

EL CONTROL INTERNO - GENERALIDADES (CONCEPTOS BÁSICOS)

Por M.Sc. Pedro Bejarano Velásquez



1. Introducción

El control no tiene el mismo significado para las personas, según el área de actividad en que se desenvuelvan, esto puede dificultar su comprensión debido a que su naturaleza es considerablemente compleja, y también hay otras connotaciones para la palabra control, tales como:

- Comprobar o verificar;
- Regular;
- Comparar con un patrón;
- Ejercer autoridad sobre alguien (dirigir o mandar);
- Frenar o impedir.

Evidentemente todas esas definiciones representan concepciones incompletas del control, quizás definidas en un modo subjetivo y de aplicación; en definitiva, el control debe entenderse como:

“Una función administrativa, ya que conforma parte del proceso de administración, que permite verificar, constatar, palpar, medir, si la actividad, proceso, unidad, elemento o sistema seleccionado está cumpliendo y/o alcanzando o no los resultados que se esperan”.

En la auditoría, su naturaleza es concreta y aplicada, corresponde a un medio para lograr un fin u objetivo superior, según Mantilla Blanco (2016), esto puede explicarse mejor de la siguiente manera:

El control, es un conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de las cuales se mide y corrige el desempeño para asegurar la consecución de objetivos y técnicas.

2. Antecedentes del control interno

Según Fonseca (2011), los medios para vigilar la corrección de las operaciones financieras en las compañías, emergieron en la sociedad post-industrial. Una de las primeras herramientas que serviría para dicho cometido, sería el control interno, desarrollado en la primera mitad del siglo XX. En adelante, este concepto sería aplicado por los Contadores independientes para el examen de los estados financieros de las compañías.

Siguiendo a este autor, se puede mencionar que en 1936, el AICPA¹ desarrolló el primer acercamiento en torno al control interno al señalar en el estudio *Evaluación y Juicio del Auditor en Relación con el Control Interno Contable* lo siguiente: “el término verificación y control interno se usa para describir aquellas medidas y métodos adoptados dentro de la organización para salvaguardar el efectivo y otros activos, así como para verificar la exactitud del registro en los libros contables. Salvaguardas cubrirán asuntos tales como los

¹ **AICPA:** American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados).

ingresos y salidas que se manejan por correo, los ingresos de ventas en efectivo, preparación y pago de nóminas, y erogación de fondos”

En 1949 en EEUU, se conoció el estudio sobre el control interno publicado bajo el título de *Internal Control – Elements of a Cordinated System Its Importance to Management and the Independent Public Accountant (Control Interno: elementos de un sistema coordinado. Su importancia para la administración y el contador público independiente)*. Por ende, la primera definición hecha por la profesión define el control interno de la siguiente manera:

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados que se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y la confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y fomentar la adherencia a las políticas prescritas.²

Según Mantilla Blanco (2016), durante mucho tiempo ésta ha sido la definición más aceptada y utilizada sobre el control interno, aun cuando una posterior definición dada por el AICPA dividió el control interno en dos componentes como lo son el control administrativo y el control contable, cuyos conceptos se citan brevemente a continuación):

2.1. Control Interno Administrativo

El control Administrativo; incluye pero no limita a, el plan de organización, los procedimientos y registros relacionados con los procesos de decisión que se refieren a la autorización de las transacciones, procedimientos y métodos operacionales por parte de la administración; tendientes al logro del objetivo administrativo de:

- Mantenerse informado de la situación de la empresa;
- Coordinar sus funciones;
- Asegurarse de que se están logrando los objetivos establecidos;
- Mantener una ejecutoria eficiente;
- Determinar si la empresa está operando conforme a las políticas establecidas

Para verificar el logro de estos objetivos la administración establece:

- El control del ambiente de control o medio ambiente
- El control de evaluación de riesgo
- El control y sus actividades
- El control del sistema de información y comunicación
- El control de supervisión o monitoreo

2.2. Control Interno Contable

El control interno contable surge como consecuencia del control administrativo sobre el sistema de información, abarca el plan de organización, los procedimientos y registros relacionados con la salvaguarda de los activos y con la confiabilidad de los estados financieros; y tiene los siguientes objetivos:

