

PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO, ANTÁRTIDA

E ISLAS DEL ATLÁNTICO SUR

CONTADURÍA GENERAL

AUDITORÍA INTERNA

XVII° CONGRESO DE CONTADURÍAS GENERALES

25 AL 27 DE SETIEMBRE DE 2002

USHUAIA – TIERRA DEL FUEGO – PATAGONIA ARGENTINA

TEMA: EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO; NUEVAS TENDENCIAS
METODOLÓGICAS

EXPOSITOR: C.P. ROBERTO A. HOURCLÉ

AUDITOR GENERAL ADJUNTO

PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN ANALÍTICOS

INTRODUCCIÓN

Si bien los procedimientos de revisión analíticos no constituyen una novedad, es una novedad la estructuración y aplicación ordenada en las diferentes etapas del trabajo de auditoría. Considerados bajo esta forma, proporcionan al trabajo de auditoría una herramienta útil de análisis y

comprensión amplia del contenido de los estados contables y que pasamos a considerar.

Son de aplicación en diferentes etapas del trabajo de auditoría, a saber:

- Planeamiento preliminar.
- Como prueba sustantiva para sustentar el saldo de ciertas cuentas en determinados momentos.
- Confirmación del entendimiento del auditor, sobre los estados contables tomados en su conjunto.

Para la elaboración de estos procedimientos se utilizan básicamente los procedimientos del análisis económico-financiero de los estados contables, a través de ratios, relaciones, comparaciones, cuadros de comparación de usos y fuentes, entre otras herramientas. Estos instrumentos arrojan o determinan tendencias, resultados u otros elementos de juicios o análisis, que complementan el trabajo de campo de auditoría.

EVALUACIÓN DEL RIESGO EN EL TRABAJO DE AUDITORÍA

Previo a considerar el tema que nos ocupa, cabe recordar los riesgos contenidos en la ejecución del trabajo de auditoría y que se denominan:

- **Riesgo Inherente:** es el riesgo de control contenido en los bienes que componen una hacienda y que por su naturaleza pueden contener un mayor riesgo de volatilidad o dispersión.
- **Riesgo de control:** es el riesgo de la falta de control o el control ineficiente o débil, que no permite determinar fugas de bienes.

Los riesgos mencionados precedentemente, corresponden al sistema de control interno de la entidad bajo examen de auditoría.

- **Riesgo de Detección:** es el riesgo que se produce cuando un riesgo inherente no es advertido por el sistema de control de la entidad y a su vez tampoco es detectado por los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor dentro de las muestras elegidas.

Es decir que el riesgo de auditoría se define como el producto de los tres factores de riesgo, dos de los cuales pertenecen al sistema de control de la entidad y el tercero al riesgo implícito del trabajo de auditoría. Simbólicamente, se expresa:

RIESGO DE AUDITORÍA = RI x RC x RD

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS PRELIMINARES

Estos procedimientos tienden a identificar probables situaciones de riesgos específicos de presentación de cifras erróneas significativas.

Durante el proceso de planeamiento el auditor puede aplicar procedimientos analíticos preliminares, para identificar saldos o relaciones excepcionales o la ausencia de comportamientos esperados, relaciones clave de información contable o no contable y divergencias importantes en las tendencias de la actividad desarrollada. Los procedimientos analíticos preliminares pueden evidenciar dificultades para mantener el principio de empresa en marcha.

La revisión analítica preliminar se orienta hacia grandes saldos totalizados y su relación o cocientes entre ellos, sin llegar a una desagregación de alto grado de detalle.

IDENTIFICAR SALDOS O RELACIONES EXCEPCIONALES O INESPERADOS

La aplicación de este procedimiento va a depender de la información comparativa al inicio de que se pueda disponer. En los primeros ejercicios del desarrollo de un sistema contable, no será posible su aplicación por carecer de antecedentes. Si se elaboran estados contables intermedios (mensuales, trimestrales, etc.), se podrán efectuar comparaciones relativas.

Algunas de las formas aplicables a la comparación de información contable las mencionamos a continuación, con carácter enunciativo y no limitativo:

- Cifras totales por cuenta del ejercicio contra las del ejercicio anterior.

- Cifras detalladas que componen saldo de una cuenta con el mismo detalle del período anterior (v.g., montos mensuales de ingresos clasificados por concepto, compras, gastos, sueldos, etc., comparados con el ejercicio anterior y análisis y justificación de sus variaciones).

