

# UNHA APROXIMACIÓN Ó CONTROL INTERNO NA AUDITORÍA

ROSARIO VIDAL LOPO

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade  
Universidade de Santiago de Compostela

Palabras clave: *Control interno, Auditoría, Planificación, Risco, Valoración, Evidencia.*

Key words: *Internal control, Auditing, Planning, Risk, Valuation, Evidence.*

## Resumo

*Á hora de realiza-lo seu traballo, o auditor ten que considerar cales son os procedementos que lle permitan reunir evidencia suficiente e adecuada na que basearse á hora de emitir unha opinión sobre as contas anuais da entidade auditada e, ó mesmo tempo, conseguir reduci-lo esforzo e número de horas de traballo ata un nivel eficiente que se traduza nuns presupostos máis axustados e supoñan así a consecución dunha importante vantaxe competitiva.*

*A planificación dun traballo de auditoría nos termos sinalados anteriormente ten como marco de referencia importante o control interno da entidade, condicionante da actuación do auditor na fase preliminar do traballo.*

## Abstract

*When performing his work, the auditor has to consider which ones are the procedures that allow him to join enough and suitable evidence to rely on when expressing an opinion about the annual accounts of the audited entity and, at the same time, try to reduce the effort and number of working hours up to an efficient level which would result in more fitting budgets and would mean an attainment of an important competitive advantage.*

*The planification of a work of auditing in the previously given terms has as an important frame of reference the internal control of the entity, determinant of the action of the auditor at the preliminary phase of the work.*

## 1. INTRODUCCIÓN

A medida que as organizacións creceron en tamaño e complexidade, coa conseguinte división e especialización do traballo, produciuse un distanciamento da dirección no control das operacións. Así, os administradores ou xestores das sociedades vironse na obriga de establecer algún tipo de medidas para asegurarse o ter un determinado grao de confianza de que o funcionamento da entidade ía encamiñado á consecución dos logros dictados por unha boa xestión empresarial.

Neste contexto, pódese defini-lo control interno dunha entidade como o plan de organización e tódalas medidas e procedementos adoptados pola devandita entidade para:

- Protección dos activos.
- Obtención de información adecuada para o desenvolvemento dos negocios.
- Promoción da eficiencia operacional
- Estímulo do cumprimento das políticas prescritas pola xerencia.

En resumo, preténdese logra-la máxima eficacia na xestión da empresa coa implantación dunha serie de elementos de control interno que variarán en función do tamaño e natureza da entidade en cuestión e, tamén, dependendo da filosofía de control dos administradores.

Estes principios xerais de control interno entre os que salientamos,

1) Establecemento de liñas de responsabilidade e autoridade perfectamente definidas e reflectidas en manuais de organización e organigramas,

2) Segregación de tarefas ou división do traballo,

3) Establecemento de procedementos ou normas de actuación claras para a autorización, execución e rexistro de transaccións,

4) Persoal adecuado para cada posto,

non se concentran en ningún departamento ou función determinada na empresa, senón que deberán ter un adecuado desenvolvemento en tódolos niveis de autoridade.

Aínda que o deseño do sistema de control interno sexa o adecuado para a organización e a súa implantación sexa correcta, non se garante con total seguridade a consecución dos obxectivos, xa que existen limitacións derivadas de falta de entendemento de instrucións, erros de xuízo, descoidos e/ou erros intencionados, entre outros.

## 2. O PAPEL DOS ADMINISTRADORES E AUDITORES FRENTE Ó CONTROL INTERNO

Os administradores da empresa establecen un sistema de control interno co obxectivo xeral de que sirva para unha correcta xestión empresarial e coa finalidade de cubri-los compromisos que asumen co seu cargo, referentes, fundamentalmente, á salvagarda dos activos e á prevención e descubrimento de erros administrativos.

A responsabilidade de implantación e mantemento dun sistema de control interno é unicamente da dirección, que debe xulga-la necesidade deses controles e avalia-la súa economicidade, comparando os beneficios que se derivan do mesmo cos custos que supón.

Esta responsabilidade, que debe ser asumida de maneira automática polos administradores das organizacións, pode adoptar un certo grao de obrigatoriedade. É este o caso dos EE UU, onde o Congreso aprobou en 1977 a *Foreign Corrupt Practices Act* que esixía ás compañías baixo a xurisdicción de *Securities and Exchange Commission*, basicamente as que cotizan en bolsa, o mantemento dun sistema apropiado de control interno.

