

# EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO (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 ya que su naturaleza es considerablemente compleja, ya que 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 2005, 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. El control interno

Un primer estudio sobre el control interno fue publicado en EEUU en 1949 bajo el título de Internal Control – Elements of a Coordinated System Its Importance to Management and the Independent Public Accountant. 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.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Citado por Root, Steven J. (1998) Beyond COSO. Internal Control to Enhance Corporate Governance. New York

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<sup>2</sup> dividió el control interno en dos componentes como lo son el control administrativo y el control contable, cuyos conceptos se citan brevemente a continuación):

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 por parte de la administración.

Los controles contables abarcan el plan de organización, los procedimientos y registros relacionados con la salvaguarda de los activos y con la confiabilidad de los estados financieros.

Esta definición 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, 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.

Cuando el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, conocido ampliamente como COSO<sup>3</sup> (en inglés), 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.

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.

---

<sup>2</sup> AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos)

<sup>3</sup> COSO: Committee of Sponsoring Organizations of de Treadway Commission

4. Combinación de objetivos de negocio, componentes de control interno y niveles organizacionales.

4.1 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)

4.2. Los componentes del control interno son:

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

4.3 Niveles organizacionales:

Dependen de cada organización en particular. Los básicos, presentados por COSO son los siguientes:

- a) Sistema de control interno
- b) Controles internos por secciones (departamentos, segmentos, unidades de negocio, etc.)
- c) Controles internos (de carácter operacional)

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. 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.

### 3. El control interno y las Normas

La SAS<sup>4</sup> 55, enmendada por SAS 78 y 94, exige conocer el control interno lo bastante para planear la auditoría. Entre otras cosas incluye el conocimiento del diseño de los

---

<sup>4</sup> 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

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.

En nuestro país, 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".

El artículo 3º del Reglamento aprobado por el DS 23215, detalla las atribuciones conferidas a la Contraloría General de la República CGR (hoy Contraloría General del Estado) por la Ley 1178 (SAFCO), entre ellas la de elaborar y emitir la normatividad básica de Control Gubernamental Interno y Posterior Externo. Concordante con el Art.18º del mencionado Reglamento determina las Normas Básicas del Control Gubernamental Interno, que forman parte integral del control gubernamental y son normas generales que definen el nivel mínimo de calidad para desarrollar adecuadamente las políticas, los programas, la organización, la administración y el control de las operaciones de las entidades públicas. Es así que el año 2001, la CGR publica los Principios y Normas Generales y Básicas de control Interno de aplicación obligatoria en el país.

#### 4. Componentes del Control Interno (COSO)

El control interno como se analiza en el apartado anterior (Según COSO) tiene cinco componentes interrelacionados, que son:

- 1) El ambiente de control
- 2) La valoración del riesgo
- 3) Las actividades de control
- 4) La información y comunicación
- 5) La vigilancia o monitoreo (Supervisión)

---

(Instituto Norteamericano de Contadores Públicos Certificados), pero se han convertido en estándar internacional, especialmente en nuestro continente.

La integración del control interno en cinco componentes, aporta un marco útil al auditor para considerar los efectos del control interno de una entidad. Sin embargo, no necesariamente refleja cómo la entidad considera e implementa su control interno. Igualmente, la primera consideración del auditor, es si un control específico se relaciona a una o más afirmaciones de los estados financieros, más que al componente específico al que pertenece.

En cada auditoría deberá obtenerse suficiente entendimiento de cada uno de los cinco componentes del control interno, para que el plan de auditoría a los estados financieros sea desarrollado con procedimientos para entender el diseño de los controles importantes, y determinar que ellos han sido implantados y están en operación.

A continuación, basados en la bibliografía consultada (citada al final de este documento), se describen los conceptos que engloban cada uno de los componentes del control interno.

### **1) El ambiente de control**

El ambiente o entorno de control es la base de la pirámide de control interno, aportando disciplina a la estructura. En él se apoyarán los restantes componentes, por lo que será fundamental para solidificar los cimientos de un eficaz y eficiente sistema de control interno. Marca la pauta del funcionamiento de la Unidad e influye en la concientización de sus funcionarios.

El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores a considerar dentro del entorno de control serán la actitud de la administración hacia los controles establecidos, la integridad y los valores éticos, la capacidad de los funcionarios de la Unidad, el estilo de dirección y de gestión, la manera en que la Dirección asigna autoridad y responsabilidad, la estructura organizacional vigente y las políticas y prácticas de personal utilizadas.

Debe considerarse en la evaluación que los procedimientos existan, que hayan sido apropiadamente notificados, que sean conocidos, que sean adecuadamente comprendidos y que exista evidencia de que se aplican.

#### Actitud de la Administración hacia los controles internos establecidos (Estilo de dirección y gestión)

El hecho de que una entidad tenga un ambiente de control satisfactorio depende fundamentalmente de la actitud y las medidas de acción que tome la administración que de cualquier otra cosa. Si el compromiso para ejercer un buen control interno es deficiente, seguramente el ambiente de control será deficiente. La efectividad del control interno depende en gran medida de la integridad y de los valores éticos del personal que diseña, administra y vigila el control interno de la entidad.

La Dirección debe transmitir a todos los niveles de la estructura organizacional, de forma contundente y permanente, su compromiso y liderazgo con los controles implementados y con los valores éticos.

Será la autoridad superior del organismo la encargada de hacer comprender a todos los funcionarios el papel que cada uno deberá cumplir dentro del sistema de control interno.

- \* Se percibe de parte de la Dirección del Organismo un compromiso permanente con el sistema de control interno y con los valores éticos del mismo. El compromiso puede manifestarse a través de reuniones, exposiciones, cursos.
- \* Las decisiones sustantivas de la Organización se toman luego de que se ha realizado un cuidadoso análisis de los riesgos asumidos.
- \* Existe una actitud positiva hacia la función de rendición de cuentas, auditoría interna y otro tipo de controles.
- \* Se utiliza el presupuesto de la Unidad como herramienta de control.
- \* Existe un compromiso permanente hacia la elaboración responsable de información financiero – contable y de gestión.

#### Integridad y valores éticos

Dado que el control interno se sustenta en los valores éticos, la autoridad superior del organismo debe procurar promover, difundir y monitorear el cumplimiento de los mismos.

Estos valores éticos deben enmarcar el comportamiento de todos los funcionarios de la Unidad, orientando su integridad y compromiso profesional.

Debe ser la Dirección del Organismo la que mediante actitudes (su ejemplo) y otros mecanismos, busque crear una cultura apropiada a tales fines.

- \* Los funcionarios conocen la normativa vigente que regula su conducta en el ejercicio de la función pública.
- \* Se enfatiza en la importancia de la integridad y el comportamiento ético, respetando ciertos códigos de conducta aún cuando no estén escritos.
- \* Existe algún documento que recoja los valores y principios éticos que promueve la Organización, por ejemplo a través de un código de conducta que determine la política de la misma respecto de asuntos críticos donde puedan verificarse conflicto de intereses.
- \* Se ha dado a conocer a todos los funcionarios involucrados y se ha verificado su comprensión.
- \* Se ponen en conocimiento de terceros ajenos a la Organización pero vinculados a la misma como ser Usuarios o Proveedores,
- \* Los funcionarios se comportan de acuerdo a las reglas de conducta definidas por la Dirección.
- \* Se asignan periódicamente los premios y castigos a que da lugar el acatamiento o no de las reglas y normas de conducta.
- \* Los premios y castigos son adecuados.

#### Competencia de los funcionarios

Tanto los jefes como los funcionarios en general, deben caracterizarse por poseer un nivel de competencia acorde a las responsabilidades asumidas. Esto permitirá comprender de mejor manera la importancia del desarrollo, implantación y mantenimiento de un buen sistema de control interno.

- \* Se han analizado formal o informalmente las funciones principales a desarrollar.

- \* Se ha efectuado un análisis de las competencias requeridas por los funcionarios para desempeñar adecuadamente dichas funciones.
- \* Existe un plan de capacitación anual que contribuya al mantenimiento y mejoramiento de las competencias de los funcionarios.

#### Estructura Organizativa - Organigrama

La estructura organizativa debe ser adecuada para cumplir con la misión y los objetivos de la Unidad. Esta estructura se debe formalizar en un Organigrama, el cual debe ser difundido a todos los funcionarios. Si el tamaño de la estructura de la organización no es apropiada para las actividades de la entidad, o el conocimiento y la experiencia de los gerentes y personal clave no es la adecuada, puede existir un mayor riesgo en el debilitamiento de los controles.

