controles específicos. El foco debe estar puesto sobre los controles que mitigan los riesgos relacionados con los estados financieros.
- Las **actividades de control** requieren un mínimo nivel de formalización. Ello es necesario a fin de que todos comprendan sus responsabilidades, cómo los controles operan y la importancia del proceso de control.
- La **tecnología de la información** puede ser el facilitador de un control interno eficaz. A pesar de que la tecnología de la información generalmente ha sido mencionada como una fuente de riesgo de control, las compañías pequeñas pueden tomar ventaja de ella para promover un control más efectivo.
- La **supervisión** de la eficacia del control interno puede darse de muy diferentes maneras en las compañías pequeñas. Esto abarca el monitoreo sobre la marcha, incluyendo el monitoreo efectuado por ejecutivos que tienen un conocimiento directo y explícito de las actividades del negocio. Esos controles generalmente son llevados a cabo por la gerencia en las compañías pequeñas.
- Los empleados pueden y deben comprender los objetivos relacionados con la información financiera, los riesgos y su **responsabilidad personal por el control**. Aún las compañías pequeñas pueden implementar procedimientos efectivos de manera que cuando los empleados noten problemas de control o desvíos respecto de las prácticas aceptables, puedan informar esos hallazgos a la persona adecuada antes que el hecho se convierta en un problema significativo para la compañía.

Aunque generalmente es difícil medir los riesgos asociados con una incorrecta información financiera, las reacciones del mercado ante ese problema indican claramente que el mismo no tolera una información incorrecta, sin importar el tamaño de la compañía

La Estructura está basada en principios. No es un checklist y no implica que el mismo conjunto de controles deban ser implementados de manera similar en todas las compañías. Este documento provee un conjunto de **principios básicos** derivados de los cinco componentes del COSO original. Los principios representan conceptos fundamentales asociados con cada componente del control interno.

Para tener un control interno eficaz, una compañía debe implementar un mecanismo o metodología para cumplimentar cada principio.

Cuando cierto principio no es alcanzado, es necesario que ello sea comunicado a la gerencia superior y al directorio para determinar:

a) Cómo tratar la deficiencia;

b) Determinar si los respectivos componentes del control interno están siendo alcanzados y, consecuentemente, si la compañía ha conseguido un control interno efectivo sobre la información financiera. La organización debe considerar si el fracaso en alcanzar determinado principio se debe a que el componente COSO no está funcionando y, por lo tanto, existe una deficiencia significativa

Principios básicos

| Estructura | Principios |
|----------------------------|--|
| Ambiente de Control | 1. Integridad y Valores Éticos – <i>Fuertes valores de integridad y éticos, particularmente en la gerencia superior, son desarrollados y establecen el estándar de conducta para la información financiera.</i> |
| | 2. Importancia del Directorio – <i>El Directorio comprende y ejercita su responsabilidad de vigilancia con relación a la información financiera y los controles internos relacionados.</i> |
| | 3. Filosofía gerencial y estilo de dirección – <i>La filosofía gerencial y el estilo de dirección respaldan el logro de un efectivo control interno sobre la información financiera.</i> |
| | 4. Estructura organizacional – <i>La estructura organizacional de la compañía respalda un efectivo control interno sobre la información financiera.</i> |
| | 5. Compromiso con la competencia sobre información financiera – <i>La compañía retiene a los individuos competentes en información financiera y otras funciones relacionadas.</i> |
| | 6. Autoridad y Responsabilidad – <i>A la gerencia y a los empleados se les asigna niveles apropiados de autoridad y responsabilidad para facilitar un efectivo control interno sobre la información financiera.</i> |
| | 7. Recursos Humanos – <i>Las políticas y prácticas de recursos humanos son diseñadas e implementadas para facilitar un control interno efectivo sobre la información financiera.</i> |
| | |

| | |
|-------------------------------|--|
| Evaluación del riesgo | 8. Importancia de los objetivos de la información financiera – <i>Un prerrequisito para la evaluación del riesgo es el establecimiento de objetivos para una información financiera confiable.</i> |
| | 9. Identificación y análisis de los riesgos de la información financiera – <i>La compañía identifica y analiza los riesgos para alcanzar los objetivos de la información financiera como una base para determinar cómo los riesgos deben ser administrados.</i> |
| | 10. Evaluación del riesgo de fraude – <i>La potencial omisión material debido a un fraude es explícitamente considerada en la evaluación de los riesgos respecto del logro de los objetivos de la información financiera.</i> |
| | |
| Actividades de control | 11. Elementos de una actividad de control – <i>Las políticas y procedimientos son establecidos y comunicados a través de la compañía, a todo nivel y alcanzando todas las funciones, lo que posibilita que las directivas gerenciales sean llevadas a cabo.</i> |
| | 12. Actividades de control relacionadas con la evaluación del riesgo – <i>Se toman acciones para atender los riesgos de alcanzar los objetivos de la información financiera.</i> |
| | 13. Selección y desarrollo de actividades de control – <i>Las actividades de control son seleccionadas y desarrolladas considerando su costo y su potencial efectividad en la reducción de los riesgos para el logro de los objetivos de la información financiera.</i> |
| | 14. Tecnología de la información – <i>Los controles sobre la tecnología de la información, donde son aplicables, se diseñan e implementan para respaldar el logro de los objetivos de la información financiera.</i> |
| | |
| | 15. Necesidades de información – <i>La información es identificada, capturada y utilizada a todos los niveles de una compañía para respaldar el logro de los objetivos de la información financiera.</i> |

| | |
|---|--|
| Información y Comunicación | <p>16. Control de la información – <i>La información relevante para la información financiera es identificada, capturada, procesada y distribuida dentro de los parámetros establecidos por los procesos de control de la compañía, para respaldar el logro de los objetivos de la información financiera.</i></p> |
| | <p>17. Comunicación gerencial – <i>Todo el personal, particularmente aquel que se desempeña en funciones que afectan la información financiera, reciben un claro mensaje de la gerencia superior en el sentido que tanto el control interno sobre la información financiera como las responsabilidades de control individuales, deben ser tomados seriamente.</i></p> |
| | <p>18. Comunicación hacia arriba – <i>El personal de la compañía tiene un método efectivo para comunicar la información significativa hacia los niveles superiores.</i></p> |
| | <p>19. Comunicación del Directorio – <i>Existe comunicación entre la gerencia y el Directorio de manera que ambos tengan información relevante para desempeñar sus papeles con respecto a la gobernabilidad y los objetivos de información financiera.</i></p> |
| | <p>20. Comunicación con terceros – <i>Las cuestiones que afectan el logro de los objetivos de la información financiera, son comunicadas a terceras partes.</i></p> |
| Monitoreo | <p>21. Monitoreo sobre la marcha – <i>Los procesos de monitoreo sobre la marcha le permiten a la gerencia determinar si el control interno sobre la información financiera está presente y funcionando.</i></p> |
| | <p>22. Evaluaciones independientes – <i>Las evaluaciones separadas de todos los cinco componentes del control interno le permiten a la gerencia determinar la eficacia del control interno sobre la información financiera.</i></p> |
| | <p>23. Informe de las deficiencias – <i>Las deficiencias de control interno son identificadas y comunicadas de manera oportuna a aquellas personas responsables de tomar acciones correctivas, así como también a la gerencia y al Directorio, cuando correspondiere.</i></p> |

Además de los veintitrés principios enunciados, COSO ha identificado tres principios relacionados con los papeles que diversas partes juegan con relación al control interno sobre la información financiera, y cómo esos papeles se traducen en responsabilidades específicas.

| | |
|--|--|
| Roles y Responsabilidades | 24. Roles gerenciales – <i>La gerencia ejerce responsabilidad y propiedad por el control interno sobre la información financiera.</i> |
| | 25. Directorio y Comités de Auditoría – <i>El Directorio desarrolla sus responsabilidades de vigilancia relacionadas con el logro de un control interno eficaz sobre la información financiera.</i> |
| | 26. Resto del personal – <i>Todo el personal de la compañía acepta la responsabilidad por las acciones que directa o indirectamente impacten sobre la información financiera.</i> |

CAPITULO II

ENFOQUE DE AUDITORIA EXTERNA (NIA)

Enfoque de auditoría externa de estados contables

La auditoría de estados contables es un compromiso para dar seguridad razonable, sobre los hechos económicos producidos por el ente y los criterios contables aplicados, informados a través de los estados contables, en el cual un profesional expresa una conclusión, en base al resultado de la evaluación o medición del tema, con el fin de incrementar la confianza a los usuarios presuntos distintos de la parte responsable.

