

Herrón, E. (1985). Influencia del control interno en la auditoría. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 7, 51-59.

INFLUENCIA DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORIA

EULER HERRON ARENAS
Contador Público
Profesor Asesor Departamento de Contaduría
Universidad de Antioquia

Presentación

Una de las conclusiones finales del artículo "La función de auditoría en el ciclo de vida de un sistema computarizado", aparecido en la revista número 5 de septiembre de 1984, pretendía dejar en claro la idea de que la auditoría interna, es una, independientemente de que el sistema de información sea manual, mecánico, por tarjeta o electrónico, y que el departamento de auditoría interna debe estar preparado para auditar todas las actividades de la organización.

El autor de la influencia del control interno en la auditoría, concibe ésta como una actividad esencialmente analítica que en última instancia mide la gestión administrativa, y que a pesar de los distintos enfoques que ésta tiene, donde se acusan diferencias apreciables, todos giran alrededor del análisis del control interno, asegurando la eficiencia en la ejecución y control de las operaciones.

Actualmente se oye hablar con alguna frecuencia de auditoría financiera, operacional, administrativa, interna, externa, de sistemas, etc., pretendiendo la existencia de auditorías diferentes, aunque en esencia parten de enfoques orientados quizás a resultados diferentes, pero basa-

dos en el análisis del control interno con el fin de establecer el alcance y extensión de las pruebas, los programas y los papeles de trabajo como factores comunes a todo "tipo" de auditoría.

Introducción

Un comentario editorial de la revista "Business Week" en un artículo titulado "¿Qué es clara información?", publicado en el No. 6 de la Revista Contaduría U. de A., define como la función básica del C.P. la firma y opinión de credibilidad a los estados financieros que se presentan para informes del gobierno, entidades de crédito o los terceros. Sin la aseveración que su atestación contiene, se derrumbaría todo el sistema en el cual se fundamentan las sociedades.

En tal sentido, son claros los hechos ya conocidos derivados de los escándalos y la falta de claridad en los procedimientos de algunas entidades del sector financiero colombiano, que han colocado a los contadores en un penoso período de auto-examen tan importante y necesario para las empresas, los hombres de negocio, el gobierno y la profesión en general.

Es necesario magnificar el problema por el alcance y proporciones de su responsabilidad al emitir fe pública, bastante alejada de la concepción del común de las gentes que sólo entienden como función básica del C.P. la opinión sobre unos estados financieros.

Sin entrar aún a examinar la "clasificación" que puede darse, la auditoría debe basarse en pruebas que dependen sustancialmente de los mayores y mejores controles existentes; donde quiera que existan deficiencias, habrá necesidad de mayores precauciones con el fin de satisfacerse razonablemente de evidencias para detectar la existencia de procedimientos irregulares.

Tradicionalmente, la auditoría en nuestro medio ha estado enfocada al examen financiero con el fin de emitir una opinión sobre los estados financieros de la empresa en una fecha determinada; dependiendo del objetivo trazado, ese enfoque basado en el control interno sigue unos "pasos" que en su procedimiento se establecen similares mas no en sus resultados, pues deben obedecer a un estudio analítico dirigido específicamente a la consideración de la naturaleza y características del control interno, el cual define el comité de procedimientos de auditoría del AICPA en su boletín No. 33, así:

CLASIFICACION DE LA AUDITORIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU OBJETIVO OBLIGACION LEGAL, COBERTURA, MODALIDAD Y METODOLOGIA