- \* La Organización cuenta con una estructura organizativa que manifiesta claramente la relación jerárquico funcional existente.
- \* Contribuye al flujo de información entre áreas.
- \* La estructura organizativa es adecuada al tamaño y naturaleza de las operaciones.
- \* Existe un diagrama de la estructura organizativa vigente.
- \* El mismo ha sido difundido a toda la Organización.

#### Asignación de autoridad y responsabilidad

Cada funcionario debe conocer sus deberes y responsabilidades. Esto contribuye a desarrollar la iniciativa de los mismos y a solucionar los problemas, actuando siempre dentro de sus responsabilidades. Es importante que la asignación de autoridad y responsabilidad esté acorde con los objetivos y metas organizacionales, y que éstos se hagan a un nivel adecuado, sobre todo las autorizaciones para cambios en políticas o prácticas; por lo tanto, los funcionarios deben conocer los objetivos de la Unidad donde se desempeñan y cómo su función contribuye al logro de los objetivos generales. Esto es fundamental para lograr un compromiso mayor en las personas que se desempeñan en una Organización.

- \* Los funcionarios conocen los cometidos de la Organización y cómo su función contribuye al logro de los mismos.
- \* Existe una clara asignación de responsabilidades, lo que implica que cada funcionario desarrolla sus propias iniciativas y actúa dentro de sus responsabilidades.
- \* La asignación de responsabilidad está directamente vinculada con la asignación de autoridad.
- \* Los funcionarios que tienen asignadas responsabilidades deben rendir cuentas periódicamente por tal asignación.

#### Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, Incluyendo la función de auditoría interna

El grado de supervisión continua sobre la operación que lleva a cabo la Administración, da una evidencia importante de si el sistema de control Interno está funcionando adecuadamente y de si las medidas correctivas se realizan en forma oportuna.

### Políticas y prácticas de Personal

Se deben establecer políticas y prácticas de personal (dentro del ámbito normativo vigente), que busquen lograr una administración de personal justa y equitativa. Si bien existe una normativa vigente que impide a la Dirección de una Unidad moverse libremente en este aspecto, se debe procurar lograr justicia y equidad en el personal a la hora de capacitar, adiestrar, calificar, promover y disciplinar a los funcionarios.

- \* Existen procedimientos definidos para la promoción, selección, capacitación, evaluación, compensación y sanción del personal.
- \* Los mismos son conocidos por todos los funcionarios.
- \* Los mismos se aplican en la realidad.

### **2) Valoración (Evaluación) de Riesgos**

Cada Unidad se enfrenta a diversos riesgos internos y externos que deben ser evaluados. Una condición previa a la evaluación del riesgo es la identificación de los objetivos a los distintos niveles, los cuales deberán estar vinculados entre sí.

La evaluación de riesgos consiste en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, y sirve de base para determinar cómo han de ser gestionados.

A su vez, dados los cambios permanentes del entorno, será necesario que la Unidad disponga de mecanismos para identificar y afrontar los riesgos asociados al cambio.

En la evaluación se deberá analizar que los objetivos hayan sido apropiadamente definidos, que los mismos sean consistentes con los objetivos institucionales, que hayan sido oportunamente comunicados, que se hayan detectado y analizado adecuadamente los riesgos, que se los haya clasificado de acuerdo a la relevancia y probabilidad de ocurrencia.

### Misión, Objetivos y Políticas

Los objetivos y políticas de una determinada Unidad deberán estar alineados y ser consistentes con la misión de la misma, la cual es desarrollada a nivel del Inciso.

Es importante que los mismos se encuentren documentados y difundidos no solo a toda la Organización, sino que también es importante su difusión a nivel de la sociedad en general. Esto será importante a la hora de rendir cuentas de la gestión del Organismo.

*Misión:* Expresa lo que es la Organización, para qué está, qué necesidades cubre. La misión es definida a nivel de Inciso.

*Objetivos:* Expresan los propósitos de la Organización, mostrando hacia donde va la misma.

*Políticas:* Expresan los medios que utiliza la Organización para conseguir los objetivos. Dado el ambiente dinámico en donde interactúa la Unidad, los objetivos deberán adecuarse a esos cambios.

- \* La misión de la Organización es conocida y comprendida por la Dirección y los funcionarios de la Unidad.
- \* Los objetivos definidos para la Unidad son concordantes con la misión definida.

- \* Existe un compromiso por parte de la Dirección de que los objetivos sean conocidos y comprendidos por todos los funcionarios.
- \* Se han determinado los beneficiarios de las acciones desarrolladas por la Organización.
- \* Los cometidos son difundidos adecuadamente a nivel de la sociedad, a los efectos de rendir cuentas de la gestión del Organismo.
- \* Existe una definición adecuada de políticas por parte de la Dirección para alcanzar los objetivos.
- \* Las mismas son difundidas y comprendidas por parte de todos los funcionarios.
- \* El presupuesto asignado a la Unidad es adecuado para el cumplimiento de los objetivos.
- \* Existe por parte de la Dirección una priorización de objetivos, concordante con los recursos asignados a la misma.

#### Objetivos a nivel de proceso o actividad

Se deben identificar los objetivos particulares a nivel de todos los procesos o actividades desarrolladas por una Unidad, a los efectos de poder identificar los riesgos que podrían amenazar la consecución de los objetivos vinculados a los mismos.

- \* Los objetivos particulares de los procesos sustantivos de la Unidad (entendiéndose por procesos sustantivos los que agregan valor a la Unidad) se encuentran identificados.
- \* Los mismos son concordantes con los objetivos generales de la Unidad.
- \* Se encuentran definidas las herramientas de medición (indicadores) del grado de cumplimiento de los objetivos.
- \* Estas herramientas de medición se encuentran operativas en la realidad y se aplican.

Los riesgos que podrían afectar la consecución de los objetivos de la Organización, tanto externos como internos, deben estar claramente identificados.

Para ello se debe realizar un "mapeo" de riesgos que incluya la especificación de los procesos claves de la Organización, la identificación de los objetivos generales y particulares de los mismos, y las amenazas y riesgos que pueden impedir que los mismos se cumplan.

- \* Se encuentran identificados los riesgos tanto internos como externos, que podrían interferir en que los objetivos de procesos sean cumplidos.
- \* Existen mecanismos definidos para la identificación de riesgos internos y los mismos funcionan adecuadamente.
- \* Los mecanismos utilizados para identificar riesgos tienen en cuenta los siguientes factores:

- Futuros recortes de Presupuesto
- Modificación de procedimientos
- Dificultades en los sistemas de información
- Falta de competencia y capacitación del personal
- Modificación de autoridades
- Falta de financiamiento

- \* Se tienen en cuenta las observaciones y recomendaciones de auditoría (Auditoría Externa y/o Auditoría Interna) realizadas en el pasado.
- \* Están identificados aquellos riesgos que la Dirección entiende que no debe mitigar (riesgo residual) y por lo tanto asume esa responsabilidad.

#### Estimación de Riesgos

Se debe estimar la probabilidad de ocurrencia de los riesgos identificados, así como también cuantificar las posibles pérdidas que los mismos podrían ocasionar.

Por consiguiente, la estimación de riesgos debe hacerse a través de dos variables: **probabilidad** (frecuencia en la ocurrencia del mismo) **e impacto** (consecuencia que tendría el mismo si ocurriera).

- \* Existe una estimación de riesgos, considerando la probabilidad de ocurrencia y el impacto de los mismos.

#### Manejo del cambio

Se debe disponer de procedimientos capaces de captar e informar oportunamente cualquier cambio, tanto en el ambiente interno como externo, que puedan impedir que los objetivos se consigan.

- \* Las Áreas están instruidas para informar a la Dirección de cualquier variación que pueda afectar el cumplimiento de los objetivos de la Entidad o Área.
- \* Existen procedimientos capaces de captar e informar oportunamente cambios, tanto internos como externos, que puedan determinar variantes en el análisis de riesgos.
- \* Los mismos son aplicados en la realidad.