- Razones o relaciones de cuentas y rubros del período versus las mismas razones del período anterior.
 - Comparación con presupuestos.
 - Estándares propios de la actividad. Establecida una performance predeterminada, se pueden realizar comparaciones horizontales y verticales, es decir, entre ejercicios diferentes y entre entes diferentes.
 - Otras relaciones adecuadas. Mediciones en unidades de producción, capacidad de almacenar unidades producidas en bienes físicos o bienes no físicos (v.g.: información, documentación, etc.).

REVISIÓN ANALÍTICA, POLÍTICAS CONTABLES E IMPORTANCIA RELATIVA PLANEADA

Es probable que antes de aplicar los procedimientos de la revisión analítica preliminar, el auditor aplicó los procedimientos de **conocimiento del ente**, donde pudo haber determinado la existencia de factores de riesgo o cambios en las políticas implementadas o cambios en los criterios utilizados.

En la revisión analítica se puede establecer la importancia relativa planeada, la que representa el monto predefinido de error u omisión en los estados contables cuya significación hace que influya en las decisiones de los usuarios de esa información. Asimismo, esa importancia relativa planeada condiciona el alcance de las pruebas de auditoría a aplicar.

REVISIÓN ANALÍTICA PRELIMINAR Y EL CONCEPTO DE EMPRESA EN MARCHA

Los principios y normas contables descansan en el principio de empresa en marcha, es decir que se parte del concepto de la continuidad del ente.

La información contable intermedia utilizada en la revisión analítica preliminar puede indicar tendencias recesivas en las operaciones, en la posición financiera, en la situación económica, etc. que si fueran de una significación considerable, podría poner en duda la posibilidad de la continuidad del ente. Ante esta situación, en esta etapa, el auditor debería aplicar procedimientos de revisión analíticos preliminares, tendientes a confirmar o desechar la idea de la continuidad de la empresa en marcha.

Esta además decir que una empresa que ha modificado sus hábitos o rutinas, especialmente una caída de su actividad, prolegómeno de una suspensión de actividades o una discontinuidad programada por la superioridad, va a quedar reflejada en los registros contables que emita. La aplicación de ratios o relaciones comparativas sobre esos estados contables, nos va a poner en evidencia el cambio registrado en la actividad.

El auditor deberá registrar en sus papeles de trabajo la información colectada que evidencia los resultados de la revisión analítica preliminar, mencionando:

- Las diferentes razones y tendencias calculadas;
- La identificación de los resultados inesperados en las comparaciones;
- Las discusiones con los directores o gerentes;
- Las explicaciones acerca de las diferencias no esperadas;
- Los riesgos específicos identificados.

LA REVISIÓN ANALÍTICA COMO PRUEBA SUSTANTIVA

La aplicación de procedimientos sustantivos se efectúa con el fin de detectar errores significativos que el propio sistema de control no haya determinado y los demás sistemas de control no permitieran corregirlos. Es decir, son errores que presenta el ente en sus estados contables y que no fueran advertidos por los sistemas de control del emisor.

Las pruebas analíticas sustantivas pueden clasificarse en:

- Pruebas de detalles: las que consisten en el examen selectivo de las partidas que componen el monto de la población con el propósito de obtener evidencias que sustentan la razonabilidad de ese monto.
- Revisión analítica sustantiva: procura probar el valor de tal población a través de cálculos resultantes de la medición de expectativas basadas en elementos no contables, surgidos de una población independiente.

Debemos reconocer que los errores potenciales se pueden originar en temas de registro, corte, validez, integridad, valuación o exposición. **La seguridad de auditoría** (también denominada grado de satisfacción de auditoría) se obtiene total o parcialmente de los elementos de juicio colectados al aplicar los procedimientos sustantivos.

Si el auditor identifica riesgos específicos (falta de seguridad inherente) y prueba controles para obtener parte de su seguridad de auditoría acerca de un error potencial (seguridad de control), las pruebas sustantivas serán de **nivel básico**.

Si no identifica riesgos específicos (existe seguridad inherente) y decide no depositar parte de su seguridad en los controles (falta de seguridad de control), hará pruebas sustantivas de nivel intermedio.

Si identifica un riesgo específico (falta de seguridad inherente) y decide no confiar en los controles (falta de seguridad de control), toda la seguridad de auditoría necesaria deberá ser obtenida a través de pruebas sustantivas enfocadas, o sea, de **mayor alcance**.

No será recomendable efectuar exclusivamente pruebas analíticas sustantivas cuando el auditor requiera una seguridad sustantiva media o alta. En otras palabras, sólo debería aplicarse revisión analítica no complementada con pruebas de detalles cuando el auditor necesite obtener sólo una seguridad sustantiva básica.

