

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



**“GUÍA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE INGRESOS ORDINARIOS EN
RESPUESTA A LOS RIESGOS IDENTIFICADOS EN EMPRESAS COMERCIALES DEL SECTOR
PRIVADO”**

TRABAJO DE INVESTIGACION PRESENTADO POR :

CALDERÓN MUNGUÍA, ROXANA CAROLINA
PEREIRA MENJIVAR, YENNIFER ALEXANDRA
VÁSQUEZ ARGUETA, LUIS ERNESTO

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

AGOSTO, 2016.

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMERICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Lic. José Luis Argueta Antillón
Secretaria	:	Dra. Ana Leticia Zavaleta de Amaya
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Lic. Nixon Rogelio Hernández Vázquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licenciada María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Asesor Director	:	Licenciado Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Asesor Especialista	:	Licenciado Héctor Alfredo Rivas Núñez
Jurado Examinador	:	Licenciado Edgar Ulises Mendoza Licenciado Jorge Alberto Ramírez Monterrosa Licenciado Héctor Alfredo Rivas Núñez

Agradecimientos

Dedico este trabajo de investigación primeramente a DIOS, a la Virgen María bajo la advocación de Nuestra Señora Reina de los Mártires, por haberme permitido llegar hasta este punto y haberme dado salud para lograr mis objetivos, además de su infinita bondad y amor. A mis padres por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, en toda mi educación, tanto académica, como de la vida, por su incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo. A mis compañeros de estudio, a mis maestros y amigos, quienes sin su ayuda nunca hubiera podido culminar este proceso. A todos ellos se los agradezco desde el fondo de mi alma; porque todo este trabajo no habría sido posible sin ustedes.

Roxana Carolina Calderón Munguía

A Dios porque me permitió llegar hasta aquí Todo se lo debo a Él, por sus bondades y bendiciones en este largo camino que sin su misericordia no hubiera sido posible, a mi tía Doris Menjivar por su apoyo y amor incondicional por ser mi ayuda y fortaleza en todo momento, a mi padre Juan Menjivar y abuela Francisca Menjivar (Que Dios los Tenga en su Gloria) que me formaron con buenos sentimientos, hábitos y valores, lo cual me ayudo a salir adelante en los momentos más difíciles, a mi familia en general y amistades, a los docentes de la Facultad de Economía por ser parte de nuestra formación profesional, a mis compañeros de trabajo de investigación porque juntos emprendimos este camino que hoy culminamos con éxito.

“Por tanto, no tengan miedo, pues yo soy su Dios y estoy con ustedes. Mi mano victoriosa les dará fuerza y ayuda; mi mano victoriosa siempre les dará su apoyo.” (Isaías 41:10)

Yennifer Alexandra Pereira Menjivar

A Dios todo poderoso por su amor, protección, sabiduría y concederme terminar la carrera Universitaria, a mis padres que con su esfuerzo lograron sacarme adelante y me brindaron su apoyo incondicional, ayudándome de esta manera completar una etapa de mi vida, a mis hermanos por apoyarme en todo momento, a mis compañeros y amigos que estuvieron pendientes y apoyándome, así mismo a los catedráticos y asesores de la Universidad que con sus enseñanzas y orientaciones influyeron para que lograra superar los retos para salir adelante.

Luis Ernesto Vásquez Argueta

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPITULO I: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL	1
1.1 Antecedentes	1
1.2 Conceptualización	2
1.3 Control interno	7
1.3.1 Clasificación del control interno	7
1.3.2 Elementos del control interno	8
1.3.3 Tipos de control interno	8
1.3.4 Métodos para evaluar el control interno	9
1.4 El control interno como herramienta en las auditorías estados contables	12
1.5 El enfoque basado en el riesgo	14
1.5.1 Valoración del riesgo	15
1.5.2 Respuesta al riesgo	15
1.5.3 Presentación de reportes	15
1.6 Evaluación de riesgo	18
1.6.1 Identificar y evaluar transacciones importantes	19
1.6.2 Transacciones rutinarias	19
1.6.3 Transacciones no rutinarias	20
1.6.4 Registro de estimación	20
1.7 Normativa técnica contable sobre control interno	21
1.7.1 Norma Internacional de contabilidad 18 Ingresos de actividades ordinarias	21
1.7.2 Control interno: COSO IV	21
1.8 Norma Internacional de Contabilidad 18 y la Sección 23 "Ingresos de actividades ordinarias"	22
1.9 Normativa técnica de auditoría sobre control interno	23
1.10 Marco legal	31

1.10.1 Código de Comercio	31
1.10.2 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	32
1.10.3 Código Tributario	32
1.10.4 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios (IVA)	33
1.10.5 Ley de Impuesto Sobre la RENTA	33
CAPITULO II: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	36
2.1 Tipo de estudio e investigación	36
2.1.1 Tipo de investigación	36
2.1.2 Tipo de estudio	36
2.2 Unidad de análisis	36
2.3 Universo y muestra	37
2.4 Instrumentos y técnicas utilizadas en la investigación	39
2.5 Procesamiento de datos	39
2.6 Análisis e interpretación de los datos procesados	39
2.7 Diagnóstico de la investigación	57
CAPÍTULO III: PROPUESTA DE UNA GUIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO PARA EL AREA DE INGRESOS ORDINARIOS EN RESPUESTA A LOS RIESGOS IDENTIFICADOS.	59
3.1 Justificación de la propuesta	59
3.2 Estructura y forma en la que será abordada la guía, así como las consideraciones para su comprensión.	60
3.3 Desarrollo de la guía de estudio y evaluación del control interno de ingresos ordinarios en respuesta a los riesgos identificados en empresas comerciales.	61
3.3.1 Evaluar la aceptación o continuación del trabajo	61
3.3.1.1. Contratación de los servicios.	66
3.3.2. Planificación de la estrategia de auditoría	70
3.3.2.1 Conocimiento específico de la entidad.	70
3.3.3. Evaluación del sistema de control	76
3.3.3.1. Riesgos significativos	76
3.3.3.2. Evaluación del sistema de control de los ingresos.	78
3.3.3.3. Estrategia general de auditoría	86

I. Materialidad	92
II. Discusiones del equipo de auditoría	94
3.3.3.4. Respuesta a los riesgos significativos	96
I. Evaluación del sistema de control interno de la entidad	99
II. Valoración del diseño e implementación del control interno	100
3.3.4. Respuesta al riesgo	117
3.3.4.1 Diseño de procedimientos de auditoría adicionales	117
I. Plan desarrollado de auditoría	117
II. Respondiendo a los riesgos valorados	119
III. Aplicación práctica de algunos procedimientos de auditoría	122
3.3.4.2. Aplicación de procedimientos de auditoría adicionales	122
I. Prueba de los controles	122
II. Diseño de las pruebas de los controles	123
III. Controles internos indirectos	124
IV. Controles automatizados	124
V. Oportunidad de las pruebas de los controles	124
VI. Pruebas rotativas del control	125
VII. Extensión de las pruebas de los controles	125
VIII. Documentación	127
IX. Procedimientos sustantivos	127
X. Uso de la formación de la opinión	127
XI. Documentación de auditoría	127
CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	134
4.1 Conclusiones	134
4.2 Recomendaciones	134
BIBLIOGRAFÍA	136
ANEXOS	137
INDICE DE ESQUEMAS	
Esquema N° 1 Organigrama de la empresa	75
Esquema N° 2: Estructura del cuestionario de control interno	79

INDICE DE CUADROS

Cuadro N° 1: El control interno bajo el enfoque COSO	5
Cuadro N° 2: Cédula de Indagaciones	81
Cuadro N° 3: Clasificación del riesgo	85
Cuadro N° 4: Factores para obtener información	87
Cuadro N° 5: Implicaciones de la valoración del riesgo	89
Cuadro N° 6: Consideración de la información obtenida	90
Cuadro N° 7: Estrategia general de auditoría	91
Cuadro N° 8: Discusiones del equipo de auditoría	94
Cuadro N° 9: Riesgos significantes	97
Cuadro N° 10: Matriz de Diseño de control	105
Cuadro N° 11: Documentación del control interno a nivel de entidad	107
Cuadro N° 12: Documentación del control interno general de TI	108
Cuadro N° 13: Indagaciones hechas al personal que procesa la transacción	111
Cuadro N° 14: Niveles de riesgos valorados	116

INDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Encuesta	136
-------------------	-----

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo está enfocado en el mejoramiento del estudio y evaluación del control interno de ingresos ordinarios en respuesta a los riesgos identificados en empresas comerciales del sector privado.

Los objetivos establecidos en este trabajo son: proponer una guía de auditoría basada en Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), para el entendimiento y ejecución de la evaluación del control interno en el área de ingresos ordinarios, con el fin de dar respuesta a los riesgos identificados y evaluados por parte del auditor.

De acuerdo a este estudio se determinó que a pesar de que existe información sobre el estudio y evaluación del control interno, hay varios aspectos que no se logran identificar al momento de realizar la auditoría, por lo que resulta necesario una guía para ser utilizada como un instrumento de apoyo y facilitar así a los auditores externos en la ejecución de las auditorías.

La metodología utilizada fue el hipotético deductivo y se partió de lo general a lo específico buscando obtener un panorama global de la situación del estudio y evaluación de control interno en el área de ingresos ordinarios, así mismo se ejecutó en la investigación bibliográfica la cual corresponde a la elaboración del marco teórico, técnico y legal.

Además, en las visitas de campo se utilizó como técnica de investigación la encuesta, utilizando un cuestionario para obtener información de las firmas de auditoría.

La información se obtuvo de forma documental por medio de la consulta de libros y textos relacionados a la temática y de campo utilizando la herramienta del cuestionario para la recopilación de la información, el cual se dirigió a las firmas de auditoría que están ubicados en el municipio de San Salvador; luego se tabulo y analizo la información recopilada se concluyó que en ocasiones durante la ejecución de la auditoría no se ejecutan los procedimientos adecuados debido a un mal estudio y evaluación del control interno, por lo cual se sugiere que se tome las medidas correspondientes y se valore las circunstancias para poder dar la respuesta adecuada a los riesgos identificados y valorados haciendo uso de herramientas auxiliares para dicho fin.

La propuesta planteada sobre el control interno para el área de ingresos ordinarios está enfocada en ilustrar de una manera más práctica para poder ayudar a las firmas en el desarrollo de sus encargos de auditoría, facilitando al auditor en alguna medida la labor al seguir un programa coherente y estructurado lógicamente según normativa internacional, que le permita formarse juicios de valor sobre los resultados de su auditoría, permitiendo al mismo tiempo detectar incorrecciones materiales y fallas del control interno de la entidad; así como la revelación inadecuada o errónea de los registros contables que ha realizado la entidad al preparar sus estados financieros.

Por lo cual, el profesional puede auxiliarse de esta investigación para el estudio y evaluación del control interno y así poder dar respuesta a los riesgos identificados y valorados para el área de ingresos ordinarios, tomando siempre como base técnica las Normas Internacionales de Auditoría.

INTRODUCCIÓN

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 financieros constituyen el objeto del examen en la auditoría externa, esta relación entre ambos muestra la importancia que tiene el sistema de control interno para la auditoría externa de estados financieros. Producto de esa necesidad se ha elaborado una investigación la cual consiste en realizar una guía de estudio y evaluación del control interno en el área de ingresos aplicable a las compañías que realizan operaciones comerciales del sector privado.

El presente trabajo está formado por cuatro capítulos:

El primero está compuesto por los antecedentes, generalidades de las empresas comerciales; así como las normativas aplicables al control interno. También incluye un marco conceptual, teórico, técnico y legal en relación al mismo, se trata aspectos generales en relación al examen, su estructura, aplicación, propósito e importancia.

El segundo describe la metodología utilizada en la investigación, consta por la tabulación y análisis de los datos recolectados mediante encuestadas realizadas a las firmas de auditoría constituidas jurídicamente como una sociedad y las firmas de auditoría de profesionales independientes del Municipio de San Salvador, así como su correspondiente diagnóstico en base a normas de auditoría.

El tercero incluye el desarrollo de una guía para el estudio y evaluación del control interno de ingresos ordinarios con el fin de definir y valorar los riesgos, esta guía contiene la fase de evaluación preliminar, planeación y ejecución en base a NIAS (Normas internacionales de auditoría).

El cuarto comprende las conclusiones a las que se llegó según la investigación realizada, así como las recomendaciones que se consideran convenientes.

Finalmente se presenta la bibliografía consultada, los anexos el cual comprende el cuestionario de la investigación.

CAPITULO I: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL

1.1 Antecedentes

En la evolución histórica de las empresas se ha dado la práctica que los propietarios, eran a su vez los directivos encargados de la gestión empresarial. En estas circunstancias el control era ejercido por dichos propietarios quienes ejecutaban las funciones directivas y supervisaban de manera directa y personalmente el cumplimiento de las normas y directrices de la entidad establecidas por ellos, lo cual se producía un autocontrol de la función directiva.

Un estudio realizado por la Universidad Francisco Gavidia (2011) afirma que a medida, que las empresas crecían se vio la necesidad de delegar funciones las cuales tenían por objeto que los empleados se especializaran en determinadas funciones; exigiendo que la organización adecuara los medios necesarios para la consecución de sus objetivos; tanto el crecimiento como el volumen de las operaciones dio, lugar a la descentralización de las funciones, todo esto contribuyó a que se marcara una distancia entre la dirección y el control de las operaciones, sumando a esto la modernización y mejora en el procesamiento de datos es decir pasar del tratamiento manual que en años anteriores se le daba a las transacciones a un sistema mecanizado que debe ser acompañado de los medios necesarios para garantizar una buena gestión empresarial.

La situación económica puede afectar en cierta manera algunos aspectos como: el uso de activos, políticas de aplicación y la captación de recursos financieros, gestión de ingresos que pueden dificultar y agravar la función de dirigir.

La evolución de las empresas que responden al incremento de la complejidad de los negocios junto con la delegación de funciones exige la implantación de controles necesarios para conseguir que las responsabilidades designadas por los directivos se encuentren íntimamente unidas a los mismos, de esta forma pese a la crecimiento empresarial y a los niveles jerárquicos, la empresa se mantiene y actúa en consecución de los objetivos trazados, por este motivo las empresas preparan planes de organización y un conjunto de procedimientos que aseguren que sus activos se encuentran debidamente protegidos y que los registros contables son fiables, además de que la actividad de la entidad se desarrolla de manera eficaz y según las directrices marcadas por la dirección.

El entorno económico en que se mueven las empresas actualmente obliga a desarrollar mecanismos de adaptación y buscar nuevas formas de operar que les permita sobrevivir. El desarrollo e implantación de un sistema de control interno es de suma importancia y con los años se ha ido ampliando en diferentes áreas, a medida que una empresa crece económicamente, es necesario que los controles a aplicar sean de una manera más rigurosa, la implantación del control interno tiene como principal finalidad la protección de los activos contra pérdidas que se deriven de errores intencionales o no intencionales en el procesamiento de las transacciones y manejo de los activos. Desde su nacimiento, las empresas se han encontrado con diversas necesidades como mantener la integridad de sus activos asegurándose que se encuentren en óptimas condiciones para sacar el mayor provecho de ellos; también las empresas requieren que la información financiera sea lo más verídica posible, ya que de ello dependen las decisiones más trascendentales que se tomen en la organización; por otra parte, se necesita que las operaciones se apeguen a la normativa y leyes que por su naturaleza le son aplicables.

En los últimos años esta necesidad se ha incrementado por diversos factores como: cambios tecnológicos, diversidad de operaciones y la misma globalización de las economías. De igual forma los riesgos han incrementado y con ello la necesidad de que los controles internos se modifiquen y se ajusten a las exigencias de cada empresa.

A lo largo de la historia las empresas del sector comercio han tenido un lugar importante dentro de la sociedad, sin embargo, pocos historiadores se han dedicado a registrar las contribuciones y beneficios que dichas empresas han hecho a la sociedad. En la década de los 80 el país enfrentó una crisis nacional causada por problemas políticos y sociales que dio como resultado el cierre de algunas empresas y pocas se mantuvieron sumando otros fenómenos entre ellos la fuga del capital extranjero, todos estos hechos provocaron que la economía se debilitara, sin embargo, a principios de los años 90's las empresas comercializadoras empezaron a evolucionar y a tomar mayor fuerza.

1.2 Conceptualización

a) Auditoría

La auditoría: es un examen de las cuentas anuales para evaluar el comportamiento económico y el manejo de una entidad, con el propósito de expresar una opinión sobre si los mismos reflejan

razonablemente su situación patrimonial, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera y legislación vigente.

b) Fases de la auditoría

- **Fase de la planificación**

En esta fase se establecen las relaciones entre el auditor y la entidad, es el conocimiento global de la empresa, es aquí donde se determina el alcance y objetivos, es decir, se realiza un análisis de la situación de la entidad acerca de la organización, sistema contable, controles internos, estrategias, metodologías y demás elementos que le permitan al auditor elaborar el programa que se llevara a cabo durante la ejecución de la auditoría.

La planificación de la auditoría ofrece los siguientes beneficios:

- i) Facilita la organización y precisión respecto a los objetivos de auditoría
- ii) Se concentra en la identificación y evaluación de lo importante, especialmente con relación a los riesgos existentes o posibles que requieren una especial atención.
- iii) Establece el alcance y las fuentes y las fuentes existentes para obtener la satisfacción de auditoría que se requiere.
- iv) Permite racionalizar recursos técnicos y humanos.
- v) Proporciona una visión global de la entidad y consecuentemente una mejor evaluación del control interno.

La planificación es una de las fases más importantes de la auditoría ya que aquí es donde se establecen las bases que permitirán alcanzar los objetivos, por ejemplo: obtener un entendimiento del negocio del cliente, riesgos, controles y procesos claves; diseñar procedimientos necesarios en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance; además de determinar el personal que se debe requerir, realizar el trabajo de

manera eficiente enfocado a los aspectos y objetivos de importancia para el proceso de auditoría y satisfacer las expectativas del cliente.

La importancia de la planificación se manifiesta en los siguientes aspectos:

- ✓ Asegura que se preste atención adecuada en áreas importantes para efectos de la auditoría.
- ✓ Identificar problemas potenciales tanto para la auditoría como para el negocio.
- ✓ El trabajo se realiza en forma más eficiente.
- ✓ Permite coordinar el trabajo que será realizado por otros auditores y especialistas.
- ✓ Se enfoca el negocio en su conjunto y no únicamente al área financiera.

- **Ejecución de la auditoría**

El objetivo de esta fase es obtener y analizar toda la información del proceso que se audita, con la finalidad de obtener evidencia suficiente, competente y relevante, es decir; contar con todos los elementos que le aseguren al auditor el establecimiento de conclusiones fundadas en el informe acerca de las situaciones analizadas, todos los elementos de juicio se consignan en papeles de trabajo que constituyen la documentación y evidencia a las intervenciones realizadas.

- **Presentación de informes**

Es el resultado de la información, estudios, investigación y análisis efectuados por los auditores durante la realización de una auditoría. Este análisis y evaluación implica considerar si los estados han sido preparados de acuerdo con el marco conceptual para informes financieros aceptables, ya sean las Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF) o la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF para pequeñas y medianas entidades).

Como auditores están obligados a:

- Evaluar los riesgos (eventos que ponen en riesgo los objetivos trazados)

- Actividades de control (acciones, normas y procedimientos para afrontar los riesgos identificados)
- Supervisión o monitoreo (evaluar la calidad del control interno en el tiempo)

Todo esto se realiza, según los objetivos que como auditores se planifican para evaluar si el ambiente de control en las empresas, es el adecuado y para garantizar:

1. Operaciones eficientes y eficaces
2. Confiabilidad de la información contable
3. Cumplimiento de las leyes y las normas
4. La salvaguarda de los recursos

A continuación, se presenta una tabla que resume las actividades que las empresas y los auditores desarrollan al evaluar los cinco componentes del enfoque COSO, así como los que están contemplados en la NIA 315

Cuadro N° 1: El control interno bajo el enfoque COSO

(Componentes)	Empresa (Actividades)	Auditor (Actividades)
1. Entorno de control	a) Demuestra compromiso con la integridad y valores éticos. b) Ejercita la responsabilidad de supervisión. c) Establece estructura, autoridad y responsabilidad. d) Demuestra compromiso con la competencia.	a) Evalúa comunicación y vigilancia de la integridad y de los valores éticos. b) Evalúa participación de los responsables del gobierno de la entidad. c) Evalúa estructura organizativa, asignación de autoridad y responsabilidad. d) Evalúa compromiso con la competencia.

	e) Hace cumplir las rendiciones.	e) Evalúa filosofía, estilo operativo de la dirección, políticas y prácticas relativas a recursos humanos.
2. Medición de riesgos	<p>a) Identifica y analiza los riesgos.</p> <p>b) Aprecia y analiza riesgos de fraude.</p> <p>c) Identifica y analiza los cambios significativos.</p>	<p>a) Evalúa el modo en que la dirección identifica los riesgos del negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.</p> <p>b) Valora su probabilidad de ocurrencia.</p> <p>c) Evalúa su significatividad.</p>
3. Control de actividades	<p>a) Selecciona y desarrolla controles generales para TI.</p> <p>b) Despliega por medio de políticas y procedimientos.</p> <p>c) Selecciona y desarrolla el control de actividades.</p>	<p>a) Realiza controles físicos.</p> <p>b) Revisa procesamiento de la información y resultados.</p> <p>c) Evalúa segregación de funciones.</p>
4. Información y comunicación	<p>a) Usa información relevante.</p> <p>b) Comunicación interna.</p> <p>c) Comunicación externa.</p>	<p>a) Verifica si se registran todas las transacciones válidas; si se clasifican correctamente a efectos de la información financiera.</p> <p>b) Mide el valor de las transacciones y determinar el periodo en el que se han producido las transacciones.</p> <p>c) Verifica si se presentan adecuadamente las transacciones y la correspondiente información a revelar en los estados financieros.</p>
5. Monitoreo de	a) Conduce evaluaciones en línea	a) Verifica que los controles siguen funcionando de

actividades	o separadas b) Evalúa y comunica las deficiencias.	manera eficaz con el transcurso del tiempo.
--------------------	---	---

Fuente: NIA 315

Por lo que un sistema de control interno eficaz provee razonable seguridad en cuanto al logro de los objetivos.

1.3 Control interno

Es un concepto universal que se aplica indistintamente en todas las empresas. Se puede definir como: un conjunto de métodos y procedimientos que son utilizados por la organización como medida para salvaguardar los activos de la misma, todo esto es utilizado para cumplir con un requerimiento interno y externo por parte de la empresa y así poder alcanzar las metas establecidas. (Betancourt E., 2006)

El control interno es un conjunto de actividades puestas en práctica en una empresa para que, sustentadas en métodos sistemáticos, se logren alcanzar los objetivos planteados por la organización. Además, el control interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia. (Brito A., 2006).

1.3.1 Clasificación del control interno

Desde el punto de vista de auditoría externa se clasifica así:

- **Generales.** No tienen un impacto sobre la calidad de las aseveraciones en los estados contables, dado que no se relacionan con la información contable.
- **Específicos.** Se relacionan con la información contable y por lo tanto con las aseveraciones de los saldos de los estados contables. Este tipo de controles están desde el origen de la información hasta los saldos finales.

1.3.2 Elementos del control interno

La organización está conformada por una serie de elementos a través de los cuales se logra que las actividades de la empresa se desarrollen en forma armoniosa y sistemática. Estos elementos son:

- **Dirección:** En toda entidad debe existir un personal que controle y se comprometa con el cumplimiento de las políticas, así como de la toma de decisiones
- **Coordinación:** Su objetivo es la de crear una relación de armonía y uniformar las diferentes actividades, con el propósito de esquivar la duplicidad de funciones o enfrentarse ante la dificultad de no poder realizar el siguiente paso debido a que el anterior no se ha concretado.
- **División de funciones:** Un elemento clave del control interno, se basa en la previsión de no permitir que una misma persona tenga a su cargo todo un proceso en una transacción. La operación deberá pasar por varias personas y sus funciones no estén relacionadas con el objetivo que estos no puedan intervenir en el registro, de esta manera al involucrar a varias personas los errores voluntarios o involuntarios se detectaran de manera oportuna
- **Asignación de responsabilidades:** La delegación de funciones es un elemento esencial del control interno, la nominación de personal para determinadas actividades, así como la jerarquía que se le concede, además de comunicar la asignación de funciones de manera clara.

1.3.3 Tipos de control interno

Los controles internos contables se encuentran dentro del alcance del estudio y evaluación del control interno, mientras que los controles administrativos, en principio, no lo están en las auditorías externas; pero sí en las revisiones fiscales, en función de estas dos premisas se establece el estudio del área de ingresos, puesto que ambos son importantes e indispensable que funcionen eficaz y eficientemente. (Mantilla B, Samuel Alberto, 2003)

El control contable.

Este tipo de control alcanza el plan de organización, procedimientos y registros relacionados con la protección de activos y confiabilidad de los registros financieros para proporcionar la razonabilidad de las cifras.

Control interno administrativo

Es el plan que posee la organización incluyendo los procedimientos y registros referentes a los procesos de decisiones para la autorización de las diversas transacciones realizadas por la gerencia, esto se relaciona a los objetivos planteados por la empresa desde el punto de partida para establecer los controles adecuados.