#### Identificación de Riesgos relevantes a la información financiera

Incluyen eventos o circunstancias externas e internas que pueden ocurrir y afectar la habilidad de la entidad en el registro, procesamiento, agrupación o reporte de información, consistente con las aseveraciones de la Administración en los estados financieros. Estos riesgos podrán surgir o cambiar, derivado de circunstancias como las que se mencionan a continuación:

- *Cambios en el ambiente operativo*: Cambios en reglas o en la forma de realizar las operaciones pueden resultar en diferentes presiones competitivas y, por lo tanto, en riesgos diferentes.
- *Nuevo personal*: El nuevo personal puede tener un enfoque diferente con relación al control interno.
- *Sistemas de información nuevos o rediseñados*: Cambios significativos y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al control interno.
- *Crecimientos acelerados*: Un crecimiento acelerado en las operaciones puede forzar demasiado los controles y crear el riesgo de que éstos no se lleven a cabo o se ignoren.
- *Nuevas tecnologías*: La incorporación de nuevas tecnologías dentro de los procesos productivos o los sistemas de información pueden cambiar los riesgos asociados con el control interno.

- *Nuevas líneas, productos o actividades:* El Incorporarse en negocios o transacciones en donde la entidad tiene poca experiencia, puede crear nuevos riesgos asociados con el control Interno.
- *Reestructuraciones corporativas:* Las reestructuraciones pueden estar acompañadas de reducción de personal y cambios en la supervisión y segregación de funciones, que pueden traer cambios en los riesgos asociados con el control interno.
- *Cambios en procedimientos contables:* La adopción de un nuevo pronunciamiento contable o un cambio en los ya existentes, puede afectar los riesgos relacionados con la preparación de los estados financieros.
- *Personal con mucha antigüedad en el puesto:* Una persona con mucha antigüedad en el puesto puede ignorar los controles por exceso de confianza, inercias o vicios adquiridos.
- *Operaciones en el extranjero:* La expansión o adquisición de operaciones en el extranjero, crean nuevos riesgos que pueden impactar el control interno, por ejemplo, cambio en los riesgos considerados en las operaciones en moneda extranjera.

El auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de los procesos de evaluación de riesgos de la entidad, con el objeto de conocer como la Administración considera los riesgos relevantes respecto a los objetivos de los informes financieros y qué acciones está tomando para minimizar esos riesgos. Este entendimiento debe incluir en adición a lo mencionado anteriormente, un conocimiento de cómo la Administración estima los riesgos, cómo mide la probabilidad de ocurrencia de los mismos y cómo los relaciona con los estados financieros. La administración puede iniciar planes o acciones para mitigar riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo por el costo que puede implicar el corregirlo u otras consideraciones.

La evaluación de riesgos de la entidad difiere de la consideración de riesgos de auditoría que realiza el auditor en una auditoría de estados financieros. El propósito de la evaluación de riesgos de la entidad es el de identificar, analizar y administrar riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad, en cambio en una auditoría de estados financieros, el auditor identifica los riesgos y califica los riesgos inherentes y de control para evaluar la probabilidad de que un error significativo pueda existir en los estados financieros (Importancia relativa y riesgo de auditoría).

### 3) Actividades de Control

Las actividades de control son las políticas, procedimientos, técnicas, prácticas y mecanismos que establece la Administración y que proporcionan una seguridad razonable de que se van a lograr en forma eficaz y eficientemente los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe evaluar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación, qué persona las ha llevado a cabo y, finalmente, basado en dicha evaluación, concluir si están operando efectivamente.

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de la organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden

estar integrados por componentes específicos del ambiente de control, de la evaluación de riesgos y de los sistemas de Información y comunicación. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

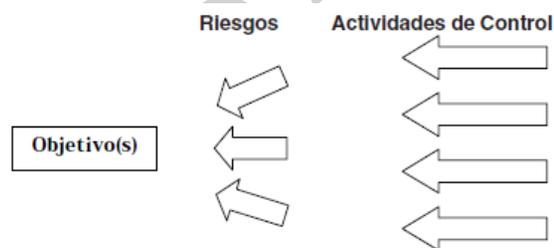
Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

Los procedimientos de control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:

- a) Debida autorización de transacciones así como de actividades.
- b) Adecuada segregación de funciones y, a la par, de responsabilidades.
- c) Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones.
- d) Establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos.
- e) Verificaciones independientes de la actualización de otros y adecuada valuación de las operaciones registradas.

Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la Unidad y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos, de acuerdo a lo señalado en el punto anterior (Evaluación de Riesgos), lo cual se representa en el siguiente diagrama:



En la evaluación del sistema de control interno no solo debe considerarse si fueron establecidas las actividades relevantes para los riesgos identificados, sino también si las mismas son aplicadas en la realidad y si los resultados conseguidos son los esperados.

Ante la variedad de actividades de control que pueden emplearse, las aquí incorporadas lo son a título indicativo y descritas al sólo efecto de ilustrar la variedad de controles típicos que deben utilizarse en cualquier organización y que el auditor debe tomar en cuenta para su evaluación (es un punto de partida, hallándose sujeta a mejoras e incorporación de aquellos aspectos no contemplados en ellas):

#### Identificación de Procedimientos de Control

Luego de identificar, estimar y cuantificar los riesgos, la Dirección debe determinar los objetivos de control, y en base a ello debe establecer las actividades de control más convenientes a implementar. La conveniencia estará dada por la efectividad de las mismas y el costo a incurrir en su implantación.

Será importante en este punto no perder de vista la ecuación costo – beneficio.

- \* Existen procedimientos de control para mitigar todos los riesgos identificados y considerados significativos
- \* Los mismos se aplican apropiadamente.
- \* Dichos procedimientos son comprendidos por todos los funcionarios involucrados.

#### Oposición de intereses

Se debe asignar a personas diferentes las tareas y responsabilidades relativas a la autorización, registro y revisión de las transacciones y hechos económicos de la Organización

Esto disminuye considerablemente la posibilidad de cometer actos ilícitos y en caso que se cometan, es más fácil su detección.

- \* Las tareas y responsabilidades vinculadas a la autorización, aprobación, procesamiento y registración, pagos o recepción de fondos, auditoría y custodia de fondos, valores o bienes de la Organización están asignadas a personas diferentes.
- \* Las conciliaciones bancarias son realizadas por personas ajenas al manejo de las cuentas bancarias.

#### Coordinación entre áreas

Las áreas que componen una Organización deben actuar coordinadamente entre ellas. Esto redundará en la consecución de los objetivos generales de la Organización y no solo en la consecución de objetivos a nivel de Unidad independiente.

Que exista coordinación implica que los funcionarios conozcan las consecuencias de sus acciones respecto a la Organización en su conjunto.

- \* Existe un flujo de información adecuado entre las distintas áreas de la Unidad.
- \* Los funcionarios son conscientes de cómo impactan sus acciones en la Organización en su conjunto.

#### Documentación

La estructura de control interno y todas las transacciones y hechos significativos de la Unidad deben estar claramente documentados y disponibles para su control.

- \* Existen documentos escritos acerca de la estructura de control interno de la Unidad.
- \* Los mismos se encuentran disponibles y al alcance de todos los funcionarios.

#### Niveles definidos de autorización

Los hechos significativos de una Organización deben ser autorizados y realizados por funcionarios que actúen dentro el ámbito de su competencia.

La Dirección deberá autorizar los hechos significativos a realizar y los funcionarios deberán ejecutar las tareas que les han sido asignadas, de acuerdo a los lineamientos establecidos.

- \* Los procedimientos de control aseguran que las tareas son realizadas exclusivamente por los funcionarios que tienen asignada la tarea.
- \* La delegación de tareas se encuentra dentro de los lineamientos establecidos por la Dirección.

### Registro adecuado de las transacciones

Las transacciones y hechos que afecten a la Organización deben ser registrados oportuna y adecuadamente.

- \* Las operaciones de egreso que se dan en la Organización se registran en tiempo y forma, cualquiera sea la etapa del gasto en las que se encuentren (Afectación, Compromiso, etc.).
- \* Lo mismo sucede con las operaciones de ingreso.

### Acceso restringido a los recursos, activos y registros

El acceso a los recursos, activos y registros debe estar protegido por mecanismos de seguridad, que permitan asignar responsabilidad en su custodia. Estas personas serán las encargadas de rendir cuentas por su custodia y utilización.

Es importante destacar que los datos producidos por la Organización, los cuales son fundamentales para cumplir con sus objetivos, deben ser considerados activos.