Obtener seguridad razonable significa que en los estados contables no existan declaraciones equivocadas materiales causadas por fraude o error. La seguridad razonable se relaciona con todo el proceso de auditoría; es un nivel alto de aseguramiento pero no es absoluta.

El auditor no puede dar seguridad absoluta debido a:

- Las limitaciones inherentes del trabajo llevado a cabo (Selectivo).
- Los juicios humanos que se requieren (Juicio profesional). y
- La naturaleza de la evidencia examinada (Persuasiva más que conclusiva).

De acuerdo con las NIA, un profesional está autorizado a realizar dos tipos de compromisos de seguridad, un compromiso de seguridad razonable, cuyo objetivo es reducir el riesgo de seguridad hasta un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del proyecto como base de una forma positiva de expresión de la conclusión del profesional, y un compromiso de seguridad limitado, cuyo objetivo es la reducción del riesgo de seguridad hasta un nivel que sea aceptable en las circunstancias del compromiso, pero en donde el riesgo es mayor que un compromiso de seguridad razonable, como base de una forma negativa de expresión de la conclusión del profesional.

Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable, el auditor debe:

- 1) Valorar el riesgo de declaración equivocada material, y
- 2) Limitar el riesgo de detección, es decir aplicar los procedimientos que respondan a los riesgos valorados.

El auditor debe planear y ejecutar la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable que sea consistente con el objetivo de la auditoría.

Existen dos riesgos de auditoría:

1. El riesgo que los estados contables contengan una declaración equivocada material (riesgo inherente y de control).
2. El riesgo de que el auditor no detecte tal declaración equivocada material (riesgo de detección o del contrato).

Los principales componentes del riesgo de auditoría son los siguientes:

- **Riesgo inherente:** Posibilidad de la afirmación de estar declarada en forma equivocada. El riesgo inherente se trata a nivel de estado contable como a nivel de aserción.
- **Riesgo de fraude:** El riesgo de un acto intencional que genere una declaración equivocada material.
Hay dos tipos de declaraciones equivocadas intencionales:
 - a) Que surgen de información contable fraudulenta.
 - b) Que surgen del uso indebido de los activos.
- **Riesgo de control:** Riesgo que el control interno no prevenga o detecte una declaración equivocada material. La entidad debe identificar y valorar sus riesgos de negocios y de otro tipo y responder con el diseño del control interno. El auditor debe evaluar el sistema de control interno de la entidad y valorar los riesgos de declaración equivocada material.
- **Riesgo combinado:** Se refiere a los riesgos inherentes y de control de declaración equivocada material, tanto a nivel de estados contables, como de aserción. Los auditores pueden hacer valoraciones separadas o combinadas de los riesgos inherentes y de control, a distintos niveles.
- **Riesgo de detección:** Es el riesgo que el auditor no detecte la declaración equivocada material. El auditor detecta la aserción donde hay riesgo de declaración equivocada material y concentra los procedimientos de auditoría en esas áreas.

El enfoque basado en el riesgo

El enfoque de auditoría externa de estados contables basado en el riesgo, consiste en detectar los riesgos de declaraciones equivocadas materiales, a nivel de estados contables o de aserciones, debido a fraude o error, a través de la valoración del riesgo, del resultado de la evaluación se determina los procedimientos a aplicar para comprobar que en los estados contables no existen declaraciones equivocadas materiales, y sobre la base de la evidencia obtenida emitir una conclusión sobre el trabajo realizado.

El auditor debe dirigir la auditoría de acuerdo a las normas de auditoría, al determinar los procedimientos de auditoría a ser ejecutados, el auditor debe cumplir con cada uno de las normas vigentes.

El auditor debe planear y ejecutar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados contables estén afectados por declaraciones equivocadas materiales.

El auditor debe determinar si es aceptable la estructura de información contable adoptada por la administración en la preparación de los estados contables.

El enfoque de auditoría basado en el riesgo, presenta en tres fases diferentes:

1. Valoración del riesgo

Valorar los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados contables.

2. Respuesta al riesgo.

Diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales que responda a los riesgos valorados y reduzca a un nivel aceptablemente bajo los riesgos de declaración equivocada material.

3. Presentación de reportes

Emitir un reporte de auditoría redactado adecuadamente, basado en los hallazgos de auditoría.

Se requiere que los auditores valoren el riesgo de declaración equivocada material en dos niveles:

1. A nivel de estados contables en general, como un todo que afecta a muchas aserciones.
2. A nivel de aserciones específicas, para clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

1. Valoración del riesgo

En esta etapa el auditor realiza una evaluación global del riesgo de auditoría, considera los riesgos de negocio del ente y los riesgos a nivel de estados contables, que se puedan originar por fraude o error. Para completar esta fase el auditor debe desarrollar los siguientes pasos:

1. Evaluar la aceptación o continuación del trabajo.
2. Planear y desarrollar la estrategia de auditoría.
3. Evaluar el sistema de control interno de la entidad.

1.1. Evaluar la aceptación o continuación del trabajo

1.1.1. Entendimiento de la entidad

El auditor debe obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de declaraciones equivocadas materiales de los estados financieros debidos a fraude o error, y suficientes para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

El auditor debe obtener un entendimiento:

a) La entidad y su entorno

Para detectar los riesgos inherentes por las características particulares del ente, evaluará:

- Los factores relevantes de industria (*operativos/actividad*), regulatorios y otros tipos externos, incluyendo la estructura aplicable de información financiera.
- La naturaleza de la entidad.
- La selección y aplicación, por parte de la entidad, de las políticas de contabilidad.
- Los objetivos y estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relevantes que pueden resultar en declaraciones equivocadas materiales de los estados contables.
- La medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.

b) El control interno

En esta etapa de valoración, tomará un conocimiento general del sistema de control interno del ente, evaluando ambiente de control y nivel de desarrollo; se determinará si en la empresa hay un sistema de control interno implementado, el nivel del mismo y si la administración se adhiere al cumplimiento del mismo.

El propósito de entender a la entidad es la valoración del riesgo, valorar el riesgo comprende la identificación y la valoración de los riesgos de declaraciones equivocadas materiales contenida en los estados contables. Como resultado de la valoración se obtendrá:

- Factores o fuentes de riesgo.
- El nivel del control interno que mitigan tales riesgos.

En esta etapa de valoración de los riesgos se identifican y valoran los siguientes riesgos:

Riesgos inherentes.

a) Riesgo de negocio

- Riesgo que existan declaraciones equivocadas materiales.
- Riesgos operativos, sus efectos sobre la información contable.

b) Riesgo de fraude.

- Riesgo que existan declaraciones equivocadas materiales que sean intencionales.

1.1.2. Procedimientos de identificación y valoración de los riesgos

Para obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, el auditor debe aplicar los siguientes procedimientos de valoración del riesgo:

a) Indagación a la administración y a otros en la entidad.

b) Procedimientos analíticos; y

c) Observación e inspección.