	OBJETIVO	USUARIOS	OBLIGATORIEDAD LEGAL	METODOLOGIA Y PROCEDIM.	MODALIDAD	REALIZACION	RELACION CONTRACT.	I N F O R M E S
REVISORIA FISCAL.	Facilitar información sobre la responsabilidad de los estados financieros, cumplir requisitos legales.	Accionistas y terceros.	Existe para sociedades anónimas con acciones y sociedades extranjeras.	Programas estandarizados para análisis de cuentas a través de revisiones posteriores a través de pruebas selectivas.	Vigilancia permanente aunque ello implique contrato de trabajo como bajo continuo.	Puede ser por firmas de contadores públicos bajo la responsabilidad de un C.P. y de su suplente. Es desahogada cuando se hace a título de persona, un C.P. o con su suplente.	Contractual civil con la firma de la empresa como se designe.	Diccionario del revisor fiscal, acuerdos, referencias, administración de la empresa y estadísticas del Gobierno.
AUDITORIA EXTERNA.	Permitir declarar sobre la responsabilidad de los estados financieros, la satisfacción de las inversiones, extrínsecos o estándares de crédito internacional.	Accionistas y terceros.	Es la necesidad de revisar los ingresos extremos o las entidades de crédito internacional.	Pruebas estándares para análisis de cuentas o transacciones con papel de trabajo como soporte. Se hace con revisión posterior de la transacción a través de pruebas selectivas.	A través de visitas durante el periodo previo a examen.	Generalmente con una firma de contadores públicos con respaldo profesional multidisciplinario.	Contractual civil con la firma de la empresa como se designe.	Opinión del auditor externo, carta de recomendación. Limitado a informar a quienes lo solicitan.
AUDITORIA INTERNA.	Evaluar y revisar la eficiencia, conveniencia y aprobación de los controles.	La administración de la empresa.	Es una necesidad administrativa.	Con autorización previa de actividades a realizar, diseño y utilización de programas de auditoría interna para áreas y procedimientos específicos, informe de las realizaciones en cada área.	Actividad continua, supone una buena coordinación administrativa de nivel superior.	Departamentos a nivel "staff" en su dependencia debe ser del nivel administrativo de mayor jerarquía.	Funciona directamente con la organización de la empresa como sección, departamento o división.	Carta de recomendación a la gerencia. Recomendaciones y manuales con otros estándares con otras áreas de la organización.
AUDITORIA OPERACIONAL.	Su informe presenta recomendaciones sobre los problemas detectados en las áreas de operación determinando la eficiencia de los controles adecuados para operar con eficiencia.	La administración de la empresa.	Es una necesidad administrativa.	A través de los programas de análisis de operaciones en las políticas, normas, informes y control administrativo.	No es una actividad rutinaria, es un estudio de ejemplo a cargo con alguna periodicidad en la actividad en los hechos observados.	Firma de contadores públicos a través de consultores o especialistas internos de la empresa.	Contractual civil con una firma de contadores o consultores gerenciales. Si se lleva a cabo por una o más personas en la empresa es laboral.	Se presentaron uno o varios de acuerdo al examen efectuado. Informe a la gerencia con recomendaciones a las áreas por el personal técnico, operativo y administrativo.
AUDITORIA DE SISTEMAS.	Presentar recomendaciones tendientes a mejorar el control interno del P.E.D. y verificar el asociado. Un aspecto de la auditoría es el proceso de control interno. Da soporte a la gerencia en P.E.D.	La administración de la empresa.	Es una necesidad administrativa.	A través de los programas de control interno, se analizan los programas de auditoría interna, puede ser ejecutada en forma permanente.	Actividad continua, se hace a través de especialistas en sistemas y expertos en informática.	Análisis de técnicas, administradores, ingenieros o consultores especializados en sistemas o expertos en informática dentro de la empresa.	Contractual civil con una firma de contadores o consultores gerenciales. Si se lleva a cabo por una o más personas en la empresa es laboral.	Depende del alcance de la revisión del área de sistemas, las técnicas que se presenten y se prevén a través de recomendaciones alternativas. Justificación de la información que se procesa.

“El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas adoptadas dentro de un negocio para salvaguardar sus activos, para comprobar la exactitud y la confiabilidad de los datos contables, para promover la eficiencia operacional y para favorecer la adhesión a las políticas administrativas prescritas”.

IMPORTANCIA DE LA ORGANIZACION EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO

Clasificación de la Auditoría

Completamente ligado al planteamiento de este artículo, está la organización administrativa basada en los objetivos, personas, funciones y jerarquía como elementos necesarios para el desarrollo de unos adecuados procedimientos de control interno.

Revisemos un poco el concepto de auditoría. Porter la define como: “el examen de la información, por una tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con la intención de establecer su veracidad y el dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario”.

Aunque, como la anterior, existen muchas definiciones, debemos recalcar que la auditoría es esencialmente analítica; su basamento descansa en el proceso de revisión, comprobación y presentación de los hechos internos y económicos sucedidos en la empresa en un período determinado, partiendo de los procedimientos que se dispongan en la empresa, para llegar en última instancia a la presentación de esos hechos económicos que “midan” la gestión administrativa. Se parte, entonces de los documentos y registros hasta la comprobación, basada en el examen, por medio de cuestionarios y programas, de los documentos que dieron origen a las anotaciones en los registros o a la entrada de datos; la contabilidad parte del diseño e implantación de elementos coordinados como el plan de cuentas, procedimientos de codificación y registro de las transacciones y la presentación en cifras de los hechos económicos sucedidos que se reflejan en los estados financieros. En todo el proceso ejecutado en la empresa, se le ha dado vital importancia a la auditoría desde el punto de vista del examen de las cifras de balance y otros. No obstante, existen diferencias apreciables que es necesario clasificar y las cuales se presentan en el cuadro No. 1, como complemento, con el fin de aportar una mayor claridad.

1. **Revisoría Fiscal**

Función adscrita al Contador Público y reglamentada en Colombia. Quien la ejerce es el representante de los accionistas, nombrado por ellos; su trabajo debe ser garantía de confiabilidad en los Estados Financieros y en el manejo de la empresa para accionistas, terceros y el estado.