- \* Los procedimientos de control aseguran que solo las personas autorizadas tengan acceso a los recursos y activos de la Organización.
- \* La responsabilidad por custodiar y rendir cuentas por esos recursos está asignada a determinadas personas.
- \* Los procedimientos de control aseguran que solo las personas autorizadas tengan acceso a los registros y datos de la Organización.
- \* Los permisos asignados para acceder a la información, tanto sea tangible como en formato electrónico, son revisados periódicamente, asegurando el principio de "la necesidad de saber".
- \* Se realizan controles periódicos entre los recursos existentes y los saldos que arrojan los registros (arqueos, conciliaciones, recuentos físicos).
- \* Existen procedimientos establecidos para la custodia de los recursos físicos.
- \* La(s) Tesorería(s) tienen las medidas de seguridad correspondientes.
- \* Los formularios como recibos, órdenes de compra y otros importantes están prenumerados, guardados adecuadamente y asignada la responsabilidad por su custodia.

### Rotación del personal en las tareas sensibles

Las personas que llevan adelante tareas que puedan dar lugar a cometer irregularidades, deben ser regularmente rotadas en sus puestos.

- \* Se rota a los funcionarios en las tareas que pueden dar lugar a irregularidades (fraude, actos de corrupción).

### Control del sistema de información

Con el objetivo de lograr su correcto funcionamiento, el sistema de información debe ser controlado periódicamente. Esto se debe a que la toma de decisiones se respalda en los sub-sistemas de información.

- \* Existen procedimientos que aseguran el acceso autorizado a los sistemas de información.

### Control de la tecnología de la información

Los recursos tecnológicos deben ser regularmente testeados, a los efectos de lograr cumplir con los requisitos del sistema de información.

- \* Los recursos tecnológicos son regularmente testeados, a los efectos de corroborar que cumplen con los requisitos de los sistemas de información.

### Indicadores de desempeño

Respetando el principio de que lo que no se puede medir, no se puede gestionar, la Organización debe contar con métodos de medición de desempeño que permitan la elaboración de indicadores para su monitoreo y evaluación.

La información será utilizada para monitorear y poder corregir los desvíos oportunamente detectados.

- \* Existen indicadores y criterios para la medición de la gestión.
- \* Los indicadores son apropiados y se ajustan a la realidad de la Organización.
- \* Se revé periódicamente la validez de los mismos.
- \* Son consistentes con la misión y objetivos de la Unidad.
- \* Se analizan periódicamente los resultados obtenidos.
- \* Si se encuentran desvíos con lo previsto, se toman las medidas correctivas apropiadas.

### Manuales de procedimientos

Toda Organización debe contar con manuales de procedimientos, en los cuales se desarrollará la forma óptima de llevar adelante los procesos de negocio. Es fundamental que todos los funcionarios tengan documentada, la forma de desempeñarse en la Organización.

- \* Existen manuales de procedimientos escritos para los procesos sustantivos de la Unidad, en los cuales se desarrolla la forma óptima de llevar adelante el proceso.
- \* Se ha notificado a los funcionarios acerca de los mismos.

## **4 ) Información y Comunicación**

Hay que identificar, recopilar y comunicar información pertinente en tiempo y forma que permitan cumplir a cada funcionario con sus responsabilidades.

También deberá existir una comunicación eficaz en un sentido amplio, que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la Unidad, de arriba hacia abajo y a la inversa. La Dirección debe comunicar en forma clara las responsabilidades de cada funcionario dentro del sistema de control interno implementado. Los funcionarios tienen que comprender cuál es su papel en el sistema de control interno y cómo las actividades individuales están relacionadas con el trabajo del resto.

Asimismo, deben contar con los medios para comunicar la información significativa a los niveles superiores.

### Información y responsabilidad

Los datos de una Organización deben ser identificados, captados, registrados, procesados en información y comunicados en tiempo y forma a los funcionarios, para que estos puedan tomar decisiones acertadas y cumplir con sus responsabilidades.

- \* Están definidos los distintos reportes que deben remitirse a los distintos niveles internos para la toma de decisiones.
- \* La información es apropiada de acuerdo a los niveles de autoridad y responsabilidad asignados.

### Flujo de Información

El flujo de información debe circular en todos los sentidos dentro de la Organización:

- \* La información circula en todos los sentidos dentro de la Organización (ascendente, descendente, horizontal y transversal) y está disponible para quienes deben disponer de ella.

### Sistemas de Información integrado

Los sistemas de información dentro de una Organización deben estar integrados. Los funcionarios de una unidad organizacional deben saber cómo se vincula la información elaborada por el área donde se desempeñan, con la información elaborada por el resto de las unidades de la estructura.

A su vez, el sistema de información debe estar condicionado a la Estrategia de la Organización.

El sistema de información debe servir para:

- La toma de decisiones a todos los niveles
- Evaluar el desempeño del organismo
- Rendir cuentas

- \* Los funcionarios saben cómo se vincula la información elaborada por el área donde se desempeñan, con la información elaborada por el resto de las unidades de la estructura.

### Flexibilidad al cambio

El sistema de información debe ser revisado, a los efectos de comprobar que sigue siendo eficaz para la toma de decisiones a lo largo del tiempo.

Se debe constatar que la información elaborada sigue siendo relevante para los objetivos de la Organización.

Toda vez que el organismo cambie su estrategia, misión, política u objetivos, se debe analizar el impacto sobre su sistema de información.

- \* El sistema de información es revisado a lo largo del tiempo, a los efectos de comprobar que sigue siendo eficaz para la toma de decisiones y que la información elaborada sigue siendo relevante para los objetivos de la Organización.
- \* Se analiza el sistema de información cada vez que el organismo cambia su estrategia, misión, política u objetivos.

### Compromiso de la autoridad superior

Es imprescindible que la Dirección tome conciencia del grado de importancia del sistema de información organizacional, para poder cumplir con sus objetivos. Este compromiso se debe explicitar mediante la procura de recursos suficientes para poder mejorarlo y volverlo más eficaz.

- \* La Dirección es consciente de la importancia del sistema de información organizacional y este compromiso se explicita por ejemplo mediante la procura de recursos suficientes para poder mejorarlo y volverlo más eficaz.

### Comunicación, valores organizacionales y estrategias

La Organización debe contar con un sistema de comunicación multidireccionado, que proporcione oportunamente a todos los funcionarios la información (relevante y confiable), necesaria para poder cumplir con sus responsabilidades.

- \* Existen mecanismos que aseguran la comunicación en todos los sentidos.
- \* El sistema de comunicación proporciona oportunamente a todos los funcionarios la información (relevante y confiable), necesaria para poder cumplir con sus responsabilidades.

### Canales de comunicación

Los canales de comunicación deben presentar un grado de apertura y eficacia acorde a las necesidades de información internas y externas (sociedad, prensa, entre otros).

- \* Existen canales de comunicación adecuados con terceros interesados y partes externas (sociedad, prensa, entre otros).

### **Sistemas de información relevantes a los objetivos de los reportes financieros**

Estos incluyen el sistema contable, consisten en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica. La calidad de los sistemas generadores de información afecta la habilidad de la gerencia en tomar las decisiones apropiadas para controlar las actividades de la entidad y preparar reportes financieros confiables y oportunos.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

- a) Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la Administración.
- b) Describan oportunamente todas las transacciones con el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- d) Registren las transacciones en el período correspondiente.
- e) Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros

Los sistemas de comunicación incluyen la forma en que se dan a conocer las funciones y responsabilidades relativas al control interno de los informes financieros, por lo que el auditor debe obtener un entendimiento de las formas que la entidad utiliza

para informar las funciones, responsabilidades y cualquier aspecto importante con relación a la información financiera.

### **5) Supervisión y Monitoreo (Vigilancia)**

Una importante responsabilidad de la Administración es la de establecer y mantener los controles internos, así como el vigilarlos, con objeto de identificar si éstos están operando efectivamente y si deben ser modificados cuando existen cambios importantes.

Los sistemas de control interno requieren supervisión, es decir, un proceso que verifique la vigencia del sistema de control interno a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continuada, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas.

#### Evaluación del sistema de control interno

La eficacia del sistema de control interno de toda Organización, debe ser periódicamente evaluada por la Dirección y los mandos medios.

Los resultados de la evaluación deben ser comunicados a aquel ante quién se es responsable.

- \* El sistema de control interno es evaluado periódicamente por la Dirección y los mandos medios a los efectos de corroborar su vigencia.
- \* Existen herramientas definidas de autoevaluación que permiten evaluar el sistema de control interno implementado.