1.3.4 Métodos para evaluar el control interno

La evaluación consiste en la revisión y análisis de todos los procedimientos que han sido incorporados al ambiente y estructura de control interno, así como a los sistemas que mantienen la organización para el control e información de las operaciones y sus resultados, para el uso y control de los recursos.

Derivado de la creciente necesidad que las empresas se han enfrentado de tener sistemas de control interno que detecte y prevengan los riesgos que amenazan el logro de sus objetivos, surge la oportunidad de evaluar el control interno, a su vez proporcionando ayuda para determinar otros procedimientos de auditoría apropiados para la opinión sobre la razonabilidad de los registros.

El estudio de la evaluación del control interno comprende:

- a) Conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos por la administración.
- b) Seguridad razonable de que se encuentran en uso y que están operando tal como se planificó.

Según Jacobo S. L. (2012) los Métodos para efectuar el estudio del control interno son:

- a) Descriptivo, también conocido como descripción narrativa.

- b) Gráfico, también llamado diagramas de flujo.
- c) De cuestionarios.
- d) Combinación de métodos. (S. L., 2012)

Método descriptivo.

Consiste en la explicación, por escrito, de las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno.

En otro concepto y como su nombre lo indica, en describir las diferentes actividades de los departamentos o funcionarios y empleados y los registros de contabilidad que intervienen o se comprenden en el sistema. Sin embargo; no debe incurrirse en el error de describir las actividades de los departamentos o de los empleados aislada u objetivamente. Debe hacerse la descripción siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los departamentos citados; en otras palabras, la operación que se maneja debe ser el objeto de la descripción, tomándola desde el punto donde quedó descrita en el departamento o empleado de la descripción anterior, y dejándola claramente indicada para seguir la descripción en el departamento siguiente.

Método gráfico o diagrama de flujo.

Tiene como base la esquematización de las operaciones mediante símbolos convencionales y explicaciones que den una idea completa de los procedimientos, utilizando flechas, cuadros, figuras geométricas, etc., para indicar y explicar los flujos de las operaciones.

La preparación de gráficas de flujo de operaciones, descripciones narrativas, así como la enumeración de técnicas de control, requiere conocimientos de los sistemas, procedimientos y controles de la empresa con respecto a una determinada clase de hechos económicos. Este conocimiento se puede adquirir a través de la revisión de información contenida en su expediente continuo de auditoría, de observaciones directas del procesamiento de las transacciones, de entrevistas con el personal del cliente o de la revisión de los manuales de operación preparados por la empresa.

Para el personal del equipo de auditoría que prepare las gráficas, ya sea que utilice las descripciones narrativas o los cuestionarios, es muy importante que conozca cómo fluye un hecho económico desde su inicio hasta su inclusión en los estados financieros, a saber: ¿Cómo se conoce?, ¿Cómo se acepta una transacción?, ¿Cómo se procesa?, ¿Cómo se informa? ¿Cómo se relaciona con las fuentes de datos y con los enlaces con otras transacciones?

Entre las ventajas que presenta este método de evaluación del sistema de control tenemos:

- Identificar la existencia o ausencia de controles financieros y operativos.
- Permite al evaluador una visión panorámica de los distintos procedimientos.
- Identifica las desviaciones de procedimientos o rutinas de trabajo.
- Facilita la presentación de recomendaciones y sugerencias sobre asuntos financieros y operativos.

Método de cuestionarios.

Consiste en diseñar cuestionarios con base en preguntas, que deben ser contestadas por los funcionarios y personal responsable de las distintas áreas. La aplicación de cuestionarios sirve de guía para el relevamiento y la determinación de las áreas críticas de una manera uniforme, facilitando la proporción de los informes de control interno.

La aplicación de distintos métodos de evaluación resulta beneficiosa, por ejemplo, cuestionarios y diagramas de flujo, puesto que puede servir como complemento uno del otro y además pueden agilizar cada método empleado.

La evaluación de control interno en el área de ingresos. Se realizará mediante la obtención y recopilación de información respecto a la organización, estructura, procedimientos y controles establecidos, con el objeto que sirva de base para las pruebas de cumplimiento y evaluación. La información requerida para este objetivo se obtiene a través de entrevistas con el personal clave, mediante el estudio de documentos, tales como manuales de procedimientos e instrucciones al personal.

En toda auditoría es bien sabido que la información relativa al sistema es documentada en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, diagramas de flujo o cualquier otra forma de descripción del proceso administrativo y adaptándose a las circunstancias o preferencias. Con el objeto de verificar la información obtenida. Esta práctica, además de ser útil para el propósito indicado, permite que las partidas seleccionadas puedan ser consideradas como parte de las pruebas de cumplimiento.

Combinación de métodos.

En ocasiones resulta muy beneficioso la aplicación de distintos métodos, como cuestionarios y flujogramas para el estudio y evaluación del control interno, ya que el diagrama facilita la respuesta de algunas de las preguntas del cuestionario. Los auditores externos preparan los cuestionarios con el objeto de que sean aplicables a la generalidad de la compañía que, en algunas oportunidades, no es aplicable a todas sus partes. De existir un flujograma del circuito administrativo pertinente, el auditor podría identificar algunas debilidades del sistema susceptibles de mejoramiento.

Cuando por la naturaleza de las operaciones en la empresa, existiera algún sistema administrativo no muy usual y no se dispusiera de preguntas ya estructuradas en el cuestionario estándar, el auditor externo soluciona el problema diagramando el circuito con la finalidad de evaluar los controles en él establecidos.

1.4 El control interno como herramienta en las auditorías 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, basándose en el resultado de la evaluación o medición del tema, con el fin de incrementar la confianza a los usuarios 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.

En su estudio Abdelnur, Daniel (2013) concluyo que 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:

- a) Valorar el riesgo de declaración equivocada material, y
- b) 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 misma.

Existen dos riesgos de auditoría:

- a) El riesgo que los estados contables contengan una declaración equivocada material (riesgo inherente y de control).
- b) El riesgo de que el auditor no detecte tal declaración equivocada material (riesgo de detección).

Los principales componentes del riesgo de auditoría son los siguientes:

- a) **Riesgo inherente:** Posibilidad de la afirmación de estar declarara en forma equivocada. El riesgo inherente se trata a nivel de estado contable como a nivel de aserción.
- b) **Riesgo de fraude:** El riesgo de un acto intencional que genere una declaración equivocada material.
- c) **Riego 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.

d) **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 distinto nivel.

e) **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.

1.5 El enfoque basado en el riesgo

El auditor debe dirigir la auditoría de acuerdo con 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, se presenta en tres fases diferentes:

a) **Valoración del riesgo.** Valorar los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados contables.

b) **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.

c) **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:

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

1.5.1 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:

- a) Evaluar la aceptación o continuación del trabajo.
- b) Planificar y desarrollar la estrategia de auditoría.
- c) Evaluar el sistema de control interno de la entidad.

1.5.2 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:

- a) Diseñar procedimientos de auditoría adicionales.
- b) Aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

1.5.3 Presentación de reportes

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

- a) Evaluar la evidencia de auditoría obtenida.
- b) Preparar el reporte del auditor.

Entender y evaluar el proceso de control interno de la entidad es responsabilidad del auditor, así como el diseñar pruebas que permitan identificar controles, riesgos y probar los procesos establecidos en la empresa.

De acuerdo con la NIA 330 “El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos”.

El entendimiento de evaluación del control interno, debe realizarse primero en la parte de arriba, es decir; quienes dirigen y toman decisiones.

A continuación, se listan los cinco componentes del control interno:

- El entorno de control es lo que marca la pauta de una organización, o sea, aquélla base para influir en la conciencia de control de su personal. Es el fundamento de los demás componentes del control interno, y provee disciplina y estructura.
- La valoración del riesgo es la identificación y el análisis de los riesgos relevantes que corre la empresa para el logro de sus objetivos, formando la base para determinar cómo se deben administrar los riesgos.
- Los sistemas de información y comunicación soportan la base para identificar, capturar e intercambiar información en una forma y período de tiempo, que permita al personal cumplir con sus responsabilidades.
- Las actividades de control son las políticas y los procedimientos que deben seguirse para tener certeza que las instrucciones de la gerencia se llevan a cabo.
- Monitoreo es un proceso para verificar la calidad de desempeño del control interno a través del tiempo.

La pauta que marca la alta gerencia, o sea el entorno o cultura corporativa dentro de la cual funciona la información financiera, es el factor más importante que contribuye a la integridad del proceso de

información financiera. En otras palabras, si la pauta marcada por la gerencia es leve o poco estricta, un juego impresionante de reglas y procedimientos escritos logrará poco.

El entorno del control refleja la actitud general, el grado de conciencia y las acciones de la junta directiva, la gerencia, los dueños y otros concernientes a la importancia del control y el énfasis en el control sobre las políticas, procedimientos, métodos y estructura organizacional de la compañía. El entorno de control incluye la actitud de la gerencia hacia el desarrollo de estimaciones contables y en la filosofía para reportar información financiera; es el contexto en que operan el sistema contable y los controles internos.

En el informe, Internal Control—Integrated Framework, COSO afirma que “El entorno de control tiene una influencia dominante sobre la manera en que se estructuran las actividades de negocio, como se establecen los objetivos y se evalúan los riesgos. También influye en las actividades de control, los sistemas de información, comunicación y las actividades de monitoreo. Esto es cierto no solamente con respecto a su diseño, sino también a la forma en que funciona día a día”

El equipo a cargo del proyecto debe tener en cuenta los siguientes factores durante la revisión del entorno de control:

- ✓ Integridad, valores éticos y el comportamiento de los ejecutivos clave.
- ✓ Conciencia de control de la gerencia y estilo de operación.
- ✓ Compromiso de ser competente.
- ✓ Participación de la junta directiva y del comité de auditoría en el gobierno y supervisión del negocio.
- ✓ Estructura adecuada de la organización y asignación de autoridad y responsabilidades Políticas y prácticas de recursos humanos.
- ✓ Integridad, Valores Éticos y el Comportamiento de Ejecutivos Clave.

1.6 Evaluación de riesgo

Todas las empresas, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o tipo de industria, encuentran riesgos en todos los niveles de su organización. Los riesgos afectan la habilidad que tiene una empresa para sobrevivir y para competir exitosamente dentro de su industria; para mantener su fortaleza financiera, su imagen pública positiva, la calidad general de sus productos o servicios y su personal. La gerencia debe decidir el nivel de riesgo que prudentemente puede aceptar y tratar de permanecer dentro de ese nivel.

El proceso de identificación, análisis y administración de riesgos, es un componente crítico de cualquier sistema de control interno eficaz. También debe reconocerse que siempre está presente el cambio y es fundamental para un proceso eficaz de evaluación de riesgo tomar las acciones necesarias para responder a tales cambios.

Para comprender el proceso de evaluación de riesgo a nivel de empresa, el auditor debe considerar factores tales como:

- a) Si se han establecido y comunicado los objetivos a nivel de empresa, incluyendo la manera como están soportados por planes estratégicos y complementados a nivel de proceso o de aplicación.
- b) Si se ha establecido un proceso de evaluación de riesgos que incluya una estimación de la importancia de los riesgos, evaluación de las probabilidades de que ocurran, y determinación de las acciones necesarias.
- c) Si se han establecido mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a situaciones que puedan tener un efecto dramáticamente extenso en la empresa.
- d) Si existen mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a eventos rutinarios o a actividades que afecten el logro de los objetivos de la entidad o a nivel de proceso/aplicación.
- e) Si los canales de comunicación están facultados para notificar al departamento de contabilidad, los cambios en las prácticas de negocios de la empresa que pueden afectar el método o el proceso de registrar transacciones

- f) Si el departamento de contabilidad tiene procesos para identificar cambios importantes en el entorno operativo, incluyendo cambios regulatorios.

1.6.1 Identificar y evaluar transacciones importantes

Esta identificación representa el enlace entre la identificación de cuentas o grupo de cuentas significativas, la comprensión y evaluación de los procesos y controles relacionados.

Las transacciones mayores incluyen todas las clases de transacciones que afectan en forma material las cuentas o grupos de cuentas significativas, sea directamente a través de asientos en el mayor general, o indirectamente mediante la creación de derechos u obligaciones que no pueden ser registrados en el libro mayor.

Los procesos comprenden clases de transacciones que pueden calificarse como:

- a. Rutinarias,
- b. No rutinarias
- c. De estimación

Es importante distinguir entre estas clases mayores de transacciones porque los componentes y riesgos en cada clase son diferentes y como resultado, la probabilidad de errores de importancia que surgen de los procesos correspondientes también difiere.

1.6.2 Transacciones rutinarias

Son los datos financieros registrados en los libros y los registros o datos no financieros usados para administrar el negocio.

Por ejemplo, una empresa podría tener las siguientes transacciones rutinarias: Ventas y cuentas por cobrar:

- Ingresos en efectivo

- Compras y cuentas por pagar
- Egresos en efectivo
- Inventarios y costo de ventas

Algunas empresas tendrán más de un solo proceso para transacciones similares. Por ejemplo: puede haber procesos separados para ventas domésticas y de exportación; la nómina puede ser diferente para aquellos con salario fijo y los que ganan según a horas trabajadas.

1.6.3 Transacciones no rutinarias

Estas son transacciones que se llevan en forma periódica, generalmente en conjunto con los estados financieros. Cualquier clase mayor de transacciones que no cumpla fácilmente con la definición de transacción rutinaria o transacción de estimación se puede ver como transacción no rutinaria.

Transacciones típicas no rutinarias incluyen:

- Cálculo del gasto por impuesto sobre la renta
- Conteo y valuación de inventarios
- Determinación de gastos pagados por adelantado

1.6.4 Registro de estimación

Estas son transacciones que reflejan los numerosos juicios, decisiones y alternativas en la preparación de estados financieros (Ej.: Estimación para cuentas por cobrar).

Es importante tener presente que las transacciones rutinarias generalmente están sujetas a un sistema de control más formal, debido a que hay mayor objetividad en los datos y en el volumen de información procesada.

Por el contrario, debido a que las transacciones no rutinarias y las de estimación frecuentemente son más subjetivas o menos frecuentes, sus controles son menos formales. En consecuencia, el riesgo de errores potenciales puede ser mayor.

1.7 Normativa técnica contable sobre control interno

1.7.1 Norma Internacional de contabilidad 18 Ingresos de actividades ordinarias

Según esta norma el ingreso debe ser reconocido cuando fluyan a la entidad y se puedan medir de manera fiable, esta norma identifica los diferentes criterios en las situaciones en que se cumplen para que sean reconocidos, dicha norma debe ser aplicada para:

- a) Venta de bienes
- b) Prestación de servicios
- c) Uso por parte de terceros de regalías, intereses y dividendos.

El reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias según la NIC 18 se realiza de forma separada para cada transacción, para la medición se debe utilizar el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, derivada de los mismos.

1.7.2 Control interno: COSO IV

Es un informe de manual de control interno que plasma los resultados del estudio realizado por el grupo de trabajo que la Comisión Nacional sobre la información financiera fraudulenta en Estados Unidos bajo la sigla COSO (Committee Of Sponsoring Organizations).

Establece como definición del control interno; proceso efectuado por la Junta Directiva, la gerencia y otro personal de la entidad, el cual es diseñado para brindar seguridad razonable con el cumplimiento de efectividad y eficiencia en las operaciones, confiabilidad en los reportes y cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables.

Este informe establece el control interno como un proceso multidireccional y continuo el cual consta de cinco componentes que el auditor interno debe estudiar para la salvaguarda de activos y poder tener un mejor control.

1.8 Norma Internacional de Contabilidad 18 y la Sección 23 “Ingresos de actividades ordinarias”

La tendencia desde hace ya varios años ha sido la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB con el objetivo de uniformar las normas contables que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio con el fin de ayudar a los usuarios en la toma de decisiones.

Además, el uso de normas de auditoría incrementa la fiabilidad en la ejecución de la auditoría y facilita la información requerida.

Dentro de las principales preocupaciones sobre la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias es determinar si estos deben ser reconocidos cuando sea probable que los beneficios económicos fluyan a la entidad y puedan ser medidos de forma fiable, dicha norma define los ingresos como la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo surgido en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que la entrada de cómo resultado el incremento del patrimonio y que este no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios.

Esta norma debe ser aplicada para la contabilización de ingresos provenientes de:

- ✓ Venta de bienes
- ✓ Prestación de servicios
- ✓ Uso por parte de terceros, de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

En ocasiones el criterio usado para el reconocimiento de los ingresos según esta norma, se aplicará por separado para cada transacción, sin embargo; en determinadas circunstancias es necesario aplicar tal

criterio de forma separada a cada uno de los componentes identificables de una transacción, con el objetivo de reflejar la sustancia de la operación.

Medición

La medición de los ingresos se realiza por medio del valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir derivada de los mismos, la cantidad de los ingresos de actividades ordinarias.

La sección 23 establece el tratamiento contable que se les debe dar a los ingresos ordinarios que provienen de venta de bienes (ya sea que los produzca o la entidad los adquiere para su reventa), prestación de servicios y contratos de construcción. El contador a la hora de registrar las transacciones debe de seguir los lineamientos que esta sección ha establecido para que los estados financieros presenten cifras razonables y congruentes con los hechos ocurridos; a manera que cuando el auditor realice un examen sistemático de cada elemento de los estados financieros no encuentre incongruencias y si existen informarlas.

1.9 Normativa técnica de auditoría sobre control interno

✓ Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno (NIA 315).

El objetivo del auditor durante el desarrollo de cada auditoría es identificar y valorar aquellos riesgos de incorrección material, tanto en los estados financieros como en las aseveraciones, esto lo realizara mediante el conocimiento de la entidad y su entorno; con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de la respuesta a los riesgos.

El auditor deberá aplicar procedimientos de valoración de riesgos los cuales deben incluir lo siguiente

- ✓ Indagaciones con la dirección, es decir; los auditores pueden obtener información mediante la función de auditoría interna, además puede indagar ante los responsables del gobierno para ayudar a comprender el entorno en que se preparan los estados financieros, con los empleados de la entidad que participan en el procesamiento registro de las transacciones complejas o inusuales, también con los asesores jurídicos, los cuales pueden proporcionar informaciones

acerca de litigios, cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o indicios de fraude que afecten a la entidad, el personal de mercadeo puede proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias de marketing, las indagaciones con los encargados del sistema de información para conocer los cambios en el sistema, fallos y los riesgos.

- ✓ Los procedimientos analíticos, las cuales son aquellas evaluaciones de información financiera a través de relaciones entre datos financieros y no financieros, los cuales ayudan a la identificación de transacciones inusuales, la aplicación de estos procedimientos puede proporcionar una indicación general o inicial sobre la posible existencia de una incorrección material
- ✓ Observación e inspección, lo cual brinda al auditor el soporte a las indagaciones ante la dirección y otras personas, además de proporcionarle información sobre la entidad y su entorno, algunos ejemplos de procedimientos de auditoría que incluyen la inspección son los documentos de planes y estrategias de negocio, registros manuales, operaciones de la entidad, los informes preparados por la dirección y los locales e instalaciones industriales de la entidad.

En esta NIA comprende los cinco componentes del control interno:

1. Entorno de control

El entorno de control engloba las diferentes actitudes, conciencias y acciones de la administración, así como de los encargados de la gerencia referente a la transparencia.

El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control, el auditor debe evaluar

- I. La dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, si se ha mantenido una cultura de honestidad y ética.
- II. Los elementos del entorno del control interno relevantes los cuales pueden proporcionar al auditor mayor información son:
 - ✓ Comunicación y la vigilancia de la integridad de los valores éticos;

- ✓ Compromiso con la competencia;
- ✓ Participación de los responsables del gobierno de la entidad;
- ✓ Filosofía y estilo operativo de la dirección;
- ✓ Estructura organizativa;
- ✓ Asignación de autoridad y de responsabilidad, y
- ✓ Políticas y prácticas de recursos humanos.

2. Proceso de valoración de riesgos por la entidad

El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material en:

- I. Estados financieros, los cuales pueden ser originados los riesgos por los controles deficientes.
- II. Las afirmaciones sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, al manifestar que los estados financieros fueron realizados según el marco de información financiero aplicable, la dirección realiza de manera directa o indirecta manifestaciones en relación con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los diferentes elementos de los estados financieros.

En este proceso la entidad identifica los riesgos y responde a estos. Los caracteres relevantes incluyen tanto hechos internos como externos, transacciones que pueden afectar de manera negativa a la entidad; los diferentes riesgos pueden surgir de las siguientes situaciones:

- ✓ Cambios en el entorno operativo;
- ✓ Nuevo personal;
- ✓ Sistemas de información nuevos o actualizados;

- ✓ Crecimiento rápido;
- ✓ Nueva tecnología;
- ✓ Nuevos modelos de negocio, productos o actividades;
- ✓ Re estructuraciones corporativas;
- ✓ Expansión de las operaciones en el extranjero, y
- ✓ Nuevos pronunciamientos contables.

3. El sistema de información, incluidos los procesos de negocios relacionados, relevante para la preparación de la información financiera y comunicación.

Un sistema de información consiste de infraestructura (física y componentes de *hardware*), *software*, personas y procedimientos.

Un sistema de información relevante para el logro de objetivos comprende los siguientes métodos:

- ✓ Identifican y registran todas las transacciones validas;
- ✓ Permiten su correcta clasificación a efectos de la información financiera;
- ✓ Miden el valor de las transacciones de un modo que permite que su valor monetario correcto se registre en los estados financieros;
- ✓ Determinan el periodo en el que se han producido las transacciones con el fin de permitir su registro, y
- ✓ Las transacciones son presentadas adecuadamente y la correspondiente información a revelar.

La información que se genere del sistema influirá en la toma de decisiones de la entidad y dichas decisiones deben estar encaminadas al logro de objetivos de la entidad.

4. Actividades de control:

Son relevantes para la auditoría y pueden ser clasificadas como políticas o procedimientos que pertenecen a las siguientes categorías:

- ✓ Revisiones de resultados;
- ✓ Procesamiento de la información;
- ✓ Controles físicos, y
- ✓ Segregación de funciones.

5. Seguimiento de los controles

Este es un proceso para valorar la eficacia del funcionamiento del control interno en el tiempo, es necesario la valoración de forma oportuna de los controles y la adopción de medidas correctoras en caso de ser necesarias.

Una de las más importantes responsabilidades de la entidad es establecer y mantener el control interno de manera continua, lo cual incluye si se está operando según lo planeado por la entidad y deben ser modificados según las situaciones que se presenten, es por ello; por lo que el auditor debe de evaluar y revisar el que la entidad se encuentre realizando correctamente dicho proceso.

Documentación

El auditor incluirá en la documentación a forma de control, los resultados de la discusión entre el equipo de encargo, además de los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entrada y su entorno dentro de la documentación debe incluir los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Las respuestas globales a dichos riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros pueden consistir en insistir ante el equipo de encargo la necesidad de mantener una mente inquisitiva es decir estar alerta a condiciones que pueden indicar posibles errores debido a fraude o error, además puede optar por designar empleados con mayor experiencia o recurrir a expertos; otra de las respuestas globales que el auditor puede implementar, es la de proporcionar más supervisión o incorporar elementos a la hora de seleccionar los procedimientos a ejecutar; dentro de las respuestas también se encuentran la de modificar la naturaleza al realizar procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de hacerlos en una fecha intermedia con el objetivo de obtener evidencia más completa.

La valoración de los riesgos de incorrección material puede ser afectada según el conocimiento del entorno de control y en consecuencia esto se reflejará en las respuestas globales.

Los riesgos pueden ser identificados a nivel global, de aseveración o de una cuenta en específico.

Para las respuestas a los riesgos identificados el auditor debe de considerar la valoración de riesgos para cada tipo de transacción, saldo contable o información a revelar incluyendo además la posibilidad de que existe una incorrección debido a las características o riesgo inherente de cada afirmación.

Para el diseño de las pruebas de control el auditor debe verificar la forma en que se han aplicado los controles, la congruencia con que han sido aplicados y las personas encargadas de aplicarlos. Además, debe determinar si estos controles dependen de otros de forma indirecta.

Un entorno de control eficaz le permite al auditor tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia, sin embargo, en un entorno ineficaz se deben aplicar un mayor número de procedimientos de auditoría en el cierre del periodo; obtener evidencia de auditoría mediante procedimientos sustantivos o incrementando el número de ubicaciones que deben incluirse en el alcance de la auditoría.

Para la realización del diseño de los procedimientos de auditoría debe considerar la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable o información a revelar, además de obtener evidencia de auditoría más convincente según la valoración del riesgo realizada por el auditor; este realizara pruebas de controles que son aquellos procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la efectividad operativa de los controles para prevenir, detectar o corregir

errores materiales a nivel de aseveración, los aplicara con el fin de obtener la evidencia suficiente y adecuada.

Mediante el diseño y aplicación de las pruebas de controles el auditor realizará indagaciones junto con otros procedimientos, deberá obtener evidencia de la forma en que estos controles se aplicaron, la congruencia, las personas y medios utilizados para su ejecución, las pruebas deben ser realizadas por el auditor en el periodo en que pretende confiar en dichos controles. (ARENS, Año 1996)

✓ **Utilización del trabajo de los auditores internos (NIA 610).**

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría, es establecer guías y proporcionar lineamientos a los auditores externos al considerar el trabajo de auditoría interna. La norma internacional de auditoría 610 manifiesta que de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría 315 el auditor externo puede determinar si el trabajo del auditor interno puede ser utilizado evaluando las políticas, procedimientos y objetividad del auditor interno; además la competencia de la función de auditoría interna evaluando además el control de calidad de esta.