² Citado por Root, Steven J. (1998) Beyond COSO. Internal Control to Enhance Corporate Governance. New York

- Que todas las operaciones se registren: oportunamente, por el importe correcto; en las cuentas apropiadas, y, en el período contable en que se llevan a cabo, con el objeto de permitir la preparación de estados financieros y mantener el control contable de los activos.
- Que todo lo contabilizado exista y que lo que exista esté contabilizado, investigando cualquier diferencia para adoptar la consecuente y apropiada acción correctiva
- Que las operaciones se realicen de acuerdo con autorizaciones generales y específicas de la administración
- Que el acceso de los activos se permita sólo de acuerdo con autorización administrativa

Esta definición (control interno administrativo y contable) de amplia aceptación y difusión perduró hasta los años 90, pero generaba confusión debido principalmente a la limitación existente en el alcance, a nivel operacional, limitado solamente a la función contable, lo que dejaba por fuera varios elementos.

Luego, se encuentra adicionalmente una definición paralela a la elaborada por el AICPA la emitida por Institute of Internal Auditors IIA³, que define al control interno de la siguiente manera:

Son las acciones tomadas por la administración para planear, organizar, y dirigir el desempeño de acciones suficientes que provean seguridad razonable de que se estarán logrando los siguientes objetivos: Logro de objetivos y metas establecido para las operaciones y los programas

- *Uso económico y eficiente de los recursos*
- *Salvaguarda de activos*
- *Confiabilidad e integridad de la información*
- *Cumplimiento con políticas, planes procedimientos, leyes y regulaciones.*

3. Enfoque Tradicional del Control Interno

Según Estupiñán (2015), en el enfoque tradicional del control interno, "El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices marcadas por la administración".

3.1. Objetivos del control interno

De acuerdo a lo anterior, los objetivos básicos son:

- Proteger los activos y salvaguardar los bienes de la institución.
- Verificar la razonabilidad y confiabilidad de los informes contables y administrativos.
- Promover la adhesión a las políticas administrativas establecidas
- Lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

3.2. Elementos del control interno

³ IIA: Institute of Internal Auditors (Instituto de Auditores Internos)

Las finalidades principales incluyen controles administrativos y contables ya explicados anteriormente, clasificando su enfoque bajo los elementos de control interno de **organización, sistemas y procedimientos, personal y supervisión.**

Organización:

- ✓ Dirección
- ✓ Asignación de Responsabilidades
- ✓ Segregación de funciones
- ✓ Coordinación

Un plan lógico y claro de las funciones organizacionales que establezca líneas claras de autoridad y responsabilidad para las unidades de la organización y para los empleados, y que segregue las funciones de registro y custodia.

Sistemas y Procedimientos:

- ✓ Manuales de Procedimientos
- ✓ Sistemas
- ✓ Formas
- ✓ Informes

Un sistema adecuado para la autorización de transacciones y procedimientos seguros para registrar sus resultados en términos financieros

Personal:

- ✓ Selección
- ✓ Capacitación
- ✓ Eficiencia
- ✓ Moralidad
- ✓ Retribución

- Prácticas sanas y seguras para la ejecución de las funciones y obligaciones de cada unidad de personas, dentro de la organización.
- Personal, en todos los niveles, con la aptitud, capacitación y experiencia requeridas para cumplir sus obligaciones satisfactoriamente.
- Normas de calidad y ejecución claramente definidas y comunicadas al personal.
- Privilegiar la ética y la moral.
- Retribuciones adecuadas al cargo y responsabilidad.

Supervisión:

- ✓ Interna
- ✓ Externa
- ✓ Autocontrol

Una efectiva unidad de auditoría independiente, hasta donde sea posible y factible, de las operaciones examinadas o procedimientos de autocontrol en las dependencias administrativas y de apoyo logístico.

3.3. Normas y Principios de control interno tradicional

Aquí solo se mencionan las normas y principios de control interno tradicional, las cuales se especificarán en el análisis del control interno por ciclos transaccionales.