CIRCUNSTANCIAS EN QUE SON APROPIADOS LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS SUSTANTIVOS

Las cuentas de ingresos y egresos, representan acumulaciones de transacciones similares durante un período y a menudo tienen relación previsible con otros datos extra-contables o con otras cuentas. Los procedimientos analíticos sustantivos son frecuentemente más efectivos y eficientes que las pruebas de detalles para probar estas cuentas, siempre que haya información confiable disponible y admisiblemente relacionada para crear expectativas razonables de los saldos de tales cuentas. Adicionalmente podríamos mencionar la utilización de pruebas globales que resultan muy útiles en el caso de disponerse de información adicional admisible. Otra forma de datos relacionados, sería la determinación del saldo de las cargas sociales vinculado al monto de las retribuciones abonadas por haberes (Sueldos o Jornales). Horas cátedra liquidadas por las tarifas correspondientes, nos podrían otorgar una aproximación al valor de las remuneraciones docentes liquidadas en un nivel de enseñanza determinado o grupo de establecimientos.

Es decir, teniendo disponibles datos confiables y admisiblemente relacionados, necesarios para crear una expectativa razonable de una cantidad registrada, los procedimientos analíticos, con frecuencia, son más eficientes que las pruebas de detalles.

También si el auditor tiene la intención de probar la valuación de un rubro, por ejemplo si estuviera sobrevaluado o subvaluado, los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser más eficientes que las pruebas de detalles, con una sola aplicación, aunque la formulación de la misma requiera un mayor tiempo de preparación.

USO DE LA REVISIÓN ANALÍTICA EN LOS TRABAJOS FINALES DEL AUDITOR

Una de las tareas finales del auditor es la de emitir una opinión sobre los estados contables tomados en su conjunto.

La mayoría de los procedimientos de auditoría apuntan a transacciones y saldos de cuentas determinadas, en consecuencia esta circunstancia significa un cambio de enfoque metodológico, al pasar de un enfoque particularizado a otro de forma global, que considere los **estados contables en su conjunto**.

El auditor debe corroborar si esos estados contables en su conjunto, muestran coherencia con su conocimiento del ente, con su comprensión de los saldos y de las relaciones entre ellos y con la evidencia obtenida en la auditoría. También son consideradas las políticas contables usadas y la exposición en los estados contables para determinar si son apropiadas y cumplen con las normas contables y legales que son de aplicación.

Para obtener una opinión global del conjunto de los estados contables, se llevan a cabo los mismos procedimientos analíticos ya analizados pero, con un menor grado de detalle, pues no es el propósito del auditor determinar el grado de seguridad sustantiva. En esta opinión global final, el auditor procura explicar los cambios significativos del año con respecto al anterior, en los rubros más significativos, y para satisfacerse de que la información presentada en su conjunto, es coherente con el conocimiento que el auditor tiene del ente y con la evidencia de auditoría reunida.

MEDIDAS DE SEGURIDAD EN LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN ANALÍTICA

Toda aplicación de procedimientos de auditoría lleva implícito en mayor o menor medida, la consideración de medidas de seguridad a los efectos de no invalidar el mismo, según la naturaleza del rubro examinado.

En la aplicación de procedimientos de revisión analítica debemos de tener en cuenta algunos principios contables, que nos aseguren que las conclusiones obtenidas sean coherentes con el sistema informativo y contable utilizado. Por tal motivo, la uniformidad de la información contable o extra-contable utilizada es fundamental y cuando se hacen comparaciones de diferentes períodos, es imprescindible que esa uniformidad se mantenga para que las conclusiones resulten válidas. Dentro de la uniformidad se deben considerar la aplicación de los principios contables de valuación y exposición, pues si los mismos hubieran sido modificados de un ejercicio a otro, esa información no sería comparable, si previamente no se hubieran efectuado las modificaciones necesarias para que las informaciones sean comparables.

Otro aspecto a considerar dentro de la información contable, especialmente del Sector Público, es la integridad de esa información. Un corte de documentación indebido, un cambio de criterio contable que implique pasar de una registración del principio de devengado al de percibido, puede generar información contable no comparable.

Cuando en este trabajo se menciona datos confiables y admisiblemente relacionados (o relacionables), generalmente se refiere a datos extra-contables que tienen la misma fuente u origen que los volcados en

las registraciones contables o generaran los mismos resultados aunque su fuente de origen sea diferente.

CONCLUSIONES

- El primer aspecto a destacar es la estructuración de los procedimientos de revisión analítica en relación a la funcionalidad que se le pretende asignar.
- El segundo aspecto a considerar es el grado de confiabilidad que pueden proveer este conjunto de procedimientos manejados adecuadamente, utilizando las medidas de seguridad adecuadas.
- En tercer lugar, provee al trabajo de auditoría conclusiones analíticas anticipadas que permiten mejorar el planeamiento del trabajo en direcciones más precisas, que dan lugar a una mejor aplicación, más eficiente y eficaz, de los recursos disponibles de auditoría, casi siempre escasos.