En España, a lexislación mercantil non realiza ningunha referencia concreta á responsabilidade dos administradores respecto ó control interno, só a introducción ás Normas Técnicas de Auditoría do ICAC (1991) recollen unha breve mención: "... é responsabilidade dos administradores da entidade a formulación das devanditas contas anuais, o que inclúe:

- O mantemento de rexistros contables e sistemas de control interno adecuados.
- A elección e aplicación dos principios e as normas contables apropiados, e
- A salvagarda dos activos da devandita entidade."

Os auditores internos dedícanse fundamentalmente á análise da xestión da entidade e adoptan así un papel importante no que se refire á revisión continua do sistema de control interno, coa finalidade de avalia-lo seu funcionamento e detecta-las necesidades que se derivan de novas situacións xurdidas dentro ou fóra da organización. De feito, moitos autores consideran a auditoría interna coma un elemento máis do sistema de control interno que garanta o seu bo funcionamento.

O interese do auditor externo sobre este tema non é tan profundo coma no caso do auditor interno; a súa tarefa non é reformular ou mellora-lo sistema de control interno, independentemente de que os seus comentarios ou opinións sirvan para iso, senón que será visto coma unha parte máis da auditoría ou coma un marco de referencia na realización do seu traballo.

Sen embargo, a dependencia da auditoría de contas cara ó sistema de control interno é un feito recoñecido nas normas de auditoría no ámbito internacional e tamén pola metodoloxía de traballo utilizada polos auditores actuais.

O fundamento desta dependencia estriba en que o auditor, para emitir unha opinión sobre as contas anuais, ten que realizar, entre outras, probas que lle permitan obter evidencia sobre a validez dos rexistros contables da entidade (probas substantivas). Para determina-la extensión destas probas, a súa consistencia e momento adecuado de realización, o auditor estudia o sistema de control interno que inclúe o plan de organización, os procedementos e rexistros que están relacionados coa custodia dos activos e coa

fiabilidade da información financeira. Dependendo do grao de confianza que lle merezan estes controles e o seu funcionamento realizará, en maior ou menor medida, probas substantivas.

### 3. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DO ICAC EN RELACIÓN Ó CONTROL INTERNO

A vinculación entre o control interno e a auditoría é reiterada polas Normas Técnicas sobre Execución do Traballo emitidas polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas (ICAC), que debe observar necesariamente o auditor no desempeño da súa función.

Estas normas destacan o papel do control interno como base para a planificación da auditoría e, tamén, como un método útil para subministrar seguridade ó auditor de que os erros e irregularidades relacionados cos rexistros contables poidan ser descubertos cunha prontitude razoable.

A referencia concreta establécese na segunda norma: "Deberá efectuarse un estudio e avaliación adecuada do control interno como base fiable para a determinación do alcance, natureza e momento de realización das probas ás que deberán concretarse os procedementos de auditoría".

Á hora de establecer que controles deberán ser obxecto deste estudio, esta normativa decántase por unha diferenciación entre o que son controles contables e controles administrativos. Os primeiros, encamiñados "á salvagarda dos bens activos e á fiabilidade dos rexistros contables", constitúen o centro de atención do auditor no que se refire ó sistema de control interno, en tanto que os segundos, "vinculados á eficiencia operativa e ó acatamento das políticas da Dirección", serán obxecto de estudio cando o auditor considere que poden ter importancia respecto ás contas anuais.

A responsabilidade do auditor externo respecto ó sistema de control interno límtase así a estudar e avaliar aqueles controles que teñen relación *importante* coas contas anuais e a súa fonte de información, debendo se-lo propio auditor o que valore a relevancia desta relación.

A norma tamén establece unhas pautas sobre o momento en que debe realizarse a

avaliación do control interno, fixando dúas fases de estudio.

A primeira consiste nun achegamento ó sistema de control interno coa finalidade de "coñecer e comprende-los procedementos e métodos establecidos pola entidade". Para levar a cabo esta fase é necesario que o auditor coñeza previamente o tipo de negocio e avalíe a natureza e o volume das operacións obxecto de control. Obterá a información necesaria a través de entrevistas ó persoal, estudio de documentos, revisión dos papeis de traballo de exercicios anteriores e tamén poderá segui-lo ciclo dunha transacción a través do sistema<sup>1</sup> para verificala información obtida.