La función de auditoría interna depende de la organización y estructura de la entidad, y se ocupa del monitoreo del control interno, examinar la información financiera y de operación, revisión de operaciones y cumplimiento de las leyes y regulaciones pertinentes. Además, la función de auditoría interna no es independiente de la entidad por el hecho de tener un grado de autonomía y objetividad, y de la misma manera el auditor externo tiene la responsabilidad de expresar su opinión sobre los estados financieros sin que sea opacada porque la entidad lleva a cabo una auditoría interna.

✓ **Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (NIA 260)**

La comunicación con el gobierno es importante durante la realización de una auditoría para facilitar:

La comprensión entre el auditor y la entidad referente a la auditoría que se está realizando, sin embargo; debe en todo momento mantener su independencia y objetividad, para el conocimiento de la entidad y su entorno, así como la identificación de las principales fuentes de evidencia; la supervisión en el cumplimiento de las funciones disminuyendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

El auditor debe comunicar sus responsabilidades en el desarrollo de la auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), responsabilidades que se han establecido en la carta de compromiso que se firma al iniciar el trabajo de auditoría. Además, la responsabilidad de emitir una opinión sobre los estados financieros elaborados por la administración y supervisados por los encargados del gobierno corporativo.

Al inicio de la auditoría el auditor deberá informar una visión general sobre el alcance de la auditoría y la programación que se debe seguir lo que permitirá que el gobierno corporativo de la entidad comprenda el proceso de la auditoría y el auditor conozca mejor la entidad y su entorno. Durante el desarrollo de la auditoría se debe informar sobre aquellos aspectos que el auditor considere relevante sobre los estados financieros, así como los asuntos y dificultades que se presentan que requieran de supervisión y análisis del gobierno corporativo de la entidad y hacer las representaciones escritas relevantes.

La comunicación debe ser recíproca para facilitar la comprensión de los asuntos de la auditoría, además de obtener la información necesaria para ejecutar la auditoría, y supervisar el proceso de información financiera.

En lo referente a la documentación el auditor lo incluirá además de informar la fecha en que se comunicó a la dirección, así como conservar copias de la documentación que ha entregado.

✓ **Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad (NIA 265).**

Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

Las deficiencias que el auditor encuentre durante la ejecución de la auditoría que considere materiales deben informarla a la dirección de la entidad, lo debe hacer por escrito y de manera oportuna, además de la información suficiente para que los responsables de la entidad comprendan.

El control interno de una entidad debe estar diseñado para prevenir y detectar o corregir deficiencias de manera oportuna en los estados financieros, las deficiencias en el estudio y evaluación del control interno depende de las incorrecciones que se han producido y de la probabilidad que estas ocurran.

1.10 Marco legal

La profesión de contaduría dentro de todas sus áreas de desempeño está regulada por la legislación nacional, es importante que el contador cumpla con los requerimientos legales, que cada ley establece; además, nos ofrece los requisitos que debe cumplir los contadores públicos para ser autorizados, así como las prohibiciones o sanciones en caso de incumplimiento.

Dentro de la base legal aplicable a la auditoría externa se encuentra:

1. Código de Comercio
2. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría
3. Código Tributario
4. Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)
5. Ley de Impuesto sobre la Renta.

1.10.1 Código de Comercio

En el artículo 289 establece quienes deben nombrar al auditor externo, además nos brinda las facultades que puede realizar el auditor dentro de las cuales se puede mencionar las siguientes:

- Cerciorarse de la constitución y vigencia de la sociedad;
- Comprobar existencia física de inventarios;
- Revisar el balance anual y rendir el respectivo informe, y
- Asistir con voz, pero sin votos a las juntas de la sociedad.

Además, en el código hace referencia a los plazos establecidos para la emisión de opinión según las instituciones que lo requieren, y las sanciones al incumplir lo que el código ha determinado. (El Salvador, Publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de julio de 1970)

Para la presentación del estado de situación financiera y estado de resultados se poseen tres meses después del cierre del ejercicio, el cual debe ser entregado al auditor con los respectivos documentos anexos, para que, en los siguientes 30 días, este anexe el dictamen con las observaciones que considere conveniente. (Salvador, 08 de Mayo 1970)

1.10.2 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría

Según el Código de Comercio una ley especial se encargará de regular y normar el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, los profesionales se pueden desempeñar en diferentes áreas, como auditoría interna y externa, auxiliares de auditoría y de contabilidad.

Dicha ley establece en el artículo 4 los requisitos para ejercer la función pública de auditoría, para realizar esta función se debe estar autorizado previamente como contador público y cumplir con los requisitos del artículo 3 de la mencionada ley además de estar inscritos en el registro correspondiente, es de importancia mencionar si el contador deja de cumplir uno de los requisitos establecidos en el artículo 3 no podrá tener la facultad para seguir ejerciendo la función.

En el artículo 6 establece que como medida para tener un mejor control el Consejo de Vigilancia llevará un registro de los profesionales en contaduría ya sean personas jurídicas o naturales; posteriormente la ley nos establece que datos deben contener el registro.

Dentro de la historia la profesión contable ha tenido mayor auge a mediados del siglo XIX y a inicios del siglo XX, con la aparición de corporaciones industriales, propiedades de accionistas y asesorados por profesionales en contabilidad para incursionar dentro de la sociedad con la actividad que la empresa pretendía desarrollar y según el desarrollo de esta la entidad se expandiera y optimizara los recursos internos que poseía.

Algunos de los cambios que ha sufrido el país que han repercutido y han sido de importancia dentro de la profesión contable se encuentran:

- ✓ La globalización de la economía
- ✓ La introducción de estudios universitarios

- ✓ El reconocimiento de la profesión y la tecnificación de esta

Con todos estos cambios, en las empresas se crearon mayores necesidades como una mejor calidad en las operaciones que esta realiza, rendimiento y optimización en las políticas y procedimientos, la oportuna presentación de la información y la obtención de un buen control de calidad total de manera interna que permita el logro de sus objetivos.

1.10.3 Código Tributario

El Artículo 162 del Código Tributario establece que todos los sujetos pasivos que conforme a la clasificación efectuada por la Administración Tributaria ostenten la categoría de Grandes Contribuyentes y que adquieran bienes muebles corporales o sean prestatarios o beneficiarios de servicios de otros contribuyentes que no pertenezcan a esa clasificación, deberán retener en concepto de anticipo del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios el 1 % sobre el precio de compra.

La retención efectuada deberá ser enterada sin ninguna deducción en el mismo periodo tributario en el que se efectuó la adquisición de bienes y servicios. Para calcular la retención no deberá incluirse el valor del IVA, ya que tiene que ser por el valor de la compra neta sin IVA. La retención aplica para cualquier tipo de producto, bien o servicio.

Agentes de percepción

El Artículo 163 del Código Tributario establece que todos los sujetos pasivos que sean importadores, productores o distribuidores de bebidas alcohólicas inclusive cerveza, de cigarros o cigarrillos, habanos o puros, de frituras, de bebidas gaseosas o isotónicas, importadores o distribuidoras de petróleo y sus derivados, importadores de repuestos, importadores de materiales de construcción, importadores o productores de cemento, importadores y distribuidores de productos de ferretería, que conforme a la clasificación efectuada por la administración tributaria ostenten la categoría de Grandes Contribuyentes y que transfieran bienes muebles corporales a otros contribuyentes que no pertenezcan a esta clasificación para ser destinados al activo realizable de estos últimos, deberán percibir el 1 % en concepto de anticipo del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Anticipo a cuenta de IVA en operaciones con tarjeta de crédito o con tarjeta de débito Según el artículo 162 del Código Tributario los contribuyentes que reciban pagos por medio de tarjetas de crédito o débito (afiliados), están obligados a enterar en concepto de anticipo a cuenta del IVA el 2 % del importe del valor del bien o del servicio que prestan. Son agentes perceptores de dicho anticipo a cuenta los sujetos pasivos emisores o administradores de tarjetas de crédito o de débito, al momento que paguen, acrediten o pongan a disposición por cualquier forma a sus afiliados, sumas por las transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas con el impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios realizadas por dichos afiliados a los tarjeta habientes en el país. Las sumas que perciban los emisores o administradores de tarjeta de crédito o de débito conforme a la normativa legal del presente artículo, deberán enterarlas sin deducción alguna.

1.10.4 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)

La Ley de IVA establece un impuesto que se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma y regula todas aquellas obligaciones formales que los contribuyentes deben de realizar según sea aplicable.

Para el caso de la transferencia de bienes muebles constituye el hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales y para la prestación de servicios Constituye hecho generador del Impuesto las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, interés, prima, regalía, así como cualquier otra forma de remuneración.

Por lo anterior entendemos que el contribuyente que transfiere un bien mueble o presta un servicio, recibe un pago (Ingreso) por dicha práctica, por lo que estos ingresos se verán reflejados en las declaraciones que mensualmente los contribuyentes elaboran y podrán ser tomadas en cuenta en auditorias para comparar con registros contables con el propósito de establecer diferencias si las hubiere y estas sean evaluadas.

1.10.5 Ley de Impuesto Sobre la Renta

Según el Código Tributario están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo establecido para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la Administración Tributaria, sea en

calidad de contribuyente o de responsables, aun cuando ella exista pago del impuesto, de acuerdo a lo previsto en las leyes correspondientes, salvo en los casos expresamente señalados por las leyes tributarias respectivas.

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que estén obligados a llevar contabilidad, deberán presentar dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración del impuesto:

- El balance general del cierre del ejercicio o período de imposición respectivo;
- El estado de resultados;
- Las conciliaciones fiscales o justificaciones de los rubros consignados en la declaración y en el balance general.

Cuando se trate de contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad formal deberán presentar el estado de ingresos y gastos, en este último caso, la información se proporcionará en el formulario de declaración en las casillas respectivas que la Administración Tributaria disponga.

Se excluyen de presentar balance y estado de resultados los sujetos pasivos cuyas rentas provengan exclusivamente de salarios, las personas naturales que obtengan rentas diversas en el ejercicio o periodo de imposición y aquéllos que hayan cumplido con la obligación de nombrar e informar auditor para emitir dictamen e informe fiscal, en el ejercicio o período impositivo correspondiente a la declaración. Dicha información debe presentarse en los formularios de la Dirección General de Impuestos Internos.

Los estados financieros deberán contener las mismas cifras de los estados financieros que se presenten a instituciones financieras públicas o privadas para la obtención de financiamientos o créditos y las que contengan los balances presentados para su inscripción en registros públicos. Los rubros del balance general, del estado de resultados o estado de ingresos y gastos, deberán coincidir con las anotaciones efectuadas en los libros legales, auxiliares o especiales, y con los comprobantes o justificantes legales que respaldan los asientos, del sujeto obligado a presentar la declaración de Impuesto sobre la Renta del correspondiente ejercicio.

CAPITULO II: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

2.1 Tipo de estudio e investigación

2.1.1 Tipo de investigación

En el desarrollo de la investigación se utilizaron dos tipos el hipotético deductivo y el hipotético inductivo.

✓ Hipotético deductivo

El estudio se partió de lo general a lo específico, buscando obtener un panorama global de la situación del estudio y evaluación de control interno en el área de ingresos ordinarios, se ejecutó en la investigación bibliográfica la cual corresponde a la elaboración del marco teórico, técnico y legal.

2.1.2 Tipo de estudio

El estudio que se aplicó fue de naturaleza descriptiva debido a que en un primer momento se recopilaron las competencias en el área de auditoría externa que deben poseer los contadores públicos para poder desempeñarse como auditores; luego, a través de diferentes instrumentos y técnicas se recolectaron datos y se realizó un análisis que permitió contrastar las hipótesis planteadas, es decir; que el tipo de estudio se llevó a cabo por medio del método hipotético deductivo.

2.2 Unidad de análisis

La unidad de análisis que se consideró para la investigación fue

- ✓ Las firmas de auditoría constituidas jurídicamente como una sociedad y las personas naturales que ejercen la auditoría de manera independiente, inscrita en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Los profesionales inscritos cumplen características en conocimiento técnico sobre normativa contable y de auditoría vigente, en la que se basan para desarrollar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias a las que se enfrentan, con el fin de emitir una opinión en su informe de auditoría de forma apropiada.

2.3 Universo y muestra

✓ Universo

El universo en estudio fue conformado por las firmas de auditoría constituidas jurídicamente como una sociedad y las firmas de auditoría de profesionales independientes, que se encuentran registradas en el directorio de empresas 2011, de la Dirección General de Estadísticas y Censos del Municipio de San Salvador, que de acuerdo con la actualización disponible el total asciende a 246 firmas; además, se encuentran inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, que estén en sus facultades legales para ejercer la contaduría pública; los cuales poseen características homogéneas por tratarse de profesionales con el mismo nivel académico y conocimiento normativo y legal, experiencia y pericia profesional; se escogió dicho listado ya que al ser firmas de auditoría legalmente establecidas se facilitó la localización de las mismas para propósitos de dicha investigación.

✓ Muestra

La determinación de la muestra se realizó apoyándose de la fórmula estadística para poblaciones finitas y la selección de la muestra se hizo a través del método aleatorio simple auxiliándose de una tabla de números aleatorios, con aplicabilidad sobre los profesionales que cumplan las siguientes características:

- Que el domicilio donde ejerce la profesión sea el municipio de San Salvador;
- Que este en sus facultades legales para ejercer la profesión de contaduría pública y auditoría;
- Que ejerza a la fecha la profesión de auditoría, de forma independiente o bajo la forma jurídica de una sociedad.

✓ Muestreo.

Este fue utilizado para la determinación de la muestra, mediante la fórmula estadística de poblaciones finitas, pues el número de firmas de auditoría establecidas en el municipio de San Salvador es conocido.

La población es finita, por lo tanto, se aplicará la siguiente fórmula estadística:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{Z^2 \cdot P \cdot Q + (N-1)e^2}$$

Dónde:

n= Tamaño de la muestra

N= Población

Z= Coeficiente de confianza (área bajo la curva de un nivel de confianza dado)

e= Margen de error.

P=Probabilidad de éxito de que la problemática exista.

Q=Probabilidad de fracaso (1-P)

Sustituyendo valores, para una población de 246 firmas:

n= Tamaño de la muestra

N= 246

Z= 1.96

e= 8%

P=0.90

Q=0.10

Se consideró una proporción poblacional de la no ocurrencia del evento de 0.90, y además un error muestral o diferencia entre el parámetro y el estadístico de 0.10

Se tomó un nivel de confianza del 95% que indica que de cada 100 respuestas se aceptará una variación de 5 errores. El margen de error dispuesto a aceptar es el 8% pues se considera que no toda la muestra encuestada responda con veracidad o de forma correcta.

Sustituyendo valores:

$$n = \frac{3.8416 \times 0.09 \times 246}{(3.8216 \times 0.09) + (245 \times 0.0064)}$$

$$n = \frac{85.0530}{0.3439 + 1.5680}$$

$$n = \frac{85.0530}{1.9119}$$

$$n = 44.4861$$

Muestra: 44 firmas.

2.4 Instrumentos y técnicas utilizadas en la investigación

En la recolección de datos, el instrumento que se utilizó fue el cuestionario; en él se formularon preguntas abiertas y cerradas dirigidas a los profesionales de auditoría que se encuentren inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, con el fin de demostrar que la problemática planteada existe y la necesidad de diseñar una alternativa de solución y control. Se utilizará este instrumento porque se obtendrá de forma directa la información de la unidad de análisis en estudio.

Las técnicas que se utilizaron en la investigación fueron las siguientes:

✓ Encuesta.

Se diseñó un cuestionario conformado por preguntas abiertas y cerradas dirigido a los profesionales de auditoría.

✓ Sistematización bibliográfica.

Se recopiló la información bibliográfica existente en la parte normativa, técnica y legal mediante la utilización de distintas fuentes, primaria o secundaria.

2.5 Procesamiento de datos

Para procesar los datos obtenidos a través de los diferentes instrumentos y técnicas de investigación se usó Microsoft Excel, programa en el cual fueron vaciados y tabulados los datos, luego se generaron las gráficas; todo esto sirvió para efectuar una adecuada interpretación de los resultados obtenidos.

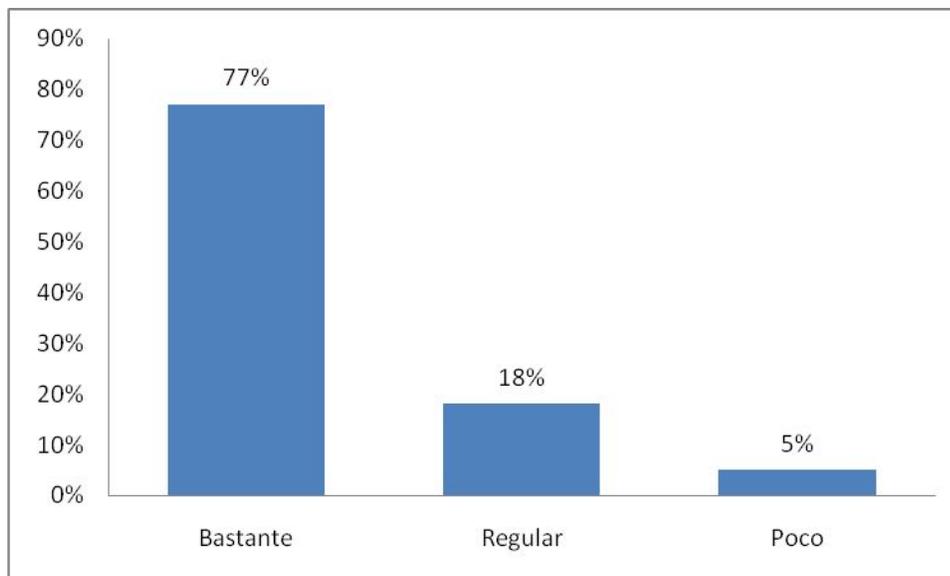
2.6 Análisis e interpretación de los datos procesados

Teniendo como insumo las tablas y gráficos provenientes de la consolidación de respuestas de cada una de las interrogantes plasmadas en los cuestionarios suministrados, se procedió a destacar la información que fue mayoritaria para cada caso y con ello concluir sobre el comportamiento mostrado. La estructura fue la siguiente: pregunta, objetivo de la pregunta, tabla de frecuencias absolutas y relativas, gráficas e interpretación de datos; Según se detalla a continuación:

1. ¿En qué medida se considera el control interno en la información financiera de sus clientes al momento de la planificación de auditoría?

Objetivo: indagar el nivel con el que las firmas consideran los aspectos de control interno al momento de planificar una auditoría.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
Bastante	34	77%
Regular	8	18%
Poco	2	5%
Nada	0	0%
TOTAL	44	100%

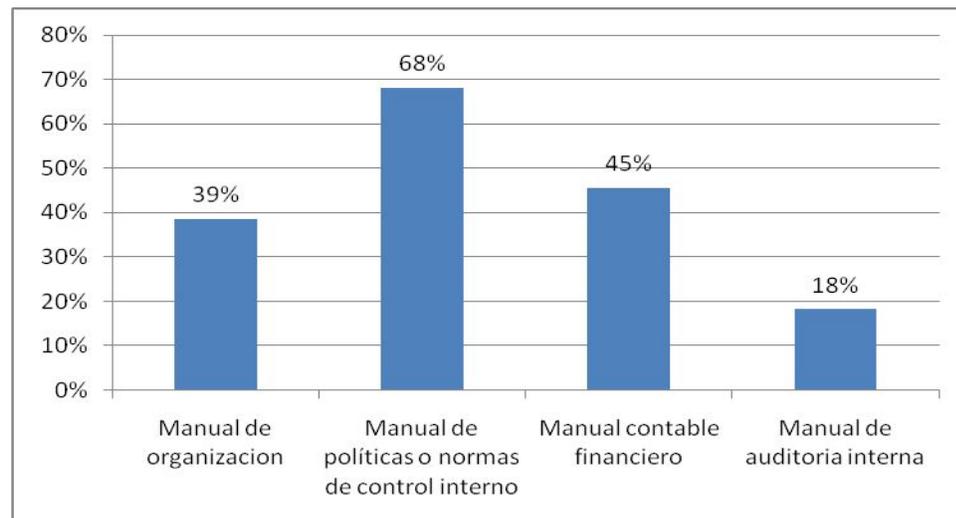


Interpretación: A raíz de los resultados obtenidos se afirma que todas las firmas encuestadas consideran el control interno para realizar la planificación de la auditoría, ya sea en mayor o menor proporción, esto indica que el control interno es una de los factores que estas toman en cuenta en el desarrollo de sus auditorías puesto que ninguna de las firmas indicó que no lo tomaba a consideración.

2. ¿Qué tipos de manuales de control interno ha encontrado en las empresas que ha auditado anteriormente?

Objetivo: Conocer los manuales con los que las empresas auditadas cuentan

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
Manual de organización	17	39%
Manual de políticas o normas de control interno	30	68%
Manual contable financiero	20	45%
Manual de auditoría interna	8	18%

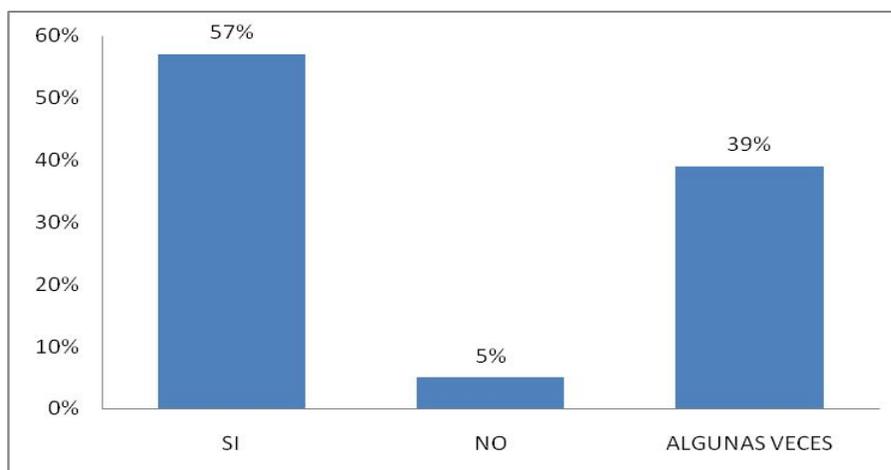


Interpretación: La mayoría de las firmas encuestadas opinaron que el manual de políticas de control interno, es el que poseen la mayoría de las empresas comerciales, en los que se ha realizado auditorías anteriores, mientras que otra parte de la muestra respondió que el manual contable financiero, es uno de los manuales con que cuentan dichas empresas; además consideraron también que el manual de organización así como el manual de auditoría interna son de los manuales que menos poseen las entidades, con lo cual se concluye que las empresas comerciales tienen manuales o políticas para llevar un mejor control de las operaciones que estas realizan.

3. ¿Ha logrado identificar en las empresas si el control interno que aplican es el adecuado?

Objetivo: Conocer en base a experiencia del encuestado si el control interno aplicado por las empresas es el idóneo.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
SI	25	57%
NO	2	5%
ALGUNAS VECES	17	39%
TOTAL	44	100%

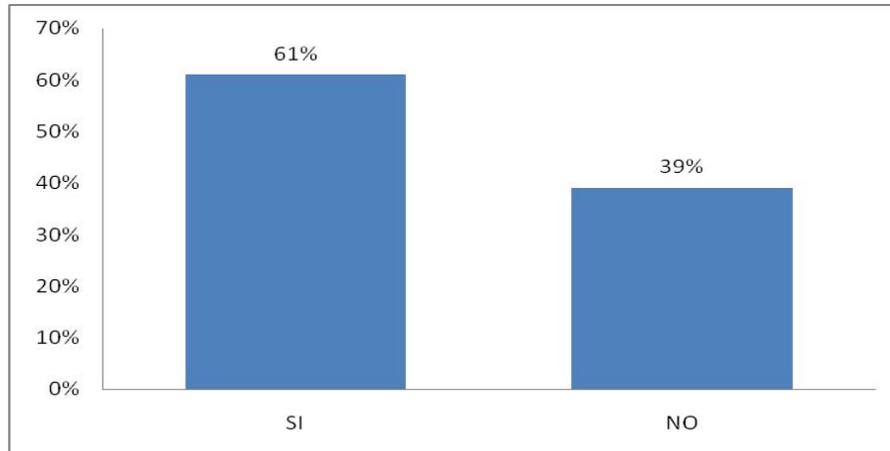


Interpretación: La mayoría de las firmas encuestadas consideran que efectivamente el control interno que las empresas auditadas realizan; es el adecuado para sus operaciones mientras que otra parte indica, que no siempre es el adecuado, por lo que se concluye que la mayoría de empresas utiliza control interno; pero todas lo aplican de la manera idónea, es por ello que es relevante el estudio del mismo.

4. ¿En auditorías realizadas anteriormente ha utilizado la información generada por el auditor interno?