BIBLIOGRAFÍA

AUDITORÍA – TEMAS SELECCIONADOS

COORDINADOR DR. MARIO WAINSTEIN

CAP. X – PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN ANALÍTICA

POR DR. ANTONIO JUAN LATTUCA

EDICIONES MACCHI – OCTUBRE 1999.

EVALUACIÓN DE UN MODELO GENÉRICO DE ENTIDAD

INTRODUCCIÓN

Desde la aparición de las normas de Control Interno denominadas COSO, en la administración de empresas o entidades, se hace un fuerte hincapié en el análisis y evaluación de los riesgos que involucran las diferentes gestiones de organismos, entidades, empresas y cualquier otra forma organizativa con o sin fines de lucro, incluida la actividad estatal en sus diferentes formas, nacional provincial o municipal que contengan un componente económico de recursos y egresos, cualquiera sea su naturaleza.

Las mencionadas normas han desarrollado metodologías con alto grado de detalle sobre los elementos componentes de cualquier actividad, transacción u operación que se desarrolle. Las mismas implican un avance tecnológico en las metodologías utilizadas en la administración moderna de organizaciones que son aplicables a cualquier tipo de ente, independientemente de su naturaleza, objetivos y propósitos de lucro o no.

La idea central, es que el mayor grado de desagregación de una operación pone en evidencia los elementos componentes y participantes en una operación, y cada uno de ellos puede transformarse en un factor de riesgo de mayor o menor grado. A partir de ese momento, el analista conociendo las variables componentes y su comportamiento u obteniendo información de las expectativas de comportamiento de las mismas, podrá predecir los riesgos involucrados en la operación bajo análisis.

ANÁLISIS DE EVALUACIÓN DE RIESGOS

Se ha desarrollado, dentro de estas normas, un modelo de **análisis de evaluación de riesgos** de carácter genérico aplicable a cualquier entidad, cuya metodología recorre los siguientes aspectos:

- En primer término se identifican los factores de riesgos en internos y externos.
- Se establecen los riesgos a nivel de actividad.
- Luego de identificados los riesgos a nivel de empresa y de actividad, se procede a la estimación de la importancia del riesgo. Posteriormente, se evalúa la probabilidad de frecuencia del riesgo o su eventual materialización.
- Debe efectuarse una evaluación de la forma de gestionar ese riesgo, adoptando las medidas necesarias.
- Cuando los factores de riesgo imponen múltiples modificaciones, nos encontramos en otra etapa que se la denomina: **Gestión del Cambio**.

Formando parte de esta metodología, se incluye un apartado que se denomina: “circunstancias que merecen una atención especial” y las mismas son;

- Cambios en el entorno operacional
- Nuevos empleados
- Sistemas de información nuevos o modernizados

- Crecimiento rápido
- Nuevas tecnologías
- Nuevas gamas, nuevos productos y nuevas actividades
- Reestructuraciones internas
- Actividades en el extranjero o externas.

Los elementos mencionados precedentemente forman parte del contexto que deberá ser administrado dentro de la gestión de cambio.

Sintetizando, el propósito de estas normas, es que los riesgos sean monitoreados permanentemente en cualquier organización, existiendo un responsable a nivel gerencial, que pueda advertir de los mismos a la organización. Esta es la primera etapa del conocimiento del riesgo, luego se determinará la probabilidad de ocurrencia y eventual magnitud, posteriormente la administración del riesgo implicará la determinación de las medidas necesarias para contrarrestar los efectos del mismo, si es que fuera posible, en su caso, adoptar medidas para mitigar o reducir los efectos del riesgo en ciernes o finalmente, esperar la producción del hecho y soportar sus efectos, por cuanto no había paliativos para disminuir sus efectos.

ANÁLISIS DE UNA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA

Además de los conocidos y clásicos organigramas, las normas Coso han desarrollado 4 (cuatro) modelos de estructura organizativa pensados en diferentes actividades desarrolladas, o puntos de vista u óptica utilizada en su diseño. Las mismas constituyen 4 (cuatro) estructuras organizativas contenidas en igual cantidad de anexos, que paso a comentar:

ANEXO 1 – NIVEL DE CONTEXTO

El modelo refleja la interacción existente entre la empresa y los terceros externos a ella:

- Los suministradores y los candidatos a ser empleados proporcionan unos recursos que se utilizan para proporcionar bienes y servicios al mercado.
- Ciertos terceros externos a la empresa que influyen en ella; entre los que se encuentran los

siguientes: otras fuentes de consumo, organismos públicos, colaboradores, inversores y competidores.