Generales:

- ✓ Garantía razonable
- ✓ Respaldo
- ✓ Personal competente
- ✓ Objetivos de control
- ✓ Viailancia (viaencia) de controles

Específicos:

- ✓ Documentación
- ✓ Registro adecuado y oportuno de transacciones y hechos
- ✓ Autorización y ejecución de las transacciones y hechos
- ✓ Segregación de funciones (División de tareas)
- ✓ Supervisión

4. Nuevo enfoque del control interno: Informe COSO

4.1. Definición

Cuando el **Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway**, conocido ampliamente como **COSO**⁴ (en inglés **Committee of Sponsoring Organizations**), publica en 1992 su reporte (informe), genera una auténtica revolución en el concepto del control interno, que todavía se está asimilando en su total dimensión.

El Informe del Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO) define el control interno como:

Un proceso efectuado por el consejo de administración, la gerencia y otros empleados y diseñado para brindar una seguridad razonable con respecto al logro de los objetivos. Los controles deben promover la eficiencia, reducir el riesgo de pérdida de activos, asegurar la confiabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones pertinentes.

De acuerdo a esta definición, los controles internos incluyen políticas, procedimientos y prácticas en cada uno de los niveles organizacionales, y tanto la gerencia como los auditores internos deben comprender en profundidad los controles para documentarlos.

⁴ COSO: Committee of Sponsoring Organizations of de Treadway Commission

Los motivos para tal documentación varían, pero por lo general provienen de requisitos legales.

Se debe evaluar y documentar los controles internos periódicamente para asegurar en forma razonable la confiabilidad de los informes financieros. Además, las Normas Internacionales recomiendan una evaluación periódica de la suficiencia de los sistemas de control de las organizaciones y, en muchas empresas, la gerencia y otras partes interesadas requieren una evaluación de la eficacia y eficiencia del control.

4.2. Aportes de COSO al Control Interno

Los principales aportes de COSO con relación al control interno, están referidos a:

1. Elaboración de una estructura conceptual integrada que unifica los distintos conceptos y prácticas, a partir de la cual se realiza el diseño-implementación-mejoramiento del control interno, por un lado, y por otro la evaluación y los reportes sobre control interno.
2. Entendimiento del control interno en términos de sistemas: un proceso, afectado por la junta, la administración y otro personal, diseñado para proveer seguridad razonable en relación con los objetivos de la organización.
3. Posicionamiento estratégico del control interno en los máximos niveles gerenciales (alta gerencia); que centra su atención en el negocio y no tanto en las operaciones.
4. Combinación de objetivos de negocio

Los objetivos del negocio son:

- a) Efectividad y eficiencia de las operaciones
- b) Confiabilidad del proceso de presentación de reportes financieros
- c) Cumplimiento con leyes y regulaciones aplicables
- d) Salvaguarda de activos (incorporado en 1994)

4.3. Componentes del Control Interno (COSO)

Los componentes del control interno, que se desarrollan en el siguiente tema, son:

- a) Ambiente de Control
- b) Evaluación de Riesgos
- c) Actividades de control
- d) Información y comunicación
- e) Monitoreo (Supervisión)

4.4. Evaluaciones Independientes

De acuerdo a lo señalado por Estupiñan (2015), las evaluaciones independientes "Son indispensables para una valiosa información sobre la efectividad de los sistemas de control. La ventaja de este enfoque es que tales evaluaciones tienen carácter independiente, que se traduce en objetividad y que están dirigidas respectivamente a la efectividad de los controles y por adición a la evaluación de la efectividad de los procedimientos de supervisión y seguimiento del sistema de control".

Los objetivos, enfoque y frecuencia en las evaluaciones independientes de control varían en cada organización, dependiendo de las circunstancias específicas. las evaluaciones

de supervisión y seguimiento (monitoreo de los sistemas de control) pueden ser ejecutadas por el personal encargado de sus propios controles (autoevaluación), por los auditores internos (durante la realización de sus actividades regulares), por revisores fiscales (gubernamentales), auditores independientes y por especialistas de otros campos (construcción, ingeniería de procesos, telecomunicaciones, exploración), etc., cuando se requieran.