Objetivo: Saber si la información generada por el auditor interno es tomada en cuenta por los auditores externos a la entidad para el desarrollo de su encargo de auditoría.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
SI	27	61%
NO	17	39%
TOTAL	44	100%

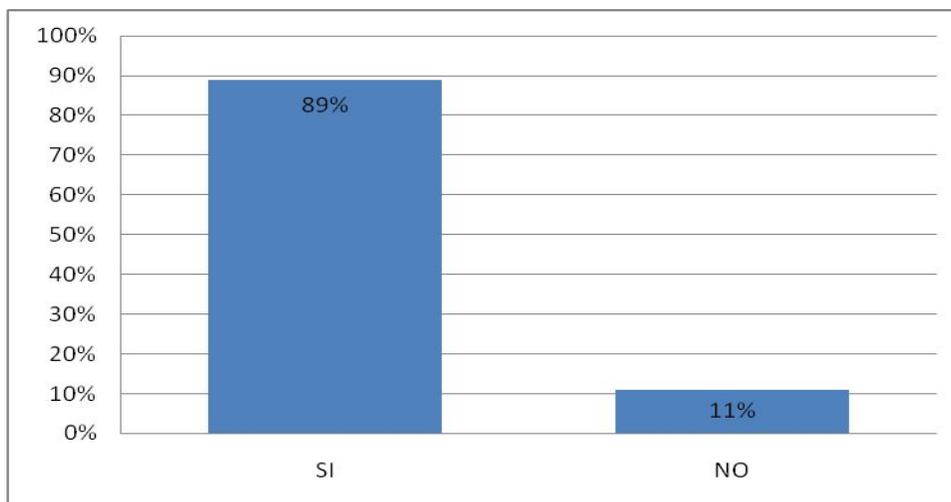


Interpretación: Las firmas encuestadas en su mayoría concuerdan que en auditorías realizadas anteriormente han utilizado información generada por el auditor interno de la empresa, sin embargo, la otra parte de los encuestados opinaron que no han utilizado la información que ha sido generada por el auditor interno, en muchos casos los objetivos en la función de auditoría interna son diferentes a los de una auditoría externa, aunque es posible que en algunos casos ambos apliquen procedimientos similares.

5. ¿Existen programas o procedimientos que evalúan el control interno en el área de ingresos en las entidades auditadas?

Objetivo: Conocer si las firmas cuentan con programas o procedimientos que evalúen el control interno en el área de ingresos.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
SI	39	89%
NO	5	11%
TOTAL	44	100%

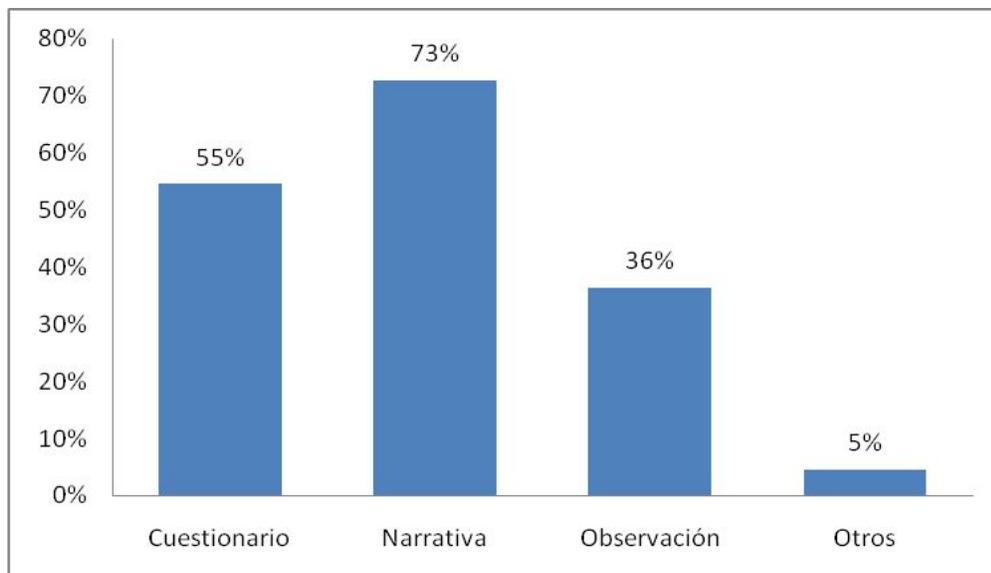


Interpretación: De las firmas encuestadas y a partir de los resultados obtenidos, la mayoría respondió que si existen programas o procedimientos que evalúen el control interno en el área de ingresos de las empresas comerciales que han auditado anteriormente, una minoría respondió que en las empresas que se han realizado auditorías no poseen programas para el control de esta área, lo que refleja que si existen en estas áreas procedimientos para un mejor control en las transacciones que se realizan.

6. Cuándo evalúa el control interno del área de ingresos, ¿Qué herramienta utiliza para recolectar la información?

Objetivo: Conocer las herramientas utilizadas para evaluar el control interno en los ingresos en las entidades auditadas.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
Cuestionario	24	55%
Narrativa	32	73%
Observación	16	36%
Otros	2	5%

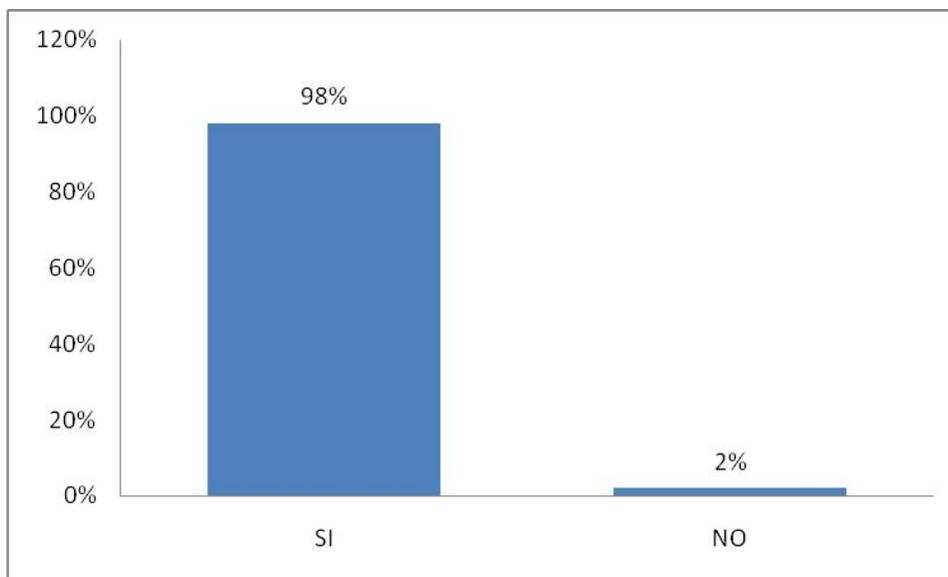


Interpretación: De las firmas encuestadas la mayoría opino que utilizan como herramienta de recolección de información es la narrativa, mientras que otra parte de la muestra respondió que utiliza el cuestionario además consideraron también la observación, con lo cual se concluye que las herramientas para recolectar información son la narrativa y el cuestionario.

7. ¿Cree que el rubro “Ingresos” en una entidad es un área donde los auditores deben indagar mediante el estudio de los controles de la misma con el fin de determinar riesgos de incorrección material?

Objetivo: Constatar si el rubro de los ingresos es un área que los auditores toman de importancia para evaluar.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
SI	43	98%
NO	1	2%
TOTAL	44	100%

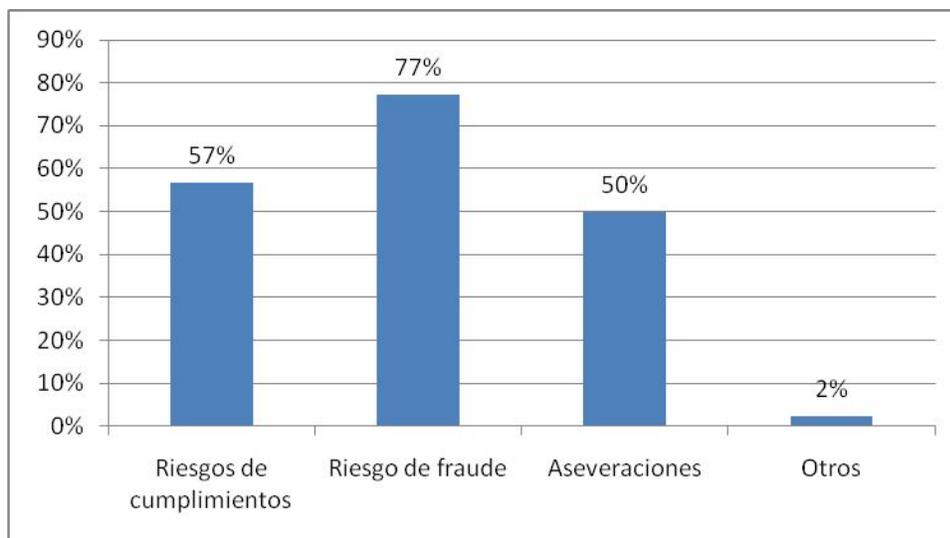


Interpretación: Un total de 43 firmas que representa la mayoría de encuestados afirma que el rubro de ingresos, es un área donde se debe de indagar mediante el estudio de los controles aplicados por las entidades auditadas, para determinar riesgos de incorrección material.

8. Si su respuesta a la pregunta 7 es afirmativa, del siguiente listado ¿Qué riesgos son los más recurrentes en el desarrollo de la auditoría?

Objetivo: Conocer los riesgos más recurrentes que los auditores identifican en la auditoría.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
Riesgos de cumplimientos	25	57%
Riesgo de fraude	34	77%
Aseveraciones	22	50%
Otros	1	2%

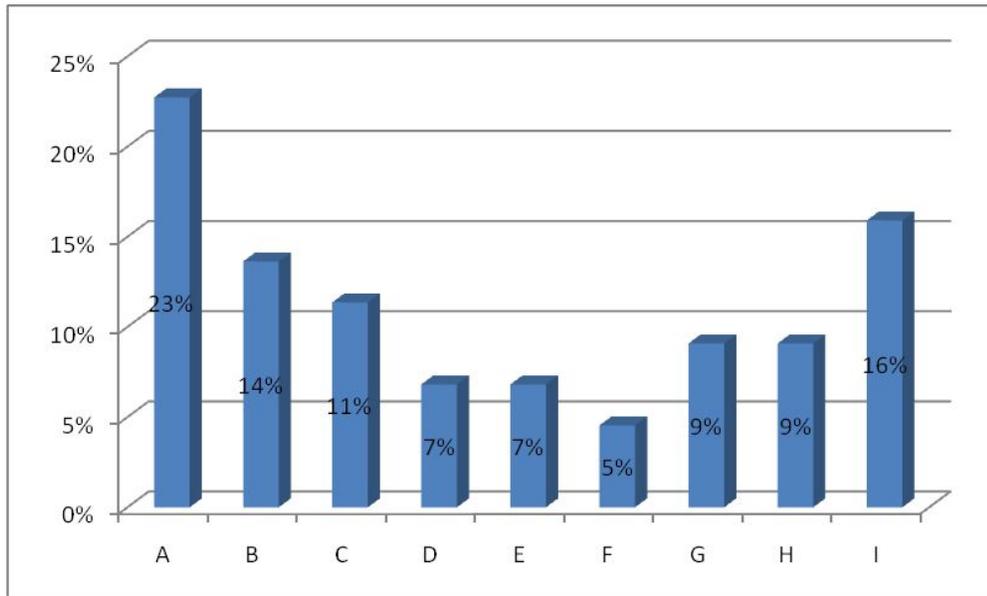


Interpretación: De las firmas encuestadas la mayoría ha encontrado en el rubro de ingresos el riesgo de fraude, mientras que otra parte de la muestra los riesgos de incumplimiento son los más recurrentes; además consideraron también las aseveraciones, y en algunos casos otros riesgos son de los que menos se dan, con lo cual se concluye que en el desarrollo de la auditoría para el área de ingresos las firmas de auditoría han encontrado como riesgos recurrentes el fraude y los de cumplimiento.

9. En relación a la pregunta anterior, ¿Cuál ha sido la respuesta a los riesgos identificados y evaluados al realizar el estudio de control interno?

Objetivo: Conocer las respuestas a los riesgos que los auditores ejecutan en la auditoría.

ELEMENTO EVALUADO		FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
A)	Realizar pruebas de controles y de detalle	10	23%
B)	Verificar la integridad de los ingresos	6	14%
C)	Realizar y extender pruebas sustantivas	5	11%
D)	Confirmar con personal interno y externo de la empresa	3	7%
E)	Revisar los procedimientos periódicamente	3	7%
F)	Incorporar a los equipos de trabajo personal con mayor experiencia	2	5%
G)	Implementar y actualizar controles	4	9%
H)	Recomendar a la entidad minimizar los riesgos	4	9%
I)	No respondió	7	16%
TOTALES		44	100%

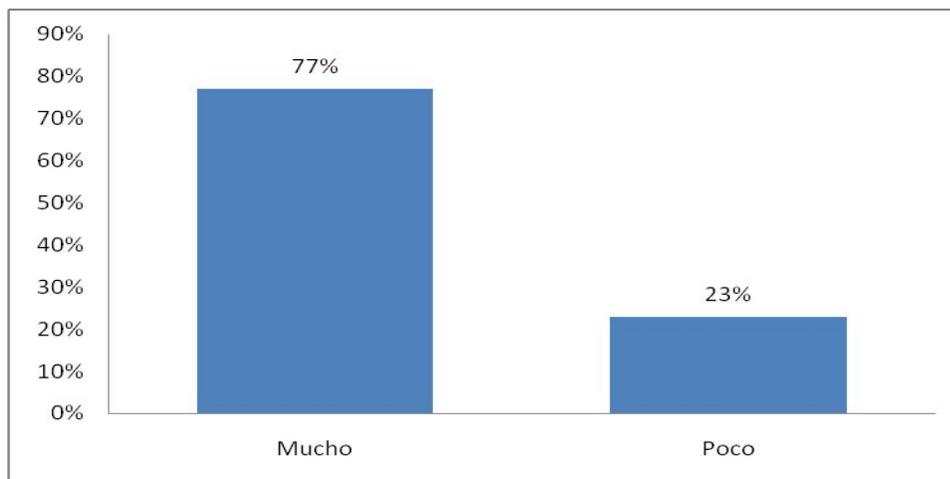


Interpretación: La mayoría de los encuestados indicaron que al evaluar el control interno en el área de ingresos, como respuesta al riesgo han ejecutado pruebas de control y detalle para minimizarlo, también en respuesta al riesgo de acuerdo con los resultados obtenidos los encuestados toman a consideración verificar la integridad de los ingresos, extender pruebas sustantivas y hacer recomendaciones a la entidad que busquen minimizar los riesgos identificados.

10. En el desarrollo de auditorías, ¿Qué grado de comunicación mantiene con la administración y los encargados del control interno en la entidad?

Objetivo: Conocer el grado de comunicación del auditor con los encargados del control interno en la entidad.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
Mucho	34	77%
Poco	10	23%
Nada	0	0%
TOTAL	44	100%

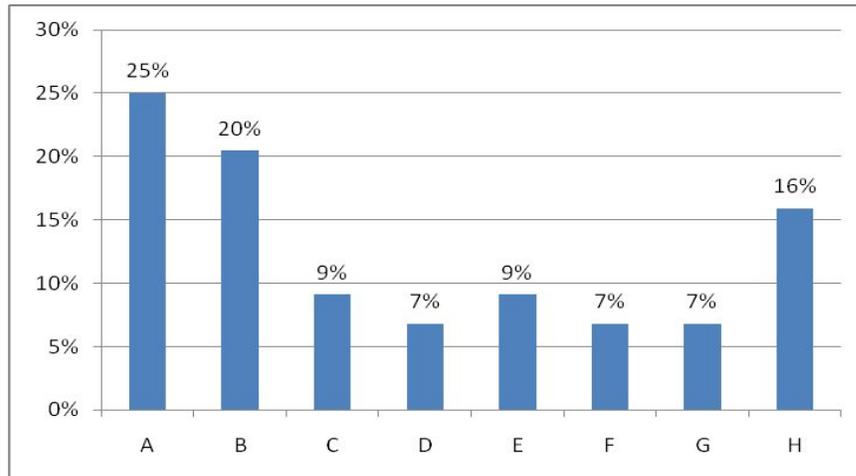


Interpretación: Al consultar el grado de comunicación que las firmas mantienen con la administración, los resultados obtenidos fueron que la mayoría de las firmas mantienen un alto grado de comunicación con la entidad, el resto lo hacen en menor cuantía, lo que indica la importancia que las firmas le dan a la comunicación con sus clientes al mantener con ellos.

11. ¿Cuáles han sido las deficiencias más frecuentes en los controles internos aplicados al área de ingresos en las auditorías que ha ejecutado anteriormente?

Objetivo: Conocer las principales deficiencias identificadas por los encuestados en lo que compete al control interno.

ELEMENTO EVALUADO		FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
A	No existe segregación de funciones en el área de ingresos	11	25%
B	Falta de control en las políticas establecidas para el reconocimiento de ingresos	9	20%
C	Al momento de reconocer el ingreso	4	9%
D	Incumplimiento de obligaciones sustantivas	3	7%
E	No existe documentación que soporte las transacciones	4	9%
F	Registro inoportuno de ingresos	3	7%
G	Inconsistencias entre lo facturado y lo vendido	3	7%
H	No respondió	7	16%
TOTALES		44	100%

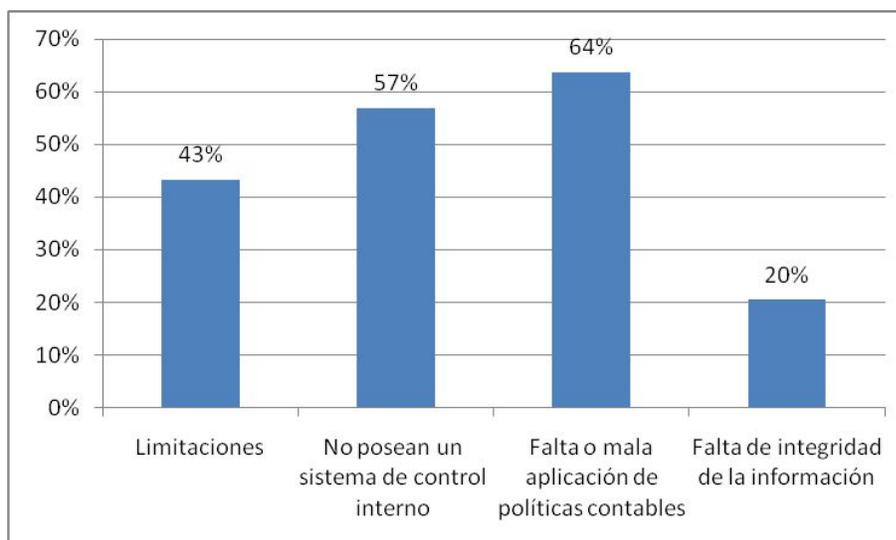


Interpretación: Al consultar sobre cuáles han sido las deficiencias más frecuentes en los controles aplicados por parte de las entidades auditadas, la mayoría coinciden que no hay segregación de funciones, también indican que falta un mayor control en las políticas para el reconocimiento de ingresos, por otro lado, el resto indicó que existen incumplimientos de obligaciones sustantivas y en algunas ocasiones no hay información que soporte el reconocimiento de ingreso.

12. ¿Cuáles son las dificultades que existen, al momento de evaluar el control interno de sus clientes respecto al área ingresos?

Objetivo: Indagar sobre la existencia de dificultades en la evaluación del riesgo con relación al control interno en el área de ingresos.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	ABSOLUTA
Limitaciones	19	43%
No posee un sistema de control interno	25	57%
Falta o mala aplicación de políticas contables	28	64%
Falta de integridad de la información	9	20%

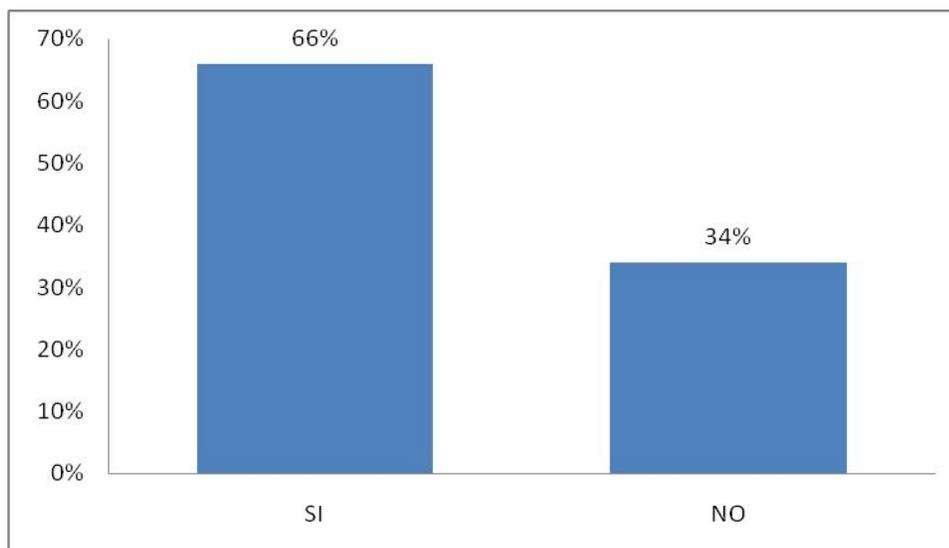


Interpretación: De las firmas encuestadas la mayoría ha encontrado que falta o hay una mala aplicación de las políticas contables, mientras que otra parte de la muestra ha identificado que no poseen un sistema de control interno además consideraron las limitaciones, y en algunos casos falta de integridad de la información como de las opciones que menos se dan, con lo cual se concluye: que las dificultades que existen al momento de evaluar el control interno para el área de ingresos son la falta o mala aplicación de políticas contables y que no poseen un sistema de control interno.

13. ¿Considera que a la fecha existe material bibliográfico suficiente y adecuado, que contribuya a evaluar el control interno en el área de ingresos y dar respuesta a los riesgos identificados?

Objetivo: identificar si existe suficiente material que contribuya a evaluar el control interno en el área de ingresos y dar respuesta a los riesgos identificados.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
SI	29	66%
NO	15	34%
TOTAL	44	100%



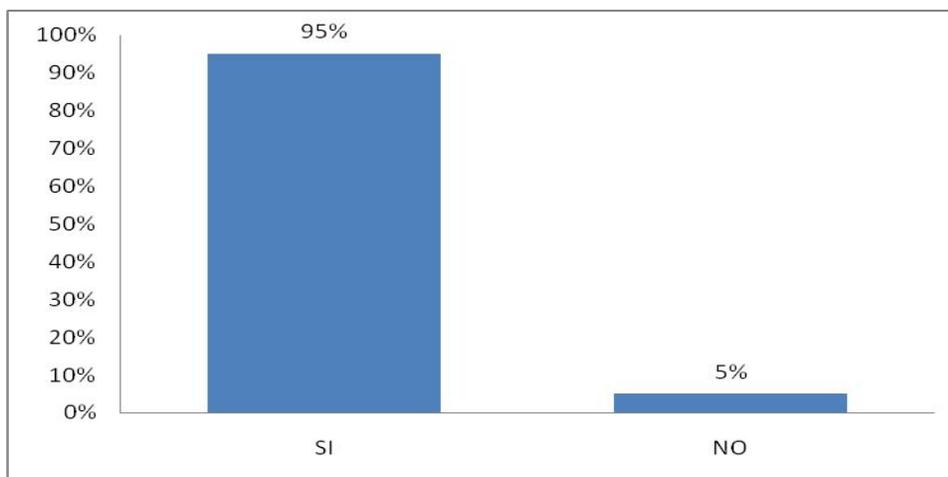
Interpretación: De las firmas encuestadas la mayoría considera que a la fecha existe material bibliográfico suficiente y adecuado que contribuya a evaluar el control interno en el área de ingresos, mientras que otra parte de la muestra restante no considera que haya suficiente material.

14. ¿Considera importante contar con un documento de procedimientos de auditoría encaminados a

evaluar el control interno en el área de ingresos en la entidad y dar respuesta a los riesgos identificados que le sería de utilidad para realizar sus auditorías financieras y estaría en disposición de ponerla en práctica?

Objetivo: Saber si los encuestados creen importante elaborar esta investigación y si estos están en disposición de poner en práctica la misma.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
SI	42	95%
NO	2	5%
TOTAL	44	100%



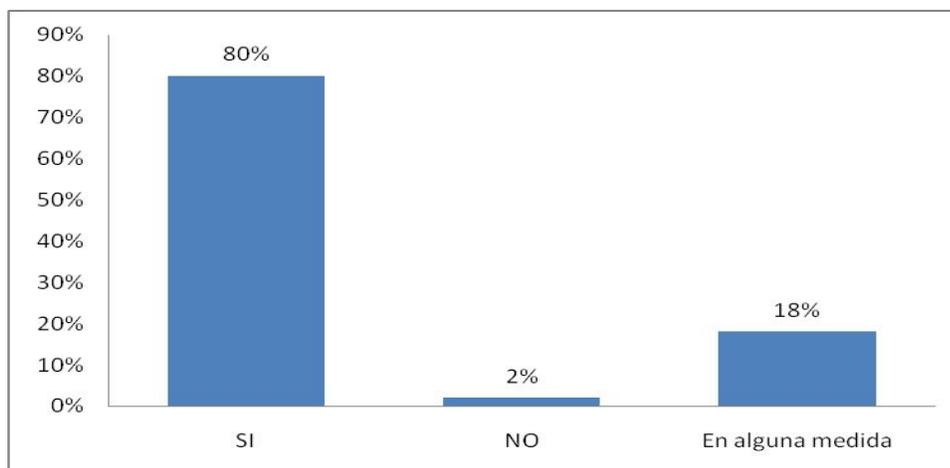
Interpretación: De la totalidad de las firmas encuestadas, la mayoría de estas indicó que considera importante contar con un documento de procedimientos de auditoría, encaminados a evaluar el control interno en el área de ingresos en la entidad y estarían en la disposición de utilizarlos.