ANEXO 2 – NIVEL DE ACTIVIDAD

En este Anexo se muestran las principales actividades de la empresa y comprende cinco actividades básicas que aportan un valor añadido complementadas por cuatro actividades de infraestructura. Cada una de las actividades recibe bienes, servicios o información, realiza operaciones con ellos y los transmite.

Las actividades de infraestructura, que soportan a las actividades de valor añadido, incluyen:

- Gestión de la empresa (esta actividad se desglosa en subactividades en el Anexo 3).
- Recursos Humanos
- Desarrollo de Tecnología
- Aprovisionamiento

ANEXO 3 – ACTIVIDADES DE GESTIÓN

Se centra en la actividad de gestión y describe las subactividades de ésta, que son:

- Gestión financiera (esta actividad se desglosa adicionalmente en Control, Tesorería, Impuestos y Auditoría; la unidad de control se describe con mayor detalle en el Anexo 4)
- Gestión de la empresa
- Gestión de las relaciones con terceros
- Servicios administrativos
- Tecnología de la información
- Gestión de riesgos(de accidentes u otras pérdidas asegurables)
- Gestión de los asuntos legales
- Planificación

ANEXO 4 – CONTROL DE GESTIÓN

Refleja las diversas subactividades de control de gestión:

- Proceso de cuentas a pagar
- Proceso de cuentas a cobrar
- Proceso de tesorería
- Análisis y conciliaciones
- Proceso de nóminas de haberes
- Información financiera y de gestión

El modelo expuesto es de carácter referencial y sirve de guía o punto de partida al evaluador, debiendo este adaptar el modelo a las circunstancias bajo examen, excluir o incluir funciones según el diseño original examinado, o la nueva propuesta para la que pudiera servir, un nuevo modelo de replanteo. Es decir, la utilización del presente modelo es de propósitos múltiples, tales como; guía, análisis, base de un nuevo modelo, etc.

CONCLUSION

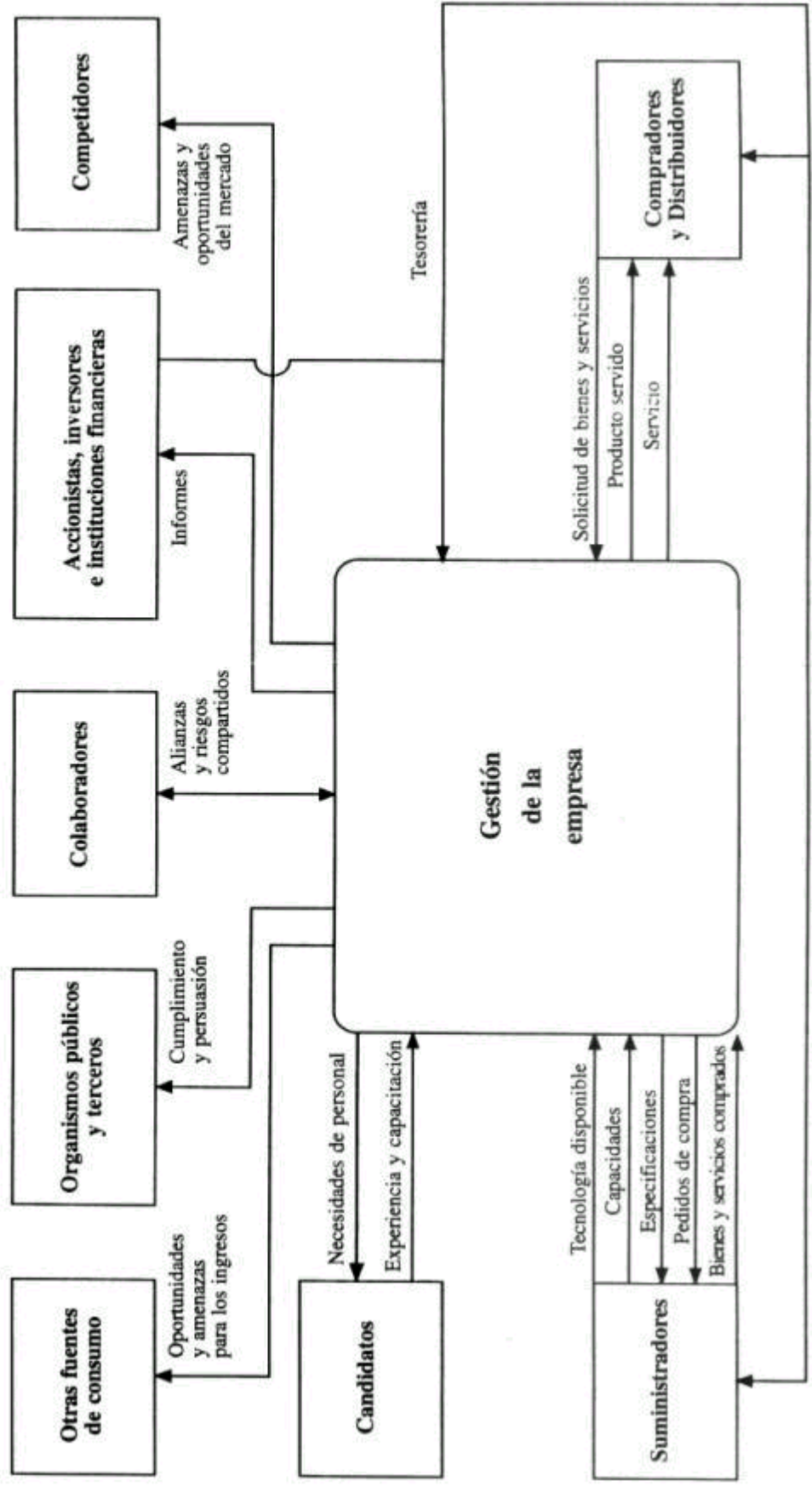
Esta forma de análisis de la estructura organizativa, desagregada por nivel de contexto, nivel de actividad, actividades de gestión y gestión de control, ayuda a visualizar en una vista panorámica, las eventuales variables de riesgo intervinientes en el funcionamiento global de una estructura organizativa.