Luego de identificar los riesgos y qué tipo de declaración equivocada podrían producir, el siguiente paso es la valoración del riesgo. Se destaca, que es preferible valorar esos riesgos antes de considerar cualquier control interno que mitigue los riesgos. Para cada riesgo identificado se debe considerar:

- La probabilidad de ocurrencia del riesgo.
- El impacto monetario de la ocurrencia del riesgo.

El auditor en la etapa de valoración de los riesgos, debe prestar especial atención a los riesgos de fraude, fundamentalmente porque normalmente son materiales, una vez que han sido identificados los factores de riesgo de fraude, a partir de la valoración del riesgo, el siguiente paso es valorar la probabilidad de ocurrencia del riesgo y si podría resultar en una declaración equivocada material contenida en los estados contables.

Cuando el auditor tiene la intención de usar información sobre la entidad y su entorno obtenida en períodos anteriores, el auditor debe determinar si han ocurrido cambios que pueden afectar la relevancia de tal información en la auditoría actual.

El auditor debe aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno y en la revisión general al final de la auditoría.

Los procedimientos de valoración del riesgo están diseñados para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno. Es un proceso continuo, dinámico de obtener y actualizar y analizar información a través de la auditoría.

1.1.3. Aceptación y continuación del cliente

En esta etapa el auditor debe:

- Identificar y valorar los factores de riesgo que son relevantes para decidir si aceptar o declinar el contrato de auditoría; y
- Acordar y documentar los términos del contrato.

Las normas de control de calidad deben establecer las políticas que las firmas deben desarrollar, implementar y documentar relacionadas con la aceptación y retención del cliente.

Idealmente esas políticas deben abordar temas:

- Nivel de riesgo - tolerancia/apetencia por el riesgo.
- Características del cliente – que no serían aceptables para el profesional.

El profesional establecerá normas en cuanto a la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente, diseñadas para dar seguridad razonable de que solamente iniciará o continuará relaciones con el cliente cuando:

- a) Haya considerado la integridad del cliente.
- b) Es competente para ejecutar el contrato.
- c) Puede cumplir con los requerimientos éticos.

El profesional debe obtener dicha información antes de tomar la decisión.

El auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes relacionados con los contratos de auditoría.

1.2. Planeación y desarrollo de la estrategia de auditoría

1.2.1. Estrategia general de auditoría

El auditor en base al conocimiento del negocio y las particularidades que lo caracterizan, la estructura administrativa contable y el nivel del sistema de control interno, desarrolla la estrategia general de la auditoría; planifica el trabajo, reconociendo que pueden existir declaraciones equivocadas materiales, que hay áreas o tipos de operaciones que son más vulnerables que otras, y que debe realizarse la auditoría de manera que cumpla los objetivos del contrato de una manera efectiva.

El auditor debe desarrollar un plan, para reducir el riesgo de la auditoría, a un nivel bajo que sea aceptable. La estrategia general de la auditoría y el plan de auditoría deben ser revisados y cambiados cuando sea necesario durante el curso de la auditoría.

Debe realizar la valoración del riesgo de declaración equivocada material a nivel estados contables y a nivel de aserciones. La valoración del riesgo a nivel de estados contables puede variar de alto a bajo, y de ahí la respuesta de la auditoría al nivel de riesgo. Un informe de control interno preliminar al cierre del ejercicio, le puede permitir a la administración corregir las deficiencias y bajar el riesgo de auditoría.

La estrategia general de auditoría establece el alcance, la oportunidad, y el rumbo de la auditoría y guía el desarrollo del plan de auditoría. Debe considerar:

- a) Características del compromiso para definir su alcance.
- b) Requisitos de presentación de la información financiera para planificar la duración de la auditoría y la naturaleza de los informes requeridos.
- c) Riesgos inherentes del negocio y de fraude.
- d) Estructura administrativa contable del ente.
- e) Estructura de la tecnología informática (TI).
- f) Si la empresa tiene implementado un sistema de control interno, nivel de desarrollo y ambiente de control.
- g) Resultados de experiencias de auditorías anteriores (controles en los que se puede confiar).
- h) Recursos de personal y habilidades del equipo de auditoría.

Para completar la estrategia general de la auditoría el auditor desarrolla un plan de auditoría que incluirá la descripción de:

- a) La naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos planificados de análisis de riesgos, mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.
- a) La naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos planificados de respuesta a los riesgos identificados.
- b) Otros procedimientos de auditoría planificados que deben llevarse a cabo para cumplir con las NIA.
- c) Definición del plan de auditoría en los aspectos relacionados a:
 - Selección del equipo del contrato
 - Asignación del tiempo
 - Comunicaciones
 - Administración, dirección y supervisión

Documentación: El auditor debe documentar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, incluyendo cualquier cambio significativo hecho durante el contrato de auditoría.

1.2.2. Materialidad

La materialidad se refiere a la significancia que la información de los estados contables tiene para las decisiones económicas de los usuarios, tomadas en base a los estados contables; cuando una declaración equivocada es suficientemente significativa para cambiar o influir en la decisión de una persona informada, ha ocurrido una declaración equivocada material.

En la estructura de información financiera, la materialidad es explicada de la siguiente manera:

- Las declaraciones equivocadas, incluidas las omisiones, se consideran que son materiales si, razonablemente se podría esperar que influya en las decisiones económicas que los usuarios tomen con base en los estados financieros.
- Los juicios sobre la materialidad son afectados por el tamaño (cuantitativas) o la naturaleza (cualitativas) de las declaraciones equivocadas o por la combinación de ambas.
- Los juicios sobre los asuntos que son materiales, se basa en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios tomados como grupo. No se considera el posible efecto que tenga en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden variar ampliamente.

La materialidad no es una cantidad absoluta, siempre es asunto de juicio profesional.

Niveles de materialidad que se requieren

- A nivel de estados financieros como un todo.
- A nivel transacciones, cuentas y declaraciones.

Materialidad y riesgo de auditoría

Cuando mayor sea el riesgo que existan declaraciones equivocadas materiales, la materialidad de la desviación a aceptar debe ser menor (el profesional exige mayor alcance en la prueba, mayor poder de persuasión de la evidencia).

> RDEM = < riesgo de detección que se puede aceptar.

Cuando menor sea el riesgo que existan declaraciones equivocadas materiales, la materialidad de las desviaciones a aceptar puede ser mayor.

< RDEM = > riesgo de detección que se puede aceptar.

1.2.3. Discusiones del equipo de auditoría

Los miembros del equipo del contrato deben discutir la susceptibilidad de los estados contables de la entidad frente a declaraciones equivocadas materiales. Los miembros claves del equipo, se reúnen para definir la ejecución del trabajo, durante el desarrollo para controlar avance, alcance y consideraciones especiales. El revisor del control de calidad del contrato puede asistir a la reunión, pero como observador/consultor, no toma decisiones.

Los miembros del equipo del contrato tienen la responsabilidad continua de discutir:

- Su entendimiento de la entidad a ser auditada.
- Los riesgos de negocio a los cuales la entidad está sujeta.
- Las normas contables aplicables.
- La susceptibilidad de los estados financieros frente a declaraciones equivocadas materiales, incluyendo el fraude.

1.3. Evaluación del sistema de control

1.3.1. Riesgos significativos

El auditor debe determinar cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, riesgos que requieren especial consideración de auditoría, a tales riesgos se les define como “riesgos significativos”.

El auditor deberá determinar si alguno de los riesgos identificados, a su criterio constituye un riesgo significativo. Al aplicar su criterio, el auditor deberá excluir los efectos de los controles identificados que tuviesen relación con dicho riesgo.