“La metodología de evaluación comprende desde cuestionarios y entrevistas hasta técnicas cuantitativas más complejas; sin embargo, lo verdaderamente importante es la capacidad para entender las distintas actividades, componentes y elementos que integran un sistema de control, ya que de ello depende la calidad y profundidad de las evaluaciones. También es importante documentar las evaluaciones y comunicar las debilidades y oportunidades de mejoramiento de los sistemas de control a través de un **Informe de Deficiencias**, el cual debe estar dirigido hacia quienes son los propietarios y responsables de operarlos, con el fin de que implementen las acciones necesarias. Dependiendo de la importancia de las debilidades identificadas, la magnitud del riesgo existente y la probabilidad de ocurrencia, se determinará el nivel administrativo al cual deban comunicarse las deficiencias.”

5. Normas de Auditoría y Control Interno

5.1 Las Declaraciones de Auditoría (Statements on Auditing Standards SAS)

La SAS 30 Informe sobre el Control Interno Contable, describe los procedimientos que un contador público independiente, debe aplicar en relación a los diferentes tipos de compromisos en los cuales tiene que informar sobre el sistema de control interno contable de la entidad y describe las diferentes formas en que puede emitirse el dictamen del auditor en relación con este tipo de trabajos.⁵

Un Contador Público independiente puede comprometerse a informar sobre el sistema de control interno contable en distintas formas. El Contador puede comprometerse a:

- a. Expresar una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente a una fecha específica (párrafo 3 al 46). (Un contador también puede comprometerse a expresar una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente durante un periodo específico, en cuyo caso, la guía de esos párrafos debe adaptarse según sea conveniente);
- b. Informar sobre el sistema de la entidad, para uso exclusivo de la administración, organismos regulatorios específicos u otras terceras partes específicas, basado únicamente en un estudio y evaluación del control interno contable hecho como

⁵ El estudio y evaluación del control interno contable que realiza el auditor en el examen de los estados financieros de una entidad, se discute en el SAS No. 1, sección 320. Los efectos del uso de PED en el control interno contable y en el estudio y evaluación que de él hace el auditor, se discuten en el SAS No.3. La guía de esas Declaraciones también es aplicable cuando se ha sido contratado para informar sobre el control interno contable. Esta Declaración proporciona (1) una guía adicional referente únicamente a los casos en los que hay que reportar sobre el control interno contable y (2) una discusión más amplia de ciertos asuntos relacionados con la Sección 320.

Esta Declaración corrige al SAS No. 1, sección 320.68 y el SAS No. 20, párrafos 1, 8 y 9. Ver el apéndice para la redacción de la corrección.

parte de una auditoría de los estados financieros de la entidad, el cual no es suficiente para expresar una opinión sobre el sistema en su totalidad (párrafos 47 al 53);

- c. Informar sobre todo o parte del sistema de la entidad, para el uso restrictivo de la administración o de organismos regulatorios, basado en los criterios 5. El control interno y las Normas establecidos previamente por tales organismos. (Párrafos 54 al 59);
- d. Emitir otros informes con propósitos especiales sobre todo o parte del sistema de la entidad para el uso restrictivo de la administración, organismos regulatorios específicos y otras terceras partes específicas (párrafos 60 al 61).

Un contador público también puede verse involucrado en el sistema de control interno contable de la entidad en tal forma que no se vea obligado a informar de acuerdo con esta Declaración. Por ejemplo, un contador puede comprometerse a dar una asesoría sobre cómo mejorar el sistema. En estas circunstancias el contador puede comunicar los resultados de su trabajo por medio de cartas, memoranda o cualquier otro medio menos formal únicamente para la información interna de la administración.