Adjunto corren los 4(cuatro) anexos de modelo de referencia.

BIBLIOGRAFÍA

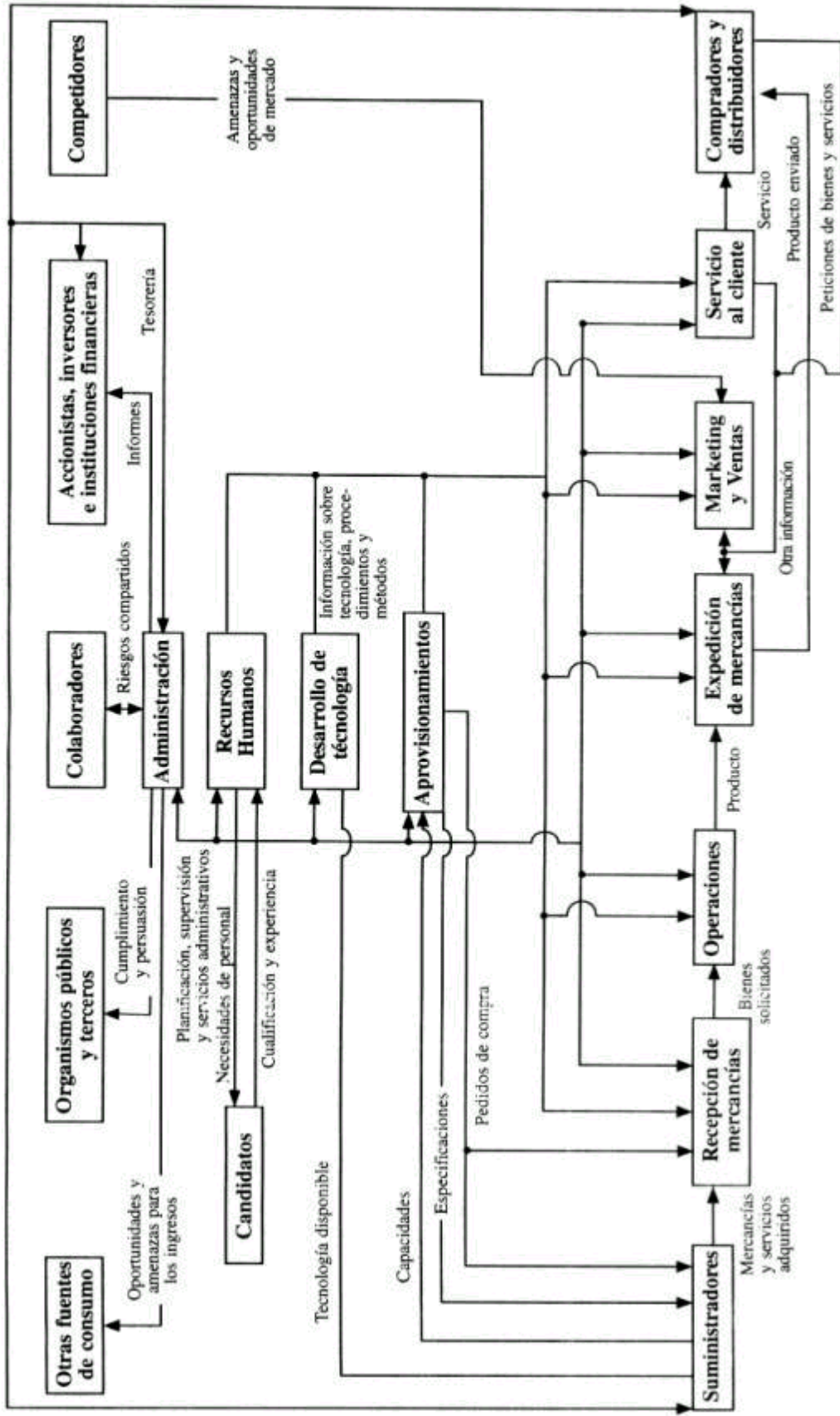
Los nuevos conceptos del Control Interno (Informe COSO) – Coopers & Lybrand - Ediciones Díaz de Santos S.A. - Madrid 1997.