Cuando se realiza la valoración de los riesgos a los efectos de la auditoría, es clave en la valoración del riesgo, determinar cuáles riesgos de negocios inherentes y de fraude identificados son, a juicio del auditor significativos. La determinación de cuáles riesgos son significativos se basa en:

- La naturaleza del riesgo.
- Vinculación con el sistema de control interno del riesgo identificado.
- La magnitud probable de declaración equivocada material potencial.
- La posibilidad que ocurra el riesgo.

Al momento de determinar que riesgos se pueden considerar riesgos significativos, el auditor tendrá en cuenta por lo menos lo siguiente:

- Si el riesgo es un riesgo de fraude.
- Si el riesgo tiene relación con recientes hechos significativos, ya sea contables, económicos o de cualquier otra naturaleza y por lo tanto requiere atención específica.
- La complejidad de las operaciones.
- Si el riesgo involucra operaciones significativas con terceros relacionados.
- El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente aquellas mediciones que involucran en alto grado de incertidumbre, y
- Si el riesgo involucra operaciones significativas que se encuentran fuera del curso normal de los negocios de la entidad o que de alguna manera parecen ser inusuales.

Los riesgos significativos tienen relación con:

- Operaciones no rutinarias: son operaciones atípicas por su volumen y naturaleza y por lo tanto son poco frecuentes. Las operaciones rutinarias simples que se procesan de manera sistemática presentan menos probabilidad de generar riesgos significativos.

- Cuestiones de criterio: estimaciones contables para las cuales hay un grado significativo de incertidumbre.

Riesgos de distorsiones significativas para operaciones no rutinarias significativas:

- Mayor intervención de la gerencia para especificar el procedimiento contable.
- Mayor intervención manual para la recopilación y procesamiento de datos.
- Cálculo o principios contables complejos.
- Naturaleza de las operaciones no rutinarias, hecho que puede dificultar a la entidad la implementación de controles eficaces de los riesgos.

Riesgos de distorsiones significativas para cuestiones de criterio:

- Principios contables para estimaciones contables o reconocimiento de ingresos que pueden ser pasibles de distintas interpretaciones.
- El criterio requerido puede ser subjetivo o complejo, o requerir supuestos acerca de los efectos de hechos futuros, por ejemplo: criterios acerca del valor razonable.

Observe que la determinación del riesgo significativo se basa en el riesgo inherente (antes de considerar el control interno relacionado) y no en el riesgo combinado (considerando los riesgos tanto inherentes como de control interno).

Respuesta a los riesgos significativos

Cuando el riesgo es clasificado como que es significativo, el auditor debe responder como se detalla más abajo:

- 1) Se debe evaluar el diseño y la implementación del sistema de control interno, para determinar si el sistema mitiga el efecto de los riesgos identificados.
 - d) Cuando el auditor determina que la administración no ha respondido de la manera apropiada y que existe una debilidad material en el control interno de la entidad:
 - El asunto debe ser comunicado a quienes tienen a cargo el gobierno, para que implementen los controles necesarios para anular los efectos de declaración equivocada material para el futuro.
 - Se deben considerar las implicaciones que tiene para la valoración del riesgo hecha por el auditor para la auditoría y determinar los procesos de auditoría que se pueden requerir para tratar el riesgo valorado.
 - e) Cuando el auditor determina que el sistema de control interno responde de manera apropiada en la prevención de errores y decide confiar en ellos debe probar su funcionamiento.
- 2) No se permite confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.
- 3) Los procedimientos sustantivos analíticos no son respuestas suficientes por sí solos.
- 4) Los procedimientos sustantivos deben responder de manera específica al riesgo identificado, de manera de obtener evidencia de auditoría de alta confiabilidad.

1.3.2. Evaluación del sistema de control interno de la entidad

En la etapa de valoración del riesgo, se realiza la evaluación del sistema de control interno que es relevante para la auditoría con el fin de determinar su funcionamiento, esto incluye determinar si el sistema de control interno cumple con el fin que ha sido diseñado e implementado para prevenir que ocurran declaraciones equivocadas materiales o que las detecte y las corrija luego que hayan ocurrido.

El objetivo de entender el control interno es considerar si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos de negocio y de fraude mediante el establecimiento de controles efectivos.

No todos los controles son relevantes para la auditoría. El control interno que es relevante para la auditoría se relaciona con:

- a. Aquel que afecta la información contable, base de preparación de los estados financieros para uso externo. y
- b. La administración de los riesgos que podrían resultar en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

El entendimiento del control interno le permite al auditor:

- Identificar qué controles no existen.
- Identificar qué controles existen pero no funcionan para prevenir o detectar y corregir riesgos de declaraciones equivocadas materiales.
- Identificar en qué controles confiar.
- Realizar el diseño de procedimientos de auditoría adicionales que sean respuestas a los riesgos valorados.

El control interno solo puede dar seguridad razonable de los objetivos de la administración. Las principales limitaciones incluyen:

- Juicios humanos y fallas humanas como errores y equivocaciones.
- Elusión del control interno por la complicidad de dos o más personas.
- Eludir inapropiado del control interno por parte de la administración.

El auditor debe obtener reconocimiento escrito de la responsabilidad de la administración por el diseño e implementación del control para prevenir, detectar y corregir errores.

El diseño y la implementación del control interno variarán según el tamaño y la complejidad de la entidad. En las PYMES los propietarios-administradores desempeñan funciones que abordan algunos componentes del control interno.

1.3.3. Valoración del diseño e implementación del control interno

La obtención del entendimiento del control interno y la evaluación del diseño y la implementación del control interno se realiza cumpliendo los siguientes pasos:

a) Identificación de los riesgos relevantes para la auditora

El primer paso es identificar los riesgos relevantes que necesitan ser mitigados para prevenir declaraciones equivocadas materiales en los estados contables. Debe tenerse cuidado en evaluar riesgos irrelevantes que constituyen una pérdida de tiempo en la auditoría.

Se debe evaluar los factores de riesgos por proceso de negocio, desde el inicio de las transacciones a través de toda la información contable, luego

- a) Eliminar riesgos no relevantes.
- b) Ajustar la redacción de los factores de riesgos para la entidad particular.
- c) Asegurar que han sido abordadas todas las aserciones relevantes, y
- d) Considerar si existen otros riesgos transaccionales que podrían resultar en una declaración equivocada material si no se mitiga.

Factores de riesgos a nivel de:

- Estados financieros.
- Aserciones.
- Procesos de negocios (riesgo transaccional).

b) Evaluación y documentación del control interno relevante

El segundo paso es documentar los controles internos, el auditor debe asegurar que se ha considerado cada uno de los cinco componentes del control interno, si ellos no son aplicables a ciertas actividades, se deben documentar las razones en un memorando anexo al archivo.

Existe una relación directa entre los objetivos de la entidad y los controles que implementa, para brindar una seguridad razonable sobre su consecución. Los objetivos de la entidad tienen relación con la presentación de la información financiera, las operaciones y el cumplimiento de normas, no todos estos objetivos y controles son relevantes para el análisis de riesgo que realiza el auditor.

Los aspectos que hacen que un control en forma individual o en conjunto con otros sea relevante para la auditoría son:

- Significación.
- La importancia del riesgo conexo.
- El tamaño de la entidad.
- La naturaleza de las operaciones comerciales de la entidad, incluso las características de su organización y titularidad.
- La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
- Los requisitos legales y reglamentarios aplicables.
- Las circunstancias y el componente aplicable de control interno.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que son parte del control interno de la entidad, incluso la utilización de organizaciones de servicios.
- Como un control específico, en forma individual o en combinación con otros, sirve para prevenir o para detectar y corregir distorsiones significativas.

Los controles de la suficiencia y razonabilidad de la información pueden ser relevantes para la auditoría, si el auditor tiene la intención de utilizar dicha información para diseñar y llevar a cabo posteriores procedimientos.