La SAS 53 – Responsabilidad del auditor para detectar e informar errores e irregularidades, señala que: “El auditor es responsable de planificar y realizar a fin de obtener una razonable confianza que los estados contables están libres de errores materiales, que puedan causar un error o fraude”

La SAS⁶ 55 (Evaluación de la estructura de control interno en una Auditoría de estados financieros. No define con claridad el control interno, pero si describe los elementos de su estructura), enmendada por SAS 78 (Evaluación de la estructura de control en una Auditoría de Estados Financieros. Incluye los criterios del INFORME COSO para la comprensión y evaluación del control interno a cargo de los auditores en el examen de estados financieros -1995). y por SAS 94 (Consideración del control interno en la auditoría de estados financieros - 2001), como complemento de la SAS 78, exige conocer el control interno lo bastante para planear la auditoría. Entre otras cosas incluye el conocimiento del diseño de los controles relevantes y determinar si han sido puestos en práctica. Al planear la auditoría este conocimiento sirve para:

- Identificar los tipos de posibles errores
- Examinar los factores que influyen en el riesgo de error material
- Diseñar pruebas de controles, cuando se apliquen
- Diseñar pruebas sustantivas

Como lo define la SAS-78, el control interno es un proceso “efectuado por las máximas autoridades de la entidad, y demás personal” designado para proporcionar una razonable seguridad en relación con el logro de los objetivos de las siguientes categorías:

- a) seguridad de la información financiera;
- b) efectividad y eficiencia de las operaciones y
- c) cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

⁶ **SAS** Statements on Auditing Standards (Declaraciones de Normas de Auditoría) Son interpretaciones de las normas de auditoría generalmente aceptadas NAGA que tienen obligatoriedad para los socios del American Institute of Certified Public Accountants AICPA (Instituto Norteamericano de Contadores Públicos Certificados), pero se han convertido en estándar internacional, especialmente en nuestro continente.

5.2 Las Normas Internacionales de Auditoría NIAs (ISAs)

Con la finalidad de identificar las Normas Internacionales de Auditoría (International Standard on Auditing - ISAs) relacionadas con el control interno, es preciso recordar el concepto de control interno, incluido en el glosario de las NIAs, como: "El proceso diseñado, implementado y mantenido por quienes tienen a cargo el gobierno, la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable acerca del logro de los objetivos de la entidad en relación con la confiabilidad de la información financiera, la efectividad y eficiencia de las operaciones, y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. El término 'controles' se refiere a cualquier aspecto de uno o más de los componentes del control interno."

NIA 200 Objetivos generales del auditor independiente y la realización de una auditoría de acuerdo con los estándares internacionales de auditoría.

De acuerdo a esta norma, los objetivos generales del auditor son:

- (a) Obtener seguridad razonable acerca de si los estados financieros tomados en su conjunto están libres de declaración equivocada material [incorrección]⁷, ya sea debida a fraude⁸ o error⁹, permitiéndole por lo tanto al auditor expresar una opinión respecto de si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura de información financiera que sea aplicable; y
- (b) Reportar sobre los estados financieros, y comunicarse tal y como sea requerido por las NIA, de acuerdo con los hallazgos del auditor.

NIA 230 Documentación de la auditoría.

De acuerdo a esta norma, el objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:

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

NIA 240 Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros.

De acuerdo a esta norma, los objetivos son:

- (a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;

⁷ **Incorrección:** Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

⁸ **Fraude:** Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal (según las NIAs).

⁹ **Error:** Una incorrección no intencionada contenida en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar.

- (b) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y
- (c) responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

NIA 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

De acuerdo a esta norma, los objetivos son:

- (a) la comunicación clara a los responsables del gobierno de la entidad de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;
- (b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría;
- (c) la comunicación oportuna a los responsables del gobierno de la entidad de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y
- (d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno 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

De acuerdo a esta norma, el objetivo es:

El objetivo del auditor es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las *deficiencias en el control interno*¹⁰ identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional¹¹ del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos.

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

De acuerdo a esta norma, el objetivo es:

El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de *incorrección material*¹², debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las *afirmaciones*¹³,

¹⁰ **Deficiencia en el control interno:** Existe una deficiencia en el control interno cuando:

- (i) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o
- (ii) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

¹¹ **Juicio profesional** Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.

¹² **Los riesgos de incorrección material** en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, por ejemplo, a través de la elusión del control

mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados

De acuerdo a esta norma, el objetivo es:

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.