15. ¿Considera usted, que una guía de auditoría enfocada en el estudio, evaluación de control interno y respuesta a los riesgos, en base a Normas Internacionales de Auditoría, le ayudaría en

el desarrollo de su auditoría?

Objetivo: Conocer el grado de importancia dado a la evaluación del control interno como herramienta para el desarrollo de las auditorías.

ELEMENTO EVALUADO	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
SI	35	80%
NO	1	2%
En alguna medida	8	18%
TOTAL	44	100%



Interpretación: De las firmas encuestadas la mayoría si considera importante una guía de auditoría enfocada en el estudio y evaluación del control interno, mientras que otra parte de la muestra considera que en alguna medida es necesaria una guía, además una minoría no considera necesaria una guía que le ayude en el desarrollo de la auditoría, con lo cual se concluye que si es necesaria una guía.

2.7 Diagnóstico de la investigación

A partir de las interpretaciones alcanzadas por cada pregunta se establecieron los puntos principales a evaluar dentro de la temática y que implican al contador público:

- La importancia que muestra ante la evolución del control interno en la entidad para realizar auditorías.
- El conocimiento y dominio de la aplicación de las NIA's en aquellos puntos que requiera evaluar los controles en la entidad auditada.
- La necesidad de contar con una herramienta de auditoría que sirva como guía para estudiar y evaluar el control interno en el área de ingresos ordinarios.

La auditoría externa es la función de realizar un examen sistemático, el contador que la realiza empleara diversas técnicas para poder emitir una opinión al finalizar la auditoría, así como también generando sugerencias que la empresa debe implementar para la mejora de estos.

A partir de los resultados obtenidos en las encuestas, la mayoría de firmas consideran el control interno en la planificación de la auditoría, según el criterio del auditor; lo cual indica que el control interno es uno de los principales factores a tomar en cuenta en una auditoría, muchas de las empresas comerciales poseen un manual de control interno, sin embargo; en algunos casos por falta de control no se siguen al pie lo establecido en los manuales, los controles que estas empresas aplican son los acertados en la mayoría de veces, pero en algunas ocasiones los controles aplicados no pueden ser los correctos lo cual puede incidir en los resultados obtenidos en las operaciones.

En ocasiones el auditor ha decidido utilizar información generada por el auditor interno al considerar utilizar esta información, el auditor externo debe determinar ciertos factores antes de utilizar la información, dentro de los aspectos a considerar se encuentran la naturaleza y el alcance planificados del trabajo y si es relevante para la estrategia de auditoría; además de establecer la planificación de la auditoría según la NIA 300.

Una vez evaluados estos factores del trabajo de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar se encuentran, la realización de pruebas sobre la eficacia de los controles operativos, procedimientos sustantivos y pruebas de cumplimiento, observación de recuento de inventario, la naturaleza y extensión de la planificación de la auditoría se verá influida, además del grado de competencia de dicha función.

Una de las áreas donde el auditor indaga mediante el estudio del control interno, es el rubro de ingresos con el fin de determinar riesgos; entre los riesgos más comunes identificados por el auditor se puede mencionar riesgo de incumplimiento, riesgo de fraude entre otros. En respuesta a los riesgos identificados los auditores ejecutan pruebas de control y detalle para minimizar el mismo; es de considerar también verificar la integridad de los ingresos, extender pruebas sustantivas y de ser necesario realizar recomendaciones a la entidad auditada que busquen minimizar dichos riesgos esto como parte de la comunicación que se debe mantener a la administración.

Muchas veces las entidades poseen deficiencias en los controles que ejecutan, ante ello el auditor debe evaluarlos para identificar dichas deficiencias y poder tomarlas en cuenta al momento de planificar su auditoría; en algunas ocasiones se presentan dificultades para evaluar los controles en el área de ingresos de la entidad, por ejemplo: limitaciones y falta de integridad en la información.

Por lo anterior el auditor necesita herramientas que contribuyan a desarrollar su auditoría para el caso información bibliográfica como, por ejemplo: guías y manuales, los cuales son útiles para poder tener un referente de acciones que debe ejecutar al momento de evaluar los ingresos; en lo que respecta a los controles ejecutados en ellos. Los auditores ven necesario contar con una guía que apoye a la evaluación del control interno de ingresos y respuesta a los riesgos identificados siendo útil para ejecutar sus auditorías.

CAPÍTULO III: PROPUESTA DE UNA GUIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO PARA EL AREA DE INGRESOS ORDINARIOS EN RESPUESTA A LOS RIESGOS IDENTIFICADOS.

3.1 Justificación de la propuesta

En este capítulo se muestra la propuesta de una guía de estudio y evaluación de control interno; además se desarrolló un caso práctico en el cual se detallan los pasos a seguir según las Normas Internacionales de Auditoría para el área de ingresos; con el objetivo de facilitar el trabajo de los auditores.

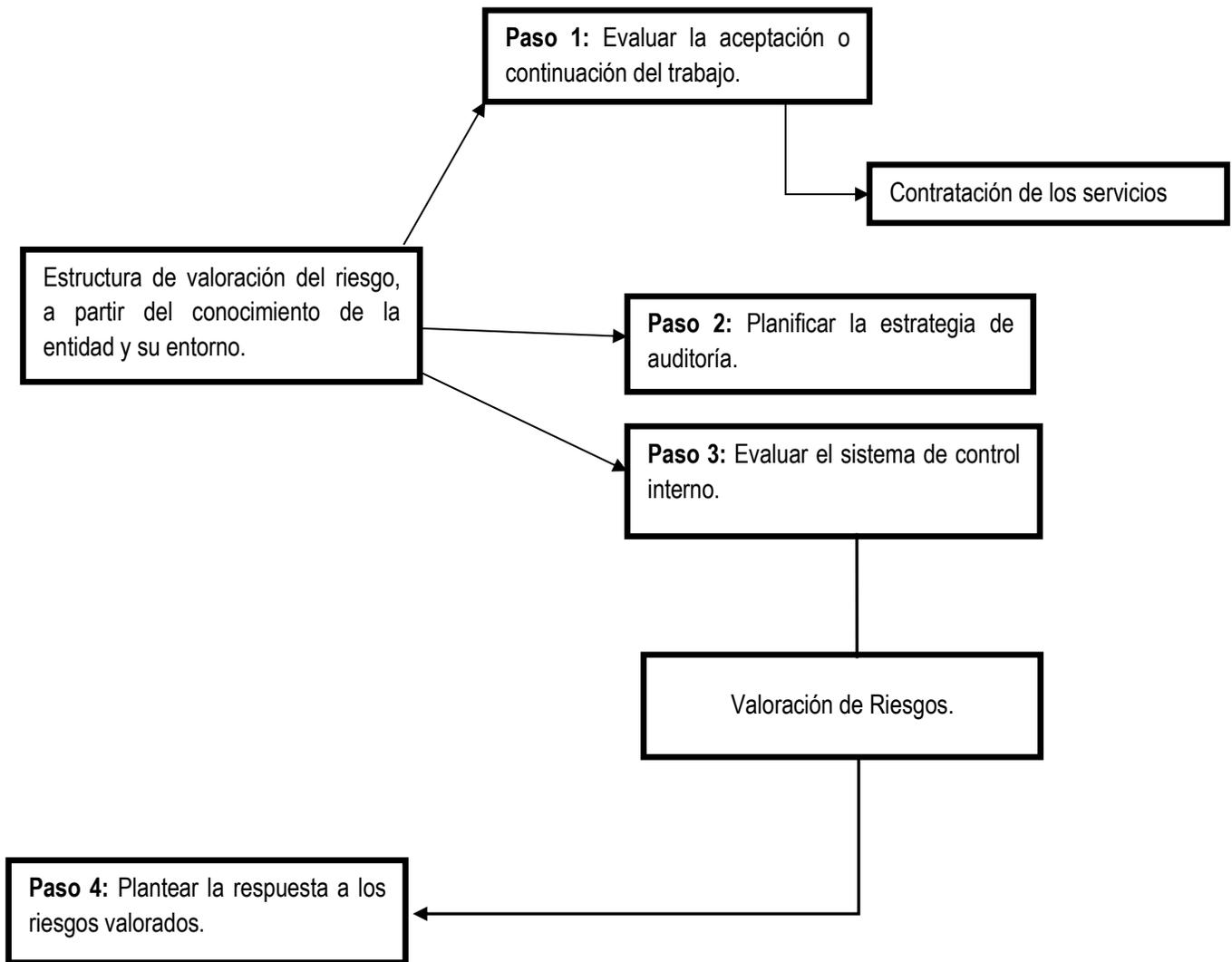
La confianza depositada en los estados financieros depende en gran medida de la opinión que el auditor emite sobre estos, por ello la responsabilidad que conlleva a este, el expresar una opinión adecuada, de acuerdo con la situación real de la entidad.

El objetivo del capítulo es formular una guía de auditoría y la ilustración práctica de algunos procedimientos que contribuyan al auditor a obtener evidencia suficiente y adecuada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría para el estudio y evaluación del control interno en el área de ingresos ordinarios en respuesta a los riesgos identificados.

Además de lo anterior, se considera importante porque es un instrumento que ayudará a las firmas en el desarrollo de sus encargos, facilitándole al auditor en alguna medida la labor al seguir un programa coherente y estructurado lógicamente según normativa internacional, que le permita formarse juicios de valor sobre los resultados de su auditoría, permitiendo al mismo detectar incorrecciones materiales y fallas del control interno de la entidad; así como la revelación inadecuada o errónea de los registros contables que ha realizado la entidad al preparar sus estados financieros.

3.2 Estructura y forma en la que será abordada la guía, así como las consideraciones para su comprensión.

Para mayor comprensión se resume una serie de pasos a seguir con el fin de facilitar el entendimiento del caso práctico tal y como sigue a continuación:



3.3 Desarrollo de la guía de estudio y evaluación del control interno de ingresos ordinarios en respuesta a los riesgos identificados en empresas comerciales.

Paso 1:

3.3.1 Evaluar la aceptación o continuación del trabajo

Se deben de evaluar todos los clientes potenciales y existentes a fin de reducir al mínimo la posibilidad de se asocien con directivos a los que les falte integridad; Para evaluar los clientes potenciales se puede realizar por medio de una matriz de clientes.

Aceptación del cliente.

De acuerdo a la Norma Internacional de Auditoría N° 220, antes de la presentación de una oferta de servicios es necesario que el auditor realice una evaluación de clientes prospectos con el fin de revisar algunos aspectos importantes para definir los términos de su participación.

Los aspectos que las firmas deberán de evaluar son los que se mencionan a continuación:

- La integridad de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- Si el equipo del encargo tiene la competencia requerida para realizar el encargo de auditoría y tiene la capacidad necesaria, incluidos el tiempo y los recursos.
- Si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir los requerimientos de ética aplicables.

Evaluación de la integridad del cliente.

Para evaluar la integridad el cliente prospecto es necesario tomar en cuenta factores que ayuden al auditor a corroborar la situación actual de los socios esto se puede desarrollar mediante una matriz.

La matriz presentada a continuación contiene una serie de preguntas que servirán como ejemplo para evaluar a los clientes para ser aceptados por la firma.

Ejemplo de matriz de evaluación de clientes.

No.	Pregunta	Ponderación asignada	Ponderación Obtenida
1	¿La empresa está legalmente constituida?	10%	
2	¿Considera que la empresa tiene solidez financiera?	10%	
3	¿La reputación de los socios o accionistas se considera confiable?	10%	
4	¿Alguna vez se ha visto involucrada con fraudes?	15%	
5	¿Ha tenido demandas judiciales?	10%	
6	¿Poseen record crediticio?	10%	
7	¿La empresa efectúa evaluación de riesgo?	10%	
8	¿En los últimos 3 años los informes de auditoría han sido de opinión limpia?	5%	
9	¿Con que frecuencia se cambian los cargos administrativos?	5%	
10	¿La empresa elabora planeación del trabajo a realizar y compara resultados con objetivos planeados?	15%	
TOTAL		100%	

Criterio	Riesgo
Si el porcentaje obtenido es igual o mayor a 75%	Bajo
Si el porcentaje obtenido es igual al 50% y menor al 75%	Medio
Si el porcentaje obtenido es menor al 50%	Alto

Evaluación de la capacidad de la firma de auditoría para desarrollar el encargo.

Antes de aceptar un cliente la firma debe de analizar si tiene la capacidad para llevar a cabo el encargo de auditoría en cuanto a conocimientos técnicos y legales por parte del equipo de auditoría, tiempo y recursos, a manera de ejemplo se presenta una matriz que servirá para evaluar este punto.

N°	Pregunta	Si	No	Comentario
1	¿Se cuenta con el personal necesario para desarrollar la auditoría?			
2	¿El equipo de encargo tiene la experiencia necesaria para llevar a cabo la auditoría?			
3	¿Posee el equipo el conocimiento técnico y legal necesario para desarrollar la auditoría?			
4	¿Tienen los socios y empleados suficientes conocimientos de las prácticas contables de la industria del posible cliente para realizar el encargo? De no ser así, ¿podemos obtener fácilmente los conocimientos requeridos de las prácticas contables de la industria?			
5	¿Contamos con los expertos que puedan necesitarse?			
6	¿Contamos con los recursos necesarios para el encargo de auditoría?			
7	¿Tenemos la capacidad para cumplir con las fechas límite para presentar los informes del encargo?			

Cumplimiento de aspectos éticos.

La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que tanto ella misma como su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables, como ejemplo de lo anterior se desarrolla la siguiente matriz:

Aceptación del Cliente	SI	NO	N/A	Comentarios
Evaluación de la Independencia				
<p>1. Identificar y documentar las prohibiciones que existan (las amenazas a la independencia para las que no existen salvaguardas adecuadas, tales como):</p> <p>(a) Aceptar regalos de valor o invitaciones del cliente;</p> <p>(b) Tener relaciones de negocio estrechas con el cliente;</p> <p>(c) Tener relaciones familiares y personales con el cliente;</p> <p>(d) Presentar una cotización de honorarios considerablemente menor a los precios del mercado (a menos que la documentación aporte evidencia de que se cumplieron todas las normas aplicables);</p> <p>(e) Tener intereses financieros en el cliente;</p> <p>(f) Contratación de personal reciente con el cliente dentro del periodo prescrito (o una contratación que se espere en el futuro), para ocupar un puesto de administrativo, director o empleado con influencia significativa;</p> <p>(g) Préstamos y avales al / del cliente;</p> <p>(h) Elaborar asientos o clasificaciones contables sin la aprobación previa de la dirección;</p> <p>(i) Realizar funciones de dirección para el cliente; y</p> <p>(j) Prestar servicios distintos al de auditoría (servicios que proporcionan un grado de seguridad) como finanzas corporativas, servicios legales que conlleven la resolución de disputas o servicios de valoración que impliquen la valoración de elementos materiales para los estados financieros.</p>				
<p>2. ¿Estamos satisfechos de que no existan prohibiciones que impidan a la firma de auditoría o a cualquier miembro de los empleados realizar el encargo?</p>				
<p>3. Consultar la Parte B del Código del IESBA para mayor orientación sobre la identificación de amenazas y salvaguardas relativas a la independencia.</p> <p>(a) Identificar y documentar las amenazas a la independencia respecto de las que pueda haber salvaguardas. Atender cada una de las siguientes amenazas en relación con la firma de auditoría y los miembros del equipo del encargo.</p>				

<ul style="list-style-type: none"> • Amenazas de interés propio, que pueden presentarse como resultado de intereses financieros de un profesional de la contabilidad o de un familiar inmediato o cercano (es decir, en los casos en los que la pérdida de los honorarios del cliente pueda ser significativa), • Amenazas de auto revisión, que pueden presentarse cuando el mismo profesional de la contabilidad que lo emitió, deba reevaluar un juicio hecho con anterioridad, • Amenazas de abogacía, que pueden presentarse cuando un profesional de la contabilidad promueve una posición u opinión hasta el punto en que quede comprometida la objetividad (es decir, cuando actúa como defensor, en nombre del cliente, en un litigio o en una promoción de acciones), • Amenazas de familiaridad, que pueden presentarse cuando, debido a una relación cercana, un profesional de la contabilidad se convierte en demasiado comprensivo con los intereses de otros, y • Amenazas de intimidación, que pueden presentarse cuando se disuade a un profesional de la contabilidad para que no actúe objetivamente mediante amenazas, reales o veladas. <p>(b) Evaluar y documentar si estas amenazas, individual y colectivamente, son claramente poco significativas.</p>				
<p>(c) Respecto de cada amenaza que no sea claramente no significativa, documentar las salvaguardas que existan en la entidad o en la firma de auditoría y cómo pueden usarse para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Las salvaguardas pueden incluir normas profesionales y seguimiento, políticas de la firma de auditoría sobre formación continua, inspección de la firma de auditoría, control de calidad, aprobación de asientos de diario y clasificaciones por parte del cliente, y salvaguardas del cliente tales como un sólido entorno de control y contratación de personal competente.</p> <p>(d) ¿Estamos satisfechos de que existen suficientes salvaguardas y que las amenazas a la independencia se eliminan o reducen a un nivel aceptable?</p>				

Otros aspectos a considerar.

- ✓ Obtener y revisar los estados financieros del periodo inmediato anterior del cliente al igual que los informes emitidos de periodos anteriores.
- ✓ Sobre la entidad a auditar se debe investigar ante terceros su situación financiera, situación legal y todos lo que se considere relevante para su conocimiento.
- ✓ Se deberá obtener conocimiento de:
 - I. Tipo de negocio.
 - II. Línea de productos y servicios.
 - III. Números de sucursales.
 - IV. Características operativas de la entidad.
 - V. Métodos de producción.
 - VI. Marketing.
- ✓ La información obtenida del probable cliente será evaluada por el encargado que estudia el caso para determinar su aceptación o no del cliente nuevo.
- ✓ Indagar con el auditor anterior los asuntos relacionados con:
 - I. La integridad de la administración.
 - II. Desacuerdo con la administración.
 - III. Desacuerdos con la dirección sobre políticas contables.
 - IV. Procedimientos de auditoría.
 - V. Motivo del cambio de auditor.
- ✓ Si se acepta al cliente siendo la firma concedora de problemas, el auditor deberá reflejar mediante una declaración firmada por el cliente la cual explicará cómo se resolvieron los problemas.

3.3.1.1. Contratación de los servicios.

Al evaluar los factores generales de la entidad e identificar el grado de riesgo de ejecutar la auditoría se toma la decisión de aceptar o no el encargo para este caso se ha determinado aceptar por lo que se envía al cliente la oferta técnica y económica de los servicios. Luego el cliente debe hacernos llegar la aceptación del servicio mediante una carta firmada por el representante de la entidad a auditar tal como se muestra a continuación en forma de ejemplo:

	<h2>ACEPTACIÓN DEL SERVICIO</h2>
Señores	
Argueta & Asociados, S.A. de C.V.	
San Salvador	
Estimados Señores:	
<p>Por este medio comunicamos nuestra aceptación a la propuesta de servicios profesionales, relacionada con la Auditoría Financiera, correspondiente al ejercicio que terminará el 31 de diciembre de 2014.</p>	
Nombre del Ejecutivo	<u>Cecilia del Carmen Lainez López</u>
Firma	
Fecha	<u>20 de diciembre de 2014</u>
Sello de la Compañía	

Los términos del contrato serían incluidos en una carta de encargo de auditoría como la que se presenta a continuación:



ARGUETA Y ASOCIADOS, S.A. DE C.V.

Alameda Roosevelt y 41 Ave. Nte. Edificio SABA Local # 8,
San Salvador

Octubre 1, de 20XX

Sra. Cecilia del Carmen Laínez López

Director Presidente
OFIMAX, S.A. DE C.V.

Estimada señora Cecilia Laínez:

Objetivo y alcance de la auditoría

Han solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de la sociedad OFIMAX, S.A. DE C.V., que comprende el balance de situación financiera a 31 de diciembre de 20XX, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Responsabilidades del auditor

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes de control interno existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

Responsabilidad de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que (la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad) reconocen y comprenden que son responsables de:

- a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- b) el control interno que (la dirección) considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error, y
- c) proporcionamos:
 - i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento (la dirección) y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - ii) información adicional que podamos solicitar a (la dirección) para los fines de la auditoría; y
 - iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a (la dirección, y cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad) confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

Otra información relevante

Nuestros honorarios, que serán facturados en la medida en que avance el trabajo, se basan en el tiempo requerido por los individuos asignados al contrato más gastos por desembolsos directos. Las tarifas individuales por hora varían de acuerdo con el grado de responsabilidad implicada y la experiencia y capacidad que se requieran.

Informes

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.



Juan Antonio Ponce
Argueta y Asociados, S.A. de C.V.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad OFIMAX por



Cecilia del Carmen Laínez López - Director Presidente

Noviembre 1, 20XX

Paso 2:**3.3.2. Planificación de la estrategia de auditoría**

Para plantear la estrategia de auditoría es necesario conocer de forma específica la entidad y su control interno para identificar y plantear los procedimientos a desarrollar y las áreas de riesgo de la entidad.

3.3.2.1 Conocimiento específico 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.

Primero el auditor debe obtener un entendimiento:

La entidad y su entorno para detectar los riesgos inherentes por las características particulares del ente, evaluará:

- ✓ Los factores relevantes de la 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. Como se presenta a continuación:

A continuación, se mencionan algunos requerimientos importantes para el proceso de conocimiento general del negocio que se espera auditar.

Factores relacionados con la Industria.

- a) Condiciones de la industria
 - El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad y competencia en precios.
 - Actividad cíclica o estacional.
- b) Entorno de regulación

- Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria.
- Marco de referencia regulador para la industria.
- Legislación que influya de manera importante las operaciones de la entidad.
- Impuestos

Naturaleza de la entidad.

a) Operaciones del negocio

- Fuentes de ingresos
- Productos que vende o servicios que presta
- Localización de instalaciones, bodega etc.
- Clientes claves
- Proveedores importantes

Supuesto: Se trata de una empresa dedicada a la comercialización de mobiliario y equipo para oficina con la cual ejemplificaremos como realizar el entendimiento de la entidad. En base al supuesto se desarrolla los puntos detallados con anterioridad.

Factores económicos generales - Nivel general de la actividad económica

La actividad económica de la empresa es la comercialización de mobiliario y equipo para oficina, para llevar a cabo dicha actividad se requiere de recurso humano, técnico y económico que cumpla con las exigencias de nuestros clientes.

La industria - El mercado y la competencia

“OFIMAX, S.A DE C.V.” se dedica a la comercialización de mobiliario y equipo para oficina, por lo cual se encuentra rodeada de una competencia bastante fuerte dentro de los cuales están Office Depot, Suplidora de Equipo y Servicio, MPC Accesorios y El Baratazo quienes son líderes en el mercado; pero a pesar de toda la competencia que se encuentra a nuestro entorno los equipos ofrecidos por la empresa son de gran aceptación y reconocidos ante el mercado por la calidad, durabilidad y sobre todo la confianza que tienen dichos equipos.

Actividad cíclica o por temporada

En diciembre y en enero se realizan un buen porcentaje de ventas del mobiliario para oficina.

Riesgos del negocio

- Disminución de clientes a raíz de la falta de inventario.
- Introducción de nuevos productos al mercado, de nuevos diseños y acabados.
- El surgimiento de nuevos competidores al mercado y el fortalecimiento de los ya existentes.
- La poca demanda de los productos ya existentes.
- Competencia desleal.
- La existencia de inventario obsoleto.

Condiciones adversas

- La inflación.
- Escasez de materia prima que afecte a nuestros proveedores para la elaboración del mobiliario y equipo que nos suministran.

Índices clave y estadísticas de operación

Según las cuentas nacionales, el sector comercio, refleja una tendencia errática. En el 2006, se observó que el sector creció un 4.6%; en 2007, 4.3%; en 2008, 1.0%; en 2009, hubo una contracción del 5.4%, pasando al 2010 con una leve recuperación del 1.1%. El comportamiento de este sector pudo deberse a la inseguridad del país, especialmente en lo que se refiera al asedio de extorsiones.