Los controles en materia de operaciones y cumplimientos pueden ser relevantes para la auditoría si se relacionan con datos que el auditor evalúa y utiliza al aplicar procedimientos de auditoría.

El control interno para la protección de activos contra adquisiciones, uso o ventas no autorizadas puede abarcar controles de adecuada información y operativos; normalmente se realizan controles que hacen a la confiabilidad de la presentación de la información contable.

Las formas más comunes de documentación preparada por la administración o por el auditor son:

- Descripciones narrativas o memorandos.
- Diagramas de flujo.
- Una combinación de diagrama de flujo y descripciones narrativas.
- Cuestionarios y listas de verificaciones.

Cuando el auditor se encuentre recabando información sobre los controles relevantes para la auditoría, evaluará el diseño de los controles y determinará si han sido implementados o no, realizando otros procedimientos además de la indagación al personal de la entidad.

No tiene sentido relevar un control que no se aplica, y un control mal diseñado significa una debilidad de control de la entidad.

Los procedimientos de análisis de riesgo para obtener elementos de juicio de auditoría sobre el diseño e implementación de los controles relevantes pueden incluir:

- Indagación al personal de la entidad.
- Observar la aplicación de controles específicos.
- Inspeccionar documentos e informes.
- Rastrear operaciones a través del sistema informático relevante para la presentación de información financiera.

Sin embargo las indagaciones por sí solas no son suficientes para tales propósitos.

La documentación debe ser actualizada cada año, los cambios en los controles a nivel de entidad pueden tener un efecto significativo en la efectividad de los otros controles y puede afectar la relevancia de la información obtenida en auditorías anteriores.

c) Valoración del diseño y de la implementación del control interno

Evaluar el diseño de un control involucra tener en cuenta si dicho control, de manera individual o en combinación con otros, es capaz de prevenir, o detectar y corregir distorsiones significativas de manera efectiva.

La implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está usando.

Este tercer paso consiste en reunir toda la información obtenida y mapear los controles identificados e implementados para los factores de riesgos identificados. Es materia de juicio profesional determinar si los controles identificados son capaces de prevenir o detectar y corregir declaraciones equivocadas materiales. En este paso el auditor

determina en qué controles va a confiar en su trabajo de auditoría de los estados financieros.

Una vez relevados y mapeados todos los controles que son relevantes para la auditoría, se procede a realizar pruebas para comprobar que en la realidad los controles se ejecutan tal cual fueron diseñados. Este trabajo es importante porque cuando se relevan los controles, el encuestado informa cómo debería realizarse el control y no cómo se desarrolla en la realidad. Con esto se cierra el relevamiento del sistema de control interno, y queda listo para su valoración a los efectos de los objetivos de la auditoría.

Para cada factor de riesgo identificado en la matriz, se debe registrar los controles que la entidad posee para prevenir o detectar la ocurrencia de tales errores.

De la valoración del diseño de los controles, se determina qué controles que deberían estar diseñados e implementados y no lo están, esto constituye una falla de control interno que afecta el plan de auditoría.

La valoración del sistema de control interno, que permite identificar las deficiencias de diseño de control, de implementación del control y del resultado de las pruebas de controles, puede resumirse como sigue:

- Diseño de control
¿Han sido diseñados controles que mitigan los riesgos identificados de declaración equivocada material?
- Implementación del control
¿Los controles diseñados están actualmente en operación?
Los recorridos del sistema de control deben ser realizados cada año para identificar cualesquiera cambios en los sistemas.
- Pruebas de controles
¿Los controles operaron efectivamente durante el período de tiempo especificado?
No hay requerimiento para probar los controles pero ello debe ser considerado como una manera efectiva para lograr los objetivos de la auditoría.

Debilidades materiales en el control

El auditor debe comunicarse con la administración del ente, con el fin de informar las debilidades de control identificadas y evaluar su efecto sobre la programación de las pruebas de auditoría.

Valoración de los riesgos de declaración equivocada material

La valoración de los riesgos de declaración equivocada material es el paso final de la fase de auditoría de valoración del riesgo.

La información obtenida, a partir de desarrollar los procedimientos de valoración del riesgo, sobre los factores de riesgos (*riesgos inherentes de negocio y de fraude*) y la mitigación de los riesgos de control (*riesgos de control*), se reúnen para valorar los riesgos de declaración equivocada material a:

- Nivel de estado financiero. y

- Nivel de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.
- A nivel de los estados contables:

Se refieren a los estados financieros en su totalidad y pueden afectar a varias aseveraciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos identificables con aseveraciones en relación con clases de operaciones, saldos de cuentas o informaciones. Los riesgos en relación con los estados financieros suelen ser especialmente relevantes para la consideración de los riesgos de distorsiones significativas debido a fraude.

Los riesgos en relación con los estados financieros pueden derivar en particular de un débil entorno de control (aunque pueden derivar de otros factores tales como condiciones económicas recesivas).

La comprensión del auditor del control interno puede generar dudas acerca de la posibilidad de auditar los estados financieros de una entidad, por ejemplo:

- Dudas sobre la integridad de la gerencia.
- Dudas sobre el estado y la confiabilidad de los registros contables.

- A nivel de las aseveraciones

Se deben considerar los riesgos de distorsiones significativas en relación con las aseveraciones para:

- Tipos de operaciones.
- Saldos de cuentas, y
- Transacciones.

Ya que considerados ayudan a determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes.

Al manifestar que los estados financieros han sido confeccionados de conformidad con el marco aplicable de presentación de información financiera, de manera implícita o explícita la gerencia hace aseveración en relación al:

- Reconocimiento,
- Medición,
- Presentación, y
- La información de los distintos elementos de los estados financieros e informaciones conexas.

Las aseveraciones relacionadas con posibles declaraciones distorsionadas se encuentran dentro de las tres siguientes categorías y pueden tener las siguientes formas:

- a) Aseveraciones sobre clases de operaciones y eventos correspondientes al período que se está analizando.
 - Existencia y titularidad.
 - Integridad.

- Razonabilidad - Las operaciones han sido registradas de manera apropiada.
- Corte – Las operaciones han sido registradas en el período correcto. (Integridad)
- Clasificación – Las operaciones han sido registradas en las cuentas apropiadas.
- b) Aseveraciones sobre saldos de cuentas al finalizar el período
 - Existencia – Los activos, pasivos y participaciones accionarias existen.
 - Derechos y obligaciones – La entidad posee y controla los derechos de los activos y el pasivo está constituido por las obligaciones de la entidad.
 - Integridad.
 - Valuación y asignaciones – Medición y asignación correcta.
- c) Aseveraciones sobre la presentación y la información (que debe incluir los estados financieros).
 - Existencia del hecho y derechos y obligaciones (existencia y titularidad).
 - Integridad.
 - Clasificación y comprensibilidad – La información se encuentra presentada y descrita de manera apropiada y se encuentra claramente expresada.
 - Razonabilidad y valuación.

El auditor puede hacer uso de las aseveraciones de la manera descrita o de otra manera, siempre y cuando todos los aspectos descritos sean cubiertos.

Esta valoración constituirá la base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos adicionales de auditoría a ser desarrollados y que respondan a los riesgos identificados.

La valoración del riesgo no termina en este punto. Se puede obtener nueva información en la medida que se desarrolle la auditoría, identificando nuevos riesgos o fallas de funcionamiento del control interno. Cuando esto ocurra la valoración original del riesgo debe ser revisada y considerar el impacto sobre la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos adicionales de auditoría.