#### Eficacia del sistema de control interno

Un sistema de control interno se considera eficaz si la dirección de la Unidad tiene la seguridad razonable de que:

- \* Dispone de la información adecuada sobre hasta qué punto se están logrando los objetivos operacionales de la Unidad.
- \* Se prepara de forma fiable la información financiera de la misma.
- \* Se cumplen las leyes y normativa a las que se encuentra sujeta.

Si bien el control interno es un proceso, su eficacia es el estado o la situación del proceso en un momento dado.

- \* Se evalúa periódicamente la eficacia del sistema de control interno, teniendo en cuenta si la Dirección de la Unidad tiene seguridad razonable de que:
- \* Dispone de la información adecuada sobre hasta qué punto se están logrando los objetivos operacionales de la Unidad.
- \* Se prepara de forma fiable la información financiera de la misma.
- \* Se cumplen las leyes y normativa a las que se encuentra sujeta.

#### Validación de los supuestos asumidos

Se deben validar periódicamente los supuestos que sustentan los objetivos de una Organización.

A modo de ejemplo, los objetivos de una Organización pueden apoyarse en supuestos acerca de las necesidades de la sociedad. Por consiguiente será fundamental la validación de estos supuestos a lo largo del tiempo.

- \* Se validan periódicamente los supuestos que sustentan los objetivos de una Organización.

#### Deficiencias detectadas

Se deben establecer procedimientos que aseguren que toda deficiencia detectada, que afecte al Sistema de Control Interno o pueda llegar a afectarlo, pueda ser oportunamente informada.

- \* Existen procedimientos que aseguran que toda deficiencia detectada que afecte al Sistema de Control Interno o pueda llegar a afectarlo, pueda ser oportunamente informada.

### **5. Para qué se evalúa el control interno**

La evaluación del control interno, fundamentalmente se lo hace por dos motivos:

- Comprender el ambiente general de control en que opera la entidad.
- Distinguir aquellos controles que directamente influirán en el enfoque de auditoría a emplear.

Independientemente del enfoque de auditoría que se utilice, siempre es imprescindible efectuar un relevamiento de los sistemas de información, contabilidad y control al comenzar una labor de auditoría. El conocimiento general de los sistemas de información, contabilidad y control de un ente, por ser un factor totalmente relacionado con la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría a realizar, necesariamente va a tener que efectuarse antes de la etapa de ejecución de auditoría y, en ciertos casos, como primera tarea de la etapa de planificación.

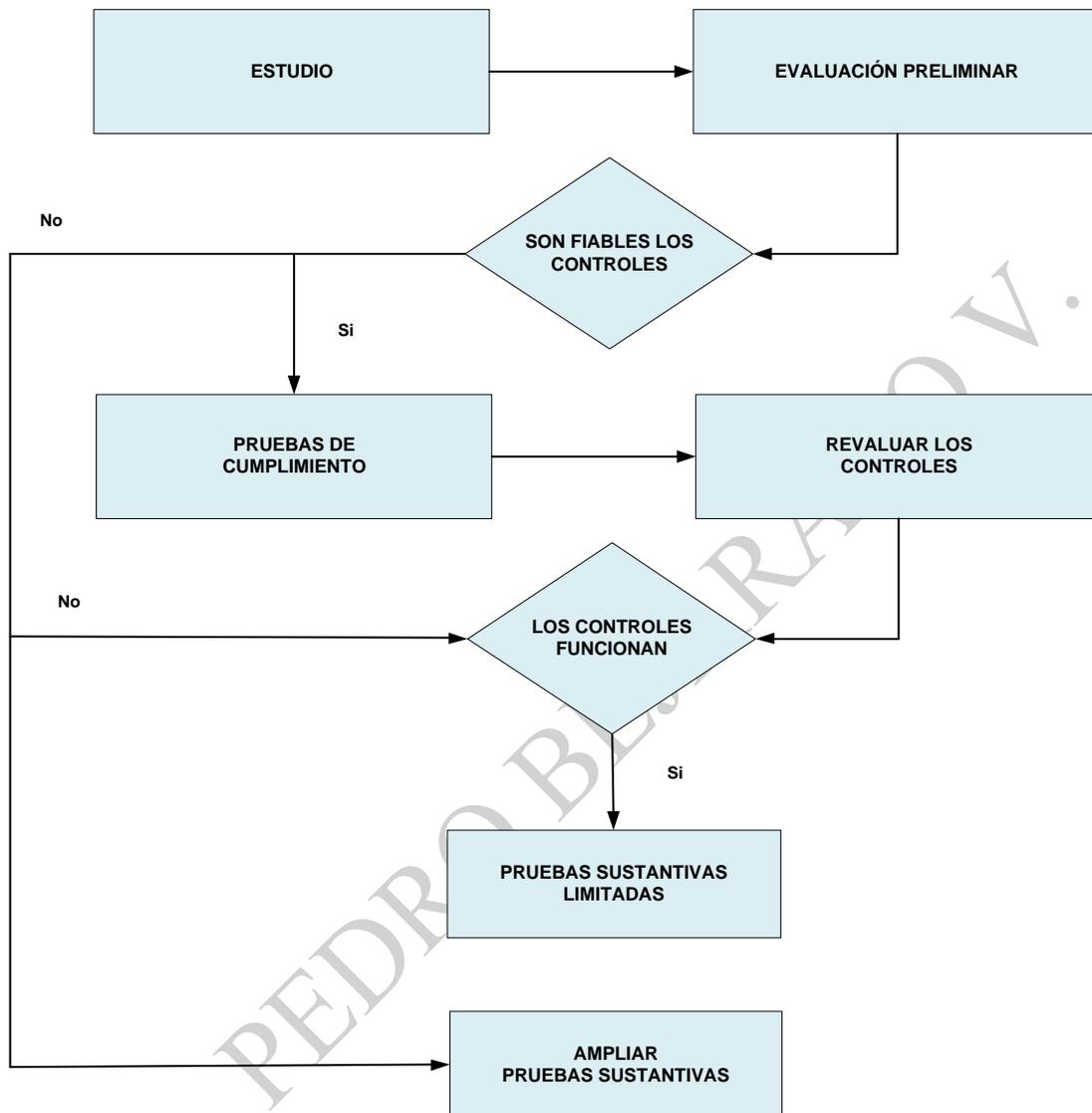
Este relevamiento puede ubicarse en el tiempo dividido en dos momentos:

- En la primer etapa, donde se van a considerar principalmente los aspectos relacionados con el ambiente de control.
- En la segunda etapa, donde se va a analizar el sistema en forma minuciosa únicamente para aquellos componentes donde se efectuará un enfoque de auditoría hacia los controles y no un enfoque sustantivo.

Para este relevamiento, se necesitará lograr una clara comprensión del flujo de las operaciones y una evaluación sobre el diseño de aquellos controles que se determinen como controles clave.

Según Taylor y Glezen 1998, el estudio (evaluación) del Control Interno, se puede resumir en los siguientes pasos que muestra el gráfico.

Gráfico 1



## 6. Fases de la Evaluación del Control Interno

### 6.1. Evaluación Preliminar

En esta etapa, el auditor efectúa un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que va a realizar, con objeto de considerarlo en el diseño de sus programas de trabajo de auditoría y para identificar gradualmente las actividades y características específicas de la entidad.

Aun cuando en esta etapa no se han probado los controles internos y, por lo tanto, cualquier decisión preliminar, el auditor debe primeramente:

- Comprender el ambiente de control establecido por la Administración para detectar errores potenciales.

- b) Describir y verificar su comprensión de los procedimientos de control de la Administración, incluyendo aquellos relativos a la evaluación de riesgos.
- c) Conocer los procesos de mayor riesgo de la entidad y evaluar su importancia.
- d) Evaluar el diseño de los sistemas de control en los procesos de mayor riesgo, para determinar si es probable que sean eficaces para prevenir o detectar y corregir los errores potenciales Identificados.
- e) Formarse un juicio sobre la confianza que podrá depositarse en el control que será evaluado.

Una vez que el auditor ha adquirido un conocimiento general de la estructura de control interno, estará capacitado para decidir el grado de confianza que depositará en los controles existentes, para la prevención y detección de errores potenciales importantes, o bien, definir si directamente los objetivos de auditoría se pueden alcanzar de manera más eficiente y efectiva a través de la aplicación de pruebas sustantivas.

La evaluación final de los procedimientos de control seleccionados, se hará después de llevar a cabo las pruebas de cumplimiento de dichos controles.