Anexo 1
Modelo genérico de empresa: Nivel de contexto

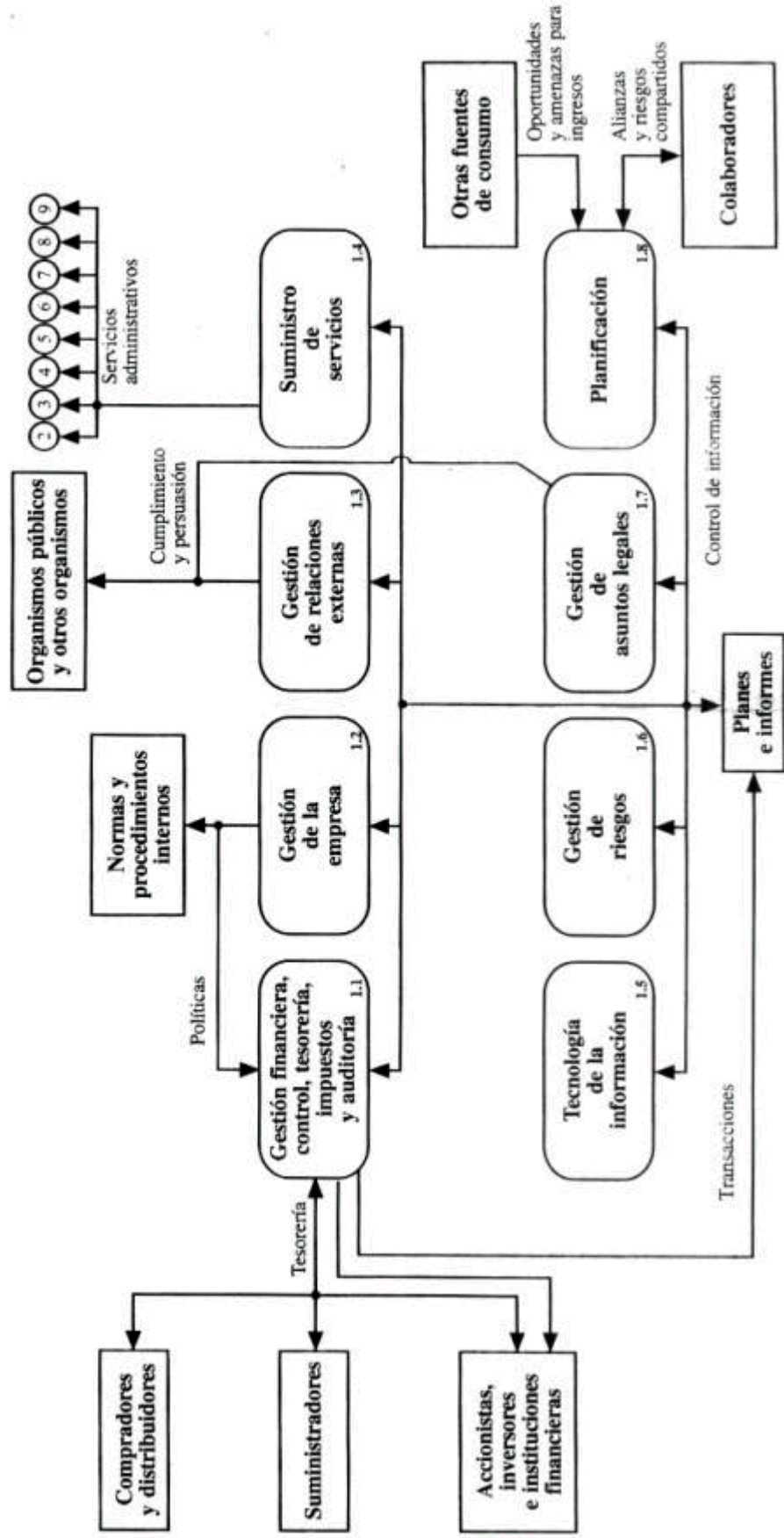


Anexo 2

Modelo genérico de empresa: Nivel de actividad



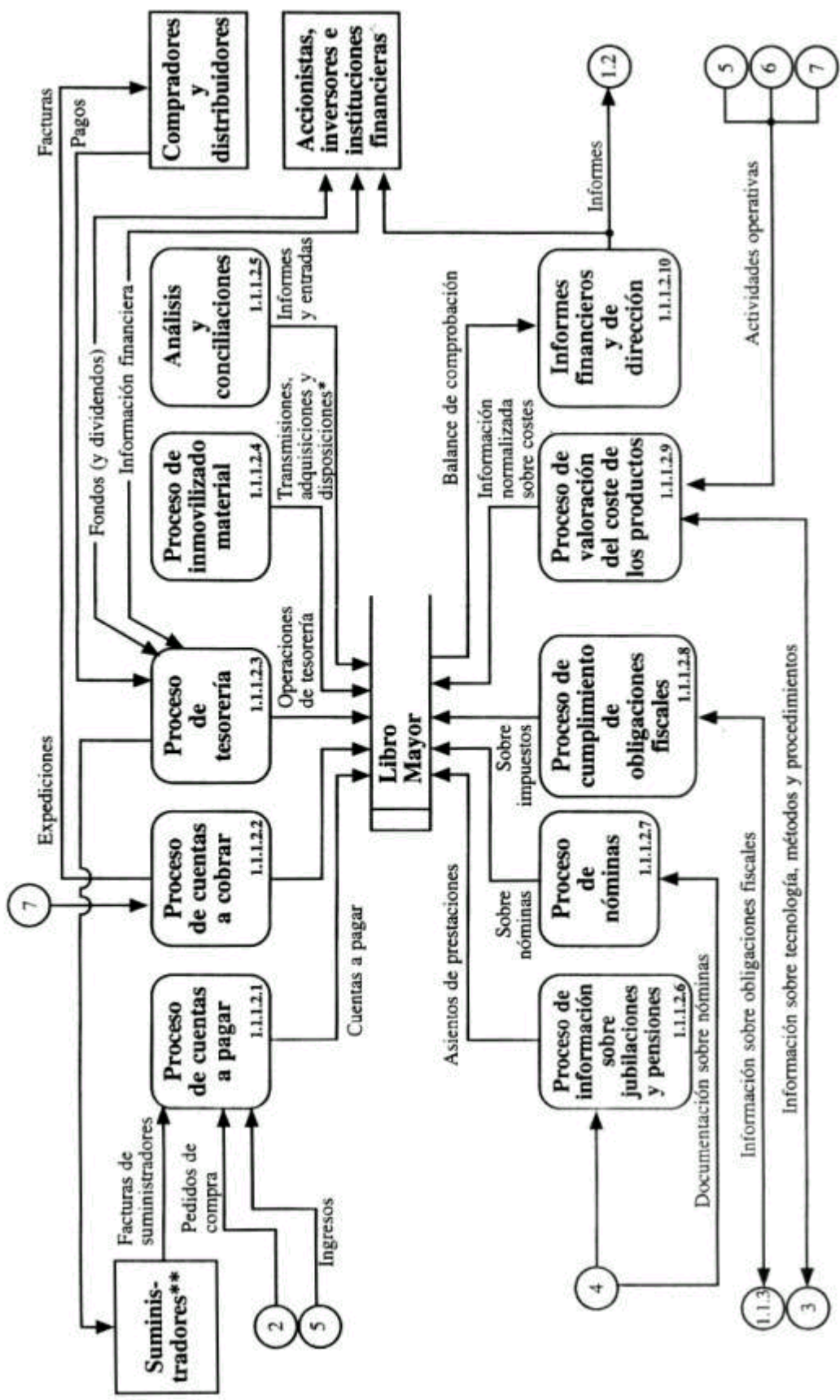
Anexo 3 Modelo genérico de empresa: Actividades de gestión



NOTA: Los números reflejan otras partes del modelo empresarial no incluidas en el diagrama.

Anexo 4

Modelo genérico de empresa: Actividades de gestión



* No figura: documentos acreditativos internos.
 ** Incluye pagos a empleados y jubilados, así como a la administración tributaria.