IV.13 Estructura del Producto Interno Bruto
A Precios Constantes de 1990
 Porcentajes

	2006 ^(p)	2007 ^(p)	2008 ^(p)	2009 ^(p)	2010 ^(p)
I. Producto Interno Bruto	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1. Agricultura, Caza, Silvicultura y Pesca	11.9	12.4	12.6	12.6	12.9
2. Explotación de Minas y Canteras	0.4	0.4	0.3	0.3	0.2
3. Industria Manufacturera	22.7	22.4	22.6	22.6	22.8
4. Electricidad, Gas y Agua	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7
5. Construcción	3.7	3.3	3.0	3.0	2.8
6. Comercio, Restaurantes y Hoteles	20.4	20.5	20.4	20.0	19.9
7. Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	9.9	10.0	9.8	9.5	9.4
8. Establecimientos Financieros y Seguros	3.8	3.8	3.7	3.6	3.7
9. Bienes Inmuebles y Servicios Prestados a las Empresas	3.2	3.3	3.3	3.4	3.4
10. Alquileres de Vivienda	7.9	7.8	7.8	8.1	8.0
11. Servicios Comunales, Sociales, Personales y Domésticos	4.7	4.7	4.7	4.9	4.9
12. Servicios del Gobierno	4.8	4.7	4.8	5.0	5.0
13. Menos: Servicios Bancarios Imputados	3.0	2.9	2.7	2.8	2.9
14. Más: Derechos sobre Importaciones e Impuesto al Valor Agregado	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0

^(p) Cifras preliminares

Nota: Incluye revisión de cifras del sector externo 2005-2009 por mejoras metodológicas de Balanza de Pagos y revisión de Cuentas Nacionales 2005-2010

En este cuadro se observa el aporte que el sector comercio proporciona a la economía entre los años señalados, con un promedio de 20%. Esto es lo que el sector aporta a la producción interna bruta del país (PIB), Con esto, se ha convertido en el segundo sector de la economía por orden de aportación, siendo el primero, el sector de la industria manufacturera.

Antecedentes:

- Naturaleza: Sector comercio.
- Estructura legal: Sociedad anónima de capital variable.
- Fecha de fundación: 19 de mayo de 2009.
- Actividad económica principal: Comercialización de mobiliario y equipo para oficina.

Misión

Empresa líder en la comercialización de mobiliario y equipo para oficina con el fin de satisfacer las necesidades de nuestros clientes, con productos innovadores y de calidad, fomentando un ambiente profesional por medio de nuestros vendedores logrando obtener rentabilidad y sostenibilidad para continuar con el negocio.

Visión

Ser una empresa que, por medio del liderazgo y una actualización continua, crezca en el mercado comercial ayudando al desarrollo del país y de esta forma mejorar la calidad de vida de nuestros clientes.

Valores

- ✓ Calidad:
- ✓ Seguridad.
- ✓ Responsabilidad.
- ✓ Honestidad.
- ✓ Lealtad.
- ✓ Profesionalidad

Objetivos y planes estratégicos

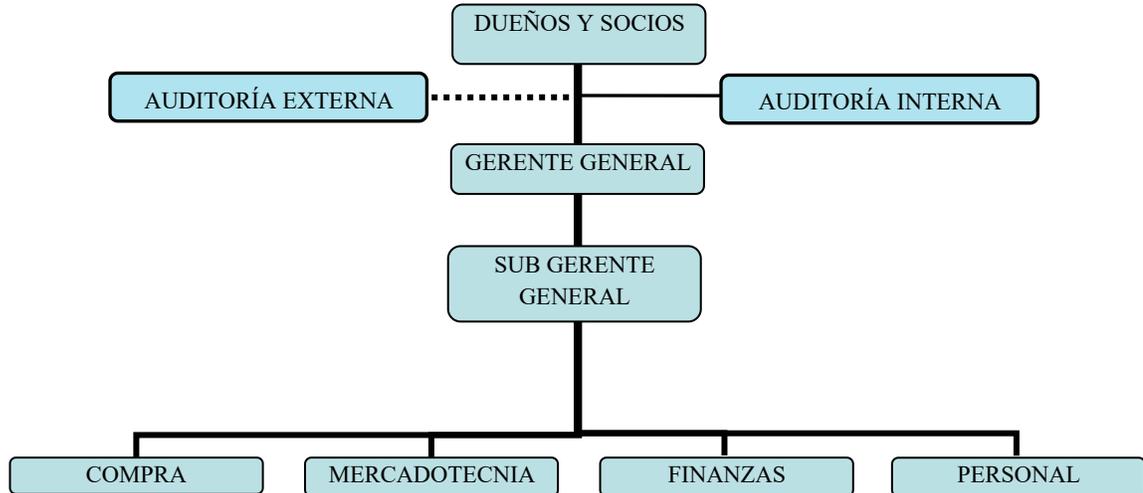
- Posicionar a nuestra empresa dentro del segmento líder del mercado.
- Incorporar permanentemente nuevas tecnologías en nuestros procesos, para comercializar el producto.
- Desarrollar y capacitar a nuestro personal en todas las áreas, potenciando los valores de profesionalismo, calidad y servicio. Fuentes y métodos de financiamiento.
- Crédito comercial: Los proveedores forman una parte importante en el financiamiento de la empresa ya que de ellos obtenemos el inventario necesario para las operaciones del negocio.

- Financiamiento bancario.

Cuerpo directivo y estructura organizacional

1. **Director presidente:** Cecilia del Carmen Laínez López.
2. **Director vicepresidente:** Priscila Melisa Escobar.
3. **Tesorero:** Carlos Javier Espinoza Rivera.
4. **Secretario:** Francisco Tomás Valle Mejía.

Esquema N° 1 Organigrama de la empresa



Función de auditoría interna

- Asiste a los miembros de la empresa en el desempeño de sus responsabilidades proporcionándole análisis, apreciaciones, recomendaciones y asesoría.
- Evalúa y prueba la eficacia de los controles diseñados para ayudarle a la empresa a cumplir todos sus objetivos.
- Evalúa y contribuye al mejoramiento de la administración de los riesgos, de los sistemas de control y del ejercicio del poder.
- Identifica, analiza, evalúa y registra suficiente información para lograr los resultados del compromiso.
- Identifica información suficiente, confiable, relevante y útil para lograr los objetivos del compromiso.

Clientes importantes

- Azul Luna, S.A. de C.V.
- El Trébol, S.A. de C.V.
- Mauricio Alfredo Jiménez Miranda.
- Digicel, S.A. de C.V.
- José Leonel Carranza.

Principales proveedores

- Multimuebles, S.A. de C.V.
- Mueblería El Pino, S.A. de C.V.
- Mobilia, S.A. de C.V.
- Canon Inc.
- Lexmark
- HP

Paso 3:

3.3.3. Evaluación del sistema de control

3.3.3.1. 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”.

Así como también, 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. (Pérez Osorio, Año 2012)

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 sean 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.

Por lo que, 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.

En cuanto a los riesgos de distorsiones significativas para operaciones no rutinarias significativas, están:

- ✓ 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 posibles 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).

3.3.3.2. Evaluación del sistema de control de los ingresos.

Para el caso de los ingresos el auditor debe de examinar lo siguiente:

✓ Examen de registro de las transacciones.

Los ingresos reflejados en los estados financieros deben verificarse a través del análisis de las cuentas del mayor general, en que los ingresos se registran, y mediante el examen de los registros fundamentales de las transacciones individuales. Normalmente, son aplicables los procedimientos generales siguientes:

- Extraer y analizar las cuentas del mayor general en la que se registraron los ingresos.
- Obtener los documentos que justifican los asientos de diario seleccionados para su revisión (por ejemplo, facturas, tiques de ventas o cintas registradoras de efectivo) y examinar su:
 - Cálculo adecuado.
 - Corrección del resumen y clasificación.
 - Propiedad.
 - Autorización, y
 - Registro en el periodo correcto.
- Verificar la contabilización de bloques seleccionados numerados consecutivamente, referenciándolos a los asientos de diario y al mayor para determinar que todas las transacciones documentadas se registran en los libros.
- Verificar la disposición de los ingresos, comparando los asientos en las cuentas de ingresos con los correspondientes en las cuentas del balance de situación financiera (por ejemplo, efectivo, cuentas por cobrar, otros deudores o ingresos diferidos). Esta parte del examen puede realizarse al mismo tiempo que el análisis, revisión y verificación de las cuentas del balance de situación financiera.
- Análisis de ventas, Esta revisión se basa en la comparación de las ventas del periodo actual con las anteriores comparables y con el presupuesto. Estas comparaciones pueden depurarse con la amplitud con que las ventas puedan segregarse por líneas de departamentos, productos, áreas geográficas u otras clasificaciones, como, por ejemplo:
 - Ventas anuales en total.
 - Ventas anuales por producto o departamento.

- Ventas mensuales en total y
- Ventas mensuales por producto departamento.

El propósito principal de esta revisión es proporcionar al auditor un amplio conocimiento sobre los estados financieros.

✓ **Examen de los controles**

Los controles contables y de procedimientos diseñados para asegurar el registro apropiado de las transacciones de ingresos y la adecuada disposición del efectivo resultante deben revisarse y comprobarse su eficacia.

Esquema N° 2: Estructura del cuestionario de control interno

 Argueta y Asociados, S.A. de C.V.	ARGUETA Y ASOCIADOS, S.A. DE C.V. Cuestionario de control
Nombre de la empresa: OFIMAX, S.A. DE C.V.	
Área de: Ingresos Ordinarios	
Periodo Examinado: 01 enero al 31 de diciembre de 20XX	
Objetivo: Comprobar que los diferentes controles establecidos son suficientes para garantizar el manejo y registro de los ingresos ordinarios.	

PROCEDIMIENTO	RESPUESTA		COMENTARIO
	SI	NO	

<p>1. ¿Existe una actualización de los precios por unidad y de los porcentajes de descuento en base al listado de precios y descuentos autorizados?</p> <p>2. ¿Cuáles líneas de productos proporcionan un mayor margen de contribución?</p> <p>3. ¿Se documentan correctamente las ventas efectuadas?</p> <p>4. ¿Coincide el total de las unidades vendidas con el resultado de la suma algebraica del inventario inicial, más compras, menos el inventario final?</p> <p>5. ¿La proporción de ventas de ventas al contado y al crédito con respecto a las ventas totales, cumplen con la política de venta respectiva?</p> <p>6. ¿Se efectúa al final del ejercicio el conteo respectivo de la mercadería para la venta?</p> <p>7. ¿Se cumple los porcentajes de las ventas pronosticadas?</p> <p>Comentarios:</p> <p>Con base en los resultados obtenidos de las respuestas al cuestionario de control interno, concluya si el control interno relativo a esta área, es alto, medio o bajo.</p>			
<p>Fecha de ejecución del cuestionario:</p> <p>_____</p> <p>Nombre y firma del empleado que proporciono la información:</p> <p>_____</p> <p>Nombre y firma del auditor que recopiló la información:</p> <p>_____</p> <p>Aprobado por el supervisor:</p> <p>_____</p>			

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; se puede efectuar como se muestra en el cuadro:

Cuadro N° 2: Cédula de Indagaciones

INDAGACION	RESPUESTA
¿Cualquier cambio en los términos de referencia o en los requerimientos para el contrato de auditoría?	Se nos ha requerido que auditemos los estados financieros para el final del año.
¿Cualesquiera problemas o conflictos de interés? Esto puede incluir servicios de no auditoría prestados, un interés financiero con el cliente, relaciones de negocio diferentes a la auditoría, relaciones familiares personales con personal clave del cliente por parte de los socios o del personal.	Lo único que se observó fue que un miembro de nuestro personal compró una cantidad de muebles de oficina, pero pagó el precio del catálogo. Este hecho no se considera una amenaza a nuestra independencia
¿Cualesquiera circunstancias que generarían duda sobre la integridad de los propietarios del cliente? Esto incluiría condenas, procesos, sanciones regulatorios, sospecha o confirmación de actos ilegales o fraude, investigaciones policiales, y cualquier publicidad negativa.	No. Sin embargo, la hija del asesor de negocios del cliente recibió alguna publicidad negativa en julio. Fue asesor en el negocio de un terreno donde a funcionarios gubernamentales se les acusó recibir sobornos. Este asunto también ha sido observado en nuestra lista de los factores de riesgo para la auditoría.
¿Los socios y el personal que están planeados para el contrato tienen conocimiento suficiente de los principios y prácticas de contabilidad de la industria del cliente a fin de poder ejecutar el contrato?	Sí. Para completar el contrato planeamos usar el mismo personal del último año.
¿Existen áreas donde se necesita conocimiento especializado?	Usaremos nuestro especialista en computación para revisar el control sobre las ventas por Internet.
¿La firma tiene la capacidad en tiempo, competencias y recursos para completar el contrato	Si

de acuerdo con los estándares profesionales y de la firma?	
¿Hay cualesquiera nuevas circunstancias que incrementen el riesgo del contrato? Por ejemplo: tendencias y desempeño de la industria, diferencias de opinión con la administración, actitud pobre frente al control interno, registros contables inadecuados, personal incompetente, transacciones inusuales o no explicadas, tiempo insuficiente para completar el trabajo, honorarios que no son adecuados, cambios cuestionables en las políticas de contabilidad, o amenazas contra la firma.	No. La administración tiene una buena actitud hacia el control interno. La compañía está planeando crecer significativamente, lo cual requerirá financiación adicional y nuevos riesgos de negocio con relación a la administración de inventario y al recaudo de las cuentas por cobrar
¿Puede el cliente continuar pagando nuestros honorarios?	Si
Valoración general del riesgo del contrato = Bajo	

- b) Procedimientos analíticos; ayudan a identificar los asuntos que tienen implicaciones para los estados financieros y para la auditoría. Algunos ejemplos son transacciones o eventos inusuales, cantidades, ratios, y tendencias. Para la aplicación de estos procedimientos se pueden realizar de la siguiente manera:
- **Identifique las relaciones al interior de los datos:** Desarrolle expectativas sobre las posibles relaciones que razonablemente se podría esperar que existan entre los diversos tipos de información. Cuando sea posible, busque usar fuentes de información independientes (esto es, no generadas internamente). La información financiera y no – financiera podría incluir:
 - Estados financieros para períodos anteriores comparables;
 - Presupuestos, pronósticos y extrapolaciones, incluyendo extrapolaciones de datos intermedios o anuales; y
 - Información relacionada con la industria en la cual la entidad opera y con las condiciones económicas actuales.

- **Compare:** Compare las expectativas con las cantidades registradas o ratios desarrolladas a partir de las cantidades registradas.
- **Evalué los resultados:** Cuando se encuentren relaciones inusuales o inesperadas, considere los riesgos potenciales de declaración equivocada material.

Por ejemplo, algunos de los procedimientos analíticos que se le pueden aplicar a OFIMAX, S.A. DE C.V., son los siguientes:

- Obtenga una copia de los más recientes resultados operacionales e identifique las posibles relaciones entre los distintos tipos de información disponible. Considere la información tanto financiera como no – financiera.
 - Compare las expectativas con las cantidades registradas o las ratios desarrolladas a partir de las cantidades registradas y los archivos del último año.
 - Identifique relaciones inusuales o inesperadas. Obtenga una explicación de la administración y valore los resultantes riesgos de declaración equivocada material.
- c) Observación e inspección: Respalda las indagaciones hechas a la administración y a otros; y ofrecen información sobre la entidad y su entorno; ordinariamente estos incluyen un procedimiento y una aplicación, tal como se describe a continuación:
- **Observación:** aquí se busca observar:
 - La manera en que la entidad opera y está organizada;
 - El estilo de operación de la entidad y su actitud hacia el control interno;
 - La operación de los diversos procedimientos de control interno;
 - El cumplimiento con ciertas políticas.
 - **Inspección:** Aquí se inspeccionan documentos tales como:
 - Planes y estrategias de negocio;
 - Políticas y registros de contabilidad;
 - Manuales de control interno;
 - Reportes preparados por la administración (tales como estados financieros intermedios); y
 - Otros reportes tales como actas de reuniones de quienes tienen a cargo el gobierno, reportes de consultores, etc.

Por ejemplo, algunos de los procedimientos de observación e inspección que se le pueden aplicar a OFIMAX, S.A. DE C.V., son los siguientes:

Identifique, obtenga y lea documentos claves, tales como:

- Planes de negocio, presupuestos y los estados financieros más recientes;
- Cualesquiera reportes de consultoría;
- Reportes / cartas de reguladores o agencias gubernamentales;
- Artículos de revistas / periódicos sobre Ofimax o la industria;
- Cualesquiera correspondencias con el banco relacionadas con cambios en servicios de sobregiros bancarios o pactos;
- Detalles de cualesquiera litigios actuales o amenazas de ellos;
- Contratos o acuerdos importantes firmados en el período;
- Valoraciones tributarias; y
- Realice recorridos de los principales sistemas de control interno para asegurar que no ha habido cambios importantes en los procesos y/o personas que realizan los procedimientos de control interno

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.

Por lo que el auditor en la etapa de valoración de los riesgos, debe prestar especial atención a los riesgos de fraude, 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 (los cuales consisten en evaluar la información financiera realizada entre un estudio de relaciones posibles de datos financieros y no financieros) 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, actualizar y analizar la información a través de la auditoría.

Como por ejemplo el auditor puede clasificar los riesgos como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 3: Clasificación del riesgo

GRADO DE RIESGO	DESCRIPCIÓN	ACCIONES A TOMAR
Intolerable	Se considera de esta manera cuando el impacto económico representa el 21% del patrimonio de la entidad al año.	Los riesgos deberían controlarse inmediatamente, se adoptan medidas y acciones temporales que disminuyan el grado de este. Incluso recursos ilimitados.
Importante	Cuando el impacto económico representa el 15% del patrimonio de la entidad al año.	Se deben adoptar medidas de forma urgente para controlarlo, puede que se necesiten recursos considerables.
Moderado	Si el impacto económico representa el 5% del patrimonio de la entidad al año.	Los riesgos pueden ser tratados a corto o mediano plazo cuando este asociado con consecuencias extremadamente dañinas, se precisa una acción posterior para establecer, con más precisión, la probabilidad de daño como base para determinar las necesidades de mejora en las medidas de control.
Tolerable	Cuando el impacto económico	Requiere controles a medio o largo plazo. Se deben

	representa el 3% del patrimonio de la entidad al año.	considerar soluciones que no impongan una carga económica importante.
Insignificante	Cuando el impacto económico representa el 0.25% del patrimonio de la entidad al año.	Requiere controles a medio o largo plazo. Se requieren comprobaciones para asegurar que se mantiene la eficacia de las medidas de control.

3.3.3.3. Estrategia general de auditoría

La estrategia general de auditoría establece el alcance, la oportunidad, el rumbo de la auditoría y guía el desarrollo del plan de auditoría. Debido a lo cual se 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.
- b) La naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos planificados de respuesta a los riesgos identificados.
- c) Otros procedimientos de auditoría planificados que deben llevarse a cabo para cumplir con las NIA.
- d) Definición del plan de auditoría en los aspectos relacionados a:

- ✓ Selección del equipo del contrato.
- ✓ Asignación del tiempo.
- ✓ Comunicaciones.
- ✓ Administración, dirección y supervisión.

Así como también, el auditor debe documentar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, incluyendo cualquier cambio significativo hecho durante el contrato de auditoría.

Todo esto se puede resumir en cuatro puntos que hacen parte del desarrollo del plan y de la estrategia general como se muestra a continuación:

- **Se debe obtener información**

Lo primero es establecer el alcance del contrato, los requerimientos de presentación de reportes y cualesquiera cambios significantes que hayan ocurrido desde el último contrato. Algunos de los factores a considerar son:

Cuadro N° 4: Factores para obtener información

El alcance del contrato
<p>¿Qué características definirán el alcance del contrato? Considere las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La estructura de información financiera usada; • Requerimientos de presentación de reportes específicos de la industria; • Necesidad de la auditoría estatutaria de solo estados financieros individuales además de la auditoría para propósitos de consolidación; • La disponibilidad de personal del cliente y de datos en el momento en que se requieren; • Uso de una organización de servicio (tal como para la nómina, etc.) y disponibilidad de la evidencia sobre el control interno; y • Componentes y localizaciones de la entidad (si los hay) auditados por otras firmas.
Requerimientos de presentación de reportes, cronograma y comunicaciones
<p>¿Qué se requiere y cuándo? Considere:</p>

- Cronograma del trabajo de auditoría y fechas límite para la emisión del(os) reporte(s);
- Comunicaciones y fechas clave para los otros auditores o terceros que participan; y
- Fechas clave para las comunicaciones que se espera con la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno, para discutir:
 - Estado del trabajo de auditoría a través del contrato;
 - La naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo de auditoría; y
 - Entregables esperados que resultan de los procedimientos de auditoría.

Factores importantes para que el equipo de auditoría se focalice en ellos

- Los factores clave a considerar incluyen:
- Lecciones aprendidas de la experiencia pasada y procedimientos de aceptación y continuidad del cliente;
- Determinación de los niveles apropiados de materialidad;
- Identificación de las áreas donde puede haber mayores riesgos de declaración equivocada material;
- Identificación preliminar de los componentes y de los saldos de las cuentas que sean materiales;
- Compromiso de la administración para con el diseño y la operación de control interno sólido, incluyendo la documentación del mismo;
- Potencial para que la administración eluda los controles;
- Evaluación de los controles internos relevantes;
- Discusiones de los asuntos de auditoría con otro personal de la firma que tenga conocimiento de la entidad; y
- Efecto que la tecnología de la información (disponibilidad de rastros en papel, etc.) tiene sobre la auditoría.

Cambios significantes que impactaran al enfoque de auditoría

¿Qué cambios impactarán al enfoque de auditoría en el período actual? Considere los siguientes:

- Cambios en la estructura de información financiera, tales como en los estándares de contabilidad;
- Desarrollos específicos para la entidad, industria, información financiera u otros que sean relevantes;

- Desarrollos del negocio que afecten la entidad, incluyendo cambios en la tecnología de la información y en los procesos de negocio, cambios en la administración clave, y cualesquiera adquisiciones, fusiones y decisiones; y
- Desarrollo de la industria tales como cambios en la regulación de la industria y nuevos requerimientos de presentación de reportes.

Una vez obtenida la información para establecer la estrategia de auditoría y considerando los factores mencionados anteriormente se procederá a la valoración de riesgo de declaración equivocada material

- **Valoración del RDEM a nivel de estado financiero**

Como bien sabemos la valoración del riesgo a nivel de estado financiero puede variar desde alto hasta bajo. En el siguiente cuadro se resaltan algunas de las implicaciones que surgen de la valoración del riesgo:

Cuadro N° 5: Implicaciones de la valoración del riesgo

Impacto sobre las respuestas generales de auditoría	
<p>La valoración del riesgo es</p> <p>BAJO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Alguna capacidad para dar incrementada confianza a las representaciones de la administración y a la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad. • Mayor potencial para un enfoque de auditoría que use pruebas de control interno, así como procedimientos sustantivos (enfoque combinado). Esto debe reducir la necesidad o la extensión de algunos procedimientos sustantivos. • Capacidad para aplicar más procedimientos de auditoría en una fecha intermedia más que al final del período.
<p>La valoración del riesgo es</p> <p>MODERADO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se deben hacer esfuerzos para reducir el riesgo, determinando las inversiones precisas. Las medidas para reducir el riesgo deben implantarse en un período determinado. • Cuando está asociado con consecuencias extremadamente dañinas, se precisará una acción posterior para establecer, con más precisión, la probabilidad de daño como base para determinar la necesidad de mejora de las medidas de control.

