

**E**l mundo de las empresas evoluciona cada vez más en su modernización, en el desarrollo y mejora en sus medios y en su procesamiento de sus operaciones o transacciones, como consecuencia de la globalización económica, cultural, científica y tecnológica, procuran que la alta dirección, gerencia o los responsables de la conducción de las empresas públicas y privadas adopten medidas para orientar la acción, acompañadas de una serie de sistemas y procedimientos que garanticen una gestión empresarial correcta, eficiente y segura en la implementación de un buen sistema de control interno.

El sentido de responsabilidad de control interno en una entidad es planificar, organizar, dirigir y supervisar las estrategias empresariales al servicio de la toma de decisiones; proporciona determinada información a la dirección o gerencia; promueve el logro de la efectividad, eficiencia, transparencia y economía en sus operaciones; protege los recursos, obtención de la información financiera válida y confiables y vela por el cumplimiento de las leyes, reglamentos, estatutos y otras normas prescritas por la entidad y entes reguladores.

Asimismo, es preciso indicar que desde que en 1992, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission publicó el primer informe COSO -Marco Integrado de Control Interno- su liderazgo ha sido reconocido en el mundo por proporcionar las herramientas necesarias para desarrollar, fortalecer y mantener un marco de control interno eficaz y eficiente que ayude a todo tipo de organizaciones a cumplir sus objetivos.

ISBN: 978-612-4308-03-1



9 786124 1308031

Juan Meléndez Torres

CONTROL INTERNO

Juan Meléndez Torres



# CONTROL INTERNO



UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES  
CHIMBOTE



**PERFIL PROFESIONAL  
DEL MG. CPCC.**

**JUAN BLADIMIRO  
MELÉNDEZ TORRES**



**JUAN BLADIMIRO MELÉNDEZ TORRES**, Contador Público Colegiado Certificado. Estudió en la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote. Magister en Auditoría y diplomado en Auditoría Financiera, estudios completos en educación y humanidades. Ejerció la función de Pagador y Contador de la Policía Nacional del Perú hasta julio del 2003 y dirigente de la Cooperativa "Santa Rosa" de Lima de la PNP, ejerciendo cargos de alta dirección durante los años del 2003 al 2006. Miembro del Consejo Directivo del Colegio de Contadores Públicos de Ancash del 2003 - 2004 y actualmente es Vice Decano del Colegio de Contadores Públicos de Ancash periodo 2016-2017. Posee 21 años de experiencia en la docencia universitaria y está adscrito en la Facultad de Ciencias Contables Financieras y Administrativas, Departamento de Auditoría, Contabilidad y Finanzas en la Uladech Católica. Autor de los Textos y Guías Didácticas de Deontología Profesional y Control Interno.

Juan Bladimiro Meléndez Torres

# CONTROL INTERNO



---

UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES  
CHIMBOTE



## CONTROL INTERNO

© CPCC. MG. JUAN BLADIMIRO MELENDEZ TORRES

Publicado en setiembre 2016 por:

© Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote  
Jr. Tumbes 241, Chimbote, Ancash – Perú  
Telf.: (043) 327846

Editado por:  
Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote  
Jr. Tumbes 241, Chimbote, Ancash – Perú  
Telf.: (51-043) 327846  
[www.uladech.edu.pe](http://www.uladech.edu.pe)

Publicación electrónica:  
[http://utex.uladech.edu.pe/handle/ULADECH\\_CATOLICA/6](http://utex.uladech.edu.pe/handle/ULADECH_CATOLICA/6)

1° edición – Setiembre 2016

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú D. Legal N°  
2015-14673  
ISBN: 978-612-4308-03-1

Prohibida su reproducción total o parcial de esta obra sin la autorización escrita de los titulares del copyright.

Impreso en Perú / Printed in Perú

### CATALOGACIÓN DE LA FUENTE

Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote  
Control Interno / Juan Bladimiro Meléndez Torres  
Perú –Chimbote: ULADECH – católica, 237 p.; il; 29 cm. Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú D. Legal N° 2015-14673

1.- Control Interno

ISBN: 978-612-4308-03-1

## DEDICATORIA

A Dios, en nombre de su amado hijo Jesús y el Espíritu Santo, quien nos brinda la vida, salud, amor, sabiduría y todo lo que poseemos y somos.

A Rosa Ysabel, mi esposa, por su comprensión, generosidad y nobleza singular, quien permite la continuidad de mi existencia.

A mis queridas hijas, Cinthya Fiorella y Sandra Fabiola, por su ternura, alegría, amor y dulzura.

A los alumnos de la Facultad de Ciencias Contables, Financieras y Administrativas de la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote, por convertirse en profesionales de calidad al servicio de la sociedad.