O auditor obterá, tras esta primeira fase, a información que lle servirá como base á hora de emitir unha opinión sobre a eficacia e fiabilidade depositadas no sistema de control interno. Esta avaliación preliminar considérase requisito mínimo á hora de planificalo traballo de auditoría e así se recolle no desenvolvemento da primeira Norma Técnica.

A segunda fase, que consiste "na realización de probas de cumprimento para obter unha seguridade razoable de que os controles se atopan en uso e que están operando tal e como se deseñaron"<sup>2</sup>, terá lugar unicamente se o auditor confía neles. Para iso selecciona unha serie de transaccións pertencentes a distintas áreas e observa o seu desenvolvemento a través do sistema, poñendo especial atención no cumprimento dos controles establecidos. A selección das transaccións para examinar realízase aplicando unha mostraxe estatística ou subxectiva.

Aínda que a norma establece de forma explícita que o estudio de control interno se realice en dúas etapas, o certo é que o auditor terá que revisalo e avalialo a medida que avance o seu traballo, considerando a súa capacidade para detectar erros ou irregularidades e tendo que modificar, ás veces, as súas valoracións ou apreciacións do control interno.

A obrigatoriedade do estudio establécese nunha revisión e avaliación preliminar, a súa prolongación dependerá da confianza que o auditor pretenda depositar nos controles e do proveitoso que sexa obter maior evidencia sobre a fiabilidade e eficacia do sistema.

No desenvolvemento da norma apúntase unha aproximación á planificación e desenvolvemento do traballo de auditoría coa definición dos tres elementos que conforman o risco final da mesma, que o auditor estea disposto a asumir:

- a probabilidade de que existan erros no proceso que conducirá ás contas anuais,
- a probabilidade de que existindo erros no proceso contable, non sexan detectados polo control interno,
- a probabilidade de que existindo erros no proceso contable que non sexan detectados polo control interno, non sexan descubertos polas probas realizadas polo auditor.

A pauta que guiará ó auditor na planificación do seu traballo baixo este enfoque, virá expresada da seguinte forma: canto máis efectivo sexa o sistema de control interno máis baixo será o risco de control, canto máis baixo sexa este risco o auditor necesitará menos evidencia procedente das probas substantivas para formarse unha opinión sobre os estados financeiros, mantendo o risco final de auditoría.

O estudo e avaliación que realiza o auditor sobre o sistema de control interno contable<sup>3</sup> debe quedar recollido nos documentos preparados polo auditor, ben mediante descrições narrativas, cuestionarios ou fluxogramas, ou unha combinación destes métodos.

As Normas Técnicas sinalan un obxectivo secundario que debe cumprilo estudio do control interno "o auditor comunicará á Dirección da entidade as debilidades significativas identificadas nas probas de auditoría realizadas, co alcance que considerase necesario para o seu traballo de auditoría de contas anuais."

#### 4. UNHA APROXIMACIÓN Ó TRATAMENTO NOS EEUU

O tratamento nos EE UU sobre o traballo do auditor en relación ó control interno é a fonte de moitas das formulacións que se recollen na normativa española, ó igual ca noutros temas relacionados coa auditoría de contas e cos estados financeiros.

As referencias máis concretas son as que se realizan no SAS no. 55, *Consideration of the Internal Structure in a Financial Statement Audit*

e SAS no. 60, *Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in an Audit*.

O SAS 55, que foi emitido coa finalidade de conseguir unhas auditorías máis efectivas, amplía as esixencias sobre o coñecemento do control interno que o auditor debe ter respecto á normativa que substitúe, a sección 320 *The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control* do SAS no. 1.

Fálase de estrutura de control interno en lugar de sistema de control interno e non se utiliza a división entre controles contables e controles administrativos, senón que se refire ás políticas e procedementos da estrutura de control interno relevantes para unha auditoría.

O auditor debe coñecer tódolos elementos do control interno, desde o funcionamento do equipo de directores ata o deseño e uso de documentos e rexistros adecuados para cada transacción, xa que a través do estudo destes elementos poderanse coñecer os procesos utilizados á hora de prepara-los estados financeiros, os posibles tipos de erros que poden reflectirse neles e a posibilidade de que estes ocorran; esta información será moi importante para deseña-los procedementos de auditoría.