NIA 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría

De acuerdo a esta norma, el objetivo es evaluar:

- (a) el efecto en la auditoría de las *incorrecciones*¹⁴ identificadas; y
- (b) en su caso, el efecto de las *incorrecciones no corregidas*¹⁵ en los estados financieros.

5.3 Las Normas de Auditoría Gubernamental - NAG

En nuestro país, la evaluación del control interno en el ámbito gubernamental, se rige por las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG)

Normas Generales de auditoría Gubernamental

Con respecto a la competencia y relevamiento de información de pueden citar:

La Norma de Auditoría N° 211 menciona: "El auditor gubernamental o grupo de auditores gubernamentales designados para realizar una auditoría deben tener individualmente y en conjunto, respectivamente, la capacidad técnica, entrenamiento y experiencia necesarias para lograr los objetivos de auditoría".

Antes de iniciar cualquier trabajo las organizaciones de auditoría deben realizar un relevamiento previo, el cual determine si existen las condiciones de auditabilidad; al respecto la Norma de Auditoría N° 217 menciona: " En función del tipo de auditoría, puede requerirse la realización de un relevamiento de información a efectos de establecer el grado de auditabilidad".

interno por la dirección. Los riesgos relativos a los estados financieros pueden ser especialmente relevantes para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude. (NIA 315-A118)

¹³ **Afirmaciones:** Manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

¹⁴ **Incorrección:** diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (Ref: Apartado A1- NIA 450).

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

¹⁵ **Incorrecciones no corregidas:** incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

Normas de Control Gubernamental Interno

El artículo 18 del D.S. N° 23215¹⁶ define el carácter principista de las Normas Básicas de los Sistemas de Control Gubernamental Interno, como normas generales que representan el nivel de calidad mínimo para desarrollar las políticas, programas, organización, ejecución y el control de las operaciones de las entidades públicas.

La Contraloría General de la República es el órgano rector del Sistema de Control Gubernamental y sus atribuciones le permiten la emisión de las normas básicas de Control Gubernamental. La Ley N° 1178¹⁷ también ha determinado que la emisión de las normas básicas de los sistemas administrativos es una atribución del Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio de Economía y Finanzas) que es el órgano rector de los mismos.

Las normas básicas de Control Gubernamental configuran el marco conceptual que debe ser considerado por el órgano rector en el diseño de las normas básicas de los sistemas de administración, para que éstas incorporen suficientes controles adecuados. También, deben ser consideradas por las entidades públicas en el contenido de su normatividad secundaria.

Según los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental:

“El Control Interno es un proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integrada a los procesos básicos de la misma e incorporadas a la infraestructura de la organización, bajo la responsabilidad de su consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por estos y por todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes así como las iniciativas de la calidad establecidas.”

El artículo 10 del D.S. N° 23215, Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República menciona:

“El Sistema de Control Gubernamental Interno está dado por el plan de organización de cada entidad y las técnicas de autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección física, incorporadas en los procedimientos administrativos y operativos para alcanzar los objetivos generales del sistema. Está compuesto por el Control Interno Previo, el Control Interno Posterior a cargo de los responsables superiores y la auditoría interna.”

Los objetivos generales del Control Interno Gubernamental

- Lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos institucionales, con eficiencia y economía, dentro de un marco de cumplimiento de las normas legales y su concordancia con los objetivos, políticas y metas propuestas.
- Asegurar la rendición de cuenta oportuna y transparente de los servidores públicos por los objetivos, forma y resultados del uso de los recursos públicos.

¹⁶ **D.S. 23215** de 22 de junio de 1992: Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República

¹⁷ **Ley 1178**: De Administración y Control Gubernamentales – SAFCO de 20 de julio de 1990.

- Proteger el patrimonio de la entidad de irregularidades, fraudes y errores.
- Disponer de información, útil, confiable y oportuna.

Responsables del Control Interno

La máxima autoridad ejecutiva (MAE) de la entidad es la responsable del Control Interno, influyendo de manera directa en el ambiente de control con conceptos de integridad y valores éticos.