2. **Auditoría Externa**

Sus funciones básicas se confunden con las del revisor fiscal; en nuestro medio trata básicamente de satisfacer necesidades de inversionistas extranjeros o entidades de crédito internacional.

3. **Auditoría Interna**

Tiene por objeto fundamental, contribuir a la implantación de sistemas apropiados de control interno, que aseguren a la empresa una mayor eficiencia en la ejecución y control de sus operaciones.

4. **Auditoría Operacional**

Su objeto es opinar, a través de informes y diagnóstico, si se tienen los controles adecuados para operar con eficiencia e incrementar la productividad.

5. **Auditoría Administrativa**

Churchill y Cyert la definen como "Aquella auditoría que resulta en una declaración de opinión por el CPT, con respecto al desempeño de la función administrativa".

6. **Auditoría de Sistemas**

Busca opinar sobre los programas, equipos y controles del área de sistemas de la empresa, verificando el adecuado uso y aplicación de la información que se procesa electrónicamente y planteando cambios y procedimientos de aplicación alternos cuando sea necesario, con el fin de facilitar la aplicación, la rapidez del proceso y la oportunidad de la información. Participa en el desarrollo de sistemas y da soporte a la gerencia en asuntos PED.

7. **Auditoría social**

Este nuevo enfoque de la auditoría está tomando auge en la última década; parte del examen de lo que en la actualidad se ha llamado

el balance social, que no es otra cosa que la armonización de esfuerzos para que el tipo y proporción de responsabilidad social de una compañía sea determinado por sus operarios, administradores y accionistas; es necesario por lo tanto establecer normas extensamente aplicables y aceptables para que se llegue a cumplir la función de la verdadera auditoría social.

Pasos de Auditoría

A continuación se establecen en forma simplificada los pasos de auditoría que ilustran la secuencia de procedimientos que en forma general se siguen en un trabajo de auditoría:

Paso	Descripción	Paso Alternativo
1	Establezca objetivos del trabajo	
2	Desarrolle un plan a seguir	
3	Evalúe el sistema de contabilidad y su control circundante.	
4	Planee la confiabilidad en los controles internos.	
5	Planee la confiabilidad en los controles internos.	Respalde con procedimientos existentes (cuestionarios) la evaluación de los controles a los cuales piensa dar confiabilidad.
6	Planee la confiabilidad en los controles internos.	Efectúe pruebas de cumplimiento a los controles existentes.
7	Diseñe el programa de auditoría.	Con base en los controles existentes y evaluados, diseñe el programa de auditoría.
8	Lleve a cabo procedimientos de "pasos" del programa y elabore los papeles de trabajo.	
9	Modifique el programa de auditoría en la medida necesaria con base en descubrimientos	

Paso	Descripción	Paso Alternativo
	de hechos y circunstancias nuevas.	
10	Lleve a cabo procedimientos complementarios (de ser necesarios).	
11	Analice los resultados con las personas involucradas, discuta sus conclusiones.	
12	Complemente la revisión de las conclusiones de acuerdo con el análisis del paso 11.	
13	Elabore el informe de auditoría	
14	Entregue el informe al nivel jerárquico administrativo correspondiente.	

Aunque no es usual, debe estudiarse la posibilidad, de acuerdo con el desarrollo del programa de auditoría, el avance del mismo, el tiempo invertido y los hallazgos y recomendaciones ocurridos durante el transcurso de la auditoría, presentar informes que señalen el resultado del programa de auditoría antes del informe al final de la misma.

Naturalmente, al darse circunstancias diferentes en cada área examinada, los procedimientos de auditoría utilizados y su extensión varían; las razones que pueden motivar estas variaciones son: a) Las operaciones de cada empresa varían con su tamaño y actividad; b) el grado de efectividad del control interno; c) dentro de una misma empresa pueden existir problemas para el registro de un año a otro; d) la cantidad de detalles a incluir en los estados financieros.

La Auditoría se practica por medio de pruebas basadas en el control interno

La intervención del C.P. debe basarse en pruebas a los procedimientos, los registros y documentos y en la inspección de las transacciones seleccionadas. El examinar todas las transacciones, no solamente resulta oneroso sino innecesario. La extensión de las pruebas en cualquier "tipo" de auditoría debe ser decidida, utilizando un criterio inde-

pendiente que le permita formarse un juicio acertado sobre el programa que se va a desarrollar, determinar el carácter de las pruebas a realizar y la extensión en que deben aplicarse; el factor más importante a tener en cuenta es el de la comprobación interna.