Tras coñecer-la estrutura de control interno, o auditor debe valora-lo risco de control, que substitúe ó que se entendía por avaliación do sistema de control interno. Esta valoración poderá establecerse en termos cuantitativos, desde un máximo nivel de risco a niveis inferiores, mentres que antes se interpretaba, a miúdo, como unha cuestión de confianza total ou nula.

O SAS no. 47, *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*, tamén se refería á valoración do risco de control, no que sería unha aproximación ó traballo de auditoría desde o punto de vista do risco, o SAS no. 55 aporta, sen embargo, unha novidade, posto que a valoración do risco de control se realizará en relación coas "*the financial statement assertions*".<sup>4</sup>

En todo caso, o auditor terá que reflectir nos seus papeis de traballo o estudo que realizou sobre control interno; tamén deberá determina-las bases polas cales chegou á valoración do risco de control e, se realiza unha valoración por debaixo do máximo nivel, as razóns polas que alcanzou esta conclusión.



O SAS no. 60, que supera ó SAS no. 20, *Required Communications of Material Weaknesses in Internal Accounting Control*, trata das comunicacións entre o auditor e a dirección da empresa auditada ou o comité de auditoría delegado.

O auditor debe informar das cuestións que, ó seu xuízo, deberían ser comunicadas porque supoñen deficiencias significativas en calquera dos elementos do control interno e que poderían afectar de forma negativa a todo o proceso que conclúe na obtención dos estados financeiros.

As diferencias sinaladas entre os SAS actuais e as normas que substitúen, reproducense en moitos dos aspectos se establecemos unha comparación entre a normativa vixente nos EE UU e as Normas Técnicas de Auditoría do ICAC, referencia obrigada para os auditores españois.

Estas últimas seguen mantendo a diferenciación entre os controles contables e os administrativos e implican un ámbito de estudo e avaliación sobre o control interno máis limitado, que se traduce nuns requisitos de información e documentación tamén menores.

Sen embargo, a finalidade do estudo do control interno é común en ámbalas dúas normativas e diríxese, principalmente, á planificación do traballo de auditoría.

Tamén é importante sinalar que no desenvolvemento da segunda norma técnica do ICAC faise mención a unha aproximación á auditoría desde o punto de vista do risco e, en concreto, dunha valoración do risco de control, tratamento que as corporacións representativas de auditores<sup>5</sup> deben dotar de contido para así facilita-lo paso dunha metodoloxía baseada nas probas substantivas (método documental) a outra que sitúa o centro de atención no sistema de control interno e a súa adecuación para detectar ou previr erros ou irregularidades (método do sistema).

## 5. POSIBLES ESIXENCIAS DE INFORMACIÓN SOBRE O CONTROL INTERNO; O INFORME DA DIRECCIÓN

Ademais das maiores esixencias respecto á responsabilidade dos auditores en relación ó control interno, que xa son unha realidade, existen outras propostas que poderían modifi-

ca-la relación de administradores, directores e auditores internos e externos co control interno.

De feito, a *Securities and Exchange Commission* realizou unha proposta de norma en 1988, *Reports of Management Responsibilities*, que, de aplicarse, suporía que os administradores das compañías que ofrecen valores para a súa venda entre o público terían que:

— realizar unha valoración da efectividade da súa estrutura de control interno,

— responder ás recomendacións sobre control interno feitas polos auditores internos e polos independentes, e

— recoñece-las súas responsabilidades na preparación dos estados financeiros e no establecemento dun sistema de control interno.

O debate posterior a esta proposta puxo de manifesto posturas contrarias e a idea de que sería interesante requirir dos auditores que certificasen esas afirmacións.

O proxecto non se adoptou como norma, entre outras cousas, porque existía case total unanimidade en que era necesario un baremo para valora-la efectividade do sistema de control interno.

Para superar esta dificultade as cinco organizacións que fundaron *The National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, coñecida como *The Treadway Commission*, (*The American Institute of Certified Public Accountants, the Institute of Internal Auditors, the Financial Executives Institute, the Institute of Management Accountants and the American Accounting Association*) formaron *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO).

COSO organizou e promoveu un estudio que tiña como finalidade principal crear un marco de traballo común para tódalas partes relacionadas que establecese conceptos fundamentais e un estándar que permitise ós administradores compara-lo seu sistema de control interno e valora-la súa efectividade.