2. Respuesta al riesgo

En esta etapa el auditor responde a los riesgos identificados de declaración equivocada material, desarrollando una planificación que permita reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable. Para completar esta fase el auditor debe desarrollar los siguientes pasos:

1. Diseñar procedimientos de auditoría adicionales.
2. Aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

2.1. Diseño de procedimientos de auditoría adicionales

2.1.2. Plan desarrollado de auditoría

- La estrategia general de auditoría se refiere a la planificación que surge luego de que se toma conocimiento del ente, es decir luego de evaluar los riesgos de negocio.

- El plan de auditoría se refiere a la planificación luego de la evaluación del riesgo. El plan detallado debe vincular el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría con los riesgos valorados que se abordaron durante la fase de la auditoría relacionada con la valoración del riesgo.

Respondiendo a los riesgos valorados

La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría deben:

- Responder a los riesgos valorados (identificados durante el proceso de valoración del riesgo).
- Reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable; y
- Responder a los riesgos valorados de declaración equivocada material para cada clase material de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones.

La información básica y las consideraciones que se necesitan para diseñar los procedimientos adicionales de auditoría incluyen:

1. Naturaleza de los riesgos valorados.
Para medir la naturaleza de un riesgo y su poder de generar una declaración equivocada material, se debe considerar:
 - Qué naturaleza tiene el riesgo - las aserciones vinculadas.
 - Qué tan significativo es el riesgo valorado - su impacto material.
 - Qué tan probable es la ocurrencia del riesgo valorado.
 - Cuál es la respuesta de la administración - capacidad de control interno para mitigar el riesgo involucrado.
2. Uso de la pruebas de los controles.

Hay dos asuntos a considerar cuando se determina que se puede descansar en el control interno.

- a) ¿Es eficiente probar el control interno?
Si existe un sistema de control interno y este funciona bien, se puede probar el funcionamiento de los controles para depositar confianza en la efectividad de los mismos para prevenir y detectar y corregir declaraciones equivocadas materiales.
Evaluar qué pruebas sustantivas podrían reducirse mediante la aplicación de pruebas de los controles.
No se debe dar crédito a la operación efectiva de los controles que no hayan sido probados.
 - b) ¿Existen aserciones que solamente pueden ser abordadas efectivamente mediante las pruebas de los controles?
Para un caso muy especial de procesos altamente automatizados, con pocos rastros. Si tal control interno no se considera confiable o está ausente, el auditor tendrá que determinar si es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.
3. Otros procedimientos de auditoría básicos o requeridos.
Otros procedimientos requeridos por las normas.

El auditor debe responder a los riesgos identificados con los siguientes procedimientos:

- Procedimientos de valoración del riesgo.
- Pruebas de la efectividad de la operación del control interno, y
- Procedimientos sustantivos. Esto incluye pruebas de detalle y procedimientos sustantivos analíticos.

La respuesta apropiada ante la valoración de los riesgos valorados puede contener una combinación de procedimientos tales como pruebas de los controles y procedimientos sustantivos.

Del resultado de los procedimientos desarrollados el auditor define los procedimientos a aplicar, su naturaleza, alcance y oportunidad. Debe documentar el Plan detallado de auditoría.

2.2. Aplicación de procedimientos de auditoría adicionales

2.2.1. Prueba de los controles

Cuando el auditor decide depositar confianza en el control interno de la empresa, debe probar su funcionamiento, para ello aplica las “Pruebas de los controles”.

Aplica pruebas de los controles cuando:

- El auditor considera que no es posible reducir el riesgo de declaración equivocada material con la aplicación de pruebas sustantivas. o
- El auditor decide confiar en el control interno del ente, desarrolla pruebas de los controles, para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los controles estuvieron operando efectivamente en todos los momentos relevantes durante el período sometido a auditoría.

Las pruebas de los controles deben ser diseñadas para obtener evidencia de auditoría respecto de:

- Si los controles identificados funcionaron adecuadamente durante el período bajo examen, si en algún período parcial se aplicaron otros controles, cada sistema de control interno debe ser considerado por separado.
- La consistencia con la cual se aplicaron los controles internos, y
- Por quién y por qué medios fueron aplicados los controles.

Debido al ambiente de control que se encuentra en muchas PYMES, a menudo será más efectivo para el auditor aplicar procedimientos sustantivos, que estén respaldados por pruebas de los controles cuando sea necesario.

Diseño de las pruebas de los controles

Se diseñan las pruebas de los controles, aplicando según la naturaleza del control, procedimientos adecuados, para obtener evidencia del efectivo y adecuado funcionamiento del control.

Los procedimientos a aplicar para probar la efectividad de la operatoria pueden consistir en las siguientes:

- Indagación al personal.
- Inspección de la documentación relevante.
- Observación de las operaciones de la compañía.
- Volver a realizar la operación del control.

Las pruebas de los controles pueden aplicarse a nivel de entidad y a nivel de procesos de negocios.

Es preferible probar los controles a nivel de entidad al inicio del proceso de auditoría, porque puede afectar la planificación, afectando la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría planeados.

No tiene valor probar controles que no sean confiables. Por lo general se diseñan las pruebas de los controles para que no se encuentren excepciones, de lo contrario el tamaño de la muestra debería ser mucho más grande.

Se debe determinar que constituye una desviación de control. Cuando se diseñan las pruebas de los controles, debe gastarse tiempo para definir exactamente que constituye un error o una excepción a la prueba.

Factores a considerar en la valoración de la confiabilidad de los controles.

- Es posible que la administración haya eludido los controles.
- Hay algún proceso manual en el control propenso a error.
- Es posible la segregación de funciones.
- Hay un ambiente de control débil.
- Hay controles de TI.
- Es pobre el monitoreo continuo del control interno.
- Hubo cambio de personal durante el periodo que se está evaluando.
- Han cambiado circunstancias que justifique cambio en los controles.

Controles internos indirectos

Un control interno indirecto son controles de los cuales dependen otros controles, por ejemplo:

- Revisiones de los reportes por parte de la administración,
- Información no financiera producida mediante procesos separados,
- El tratamiento de excepciones.

Cuando sea usado se debe obtener evidencia de la efectividad de la operación del control interno indirecto.

Controles automatizados

Hay algunos casos en que las actividades de control son realizadas por el computador y no existe documentación de respaldo. En estos casos el auditor tiene que volver a realizar el control para asegurarse que los controles de la aplicación del software están funcionando tal y como fueron diseñados.

Otro enfoque es usar lo que se denomina “Técnicas de auditoría asistidas por computadoras o CAATs”, por ejemplo: importar el archivo de datos de la entidad y luego probarlos, tales programas a menudo ofrecen evidencias de auditoría que se necesita.

Oportunidad de las pruebas de los controles

La prueba de los controles puede ofrecer evidencia de la operación efectiva:

- En un punto particular del tiempo (esto es, conteo de inventario físico); o
- Durante el período de tiempo tal como el período sometido a auditoría.

Cuando se realiza prueba de los controles antes del final del período, el auditor debe diseñar que evidencia adicional requiere para cubrir el período restante; esta evidencia puede ser obtenida mediante la aplicación de procedimientos o mediante la prueba del monitoreo que la entidad hace respecto del control interno

Cuando sea eficiente, debe aplicarse las pruebas de los controles al mismo tiempo que la evaluación del diseño e implementación de los controles.

Pruebas rotativas del control

Si el auditor planea confiar en las pruebas de los controles realizadas en el ejercicio anterior, debe evaluar los cambios ocurridos con posterioridad a la auditoría anterior; mediante indagaciones, observaciones o inspecciones.

Si el auditor planea confiar en controles que hayan cambiado después que fueron probados por última vez, los debe probar.

Si el auditor planea confiar en controles que no hayan cambiado después que fueron probados por última vez, debe probarlos una vez cada tres auditoría.

Cuando haya un número de controles probados en auditorías anteriores, en los cuales el auditor decide confiar, debe probar la efectividad de la operación de algunos de ellos en cada auditoría.