## **6.2. Evaluación Final y Pruebas de Cumplimiento**

La finalidad de las pruebas de cumplimiento es reunir evidencia suficiente para concluir si los sistemas de control establecidos por la Administración prevendrán, detectarán y corregirán errores potenciales que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros. Esta conclusión permite confiar en el control como fuente de seguridad general de auditoría y disminuir el alcance de las pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento están diseñadas para respaldar la evaluación de la aparente confiabilidad de procedimientos específicos de control. La evaluación se hará determinando si los procedimientos de control están funcionando de manera efectiva, según se diseñaron, durante todo el periodo. Estas pruebas pueden implicar el examen de documentación de transacciones para buscar la presencia o ausencia de atributos específicos (controles detectivos).

Al efectuar una prueba de cumplimiento en una muestra de transacciones seleccionadas, se puede determinar una tasa máxima estimada de desviaciones y así llegar a una conclusión sobre la eficacia de los procedimientos de control durante el periodo examinando.

Además de las pruebas que se describen, es necesario establecer por indagación y observación e inspección de documentación, la forma en que la Administración se ha asegurado que el sistema de control continúa operando efectivamente, a pesar de posibles cambios en el medio ambiente.

Los procedimientos de auditoría podrían variar si como resultado de las pruebas de cumplimiento presentan debilidades o desviaciones a los procedimientos de control.

## **6.3. El Procesamiento Electrónico de Datos PED al evaluar la estructura del control interno**

Por la importancia que han adquirido los sistemas de PED en la Información contable, por el volumen de operaciones procesadas en ellos, así como por la pérdida de huellas visibles y concentración de funciones contables que frecuentemente se dan en

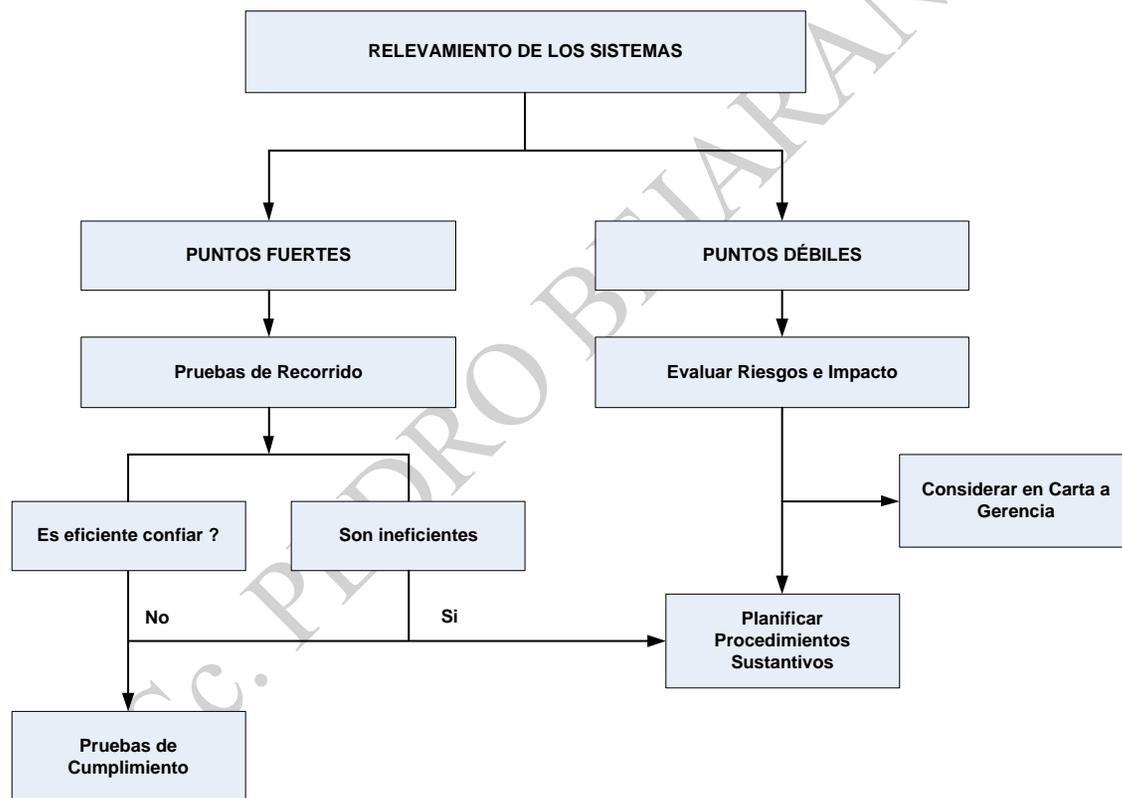
un ambiente de este tipo, el auditor debe conocer, evaluar y, en su caso, probar el sistema de PED como parte fundamental del estudio y evaluación del control interno y documentar adecuadamente sus conclusiones sobre su efecto en la información financiera y el grado de confianza que depositará en los controles.

## 7. Evaluación de los controles: Puntos Fuertes, Puntos Débiles y Controles Clave

Ya sea que se evalúe el control interno por el método COSO o SAS 55, el auditor deberá tener una clara comprensión del sistema contable y de información financiera y al evaluar estos sistemas detectará **puntos fuertes y puntos débiles**.

En esta parte es oportuno presentar el gráfico de Carlos Slosse, en su obra Auditoría un nuevo enfoque empresarial, que esquematiza la determinación de estos puntos.

Gráfico 2



### Prueba de Recorrido

Una prueba de recorrido consiste en seguir a través del sistema de información de la entidad, reproducir y documentar, las etapas manuales y automáticas de un proceso de gestión o de una clase de transacción, desde su inicio hasta su finalización, sirviéndose de una transacción utilizada como ejemplo. Sirve para verificar la comprensión del proceso de gestión, subproceso o actividad analizada, **los riesgos y los controles clave** relacionados.

Antes de realizar una prueba de recorrido, debe comprenderse el proceso global, del principio al fin. En las pequeñas entidades, las pruebas de recorrido pueden realizarse al mismo tiempo que se obtiene la comprensión del sistema de control interno.

Las pruebas de recorrido pueden ser uno de los procedimientos más efectivos para entender una clase específica de transacciones, específicamente, una prueba de recorrido permite:

- Confirmar que la comprensión del proceso por el auditor es completa y correcta, o reajustar su percepción previa.
- Verificar la existencia de controles clave en las actividades ordinarias y si están funcionando adecuadamente los controles clave automáticos.
- Confirmar la comprensión por el auditor del diseño de los controles clave identificados.
- Verificar la consistencia y pertinencia de la documentación elaborada hasta el momento, incluyendo los diagramas de flujo existentes.

### **Prueba de cumplimiento**

Una prueba de cumplimiento es el examen de la evidencia disponible de que una o más técnicas de control interno están operando durante el periodo de auditoría.

El auditor deberá obtener evidencia de auditoría mediante pruebas de cumplimiento de:

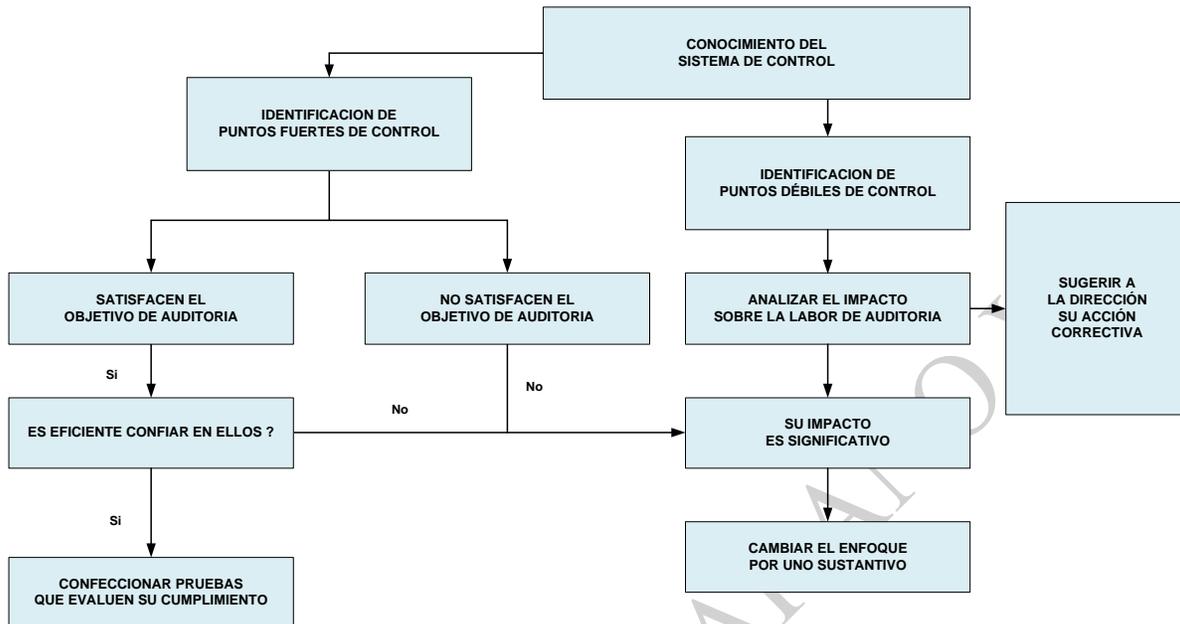
- Existencia: el control existe
- Efectividad: el control está funcionando con eficiencia
- Continuidad: el control ha estado funcionando durante todo el periodo.