Este estudio, coñecido como *The COSO Report*, no que interveu Coopers & Lybrand, como conductora, e un consello consultivo composto por persoas procedentes de distintos ámbitos (universidade, auditoría interna e externa...) foi publicado en setembro de 1992,

podendo entenderse como un marco de referencia que pode ser modificado ou renovado e que a SEC poderá ou non incorporar na emisión dalgunha regra.

Aínda que esta proposición non se converta en esixencia ou se restrinxa ás empresas baixo a xurisdicción da SEC nos EE UU, é probable que teña unha máis ampla repercusión se os usuarios da información financeira consideran necesario ou interesante un maior apoio garante da fiabilidade da mesma.

## NOTAS

1. Referíndose ó sistema de control interno como o conxunto de métodos, procedementos ou fases nos que se organizan as principais transaccións e funcións que teñen lugar na entidade.
2. A razón de ser das probas de cumprimento estriba en que de nada serviría confiar nun control interno que non estivese en funcionamento.
3. As Normas Técnicas de Auditoría do ICAC realzan de novo a importancia dos controles contables fronte ós controles administrativos.
4. O SAS no. 31, Evidential Matter, clasifícaa en cinco categorías: existence or occurrence, completeness, rights and obligations, valuation or allocation, presentation and disclosure. Poden identificarse co que nas Normas Técnicas de Auditoría do ICAC son as "afirmacións da Dirección": existencia, dereitos e obrigas, acaecemento, integridade, valoración, medición, presentación e especificación.
5. De acordo co artigo 74 do Regulamento de Desenvolvemento da Lei 19/1988, do 12 de xullo de Auditoría de Contas: "considéranse Corporacións representativas de auditores as entidades de dereito público das que formen parte os auditores de contas e as sociedades de auditoría que cumpran todos e cada un dos seguintes requisitos: a) que nos seus estatutos figure como única, ou unha das actividades dos seus membros, a de auditoría de contas; b) que alomenos un 10% dos auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas pertencen á Corporación, ben directamente ou ben a través das entidades integradas na devandita Corporación; c) que alomenos un 15% dos

auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, na situación establecida no apartado 1 do Artigo 31 do presente Regulamento, sexan membros da Corporación, ben directamente ou ben a través das entidades integradas na devandita Corporación". Actualmente, considéranse Corporacións representativas, o Instituto de Censores Xurados de Contas en España, o Rexistro de Economistas Auditores e o Rexistro de Titulares Mercantís Auditores.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALDERMAN, C.; TABOR, R. (1989): "The case for risk-driven audits", *Journal of Accountancy*, (Marzo), pp. 55-61.
- CAÑIBANO, L. (1990): *Curso de Auditoría Contable*. Madrid: Pirámide.
- COOK, J.; WINKLE, G. (1987): *Auditoría*. Mexico: Interamericana.
- FERNÁNDEZ, E. (1992): *Código de Leyes de Auditoría*. Madrid: Pirámide.
- FOWLER, E. (1975): *Tratado de Auditoría. Tomo I*. Buenos Aires: Ed. Contabilidade Moderna.
- GUE, D.; SULLIVAN, J. (1988): "The expectation gap auditing standards", *Journal of Accountancy*, (Abril), pp. 36-46.
- HOLMES, A. (1979): *Auditoría, principios e procedimientos. Tomo I*. Barcelona: Montaner e Simon.
- INSTITUTO DE CENSORES XURADOS DE CONTAS (1982): *Manual de Auditoría*. Madrid.
- REXISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES (1986): *Auditoría, inventario de objetivos e procedimientos*. Madrid.
- ROUSSEE, R.; TEN EECK E.; BLANCO-BEST, M. (1988): "Three new SAS's: closing the communications gap", *Journal of Accountancy*, (Dembro), pp. 44-52.
- SOLOMON, M.; COOPER, J. (1990): "Reporting on internal control: the SEC's proposed rules", *Journal of Accountancy*, (Xuño), pp. 56-63.
- STEINBERG, R.; TANKI, F. (1992): "What the Treadway Commission's Internal Control Study means to you", *Journal of Accountancy*, (Novembro), pp. 29-32.
- TEMKIN, R.; WINTERS, A. (1988): "SAS no. 55: The auditor's new responsibility for internal control", *Journal of Accountancy*, (Maio), pp. 86-98.