La confianza en la evidencia obtenida en auditorías anteriores normalmente no sería aplicable en las siguientes situaciones:

- Se requiere confianza para mitigar un riesgo significativo.
- Ha cambiado el control interno.
- Existe un ambiente de control débil.
- Es pobre el monitoreo continuo del control interno.
- Hay un elemento manual significativo para la operación de los controles relevantes.
- Han ocurrido cambios en el personal que afectan de manera significativa las aplicaciones débiles o ineficientes.

En general:

- A más alto sean los riesgos de declaraciones equivocadas materiales, o
- Mayor sea la confianza puesta en el control interno,

Más corto debe ser el período entre las pruebas de los controles.

Extensión de las pruebas de los controles

El objetivo de la prueba es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que el control interno operó efectivamente durante el período de confianza.

Cuando se diseñan los procedimientos de auditoría, puede ser útil considerar dos niveles de confianza a alcanzar a partir de las pruebas de los controles:

- Un nivel alto de confianza (nivel bajo del riesgo que permanece); y
- Un nivel moderado de confianza (nivel moderado del riesgo que permanece).

Si la evidencia primaria viene de la prueba de los controles, entonces se requiera un nivel alto de confianza. Si se combinan las pruebas de los controles con procedimientos sustantivos, un nivel bajo de confianza (moderado), puede ser todo lo que se requiera.

Como una guía para definir la extensión de las pruebas el manual de la IFAC considera que deben tenerse en cuenta los siguientes puntos:

Cuando el muestreo estadístico es usado para evaluar la efectividad del control interno, el tamaño de la muestra no debe variar en proporción al crecimiento del tamaño de la población. Una muestra al azar, tan pequeña como de 30 ítems, que no presente ninguna desviación, puede proveer un alto nivel de confianza de que el control interno está operando efectivamente.

Para distintos niveles de desviación que se presenten, debe definirse que acción seguir para obtener la prueba de auditoría. Un simple plan que puede ser usado es el siguiente, basado en el 95% de confiabilidad (con un 5% de desviación).

- Para una muestra de 10 ítems:
 - Sin ninguna desviación: se obtiene un moderado nivel de seguridad.
 - Con una desviación: no se obtiene ningún nivel de seguridad
- Para una muestra de 30 ítems:
 - Sin ninguna desviación: se obtiene un alto nivel de seguridad.
 - Con una desviación: se obtiene un moderado nivel de seguridad, y
 - Con más de una desviación: no se obtiene ningún nivel de seguridad
- Para una muestra de 60 ítems:
 - Con una desviación: se obtiene un alto nivel de seguridad.
 - Con dos desviación: se obtiene un moderado nivel de seguridad, y
 - Con más de una desviación: no se obtiene ningún nivel de seguridad

Documentación

Los detalles de las pruebas de los controles propuestas se deben documentar.

2.2.2. Procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos

- Son usados para obtener evidencia con relación a toda clase de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que sean materiales.
- Son diseñados para que sean respuestas a los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aserción.

Tipos de procedimientos sustantivos

- Pruebas de detalle
- Procedimientos sustantivos analíticos

Extensión de los procedimientos sustantivos

- Cuando mayor sea el riesgo de declaración equivocada material mayor la extensión de los procedimientos sustantivos que se requieren.
- Cuando se resolvió confiar en el control interno, se puede planear incrementar las pruebas sustantivas como resultado no satisfactorio de la evaluación.

Uso de la formación de la opinión

Luego de la terminación de la auditoria, se requiere que el auditor use los procedimientos analíticos para ayudar a evaluar la presentación general del estado financiero. Esto permite determinar si los estados contables tomados en su conjunto son consistentes con el entendimiento que el auditor tiene respecto de la entidad

Documentación de auditoria

El auditor debe preparar documentación de la auditoria, que ofrezca:

- Un registro suficiente y apropiado de la base para el reporte del auditor; y
- Evidencia que la auditoria fue ejecutada de acuerdo con las normas de auditoría y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.

3. Presentación de reportes

Para completar esta fase el auditor debe desarrollar los siguientes pasos:

1. Evaluar la evidencia de auditoría obtenida.
2. Preparar el reporte del auditor.

3.1. Evaluar la evidencia de auditoría obtenida

Una vez finalizada la auditoria se procede a comprobar:

- El cumplimiento del programa de auditoría.
- Si los niveles establecidos de materialidad necesitan ser revisados.
- Si la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada para reducir a un nivel bajo que sea aceptable los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados contables.
- Evaluación de las declaraciones equivocadas.
- Comunicación con quiénes tienen a cargo el gobierno.

3.1.1. Preparar el reporte del auditor

El reporte del auditor

En base a las evidencias obtenidas se emite el informe del auditor.

Evaluación de las conclusiones

La etapa final del proceso de auditoría es evaluar las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida, que constituirá la base para la formación de la opinión sobre los estados contables y presentar un reporte del auditor que esté preparado en forma apropiada.

Emisión del informe del auditor

El auditor como resultado de la auditoria de un conjunto completo de estados contables de propósito general, preparados de acuerdo con el marco de referencia de información financiera destinado a lograr una presentación razonable, emite el informe del auditor independiente.

CAPITULO III

RESUMEN

EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

COMO HERRAMIENTA EN LAS AUDITORIA DE ESTADOS CONTBALES

Enfoque metodológico de la auditoría externa de estados contables

El desarrollo eficiente y eficaz de la auditoría externa de estados contables depende de la idoneidad profesional y del cumplimiento de las normas de auditoría vigentes. La idoneidad profesional es un aspecto subjetivo del conocimiento del profesional actuante, que se pone de manifiesto en el desarrollo de su trabajo, que le permite lograr los objetivos buscados de una manera razonable.

El cumplimiento de las normas, además de aportar el marco de referencia para el desarrollo del trabajo de auditoría externa de estados contables, aporta el enfoque metodológico del trabajo que es lo que permite el desarrollo de la auditoría en una forma eficaz.

El enfoque metodológico de la auditoría externa de estados contables, contiene una estrategia que permite desarrollar el trabajo de auditoría de una manera más eficaz y eficiente, ello se logra cumpliendo los siguientes pasos:

1er. Paso: Conocimiento de la entidad y su entorno

Se identifican los riesgos de negocio y de fraude a nivel de estados contables.

En base a dicho conocimiento se define la "Estrategia general de la auditoría".

2do. Paso: Evaluación del sistema de control interno

Se obtiene evidencia del funcionamiento de los controles, comprobándose que se ejecutan tal cual fueron diseñados para prevenir, detectar y corregir riesgos de declaración equivocada material. El resultado de este trabajo le permite al auditor

- Identificar qué controles no existen.
- Identificar qué controles existen pero no funcionan para prevenir o detectar y corregir riesgos de declaraciones equivocadas materiales.
- Identificar en qué controles confiar.
- Realizar el diseño de procedimientos de auditoría adicionales que sean respuestas a los riesgos valorados.

Esta información afecta la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

En base a dicho conocimiento se define el "Plan de auditoría".