El objetivo de las pruebas de cumplimiento es quedar satisfecho de que una técnica de control estuvo operando efectivamente durante todo el periodo de auditoría.

### **Puntos fuertes y puntos débiles**

El siguiente gráfico (extractado del libro de Slosse) muestra la forma de la identificación de los puntos fuertes y puntos débiles.

Gráfico 3



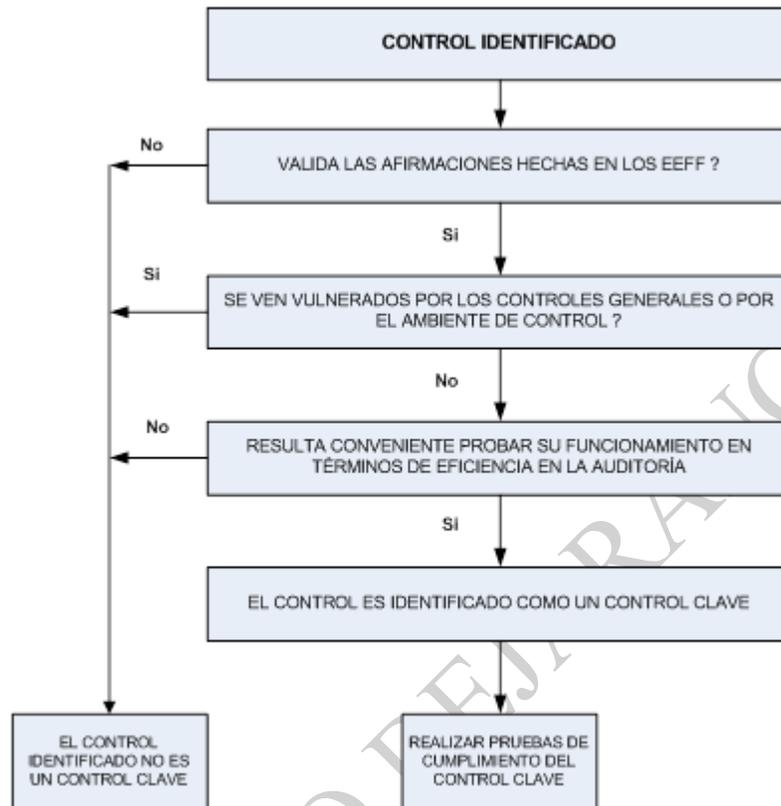
### Control Clave

Una vez comprendido y analizado el sistema de información, contabilidad y control, corresponde evaluarlo. La evaluación de los controles se basa fundamentalmente en el criterio profesional. El proceso de evaluación de los controles generalmente implica la realización de los siguientes pasos:

- ✓ Identificar los controles clave potenciales;
- ✓ Reconsiderar la evaluación inicial de enfoque y riesgo de auditoría;
- ✓ Evaluar las debilidades encontradas y el efecto que éstas tienen sobre el enfoque previamente planificado.

En el (gráfico 4), elaborado de acuerdo a lo expuesto por Slosse en su libro Auditoría: Un nuevo enfoque empresarial, se resume el proceso de identificación de un control clave:

Gráfico 4



La identificación y selección de controles clave es un proceso de raciocinio y comprensión del sistema de información, contabilidad y control. Como consecuencia, de la identificación de determinados controles denominados claves, se necesita comprobar su vigencia y correcto funcionamiento. Los procedimientos que tienden a verificar ese correcto funcionamiento y vigencia, son las denominadas "pruebas de cumplimiento" (que van a formar parte de los programas del trabajo de auditoría y su realización preferentemente debe efectuarse al inicio de la fase de ejecución del trabajo).

Un Control clave es aquel control que reúne dos condiciones:

- Proporciona satisfacción de auditoría relevante (en relación con los objetivos de la auditoría frente a los controles o procedimientos que ejecute la entidad) siempre que esté operando efectivamente
- Proporciona de modo más eficiente, seguridad y confianza, que otros procedimientos

La existencia de errores o irregularidades en la realización de las pruebas de cumplimiento, invariablemente implicará: un aumento en el alcance de las tareas, o la conclusión de que ese control no se cumple en forma adecuada, o no está vigente y,

por lo tanto, deben modificarse los procedimientos de auditoría a emplear. En este caso, se tendría que modificar esa prueba de cumplimiento por otra prueba de tipo sustantivo. De ahí la importancia de realizar la prueba de estos controles con anticipación a la fecha de cierre del período a auditar, ya que resultaría problemático, detectar debilidades de control y no poder tomar acciones correctivas oportunas en el plan de auditoría si estas pruebas son efectuadas con posterioridad a dicha fecha.

Cabe aclarar que en una primera auditoría todas estas actividades relacionadas con el conocimiento del sistema de información, contabilidad y control van a requerir más labor que la necesaria para auditorías recurrentes, donde ya se conoce como opera el sistema, cuál es su estructura y cuál es su ambiente general de control a través del conocimiento acumulado y experiencia de trabajos anteriores, en esta situación el relevamiento se limitará únicamente a obtener el conocimiento de las modificaciones o cambios en los sistemas. Esta última tarea, normalmente se la conoce como "procedimientos de actualización de sistemas".

Al conocer la existencia de modificaciones o cambios en los sistemas, se debe tomar nota de ellos y documentarlos en los papeles de trabajo. Se deberá identificar si sigue siendo vigente el enfoque de auditoría planificado anteriormente, si es conveniente modificarlo o, si con agregar cambios menores, se puede obtener la satisfacción de auditoría deseada.

## 8. Métodos para documentar la evaluación del control interno

El auditor debe documentar su conocimiento y comprensión de la estructura de control interno, como parte del proceso de planeación de la auditoría. La forma y alcance de esta documentación se verán influidos por el tamaño y complejidad de la entidad y la naturaleza de la estructura del control interno de la misma. Por ejemplo, la documentación de una entidad grande y compleja, podrá incluir diagramas de flujo, cuestionarios o árboles de decisiones. En cambio en una entidad pequeña, la documentación en forma de Memorandum, podría ser suficiente.

Hay muchas formas de documentar la comprensión de los sistemas de información, contabilidad y control. Dentro de las técnicas más conocidas se puede mencionar:

- Cursogramas o Diagramas de flujo
- Descriptivos (Descripciones narrativas)
- Cuestionarios
- Cuantitativo

### 8.1 Método de Cursogramas (Diagramas de Flujo)

Estos diagramas permiten representar gráficamente los circuitos operativos y ofrecen con respecto a los otros dos métodos, las siguientes ventajas:

- a) Permiten efectuar el relevamiento siguiendo una secuencia lógica y ordenada.
- b) Permiten abarcar con un solo golpe de vista el circuito en su conjunto.
- c) Evitan la duplicación de descripciones o contestaciones.
- d) Facilitan la detección de debilidades de control interno.
- e) Evitan los problemas de tipo semántico que implican la utilización de métodos narrativos.

El empleo de cursogramas implica definir como mínimo los siguientes aspectos:

- a) El código o simbología a ser empleado.

b) La forma de diagramar.

Estos a veces se constituyen en una dificultad.-

### **8.2 Método descriptivo.**

Este método consiste en una descripción detallada de las características del sistema que se está evaluando, la que podrá consistir en explicaciones referidas a las funciones, procedimientos, registros, formularios, archivos empleados y departamentos que intervienen en el sistema.