Por otra parte, el ejercicio del Control Interno es responsabilidad de todos los miembros de la entidad y, por lo tanto, debe ser considerado explícita o implícitamente en la descripción del puesto de trabajo de cada empleado.

La responsabilidad implícita implica que todo servidor público debe poner en conocimiento de los niveles superiores cualquier problema operativo o actuaciones ilegales, en cumplimiento del código de conducta o de las políticas establecidas. Casi todos los servidores públicos generan información utilizada en el Control Interno o realizan las funciones necesarias para efectuar el control.

La responsabilidad explícita se encuentra establecida en el manual de organización de funciones.

Instrumentos del Control Interno

Según el inciso a) del Art. 13° de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales el Sistema de Control Interno comprende los siguientes instrumentos:

- a) Control Interno Previo
- b) Control Interno Posterior

a) El Control Interno Previo:

Es un proceso que involucra a todo el personal y se lleva a cabo bajo la responsabilidad de la máxima autoridad ejecutiva. Se aplica siempre antes de la ejecución de las operaciones o antes de que sus actos causen efecto. Debe diseñarse con el objeto de proporcionar seguridad razonable del logro de los objetivos institucionales de eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información operativa y financiera, rendición de cuentas, cumplimiento a disposiciones legales y protección del patrimonio.

El artículo 11 del D.S. N° 23215, Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República menciona: "El Control Interno Previo comprende los procedimientos incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos administrativos y operativos de cada entidad, para ser aplicados en sus unidades por los servidores de la misma, antes de la ejecución de sus operaciones y actividades o que sus actos causen efecto, con el fin de verificar el cumplimiento de las normas que las regulan, los hechos que las respaldan y la conveniencia y oportunidad de su ejecución".

Los siguientes son los fines del control interno previo:

- verificar que los actos a realizarse cumplan lo dispuesto por las normas que los regulan
- verificar que dichos actos estén respaldados por hechos reales y debidamente documentados

- verificar que los actos a realizarse y los resultados que se esperan lograr sean convenientes y oportunos para los fines y programas de la entidad.

El ejercicio de controles externos con carácter previo a las operaciones está expresamente prohibido por la Ley N° 1178. No se pueden crear unidades que centralicen la ejecución de controles previos, tampoco éste puede ser ejercido por personas ajenas a la unidad ejecutora de las operaciones, o por los responsables de auditoría interna, ni por unidades o entes tutores o externos.

b) El Control Interno Posterior:

Es un proceso diseñado con el objeto de proporcionar seguridad razonable del logro de los objetivos institucionales de eficacia y eficiencia, confiabilidad de la información operativa y financiera, rendición de cuentas, cumplimiento a disposiciones legales y protección del patrimonio. Proceso que involucra a los responsables superiores de las operaciones y a la unidad de auditoría interna. Se lleva a cabo bajo la responsabilidad de la máxima autoridad ejecutiva y se aplica sobre los resultados de las operaciones ya ejecutadas.

El artículo 12 del D.S. N° 23215 Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República menciona: "El Control Interno Posterior a cargo de los responsables superiores comprende los procedimientos de control incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos administrativos y operativos de cada entidad, para ser aplicados por los responsables superiores sobre los resultados de las operaciones bajo su directa competencia."

El control interno posterior, se realiza por:

- La máxima autoridad ejecutiva y los responsables superiores de la entidad, quienes deben verificar que los resultados que está alcanzando la unidad bajo su directa competencia correspondan a los que se programaron, tanto en calidad como en cantidad.
- La unidad de auditoría interna (en caso de que por el tamaño de la entidad se requiera la existencia de esta unidad), quién depende de la máxima autoridad ejecutiva y debe:
 - Evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración e información gerencial y de los instrumentos de Control Interno incorporados a ellos
 - Examinar los registros y estados financieros para determinar su pertinencia y confiabilidad
 - Analizar los resultados de las operaciones realizadas

Componentes del Control Interno

Los componentes del Control Interno son los que propugna el informe COSO:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión

Cada tipo de Auditoría gubernamental (financiera, especial, etc.) tiene una norma que la rige y regula y en cada una de esas normas se incorpora lo relacionado a la evaluación del control interno. Así por ejemplo, dentro de las NAG 220 (Normas de Auditoría Financiera), la NAG 221.01 señala que la auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente. Entendiéndose que durante la planificación debe considerar entre otros aspectos el de Control Interno; respecto al cual la NAG 221.04 señala que *se debe evaluar el control interno relevante a los fines del examen, conforme a la NAG 223*. Al respecto la NAG 223.01 reza:

“Debe efectuarse un estudio y una evaluación apropiados del control interno, como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría”.