3er. Paso: Aplicación de las pruebas sustantivas

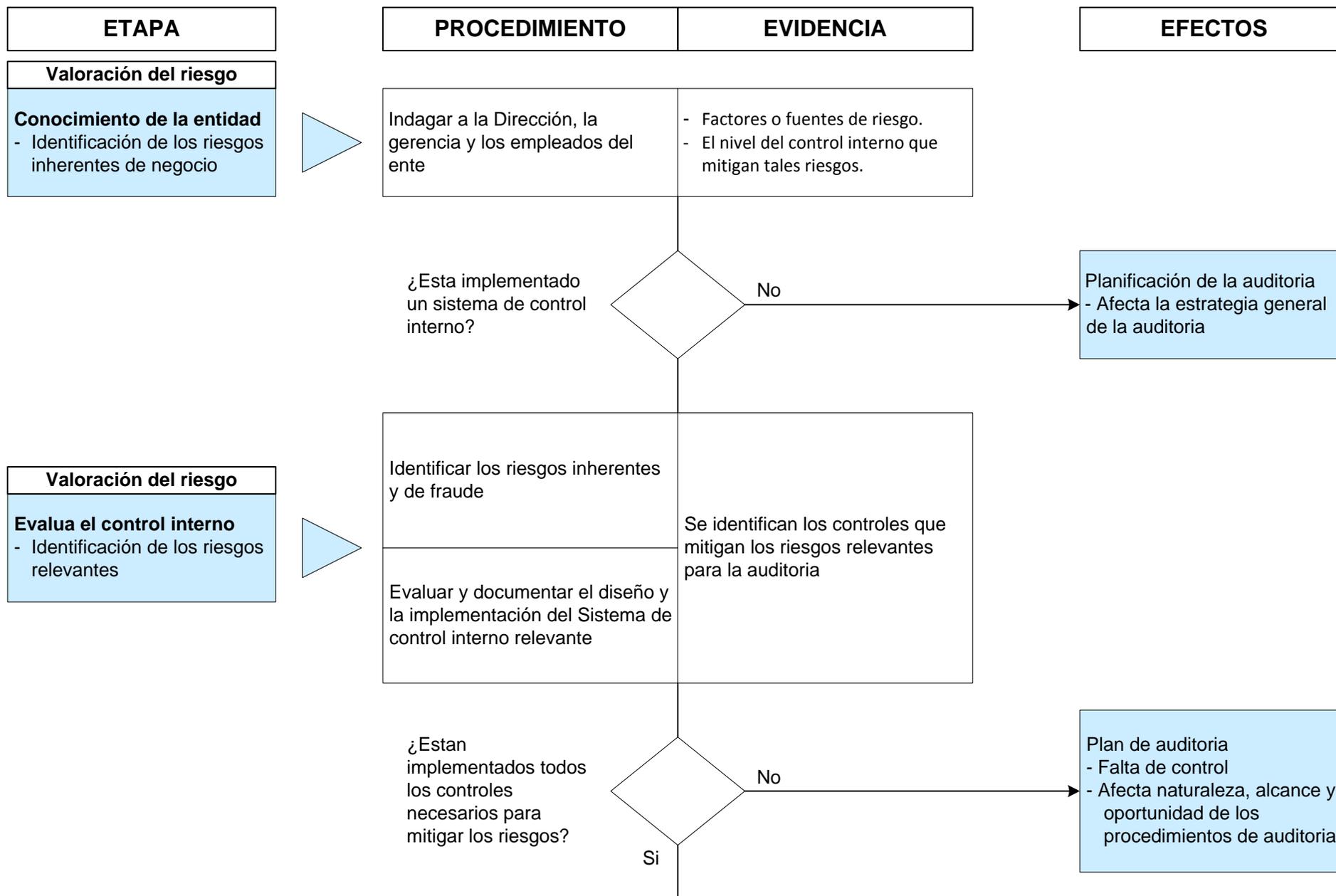
- Pruebas sustantivas analíticas, y
- Pruebas de detalles.

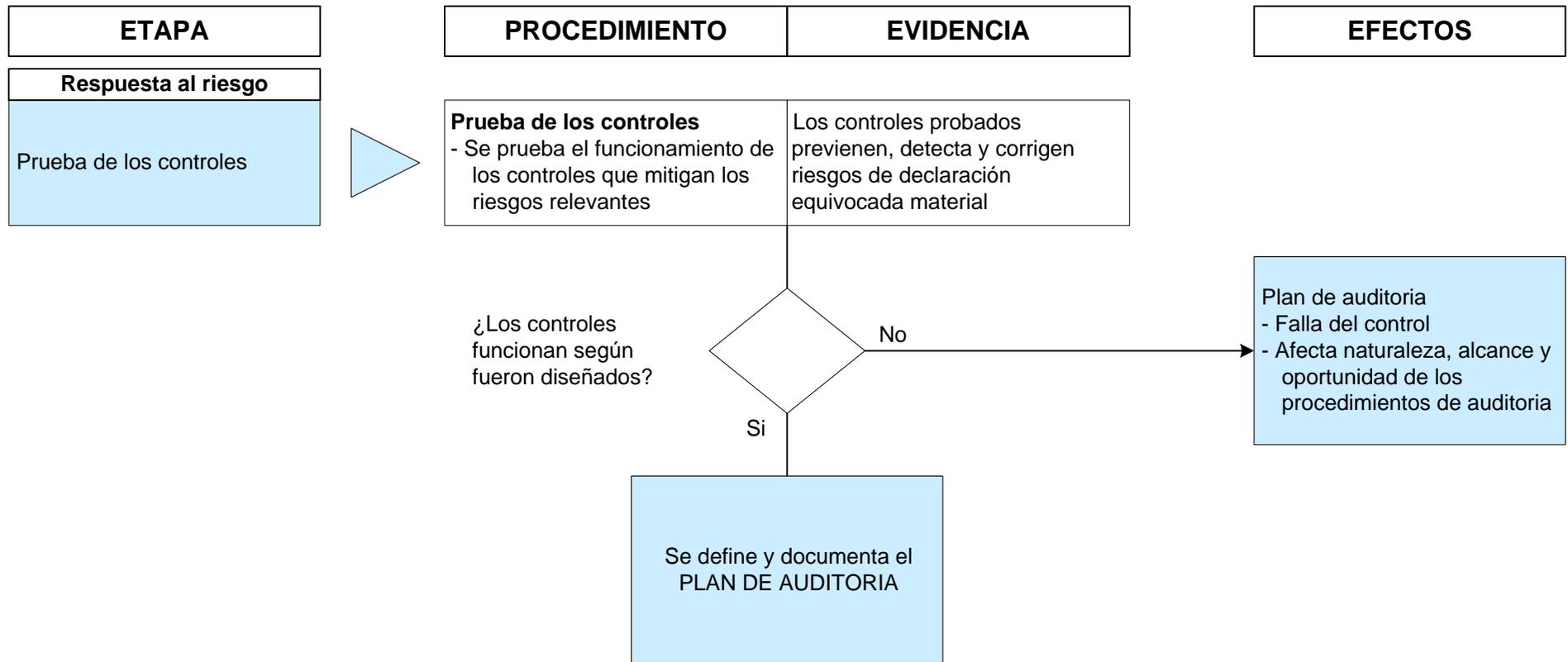
Con esta estrategia haciendo uso de procedimientos globales como:

- Conocimiento del ente y su entorno,
- Evaluación del sistema de control interno, y
- Pruebas analíticas sustantivas.

Se obtiene la mayor cantidad de evidencias, válidas y suficientes, que en los estados contables no existen declaraciones equivocadas materiales.

Y, se limita el uso de los procedimientos sustantivos – Pruebas de detalles – para la comprobación específica de transacciones, saldos de cuentas e informaciones.





Índice bibliográfico

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), Normas de Auditoría, (26/09/1.985).

JUNTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO DE LA IFAC (INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD – IAASB), Norma Internacional de Auditoría 315 (NIA 315): Identificación y evaluación de los riesgos de error material a través del entendimiento de la entidad y su entorno, (s.d.).

Antonio Juan Lattuca – 3ra. edición, Setiembre 2008

Coopers & Lybrand, Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), (1.992).

Guía para compañías pequeñas que informan sobre el control interno en los Estados Financieros (Informe COSO para PyMEs).

The Canadian Institute of Chartered Accountants, Informe CoCo, (s.d.).