#### Desventajas:

- a. Muchas personas no tienen la habilidad de expresar sus ideas por escrito en forma clara, concisa y sintéticas.
- b. El eventual uso de palabras o expresiones incorrectas o inadecuadas puede dar como resultado impresiones con las mismas características, sobre todo cuando se trabaja en equipo y las anotaciones efectuadas se convierten en medios de comunicación entre los integrantes del mismo.
- c. Lo descrito puede quedar librado al cuidado que ponga en su lectura el siguiente usuario de la información.

### **8.3 Método de cuestionarios**

Este método se basa en la utilización de las listas de preguntas referidas a aspectos básicos del sistema.

- Los cuestionarios usados suelen ser estándares.
- Los cuestionarios suelen estar divididos en secciones o áreas operativas.

Existen diversos tipos de cuestionarios:

1. Algunos llevan a que las preguntas se contesten en forma narrativa.
2. Otros a que las respuestas consistan en sí, no, o no aplicable. Las respuestas negativas representan una debilidad.
3. Otros una combinación de ambos.

#### Ventajas:

- a. Disminución de los datos.
- b. Facilita la administración del trabajo. Sistematización de los exámenes.

#### Desventajas:

- a. Formulación apropiada de las preguntas (no implica debilidad)
- b. Omisión de aspectos importantes (estándares)

### **8.4 Método Cuantitativo (Desarrollado por Bande y Luppi)**

Tiene por objeto limitar la subjetividad de las preguntas, para así permitir al auditor interno o externo contar con conclusiones más precisas que le permiten respaldar más firmemente la extensión dada a sus pruebas o el contenido de sus informes.

Este método se sienta sobre las siguientes bases:

1. Se emplean cuestionarios cuya estructuración implica el uso de sí, no, o no aplicables como respuestas a las preguntas.
2. Se asigna a cada pregunta contenida en el cuestionario una ponderación dada por su importancia relativa.

Poco importante 1, Importante 2, Muy importante 3

## 9. Resultados de la evaluación del control interno

Como consecuencia del análisis del control interno se identifican determinados controles denominados clave, de los que se necesita comprobar su vigencia y correcto funcionamiento. Esta comprobación se realiza a través de la aplicación de "pruebas de cumplimiento" que formarán parte de los programas de trabajo de auditoría, y su realización normalmente se deberá efectuar preliminarmente antes del cierre del ejercicio.

La existencia de errores o irregularidades en la realización de las pruebas de cumplimiento, invariablemente implicarán: o un aumento en el alcance de las tareas, o la conclusión de que ese control no se cumple en la forma adecuada, o no está vigente y por lo tanto, deben modificarse los procedimientos de auditoría a emplear. En ese caso se tendrá que modificar esa prueba de cumplimiento por la de cumplimiento de algún otro control que ahora se denominará clave, o por la realización de otras pruebas de tipo sustantivo. De ahí la importancia de realizar la prueba de estos controles con anticipación a la fecha del cierre del período.

Si durante el transcurso de su evaluación del control interno se hubieren detectado hallazgos que evidencien deficiencias y/o incumplimientos en la estructura de control interno, éstos deben ser evaluados respecto a su significatividad a efectos de incluirlos en el informe resultante de la evaluación del control interno.

Del mismo modo, los hechos de responsabilidad que surjan de la evaluación del control interno deberán ser incluidos en un informe independiente respecto de los correspondientes a la confiabilidad de registros y estados financieros y al del funcionamiento de los controles internos. Asimismo, los efectos significativos correspondientes a deficiencias de control interno deben ser consideradas adecuadamente en el informe sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros.

## Anexo

### TIPOS DE CONTROL

Los controles de una entidad para su estudio en las tareas de la auditoría de confiabilidad sobre los registros y estados financieros se pueden dividir en:

- Ambiente de control.
- Controles directos.
- Controles generales.

#### a) Ambiente de control

Determina el marco de control general. Anterior a cada control implantado, el ambiente de control establece las condiciones en que operan el conjunto de los sistemas de información, contabilidad y control y contribuye a su confiabilidad.

El ambiente de control tiene gran influencia en la determinación del enfoque de auditoría a emplear y es imprescindible conocerlo en la primer etapa de la planificación.

El ambiente de control abarca:

- El enfoque hacia el control por parte de la gerencia o dirección superior (predisposición hacia la aplicación de los controles establecidos para obtener información útil, confiable y oportuna para la toma de decisiones).
- La organización y estructura del ente (organización formal que permita un adecuado flujo de tareas y responsabilidades).

#### b) Controles directos

Los controles directos proporcionan satisfacción de auditoría directa sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros. Están diseñados para evitar errores e irregularidades que puedan afectar a los estados financieros y a las funciones de procesamiento.

La efectividad en el funcionamiento de los controles directos, está totalmente vinculada con la efectividad del ambiente de control y la existencia de adecuados controles generales.

Esta clasificación de control abarca a los siguientes controles sobre los cuales se presentan algunos ejemplos:

- Controles gerenciales: Son los realizados por el nivel superior de la entidad. Incluyen entre otros a los controles presupuestarios, que comprenden las tareas de preparación, revisión y aprobación, y el control posterior del presupuesto; y los informes por excepción, que presentan aquellas transacciones significativas, hechos inusuales o variaciones significativas respecto de lo presupuestado.

- Controles independientes: realizados por personas o secciones independientes del proceso de las transacciones. Entre los más comunes se pueden mencionar a las conciliaciones entre registros contables generales e individuales, conciliaciones bancarias, recuentos físicos y confirmaciones especiales de saldos.

- Controles o funciones de procesamiento: son todos aquellos incorporados en el sistema de procesamiento de las transacciones. Ejemplos: Aprobación del legajo de desembolsos antes de su pago, depósito íntegro de cobranzas y preparación de informes de recepción de bienes.

- Controles para salvaguardar activos: se refieren a la custodia e incluyen medidas de seguridad tendientes a resguardar y controlar la existencia de los bienes, el acceso irrestricto a los mismos y fijar límites de autorización para realizar determinadas operaciones.

#### c) Controles generales

Comprenden la organización divisional del ente o segregación de funciones.

Este tema es fundamental para que el auditor decida confiar o no en el sistema de información del ente porque garantiza el correcto funcionamiento de los controles individuales a través de lo que se conoce como el control por oposición de intereses.

El control por oposición de intereses consiste en que un miembro de la organización, independiente de un proceso ocurrido, revise su realización y le brinde confiabilidad antes de su verificación. A su vez, puede existir otra instancia de control según sea el momento de la transacción en que se encuentre o la complejidad de la misma.

En toda organización, deberían estar claramente definidas y segregadas las siguientes tareas:

- Iniciar o decidir las transacciones
- Registrarlas
- Custodiar los activos

M.Sc. PEDRO BEJARANO V.

## Referencias Bibliográficas

- CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO (Antes CGR) Manual de Normas de Auditoría Gubernamental. La Paz. 2005
- CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO (Antes CGR) Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno gubernamental. La Paz. 2001
- NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA:
  - NIA 300 Planeación de una Auditoría de Estados Financieros. 2004
  - NIA 315 Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. 2004
  - NIA 520 Procedimientos analíticos 2004
  - NIA 530 Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas. 2004
- DECLARACIONES DE NORMAS DE AUDITORIA SAS (Statements on Auditing Standards)
  - SAS 55 Evaluación de la Estructura del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros. 1988
  - SAS 78 Evaluación de la Estructura del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros (Enmienda a la SAS 55). 1995
  - SAS 94 Consideración del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros. 2001
- CGR-PROYECTO BID Manual de Auditoría Gubernamental: Parte I Criterios Básicos de la Auditoría Gubernamental. Managua. 2009
- FONSECA LUNA Oswaldo. Auditoría Gubernamental Moderna. Lima. Edit. IICO. 2007
- MANTILLA BLANCO Samuel A.; BLANCO Sandra Y. Auditoría del control Interno. Edit. ECOE. Bogotá. 2005
  - MANTILLA D. Samuel A. Control Interno: Informe COSO. . Bogotá. Edit. ECOE2005
- MENDIVIL ESCALANTE Víctor M. Auditoría. México D.F. Edit. Thomson Learning. 2002
- SANCHEZ CURIEL Gabriel. Auditoría de Estados Financieros: Práctica Moderna Integral. México DF. Edit. Pearson Prentice Hall. 2006
- MANTILLA BLANCO Samuel A.; BLANCO Sandra Y. Auditoría del control Interno. Edit. ECOE. Bogotá. 2005
- TAYLOR Donald; GLEZEN William. Auditoría Conceptos y Procedimientos. México DF. Edit. Limusa. 1998