6. Limitaciones del Control Interno

Si bien es cierto que el control interno ofrece garantías razonables de lograr los objetivos de la entidad, existen limitaciones. El control interno no puede prevenir el mal juicio o sus decisiones, o eventos externos que pueden causar una organización de no lograr sus objetivos operativos. En otras palabras, incluso un sistema efectivo de control interno puede experimentar un fallo.

Las limitaciones pueden resultar de la:

- Adecuación de los objetivos establecidos como condición previa para el control interno
- La realidad de que el juicio humano en la toma de decisiones puede ser culpable y sujeto a sesgos
- Las fallas que se pueden producir debido a errores humanos como simples errores
- Capacidad de gestión para anular el control interno
- Capacidad de gestión, otro personal y / o de terceros para eludir los controles a través de la colusión
- Los eventos externos fuera del control de la organización

De acuerdo a lo señalado por la Guía para Las normas de control interno del sector público publicada por la INTOSAI¹⁸; un sistema de control interno efectivo, sin importar cuan bien concebido y administrado pueda ser, puede dar sólo una seguridad razonable –no así absoluta– a la gerencia sobre el logro de los objetivos de la entidad o sobre su supervivencia. Un efectivo sistema de control interno reduce la probabilidad de no alcanzar los objetivos. De cualquier manera, siempre habrá riesgo de que el control interno sea diseñado de manera deficiente o falle en operar como se espera.

Dado que el control interno depende del factor humano, es sujeto a las debilidades en el diseño, errores de juicio o interpretación, mala comprensión, descuido, fatiga, distracción, colusión, abuso o excesos.

¹⁸ INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores)

Referencias Bibliográficas

- FONSECA LUNA Oswaldo. *Sistemas de Control Interno para Organizaciones*. 1ra. Edición. Edit. IICO. Lima. Perú. 2011
- ESTUPIÑAN GAITÁN Rodrigo. *Control Interno y Fraudes, con base en los ciclos transaccionales: Análisis de Informe COSO I y II*. 2da. Edición. Edit. ECOE. Bogotá. Colombia. 2006
- ESTUPIÑAN GAITÁN Rodrigo. *Control Interno y Fraudes, Análisis de Informe COSO I, II y III*. 3ra. Edición. Edit. ECOE. Bogotá. Colombia. 2015
- MANTILLA BLANCO Samuel. *Auditoría del Control Interno*. 3ra. Edición. Edit. ECOE. Bogotá. Colombia. 2016
- BARQUERO Miguel. *Manual Práctico de Control Interno*. 1ra. Edición. Edit. Profit. Barcelona. España. 2013
- SILES GONZALES Nilo. *Evaluación de Riesgos: Planificación de la Acción Preventiva de la Empresa*. 1ra. Edición. Edit. Ideaspropias. Vigo. España. 2005
- ESCOBAR VALENZUELA Gustavo. *Ética y Valores*. Edit. Grupo Editorial Patria. México DF. 2000
- IFAC-IAASB. Manual de Pronunciamientos internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados: Partes I y II. Edic. 2013.
- AICPA. Declaraciones de Normas de Auditoría o SAS (Statements on Auditing Standards). Edic. 2017
- CGE Normas Gubernamentales de Control Interno en: <https://www.contraloria.gob.bo/portal/Normativa/NormativadeControlInterno.aspx>
- CGE Normas Gubernamentales de Control Externo en: <https://www.contraloria.gob.bo/portal/Normativa/NormativadeControlExterno.aspx>
- Sitio web: <https://es.wikipedia.org/wiki>