<p>La valoración del riesgo es ALTO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Enfatizarle al equipo de auditoría la necesidad de un mayor nivel de escepticismo profesional en la obtención y evaluación de la evidencia de auditoría • Considerar la efectividad de las acciones (si las hay) tomadas por la administración para abordar las debilidades de control interno identificadas • Asignarle al equipo del contrato personal más experimentado y considerar la necesidad de usar expertos • Asegurar la continuidad del personal en el contrato con el fin de maximizar el conocimiento de la entidad • Supervisar más al personal • Obtener evidencia de auditoría más extensiva a partir de los procedimientos de auditoría • Hacer cambios a los procedimientos de auditoría analíticos o de otro tipo aplicados como procedimientos de valoración del riesgo • Modificar la naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría más persuasiva • Considerar cambios en la naturaleza, oportunidad o extensión de los otros procedimientos de auditoría • Obtener evidencia corroborativa adicional para las representaciones de la administración
--	--

- **Seguidamente se desarrollan respuestas generales**

El siguiente paso es considerar toda la información obtenida sobre la entidad y los riesgos valorados para desarrollar una estrategia general de auditoría para ejecutar el contrato. Se puede realizar de la siguiente manera:

Cuadro N° 6: Consideración de la información obtenida

Factores a considerar
<ul style="list-style-type: none"> • Resultados de la experiencia de auditorías anteriores (incluyendo pruebas de controles en las que se puede confiar en el período actual) y otras asignaciones para la entidad

- Respuesta(s) de la administración frente a las debilidades identificadas en el control interno
- Recursos de personal requerido y habilidades requeridas para la auditoría. Considere la necesidad de expertos para abordar áreas de auditoría complejas, específicas y de riesgo alto
- Cronograma de la auditoría, incluyendo conteo de inventario y otros procedimientos requeridos
- La manera más efectiva para responder a los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel tanto de estado financiero como de aserción
- Efecto que la tecnología de la información (disponibilidad de rastros en papel, etc.) tiene en la auditoría
- Compromiso de la administración para con el diseño y la operación de control interno sólido, incluyendo la documentación del mismo
- Potencial para que la administración eluda los controles
- Necesidad de introducir alguna impredecibilidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría

- **Luego desarrolle un plan de administración de recursos**

La etapa final para completar la estrategia general de auditoría es conocer la naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para ejecutar el contrato. Por ejemplo:

Cuadro N° 7: Estrategia general de auditoría

Selección del equipo del contrato
<ul style="list-style-type: none"> • ¿El equipo de auditoría propuesto tiene los niveles de habilidad y los recursos que son necesarios? • ¿A algunos miembros del equipo se les han asignado responsabilidades de supervisión en la auditoría? • ¿Hay alguna continuidad del personal en el contrato? • ¿Tareas de auditoría tales como asistir al conteo del inventario y envío de confirmaciones antes del final del año han sido asignadas a miembros específicos del personal? • ¿Ha sido asignado un revisor del control de calidad del contrato (cuando es aplicable)?
Asignación de tiempo
<ul style="list-style-type: none"> • ¿A cada miembro del equipo se le ha asignado un presupuesto de tiempo para sus asignaciones? • ¿Se ha reservado tiempo adicional para las áreas donde puede haber riesgos más altos de

<p>declaración equivocada material?</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué tanto tiempo se ha presupuestado en general para completar el trabajo asignado?
<p>Comunicaciones</p>
<ul style="list-style-type: none"> • ¿Han sido comunicados los roles, las responsabilidades y las expectativas para cada miembro del equipo de auditoría? • ¿Se les ha recordado a los miembros del equipo la necesidad de mantener una mente que cuestione y ejerza escepticismo profesional en la obtención y evaluación de la evidencia de auditoría? • ¿Se han establecido fechas de las reuniones del equipo de auditoría para discutir: o Los planes de auditoría detallados y compartir información sobre la entidad o Identificar la posibilidad de fraude o fechas límites del contrato y programación de las revisiones de los archivos? • ¿Se han establecido fechas para que se inicien el trabajo de campo (intermedias y de final de año) y las otras actividades tales como envío de confirmaciones, conteo de inventario y procedimientos de cierre? • ¿Se han establecido fechas para los otros auditores, expertos y terceros que participan en la auditoría?
<p>Administración, dirección y supervisión</p>
<ul style="list-style-type: none"> • ¿Ha sido desarrollado un plan para: <ul style="list-style-type: none"> ▪ La supervisión diaria del personal que participa en el contrato ▪ Que el personal principal esté disponible para resolver preguntas, responder a problemas potenciales y generalmente estar informado sobre el progreso ▪ Revisión de archivos ya sea en los locales de la entidad o en la oficina. ▪ Reuniones de rendición de informes del equipo (cuando sea apropiado) • ¿Hay la necesidad de incrementar la supervisión y la revisión como resultado de un nivel alto del riesgo valorado a nivel del estado financiero en general?

Luego de que se han planteado la parte del desarrollo del plan y de la estrategia general de auditoría se define lo siguiente:

I. 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.

Por lo que, 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.

Es importante mencionar que la materialidad no es una cantidad absoluta, siempre es asunto de juicio profesional. Así como también, los niveles de materialidad que se requieren son:

- ✓ 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 exista incorrecciones 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.

Es importante mencionar que, la materialidad a menudo se documenta en una hoja de trabajo que incluye el resumen de los resultados de operación y deja espacio para otras consideraciones relacionadas con la materialidad tales como factores cualitativos, por ejemplo:

En la valoración de la materialidad

Como punto de partida la firma tiene como parámetro para determinar la materialidad la base del 1% ingresos ordinarios obtenidos en el periodo. La empresa OFIMAX, S.A. DE C.V. durante el periodo 2014 obtuvo un total de ingresos ordinarios de \$1,500,000.00, por lo que el 1% de dicho monto nos da como resultado la materialidad a utilizar este periodo la cual es \$15,000.00.

La cifra de la materialidad que se usó en el año anterior fue \$10,000.00, para este año se usara \$15,000.00 como la materialidad general debido al crecimiento en las ventas y en la rentabilidad. Esta cantidad revisada le ha sido comunicada oralmente al cliente.

En la reunión de planeación de la auditoría, se discute el uso de las cantidades más bajas de materialidad que serían aplicables a las clases principales de transacciones y saldos de cuentas tales como cuentas por cobrar e inventario.

Después que hemos determinado la materialidad seguimos con las discusiones, tal como se indica a continuación:

II. 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. Es importante mencionar que el revisor del control de calidad del contrato puede asistir a la reunión, pero como observador / consultor, y no toma decisiones.

Por lo que, 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.

El siguiente es un ejemplo de la discusión del equipo de auditoría en donde se resalta otros asuntos a abordar:

Cuadro N° 8: Discusiones del equipo de auditoría

Área de discusión	Respuestas posibles
-------------------	---------------------

Materialidad y saldos de cuentas significantes.	Incrementarla a \$ 15,000.00 con base en el crecimiento en la rentabilidad.
Oportunidad, fechas clave, y disponibilidad de personal del cliente.	Confirmar que son razonables las oportunidades del año anterior y nuestras solicitudes para que la administración ayude en la preparación de ciertas programaciones.
¿Qué podemos aprender de la experiencia pasada, tal como de problemas o eventos que causaron demoras y áreas de sobre o sub auditoría?	El control interno del inventario fue pobre en el año pasado y resultó en trabajo adicional. El cliente ha señalado que esto será abordado antes del finalizar el año.
¿Hay nuevas preocupaciones por integridad de la administración, negocio en marcha, litigios, etc.?	Ver el recorte del periódico El Mundo: Megan. Esto puede ser un hecho aislado pero se necesita tener cautela.
Cambios este año en operaciones del negocio o condición financiera, regulaciones de la industria, políticas de contabilidad usadas, y personas.	Están en funcionamiento planes para crecimiento significativo. Esto generará tensión en los recursos de efectivo, control interno y sistemas de operación.
Susceptibilidad de los estados financieros frente al fraude. ¿De qué maneras posibles la entidad podría ser defraudada? Desarrolle algunos escenarios posibles y luego planee procedimientos que podrían confirmar o despejar cualquier sospecha.	El sesgo de la administración y la posibilidad de que eluda los controles para evitar pasivos tributarios son bastante altos. Debemos mirar estimados de la administración, entradas al libro diario, y el uso de transacciones con partes relacionadas. También, Pedro (el vendedor) tiene un estilo de vida costoso. Debemos mirar los cálculos de los bonos y los ingresos ordinarios por ventas.
Riesgos significantes que requieren especial atención.	La posibilidad de fallar en los compromisos de pago con los bancos es real dado el crecimiento y la escasez de efectivo. Ofimax dice que este año va a renegociar con el banco para buscar alguna flexibilidad.
Respuestas de auditoría apropiadas ante los riesgos identificados.	El plan detallado de auditoría fue revisado de alguna manera por el miembro del personal responsable.
Considere la necesidad de habilidades o consultores especializados, pruebas del control interno versus procedimientos sustantivos, la necesidad de introducir impredecibilidad en lagunas pruebas de	Especialista en TI para mirar las ventas por Internet y los controles de TI en general. Programar visita para septiembre de este año.

auditoría, y el trabajo que podría ser realizado por el cliente.	
Roles del equipo de auditoría, programación y revisiones del archivo.	Los planes de auditoría general y detallada han sido actualizados.

Por lo que después de considerar todo esto seguimos con dar una respuesta, como se describe a continuación:

3.3.3.4. Respuesta a los riesgos significativos

Cuando el riesgo es clasificado como significativo, el auditor debe responder de la siguiente forma:

- a) 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.
 - 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.

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.

- b) Se debe determinar que la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo del mismo para los fines del auditor:

Evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; obtendrá conocimiento del trabajo; y evaluará la adecuación del trabajo como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente.

Lo anterior permitirá confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores de lo contrario no se debe confiar en el trabajo de dichas auditorías.

- c) Los procedimientos sustantivos analíticos no son respuestas suficientes por si solas. Por lo que el auditor deberá diseñar y ejecutar procedimientos sustantivos para cada clase de transacción importante, saldo de cuenta y revelación, independientemente de los riesgos evaluados, para lo que puede considerar la aplicación, sólo, de procedimientos sustantivos analíticos, o pruebas de detalles o una combinación de procedimientos sustantivos analíticos y de pruebas de detalles.
- d) Se debe realizar procedimientos sustantivos que respondan de manera específica al riesgo identificado, de manera de obtener evidencia de auditoría de alta confiabilidad.

Los procedimientos sustantivos se deben plantear con un alcance inversamente proporcional a los resultados o ausencia de las pruebas a los controles. Es decir, si los resultados de las pruebas a los controles fueron satisfactorios (positivos) el alcance de nuestras pruebas sustantivas debe ser menor, pero si los resultados de las pruebas a los controles no fueron satisfactorios (negativos) o no realizamos pruebas a los controles, el alcance de nuestras pruebas sustantivas debe ser mayor. Para estos casos es necesario que el Auditor utilice su juicio profesional para determinar si obtuvo evidencia suficiente y adecuada que le permita concluir si las cifras auditadas son razonables. Una forma sencilla de plantear el tipo de pruebas y el alcance de las mismas es identificando que riesgos de los estados financieros se pueden materializar.

Para cada riesgo significativo identificado, se debe documentar la respuesta de la administración y desarrollar procedimientos de auditoría apropiados que respondan al riesgo específico. Por ejemplo:

Cuadro N° 9: Riesgos significantes

Riesgo significativo	Respuesta de la administración	Respuesta de auditoría	Ref PT
¿La compañía ha violado los términos de su financiación bancaria?	Preparación y monitoreo de los pronósticos de los flujos de efectivo.	Mirar los planes de crecimiento de la compañía y si los pronósticos de los flujos de efectivo son realistas.	
Si lo ha hecho, el banco podría pedir el pago total. Si esto sucedió, la compañía podría ser incapaz de operar	Renegociar la cantidad y los términos de la financiación.	Revisar y comparar los resultados actuales y los flujos de efectivo. Asegurar que las valuaciones de	

<p>normalmente, lo cual podría resultar en el castigo de activos importantes.</p>		<p>las cuentas por cobrar y de los inventarios (la seguridad por los préstamos) son razonables.</p> <p>Revisar la solicitud de refinanciación presentada al banco.</p>	
<p>Podría ocurrir manipulación de los estados financieros para evitar que se violen los pactos con el banco.</p>	<p>Ninguna. La administración no ve que esto sea un riesgo.</p>	<p>Revisión cuidadosa de los supuestos usados en los pronósticos de los flujos de efectivo y las bases a partir de las cuales se preparan los reportes de los flujos de efectivo. También asegurar que las bases para las valuaciones de las cuentas por cobrar y de los inventarios son válidas y correctas.</p>	
<p>Reconocimiento inconsistente de los ingresos ordinarios.</p>	<p>Los contratos de venta superiores a \$500.00 son revisados por el gerente de ventas.</p>	<p>Revisión de los contratos principales (y de una muestra de los contratos más pequeños) y discusión con el gerente de ventas para asegurar que los ingresos ordinarios fueron reconocidos apropiadamente en el año.</p>	
<p>Entradas no autorizadas al libro diario.</p>	<p>La administración ha de acordar poner en funcionamiento una política que requiere la aprobación de todas las entradas al libro diario pero todavía no ha sido implementada.</p>	<p>Identificar y revisar todas las entradas al libro diario superiores a \$ 1,500.00 y todas las entradas en el mes antes y después del final del año.</p>	
<p>Expansión significativa en el uso de transacciones con partes relacionadas.</p>	<p>La política es que todas las transacciones con partes relacionadas sean identificadas como tales y conducidas según los términos normales de venta. Esto incluye cualesquiera activos o servicios corporativos dados para uso personal de la</p>	<p>Revisar el entendimiento que los empleados tienen respecto de la política, haciéndolo mediante indagación e inspección.</p> <p>Buscar asegurar que todas las transacciones con partes relacionadas han sido</p>	

	administración o de los empleados.	identificadas y que las transacciones, los términos de venta, la naturaleza de las transacciones y las fechas son realmente apropiados.	
Proceso de Facturación y Cobro	<p>La política es que primero se elabora el comprobante de crédito fiscal.</p> <p>Segundo se revisa que la información registrada en el comprobante de crédito fiscal sean los datos correctos del cliente.</p> <p>Tercero se realiza el cobro de los servicios prestados.</p>	<p>Revisar que no se realizan ventas con precios no autorizados, que no se realicen descuentos en la factura sin autorización previa, así como también que se facturen la totalidad los pedidos y que los impuestos se calculen correctamente.</p> <p>Asegurar que los recaudos recibidos ingresen a la Compañía; y que se apliquen en la cuenta correspondiente; así mismo que se apliquen en el libro mayor, al igual que si se reciben pagos en efectivo, que estos puedan ser sustraídos.</p>	

Después de determinar la respuesta a los riesgos significativos evaluamos el sistema de control interno de la entidad, como se describe a continuación:

I. 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.

Es importante mencionar que, 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. Porque 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.

Por lo que, 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.

También, 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 el control interno por parte de la administración.

Debido a esto, 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.

No obstante, 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.

Luego de evaluar el sistema de control interno de la entidad, se valora el diseño e implementación del mismo, como se describe a continuación:

II. 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 auditoría

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 aseveraciones 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.
- ✓ Aseveraciones.
- ✓ 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 memorándum 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 memorándums.
- ✓ 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 en el 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.

Por lo que, 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 incorrecciones materiales. En este paso el auditor determina en qué control 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.

Por lo que, 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.

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

En la valoración del sistema de control interno, que permite identificar las deficiencias de diseño, implementación y 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 control ¿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.

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

Para una mejor comprensión se puede realizar la valoración e implementación del control interno como sigue a continuación:

- **Hay que identificar qué riesgos requieren mitigación**

Para los controles a nivel de entidad y generales de TI, los riesgos a ser mitigados pueden haber sido identificados en el registro del riesgo o serán identificados y tratados mediante un cuestionario.

Para los controles de los procesos de negocio, el primer paso es identificar los riesgos transaccionales que resultarían en una declaración equivocada material si no se mitigan. Esto ofrece el punto de partida o el contexto para la identificación de los procedimientos de control interno que mitigarían esos riesgos. Si se usa la matriz de diseño del control, se necesita completar las columnas de "qué puede estar equivocado". Por ejemplo:

Cuadro N° 11: Documentación del control interno a nivel de entidad

Área de indagación	Resultados
<p>Describa cómo la administración comunica la necesidad de integridad y valores éticos. Considere qué constituye comportamiento de trabajo aceptable/inaceptable.</p>	<p>Cecilia aceptó nuestra recomendación del año pasado y preparó un código de conducta para todos los empleados. Cuando una persona se vincula a la compañía, se realizan reuniones para asegurar que entiende los requerimientos junto con otros asuntos, tales como salud y seguridad.</p>
<p>Describa las políticas y procedimientos que están en operación para minimizar el potencial de que la administración eluda los controles. Considere la documentación requerida para las entradas al libro diario iniciadas por la administración principal, los estimados, los cambios en las políticas de contabilidad, y las excepciones hechas para los procedimientos de control interno establecidos.</p>	<p>Esto continúa siendo una debilidad. Hemos recomendado que todas las entradas al libro diario sean aprobadas por Cecilia y que se ofrezca una explicación narrativa. Los estimados de la administración también tienden a sesgarse para minimizar los impuestos. Esta debilidad es abordada en el plan detallado de auditoría.</p>
<p>¿Qué procedimientos sigue la administración cuando es consciente de deficiencias en el control interno, políticas de contabilidad demasiado agresivas, o fraude?</p>	<p>La administración responde muy positivamente frente a las recomendaciones que no son muy costosas o difíciles de implementar. Cuando se descubre fraude, los empleados son retirados inmediatamente.</p>
<p>Describa las políticas de la administración para determinar la estructura organizacional y las líneas de presentación de reportes. Considere si son adecuadamente tratados los riesgos del control interno y de la información financiera.</p>	<p>Cecilia lee muchos libros de administración y piensa que la estructura de la organización de Ofimax está de acuerdo con el estado. La estructura actual tiene buen sentido, trabaja bien y asegura la comunicación continua</p>

	entre producción y ventas.
Describa las políticas de recursos humanos tales como contratación, compensación, evaluaciones del desempeño, terminaciones, y disciplina para asegurar que solamente se contratan las personas honestas y mejores que estén disponibles.	Recursos humanos están bien administrados tal y como se señala en el manual de políticas de recursos humanos. Se verifican las referencias de los nuevos empleados y se ponen a prueba por un período de tres meses.

Cuadro N° 12: Documentación del control interno general de TI

Área de indagación	Resultados
Describa el enfoque tomado para planear y administrar las operaciones de TI. Considere cómo se evalúan las necesidades (incluyendo el uso de nueva tecnología), el desarrollo del presupuesto de TI, y la importancia estratégica que la TI tiene para la entidad como un todo.	Cada año Ernesto Gonzales prepara el presupuesto de TI. Cecilia revisa luego el presupuesto, le hace algunos cambios y lo aprueba. Las ventas por Internet iniciadas el año anterior resultaron en una cantidad de caídas del sistema, de naturaleza temporal. El plan de este año busca contratar una segunda persona de tiempo completo para TI.
Describa las políticas y los procedimientos que definen el rol y las responsabilidades del departamento de TI.	Ernesto está preparando el manual de políticas y procedimientos para las operaciones de TI, pero ha estado demasiado ocupado para terminarlo. Los nuevos empleados son entrenados adecuadamente sobre el uso de las aplicaciones de Ofimax.
Describa cómo son identificados y valorados los riesgos asociados con TI.	El sistema operativo que se usa es Windows XP y Ernesto está muy familiarizado con las aplicaciones de la compañía y las herramientas de Internet que se usan. Hemos recomendado que la valoración del riesgo de TI se prepare manualmente.
Describa el(os) sistema(s) usado(s) para producir la información financiera y la extensión (si la hay) en la cual el programa ha sido ajustado para el uso de la entidad. Por ejemplo:	El sistema de ventas le fue comprado a la asociación industrial de fabricantes de Oficinas. El sistema de contabilidad es Sound Accounting de Onion. No se le han hecho modificaciones ni al

<ul style="list-style-type: none"> • El paquete principal de contabilidad permanece sin modificación • Un sistema viejo o ajustado para el cliente. 	software de ventas ni al de contabilidad.
<p>Describa las políticas y los procedimientos que se refieren a la administración y a la seguridad de los datos.</p>	<p>El año anterior fueron robados algunos Pc en el área de oficina. Se han realizado acciones para hacer que la oficina sea más segura. El área del servidor está con llave en todo momento y las copias de respaldo de los datos se almacenan en lugar seguro. Los nuevos usuarios reciben una clave que les da acceso únicamente a sus aplicaciones. Cuando alguien se retira, recursos humanos le notifica a Ernesto, quien le retira el acceso a la persona. Actualmente no hay acceso remoto al sistema diferente por correo electrónico. Hay energía de respaldo en el caso de que falle la energía, lo cual ocurre con bastante regularidad.</p>
<p>Describa las políticas y los procedimientos que se refieren a la recuperación de desastres de TI. Considere el desarrollo, actualización y mantenimiento de un plan que se refiera a la continuidad del negocio y a la seguridad de los datos. Considere si el plan es probado periódicamente (incluyendo el almacenamiento y las instalaciones fuera del lugar) y actualizado cuando se requiere.</p>	<p>Actualmente no hay plan para recuperación de desastres. Además, las cintas de respaldo se almacenan en un lugar que no está a prueba de incendios. Nuestro especialista en TI revisará este año los controles generales de TI y hará recomendaciones específicas para mejoramiento.</p>

Para la documentación del proceso de negocio usando un enfoque narrativo se puede realizar de la siguiente manera:

Proceso de negocio – Ingresos ordinarios / Cuentas por cobrar / Sistema de ingresos

Contratos de venta

Los contratos para las órdenes de minoristas y especializadas son preparadas por el encargado dado que conllevan trabajo intensivo. Todos los contratos se basan en una plantilla que contiene las cantidades estimadas, los tipos de muebles, solicitudes especiales, así como términos y condiciones estándar de entrega y pago. Los términos y las condiciones de pago pueden variar de acuerdo con el cliente. Se

requiere un depósito del 15% en todas las órdenes de los clientes y se registra como ingreso ordinario en el momento de la venta.

Todos los contratos son revisados y firmados para aprobación por la gerente antes que se presenten para la firma del cliente. Cuando el contrato es firmado por el cliente dando su aprobación, se ingresa la orden en el sistema de contabilidad el cual le asigna automáticamente a la orden un número consecutivo. Cuando la orden está lista para envío, se prepara el documento de envío, se ingresa en el sistema, y se coteja con la orden. El encargado de facturación prepara entonces la factura a partir del sistema de contabilidad el cual asigna automáticamente un número consecutivo. Es una regla estricta que no se haga ningún envío sin que se ingrese en el sistema el número del documento de envío. El sistema puede entonces rastrear cuáles órdenes han sido archivadas y cuáles están pendientes de la fecha de entrega.

Órdenes de venta regulares

Las órdenes de venta son preparadas para cada orden recibida y son ingresadas en el sistema de contabilidad. Las órdenes de venta son preparadas e ingresadas en el sistema el cual asigna automáticamente el número consecutivo de la orden. La única excepción son los muebles o los otros elementos pequeños que se venden directamente en el almacén.

Todas las órdenes por encima de \$ 500.00, o cuando el precio de venta está por debajo del precio mínimo de venta, tienen que ser aprobadas por el gerente.

Cuando se ensamblan los elementos y están listos para su envío, el encargado de facturación prepara la factura que le es enviada al cliente junto con la orden.

Adán no recibe cheques de los clientes a menos que los conozca o la orden sea grande. Cuando otorga crédito confía más en su experiencia anterior con el cliente.

Ventas en el almacén

Para todas las ventas en el almacén, las facturas se preparan en el momento de la venta y se ingresan en el sistema de contabilidad. El sistema genera automáticamente el número de la factura para cada venta. Usualmente las facturas se les entregan a los clientes.

La mayoría de las ventas en el almacén son en efectivo, de manera que hay un pequeño riesgo de crédito.

Ventas por Internet

La encargada de facturación descarga de la página web el resumen de las ventas por Internet que se realizan durante el día. Prepara las órdenes de venta, las cuales se envían al departamento de producción. La factura se prepara al mismo tiempo y se registra como ingresos ordinarios pagados por anticipado dado que el elemento ya ha sido pagado. La factura es marcada «pagada en su totalidad» y acompaña a todas las órdenes hechas por Internet.

Cuentas por cobrar

La encargada de facturación abre todo el correo y separa los pagos recibidos para consignación. Usualmente gestor de cobros va al banco y hace la consignación. La encargada de facturación ingresa entonces los pagos en el sistema de contabilidad y aplica los pagos a las facturas señaladas.

El gestor de cobros prepara una lista de cuentas por cobrar vencidas y se la entrega a la gerente de venta. Este las revisa.

Cada mes se le hace seguimiento a las cuentas que tienen más de 90 días y se hacen comentarios a las listas, relacionados con cuándo el cliente acordó pagar el saldo.

Para los clientes que tienen más de 90 días y que no han hecho acuerdos alternativos de pago, las ventas futuras se les hacen sobre una base de efectivo en el momento de la entrega.

- **Valoración de la implementación del control**

El recorrido confirma el entendimiento que el auditor tiene respecto del proceso y lo hace mediante el rastrear una transacción desde el origen a través del sistema de procesamiento de la información y hasta

los estados financieros. El recorrido consiste en indagaciones al personal de la entidad, las cuales son corroboradas mediante la obtención de evidencia. Se documentan los detalles de las discusiones con el personal y se obtienen copias de la evidencia. Por ejemplo, como se muestra en el cuadro siguiente:

Cuadro N° 13: Indagaciones hechas al personal que procesa la transacción

Área de indagación	Resultados
<p>Describa los procedimientos desempeñados en relación con la transacción: refiérase a inicio, autorización, asiento en los registros de contabilidad, e información en los estados financieros.</p>	<p>El sistema funciona tal y como se describe en la documentación del sistema. Vea PT Ref. # Para copias de los documentos que demuestran los controles internos en acción. Sin embargo, observamos que María es un empleado nuevo y en el presente conoce bastante poco sobre el sistema.</p>
<p>Describa los procesos para cualesquiera transferencias de información desde una persona (propietario del proceso) a la siguiente.</p>	<p>Hay un traslado de ventas a contabilidad. Con base en el recorrido, la transferencia funcionó bien.</p>
<p>Observe la frecuencia y la oportunidad de los procedimientos de control interno desempeñados.</p>	<p>Se observó la matriz de diseño del control.</p>
<p>Identifique cualesquiera controles generales de TI requeridos para proteger los archivos de los datos de las transacciones y asegurar el apropiado funcionamiento de los controles internos de la aplicación.</p>	<p>Los controles generales de TI son mínimos a causa del tamaño pequeño de la entidad</p>
<p>Documente los procedimientos que están en funcionamiento para cubrir las enfermedades y las vacaciones del personal. Si en los últimos 12 meses no se han tomado vacaciones, documente por qué.</p>	<p>Durante cuatro meses hubo la vacancia de un funcionario de ventas, período durante el cual se contrató a María. Esto significó menos segregación de funciones durante esa época.</p>
<p>Pregunte sobre la extensión y la naturaleza de los errores que se encontraron en el año pasado.</p>	<p>La mayoría de los errores se debió a equivocaciones en la fijación de los precios, lo cual en la actualidad es principalmente un proceso manual.</p>
<p>Pregunte si a alguna persona se le ha</p>	<p>Fue negada una solicitud hecha por el gerente de</p>

solicitado que se desvíe de los procedimientos documentados.	ventas para reducir sustancialmente el precio de un juego de oficina para un amigo.
--	---

- **Valoración el diseño del control interno**

Controles a nivel de entidad y generales de TI

Para los controles a nivel de entidad y generales de TI, las respuestas al cuestionario y la documentación de respaldo obtenida serían cuidadosamente revisadas y valoradas. La meta es identificar los controles que prevendrían o detectarían la ocurrencia de incorrecciones materiales.