Si nos remitimos nuevamente a la definición del AICPA en su boletín No. 33 sobre el control interno, a nadie escapa que en nuestro medio en los últimos años se ha venido dando un mayor entendimiento entre la administración de la empresa y el contador público, por el "status" que ha ido desarrollando la profesión con base en buen número de egresados capacitados y, desafortunadamente hay que decirlo, a las medidas tributarias dictadas por el gobierno (no por los C.P.), que han exigido a empresas y contadores públicos mayor responsabilidad en la información que debe entregar la empresa en sus informes fiscales; lo anterior sumado a un deseo unificado de lograr eficiencia y llegar a resultados e informes financieros dignos de confianza, ha promovido un alto grado de colaboración con resultados positivos para las partes. En años anteriores no se había dado ese logro de confianza, ya que para dar confiabilidad el C.P. prácticamente se veía en la necesidad de examinar todas las transacciones y preparar innumerables ajustes antes de presentar razonablemente una información financiera para el análisis de administradores, accionistas, terceros y gobierno.

Sabemos de antemano que nuestro código de comercio en su artículo 209 contiene exigencias al revisor fiscal en la opinión que emite, entre ellas la referencia a divulgar si el control interno existente en la empresa, garantiza la custodia de los bienes de la sociedad y las operaciones efectuadas por el período certificado.

Al incluir esta frase exigida en nuestras disposiciones legales, debe ser prioritario que realmente el control interno haya sido evaluado y en consecuencia deben señalarse las características fundamentales de un buen sistema de control interno:

1. Un adecuado plan de organización

La estructura de la organización varía de acuerdo con el tipo de empresa y debe considerar una apropiada separación de las responsabilidades funcionales, además de una bien entendida independencia interdepartamental traducida en una actividad de trabajo integrado y coordinado, exigiendo máxima cooperación como punto esencial, lo cual necesariamente lleva a la distribución de autoridad sin lo cual las responsabilidades asignadas no podrán ser cumplidas.

2. Un sistema de autorización y procedimientos de contabilización adecuados que incluya un control suficiente y adecuado sobre activos, pasivos, ingresos, gastos y demás cuentas y procedimientos. La elaboración de un plan de cuentas adaptado a las necesidades de la empresa que incluya además los procedimientos que deben seguirse, con explicaciones claras con el fin de evitar errores en los procedimientos, la clasificación y distribución.
3. Prácticas claras que se vayan ajustando o reformando en la medida que las circunstancias lo exijan y que permitan seguir en el ejercicio de las funciones, obligaciones y organización establecidas para cada uno de los departamentos. Para lograrlo se deben establecer funciones mediante la división de responsabilidades y el establecimiento de otras prácticas efectivas dependiendo del área, por ejemplo el caso de la nómina: las autorizaciones de empleo y salario, tarjetas de tiempo, etc.
4. Calidad del personal y responsabilidades asignadas.
En ocasiones, por no decir muchas veces, se omite la importancia que tiene la selección de personal que reúna requisitos mínimos de conocimientos, experiencia, capacidad y responsabilidad; aspectos estos indispensables para un análisis de cada posición como responsabilidad de la administración de la empresa, que está obligada además a mantener programas adecuados de actualización y capacitación de los empleados y a adoptar medidas tendientes a lograr que cada empleado llegue a ser más eficiente en su propio beneficio y el de la empresa.

Conclusiones:

1. La auditoría sin importar el "tipo" del cual se trate requiere procedimientos adecuados de control interno.
2. Todo sistema de control interno requiere una adecuada división de las responsabilidades y comprobaciones mediante confrontaciones cruzadas de las operaciones.
3. El análisis del control interno existente será la base para el diseño y alcance del programa de auditoría, haciendo énfasis en que depende de la organización de la empresa y que debe hacerse clara distinción si se trata de una primera auditoría o de una auditoría periódica.

4. El control interno sirve de base para determinar la extensión de las pruebas, la confianza que se pueda depositar en el programa objeto de examen para satisfacer los resultados y presentar un informe con la correspondiente opinión o el concepto de lo que debe hacerse.
5. Un sistema de control interno eficiente ahorra tiempo y dinero en la auditoría, impone protecciones a los activos de la empresa y disminuye el riesgo contra fraudes o irregularidades.
6. El C.P. deberá incluir en su dictamen a los estados financieros las recomendaciones pertinentes para rectificar las deficiencias observadas de control interno, de acuerdo con el parágrafo 3 del artículo 209 del código de comercio vigente.

BIBLIOGRAFIA

- 1 Memorias II Congreso de Revisores Fiscales. Medellín, junio 1972.
- 2 Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P. Méjico, 1970.
- 3 Manual para la Auditoría de pequeñas y medianas empresas. Frank P. Walker. Méjico, 1977.
- 4 Auditoría Social para la gerencia. Clark C. Abt. Méjico, 1981.