Es importante mencionar que, los controles a nivel de entidad varían en precisión. Algunos operan a nivel de procesos de negocio y por sí mismos pueden ser suficientes para prevenir o detectar la ocurrencia de una incorrección material.

Por lo que, en el estudio de caso, las fuertes políticas de recursos humanos de Ofimax reducen el riesgo de que se contraten personas incompetentes para desempeñar los procedimientos de control interno sobre las transacciones. El código de conducta que la compañía introdujo el año anterior (que le da a los empleados orientación clara sobre el comportamiento ético) podrá, si se implementa bien, prevenir la ocurrencia de algunas formas de fraude. Otros controles a nivel de entidad, tales como la revisión mensual que Cecilia hace de las cuentas por cobrar, son de naturaleza más general. Trabajan junto con otros controles de los procesos de negocio (tales como ventas, cuentas por cobrar, e ingresos) establecidos para identificar las interrupciones en el control interno. Este tipo de control interno todavía requiere que estén funcionando efectivamente los controles de los procesos de negocio. Cuando se evalúa el diseño y la implementación del control interno, los controles tanto a nivel de entidad como generales de TI necesitan ser mapeados con relación a los controles de los procesos de negocio que les son subyacentes o dependientes.

En cuanto, a los controles de los procesos de negocio; la valoración del diseño y la implementación conlleva aparear los procedimientos de control interno identificados, con los riesgos de declaración equivocada material. Esto se puede lograr usando la matriz de diseño del control.

Para cada «qué puede estar equivocado» o factor de riesgo identificado en la matriz de diseño del control, registre los detalles de los procedimientos de control interno de la entidad que previenen o detectan la

ocurrencia de incorrecciones potenciales. Cuando en la matriz el control interno se interfecta con el riesgo, ello es señal de si previene (P) o detecta (D) la ocurrencia de una incorrección potencial. Repita este paso para cada uno de los otros «qué puede estar equivocado» o factores de riesgo. Por lo que, algunos procedimientos de control interno pueden prevenir o detectar una cantidad de factores de riesgo.

Por lo que, la valoración de los riesgos de incorrección 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 incorrección material a:

- ✓ Nivel de estado financiero, y
- ✓ Nivel de aserción para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.
- En cuanto 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.
- En cuanto 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 con 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.

Como bien sabemos el paso final en el proceso de valoración del riesgo es valorar los riesgos combinados de declaración equivocada material a niveles de estado financiero y aserción. Por lo que esta valoración se puede resumir usando una forma como la siguiente:

Cuadro N° 14: Niveles de riesgos valorados

	As	IR	CR	RDEM combin	Documente los riesgos claves y otros factores que contribuyen a la valoración del riesgo
Nivel de estado financiero				B	La actitud de la administración frente al control interno es buena y en las posiciones clave están ubicadas personas competentes. La reunión mensual para revisar el desempeño le ofrece algunas responsabilidades para la administración. La actitud de la administración frente al control interno es buena y en las posiciones clave están ubicadas personas competentes.
Nivel de aserción: FSA o revelación en el estado financiero					
Ventas	C	A	B	M	Las políticas de reconocimiento de ingresos ordinarios son inconsistentes.
	E	B	B	B	El sistema de ventas opera bien. Son posibles las pruebas de los controles.
	A	B	B	B	El sistema de ventas opera bien. Son posibles las pruebas de los

					controles.
	V	N/A	B	N/A	
Cuentas por cobrar	C	B	B	B	No se identificaron riesgos significantes.
	E	A	M	M	Los bonos de los vendedores se basan en las ventas registradas.
	A	B	B	B	
	V	A	M	M	La recuperación de cuentas por cobrar de minoristas grandes podría ser problema si hay preocupación por la calidad del producto o se hacen devoluciones.

A = Alto M = Moderado B = Bajo

As = Aserción NA = No aplica

IR = Riesgo inherente CR = Riesgo de control interno

RDEM combin = riesgo combinado de declaración equivocada material

FSA = Área de estados financieros

Paso 4: Plantear la respuesta a los riesgos valorados.

3.3.4. 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:

- a) Diseñar procedimientos de auditoría adicionales.
- b) Aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

3.3.4.1 Diseño de procedimientos de auditoría adicionales

I. Plan desarrollado de auditoría

La estrategia general de auditoría se refiere a la planificación que surge una vez 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.

Por lo cual a continuación se muestra un ejemplo de las consideraciones y los posibles procedimientos de auditoría que podrían ser usados al desarrollar el plan de auditoría para las cuentas por cobrar:

CONSIDERACIONES DE PLANEACION	RESPUESTA
1. ¿Hay aserciones que no puedan ser abordadas por solo pruebas sustantivas?	No en este momento. Sin embargo, si se automatizan las ventas por Internet, puede haber una pérdida de rastros en papel.
2. ¿Se espera que sea confiable el control interno sobre los flujos/procesos relacionados con la transacción?	Debemos diseñar pruebas de los controles para proveer un nivel "moderado" de aseguramiento para la existencia y completitud de las ventas. Esto reducirá el nivel de aseguramiento requerido de otros procedimientos sustantivos.
3. ¿Hay disponibles procedimientos sustantivos que reducirían la necesidad/ alcance de otros procedimientos de auditoría?	No.
4. ¿Hay necesidad de incorporar un elemento de impredecibilidad o procedimientos adicionales de auditoría (tales como para abordar fraude, riesgo, y similares)?	Se deben considerar al responder a los riesgos de fraude identificados.
5. ¿Hay riesgos significantes que requieran especial atención?	No en relación con las cuentas por cobrar (excluyendo el trabajo adicional realizado sobre las transacciones con partes relacionadas.
<p>Para reducir a un nivel aceptable los riesgos de declaración equivocada material (RDEM) en las aserciones relevantes del saldo de cuentas por cobrar se podría usar una mezcla apropiada de los</p>	

siguientes tipos de procedimientos.

Procedimientos sustantivos básicos

Son los procedimientos que se espera que el auditor aplique siempre independiente de los riesgos valorados, tales como la obtención de la lista de los elementos que componen el saldo, la comparación del saldo de este año con el del año anterior, y la aplicación de procedimientos de corte.

Pruebas de los controles

Con base en nuestro recorrido del proceso de ingresos ordinarios, se identificaron ciertos controles clave que si se prueban reducirían la extensión del muestreo de cuentas por cobrar que se requiere.

Muestreo sustantivo

Para la confirmación se usará una selección estadística de saldos de cuentas por cobrar. Esto probará la existencia y exactitud de las cuentas por cobrar. En este ejemplo, hemos reducido la necesidad de muestreo sustantivo con base en las pruebas planeadas de la efectividad de la operación del control interno.

Procedimientos sustantivos analíticos

No hay procedimientos sustantivos analíticos que se pudieran usar para predecir los niveles de las ventas en este caso.

Procedimientos sustantivos ampliados

Han sido identificados algunos riesgos de fraude. Deben usarse procedimientos extendidos respecto de existencia y exactitud.

II. 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:

- a) 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.

- b) Uso de las pruebas de los controles. Hay dos asuntos a considerar cuando se determina que se puede descansar en el control interno.
 - ✓ ¿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.

 - ✓ ¿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.

- c) Otros procedimientos de auditoría básicos o requeridos.

Otros procedimientos requeridos por las normas.

Para ejemplificar lo antes mencionado se realiza una matriz de riesgo para el área de ingresos, como se muestra a continuación:

RIESGOS	FACTORES DE RIESGO	RESPUESTA A LOS RIESGOS
Las protecciones físicas del efectivo en caja no son las adecuadas	Falla de seguridad física en caja	Incrementar los procedimientos de saldos para verificar la integridad de los mismos
Las conciliaciones bancarias no se realizan de forma periódica.	Controles poco usuales en las operaciones diarias.	Mayores pruebas sustantivas para corroborar el saldo en bancos.
Los cheques depositados no son controlados adecuadamente.	Pérdidas económicas por pagos no registrados.	Procedimientos para comprobar la veracidad y exactitud de las transacciones.
La administración no revisa frecuentemente los saldos en los libros.	Cambios en el libro mayor que no son procesados en forma completa y precisa.	Un trabajador independiente a la función de registro y modificación de la información, verifica lo adecuado y pertinente a los cambios.
Los pagos con cheques u otros cobros podrían no ser depositados en cuentas de la empresa.	Registro de operaciones que no corresponden con la entidad del hecho económico.	Todos los cheques son sellados no negociables y son girados a nombre de la empresa.
Carencia de una adecuada segregación de funciones por lo que posibles errores no pueden ser detectados.	Inadecuada segregación de funciones, entre las personas que aprueban, registran las condiciones de los créditos.	Asignar labores de emisión de comprobante de pago a otro asistente y el análisis mensual de las cuentas por cobrar deben ser realizados por un analista financiero. El área encargada de aprobar los créditos es independiente al área que se encarga de asignar las condiciones de crédito y del área de facturación
Falta de documentación o información relativa a las transacciones.	Ausencia de registros de la gestión de cobro.	El personal de contabilidad debe conducir revisiones aleatorias, arqueos de caja chica.
Cuentas por cobrar inexistentes debido a que el monto adeudado ha sido cancelado por el cliente, afectando la integridad del saldo.	Ausencia de canales como teléfono, sitio web, visitas, fax, para el registro de cobros.	Revisa semanalmente el estado de cuenta de clientes y verificar los cobros recibidos diariamente.
Facturación de producto que aun no ha sido despachado.	Ventas a personal no autorizado por el cliente.	El personal encargado de bodega debe llevar un control diario de las entradas y salidas del producto. Los clientes autorizan formalmente su pedido.
Facturación a clientes a crédito que no cuentan con toda la información y la documentación soporte.	Modificaciones no autorizadas en los días de crédito al momento de facturar.	Definición de políticas y procedimientos formalmente establecidos para el otorgamiento de créditos.

III. Aplicación práctica de algunos procedimientos de auditoría

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.

Aplicación de pruebas sustantivas y de detalle

3.3.4.2. Aplicación de procedimientos de auditoría adicionales

I. 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.

II. 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.

III. 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.

IV. 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.

V. 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.

VI. 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 auditorías.

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.

VII. 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 desviaciones: se obtiene un moderado nivel de seguridad, y
- ✓ Con más de una desviación: no se obtiene ningún nivel de seguridad

VIII. Documentación

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

IX. 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.

X. Uso de la formación de la opinión

Luego de la terminación de la auditoría, 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.

XI. Documentación de auditoría

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

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

A manera de ejemplo se detalla a continuación el programa de auditoría para el área de ingresos tomando en cuenta el estudio del control interno del mismo.

	Cliente: OFIMAX, S.A. de C.V.	Año de referencia: Al 31/12/2014	Referencia
	Programa: Ingresos	Fecha:	E-1

Objetivos:

1. Los ingresos se registran y son propios de la actividad de la entidad (Existencia, propiedad y exactitud)
2. La presentación en los estados financieros y las notas relativas son apropiadas en las circunstancias, y los principios de contabilidad relacionados han sido aplicados apropiadamente (presentación, revelación, valuación)

N°	Naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría	Oportunidad	Hecho por y fecha	Ref. PT
1	Obtenga o prepare una cédula principal (sumaria) estableciendo el resumen de ingresos comparativos con el ejercicio 2013 y 2014, como se reportó en los estados financieros			

2	<p>POLÍTICAS DE CONTABILIDAD</p> <p>Revise si las políticas de contabilidad aplicadas a los ingresos cumplan con el Marco de Referencia de Información Financiera Adoptado por la Entidad (Sustituir por NIIF, NIIF para PYMES u otro).</p>			
2.1	<p>Revise el desempeño, en cuanto a presupuestos, pronósticos, y desempeño del período anterior; relacionándolo a diferentes conjuntos de datos (de operación o financieros), junto con acciones de investigación y correctivas.</p> <p>Revise el procesamiento de información; verificando la exactitud, integridad, y autorización de las transacciones.</p> <p>Revise los controles físicos; incluyendo la seguridad física de los activos, salvaguardas adecuadas tales como instalaciones aseguradas, acceso seguro a activos y registros; autorización para el acceso a programas de computación y archivos de datos; y conteo y comparaciones periódicos con las cantidades que se muestran en los registros de control.</p> <p>Revise la segregación de funciones; en cuanto a la asignación de gente diferente para las responsabilidades de autorizar transacciones, registrar transacciones y mantener la custodia de los activos.</p>			
3	<p>PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS</p>			
3.1	<p>Revise los ingresos para observar qué tan razonables y consistentes son con los años anteriores. Elabore preguntas y obtenga explicaciones para los movimientos inusuales.</p>			
4	<p>PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS</p>			
	<p>Basado en los conocimientos que tenemos de la Entidad y sus sistemas contables adecúe las pruebas de auditoría sustantivas que se indican a continuación para ofrecer una certeza suficiente que nos permita concluir sobre la validez de las aseveraciones de la Administración.</p>			

4.1	VENTAS / INGRESOS ORDINARIOS			
4.1.1	Verifique que las entradas en los registros iniciales (orden del cliente / registros de embarques) se puedan rastrear hasta el libro mayor general y solicite cualesquier números faltantes.			
4.1.2	Verifique el número de serie de los documentos para asegurarse de su integridad.			
4.1.3	Verifique los cálculos de precios y las adiciones de las facturas.			
4.1.4	Verifique que los descuentos se hayan calculado adecuadamente.			
4.1.5	Verifique que los cargos en la cuenta de ventas se puedan rastrear hasta las reclamaciones de clientes por notas de crédito, indicando todos los retrasos en el proceso.			
4.1.6	Verifique el cálculo de IVA, en caso aplicable.			
4.1.7	Compare las ventas como se reflejan en el libro mayor y las declaraciones de IVA, pago a cuenta e ISR, investigue las diferencias.			
4.1.8	Verifique todos los créditos en la cuenta de ventas durante los primeros días del siguiente periodo contable, con la evidencia del embarque o desempeño para identificar si se registraron las ventas en el periodo correcto.			
4.1.9	Verifique todos los cargos en la cuenta de ventas en los últimos días del periodo contra la documentación de soporte, para poder asegurarse de que los montos se hayan registrado en el periodo de contabilidad correcto.			

4.1.10	<p>Examine lo siguiente en los registros de enero del siguiente periodo para evaluar su relevancia en el periodo anterior:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Facturas que no se hayan registrado aún - Notas de crédito - Ajustes (descuentos, devoluciones, rebajas) al libro mayor de ventas. 			
4.1.11	<p>Revise el libro de ventas al finalizar el año para observar movimientos inusuales.</p>			
4.1.12	<p>Verifique la transferencia y el cálculo del costo de ventas.</p>			
4.1.13	<p>Asegúrese de que no existan pasivos importantes registrados como ingresos del periodo, si éstos no han sido devengados o no cumplen con los requisitos para considerarse como ingresos.</p>			
4.1.14	<p>Cotejar que lo que se reconoció como entrada de efectivo sea lo que realmente sucedió y se encuentra refleja el documento de respaldo en la transacción que lo originó.</p>			
4.1.15	<p>Concluya sobre los resultados de los procedimientos</p>			
5.	<p>PERCEPCIONES DE IVA Y ANTICIPO A CUENTA 2% TARJETA DE CRÉDITO</p> <p>Identificar cuáles son las responsabilidades de la entidad respecto a percepciones de IVA como parte del entendimiento de la entidad que se realice en la primera visita; al mismo tiempo debe obtenerse un conocimiento de cómo se hacen las percepciones, a quienes se les realizan, etc., esto debe dejarse documentado en el Archivo General o en su defecto en un memorándum de revisión de retenciones y percepciones.</p> <p>Busque la mejor forma de identificar a quienes la entidad no les percibió siempre que exista la obligación de hacerlo, tomando</p>			

	<p>en cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Si se identifica que la entidad está obligada percibir (1% por ventas a medianos y otros contribuyentes), las Declaraciones de IVA deben contener percepciones. ✓ Indagar que parámetros de búsqueda se pueden obtener del sistema informático de la entidad, y obtener la lista de clientes nuevos sean grandes, medianos u otros contribuyentes; y verificar si a estos clientes se les está percibiendo el IVA si existe la obligación de hacerlo. <p>Lo anterior debe dejarse documentado en un papel de trabajo, en el cual se haga constar los parámetros de identificación o verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de retener y sustantiva de pagar el impuesto correspondiente en el plazo legal establecido.</p>			
6.	INFORME MENSUAL SOBRE RETENCIONES, ANTICIPOS O PERCEPCIONES DEL IVA (F-930):			
6.1	Solicite los F-930 mensuales y haga una Cedula Resumen y verifique lo siguiente:			
6.1.1	Verifique que el contribuyente haya remitido de forma mensual el informe por medio magnético, manual o electrónico los anticipos o percepciones que se hayan efectuado durante el mes, dentro de los quince primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario en que se efectuaron.			
6.1.3	Indague que las percepciones y anticipos a cuenta de IVA estén conforme a libros legales y cotéjelas con las declaraciones de IVA.			
6.2	En las declaraciones del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios verifique las obligaciones formales siguientes:			
6.2.1	a) Comprobar que estas hayan sido presentadas en el tiempo establecido en el Art. 94 de la Ley de IVA y que cumplan con los requisitos del artículo 95 del Código Tributario.			

	<ul style="list-style-type: none"> b) Revisar extensiones aritméticas. c) Confirme que las declaraciones se encuentren firmadas por el Representante Legal o apoderado debidamente acreditado ante la Administración Tributaria. d) Constatar que los datos generales sean los correctos. e) Asegúrese que los montos presentados en la declaración de IVA cotejen con los libros de IVA. f) Coteje los remanentes declarados junto con los montos presentados en la declaración del mes anterior. Que los documentos anulados declarados se encuentren efectivamente anulados y con el juego completo de copias. 			
	<p>ANTICIPO A CUENTA 2% TARJETA DE CRÉDITO</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Verifique que el anticipo a cuenta de 2% por pagos con tarjeta coteje entre lo declarado en el informe mensual de retención y registros contables. 			

CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusiones

La necesidad de realizar un buen estudio del control interno de una determinada entidad al momento de iniciar una auditoría se ha visto incrementada en los últimos años, debido a que resulta más práctico medir la eficiencia y productividad al momento de implementarlo.

Un deficiente estudio y evaluación del control interno en el área de ingresos ordinarios puede dar lugar a diseñar procedimientos erróneos lo cual puede afectar la valoración del riesgo y en consecuencia en toda la ejecución de la auditoría afectando al final la opinión que el auditor debe emitir.

Al no poseer los conocimientos necesarios para realizar la evaluación de control interno en el área de ingresos, ocasiona que no se puedan valorar riesgos inherentes en los controles internos que pueden afectar financieramente los resultados.

4.2 Recomendaciones

Establecer procedimientos de auditoría según el estudio realizado a la entidad a manera de mitigar los riesgos considerando las dimensiones de las empresas auditadas, tomando en cuenta los requerimientos establecidos en la Norma Internacional de Auditoría.

Que se haga uso de herramientas que ayuden a mitigar los riesgos como manuales y guías que sean de utilidad al área de ingresos con el fin de realizar de mejor forma el estudio de control interno; el implementar estas herramientas permite realizar de manera uniforme el proceso de auditoría en la cual se

contemple todo el proceso de auditoría desde el conocimiento de la entidad hasta el informe a manera de obtener la evidencia suficiente y adecuada para dar respuesta a los riesgos y así mitigarlos

Contar con personal idóneo para evaluar el cumplimiento de lo establecido en las normas y leyes aplicables dependiendo de la entidad a auditar. La adecuada capacitación del personal encargado de los trabajos de auditoría representa una mayor seguridad en la firma pues al contar con personal profesional y altamente capacitado conocedor de las áreas de trabajo los resultados son mejores.

4. BIBLIOGRAFÍA

Arens, Alvin (2006), Auditoría un enfoque integral, Sexta Edición, México, Prentice-Hall.

Asamblea Legislativa. (s.f.). Centro de Documentación Legislativa. Obtenido de <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentoslegislativos/codigo-tributario>

Asamblea Legislativa. Código de Comercio, Decreto Legislativo N°. 671, de fecha 08 de mayo de 1970, Diario Oficial N°. 140, Tomo N°. 228. Publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de julio de 1970.

Maturín (2006) Evaluación del control interno de los ingresos implementado en el departamento de finanzas de International School of Monagas, Pág. 10

Ramírez Escobar (2008) Evaluación del control interno en el área de ingresos de un medio de comunicación de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría de la Universidad de San Carlos Guatemala, Pág. 45

Pérez Osorio, Manuel A. y otros, Año 2012, Diccionario técnico de auditoría, 1° Edición, República Bolivariana de Venezuela, Unidad de Auditoría Interna.

Universidad de El Salvador. (2007). CONTABILIDAD FINANCIERA IV. Obtenido de <https://sites.google.com/site/uescontabilidad/PLANEACIONDIDACTICACONTAIV.doc>

ANEXOS



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



PROPÓSITO: La presente guía de preguntas ha sido elaborada por estudiantes de la carrera de licenciatura en contaduría pública, con el propósito de sustentar el trabajo de investigación relativo a la elaboración de "Propuesta de una guía para el estudio y evaluación del control interno de ingresos ordinarios en respuesta a los riesgos identificados en empresas comerciales del sector privado".

DIRIGIDO A: Las firmas de auditoría con personería jurídica autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

OBJETIVO: Obtener información por parte de las firmas de auditoría con personería jurídica, que contribuya a realizar un diagnóstico de la problemática identificada y con ello buscar una solución que ayude al desarrollo de procedimientos y respuesta a los riesgos identificados en la evaluación del control interno en el área de ingresos ordinarios.

Integrantes del equipo de investigación A-10

Calderón Munguía, Roxana Carolina
Pereira Menjivar, Yennifer Alexandra
Vásquez Argueta, Luis Ernesto

F.
F.
F.

MTRO. Héctor Alfredo Rivas Núñez
Asesor Especialista del Trabajo de Investigación
Escuela de Contaduría Pública



INDICACIONES: Marque con una "X" la(s) respuesta(s) que usted considere más conveniente o complemente según sea el caso.

1. ¿En qué medida se considera el control interno en la información financiera de sus clientes al momento de la planificación de auditoría?

- | | | | |
|-------------|--------------------------|---------|--------------------------|
| a) Bastante | <input type="checkbox"/> | c) Poco | <input type="checkbox"/> |
| b) Regular | <input type="checkbox"/> | d) Nada | <input type="checkbox"/> |

2. ¿Qué tipos de manuales de control interno ha encontrado en las empresas que ha auditado anteriormente?

- | | |
|--|--------------------------|
| a) Manual de organización | <input type="checkbox"/> |
| b) Manual de políticas o normas de control interno | <input type="checkbox"/> |
| c) Manual contable financiero | <input type="checkbox"/> |
| d) Manual de auditoría interna | <input type="checkbox"/> |

3. ¿Ha logrado identificar en las empresas si el control interno que aplican es el adecuado?

- | | |
|------------------|--------------------------|
| a) Sí | <input type="checkbox"/> |
| b) No | <input type="checkbox"/> |
| c) Algunas veces | <input type="checkbox"/> |

4. ¿En auditorías realizadas anteriormente ha utilizado la información generada por el auditor interno?

- | | | | |
|-------|--------------------------|-------|--------------------------|
| a) Sí | <input type="checkbox"/> | b) No | <input type="checkbox"/> |
|-------|--------------------------|-------|--------------------------|

5. ¿Existen programas o procedimientos que evalúan el control interno en el área de ingresos en las entidades auditadas?

a) Sí

b) No

6. Cuando evalúa el control interno del área de Ingresos ¿Qué herramienta utiliza para recolectar la información?

a) Cuestionario

b) Narrativa

c) Observación

d) Otros especifique _____

7. ¿Cree que el rubro "Ingresos" en una entidad es un área donde los auditores deben indagar mediante el estudio de los controles de la misma con el fin de determinar riesgos de incorrección material?

a) Sí

b) No

8. Si su respuesta a la pregunta 7 es afirmativa, del siguiente listado ¿Qué riesgos son los más recurrentes en el desarrollo de la auditoría? Puede seleccionar más de una opción.

a. Riesgos de Cumplimientos

b. Riesgo de Fraude

c. Aseveraciones

d. Otros

Especifique: _____

14. ¿Considera importante contar con un documento de procedimientos de auditoría encaminados a evaluar el control interno en el área de ingresos en la entidad y dar respuesta a los riesgos identificados que le sería de utilidad para realizar sus auditorías financieras y estaría en disposición de ponerla en práctica?

a) Sí

b) No

15. ¿Considera usted, que una guía de auditoría enfocada en el estudio, evaluación de control interno y respuesta a los riesgos, en base a Normas Internacionales de Auditoría, le ayudaría en el desarrollo de su auditoría?

a) Si

b) No

c) En alguna medida