A Kevin Palacios Machuca, por su apoyo y colaboración en la conclusión del presente trabajo.

A mis queridos y respetados maestros, porque a ellos les pertenece el activo de mis aciertos.

A todos los que escuchan el mensaje divino de paz, justicia y amor y dedican su vida a servir a los demás y no a servirse de los demás.

**JUAN BLADIMIRO MELÉNDEZ TORRES**



## AGRADECIMIENTO

A todos los que escuchan el mensaje divino de paz, justicia y amor y dedican su vida a servir a los demás y no a servirse de los demás.

A todos los estudiantes, docentes administrativos, seguridad y autoridades Universitarias y público en General de nuestro querido puerto de Chimbote que permiten el crecimiento sostenible de nuestra alma mater la ULADECH CATOLICA de varias generaciones de grandes profesionales al servicio del país y dios los bendiga en su largo trajinar.



# ÍNDICE

<b>DEDICATORIA.....</b>	<b>3</b>
<b>AGRADECIMIENTO .....</b>	<b>5</b>
<b>PRESENTACIÓN DE AUTOR.....</b>	<b>13</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>16</b>
<b>CAPÍTULO I .....</b>	<b>18</b>
<b>SISTEMA DE CONTROL INTERNO .....</b>	<b>18</b>
<b>TÍTULO I.....</b>	<b>20</b>
GENERALIDADES: EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y SUS OBJETIVOS.....	20
1.1. <i>SISTEMA DE CONTROL INTERNO.....</i>	20
1.2. <i>DEFINICIONES CONTROL INTERNO.....</i>	20
1.2.1.  SEGÚN EL DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA .....	20
1.2.2.  EL CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO .....	21
1.2.3.  DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO .....	22
1.2.4.  DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO (COSO 2013).....	23
1.2.5.  DEFINICIÓN DEL INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PÚBLICOS TITULADOS (AICPA).....	24
1.2.6.  OBJETIVOS COSO 2013.....	24
1.3. <i>OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO .....</i>	24
1.3.1.  GENERAL.....	25
1.3.2.  OBJETIVOS ESPECÍFICOS:.....	26
1.4. <i>ÁMBITO DE APLICACIÓN.....</i>	26
<b>TITULO II.....</b>	<b>28</b>
PRINCIPIOS Y ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO .....	28
2.1. <i>PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO .....</i>	28
2.1.1.  BREVE INTRODUCCIÓN .....	28
2.1.2.  DEFINICIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO .....	28
2.1.3.  CLASIFICACIÓN .....	29
2.2. <i>ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO .....</i>	32
2.2.1.  ORGANIZACIÓN .....	32
2.2.2.  PROCEDIMIENTOS.....	36
2.2.3.  RECURSOS HUMANOS O PERSONAL.....	37
2.2.4.  SUPERVISIÓN Y/O MONITOREO .....	38
2.3. <i>LA ACTIVIDAD ECONÓMICA, LA EMPRESA Y SUS CONTROLES .....</i>	39
2.3.1.  INTRODUCCIÓN.....	40
2.3.2.  LA EMPRESA.....	40
2.3.3.  LA ECONOMÍA.....	40
2.3.4.  LAS NECESIDADES ECONÓMICAS .....	40
2.3.5.  FACTORES MATERIALES Y HUMANOS DE LA PRODUCCIÓN .....	41
2.3.6.  EL CONFLICTO ECONÓMICO Y LA EMPRESA.....	41
2.3.7.  ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LA EMPRESA .....	42
2.3.8.  TRANSACCIONES BÁSICAS Y RIESGOS POTENCIALES.....	42



2.3.9. CLASES DE CONTROL INTERNO .....	43
2.3.10. OTRAS CLASIFICACIONES DE CONTROL INTERNO .....	44
<b>TÍTULO III.....</b>	<b>47</b>
ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y SUS COMPONENTES.....	47
3.1. <i>COMPRENSIÓN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO</i> .....	47
3.1.1. COMPONENTES O ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO.....	47
3.1.2. RELACIÓN ENTRE OBJETIVOS Y COMPONENTES .....	49
3.1.3. COMPONENTES Y PRINCIPIOS.....	49
3.1.4. USO DEL CONTROL INTERNO MARCO INTEGRADO .....	50
3.1.5. EFECTIVIDAD DEL CONTROL INTERNO .....	52
<b>TÍTULO IV .....</b>	<b>54</b>
NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO PARA LAS ENTIDADES DEL ESTADO.....	54
4.1. <i>ANTECEDENTES</i> .....	54
4.2. <i>BASE LEGAL Y DOCUMENTAL</i> .....	57
4.3. <i>CONCEPTO DE LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO</i> .....	57
4.4. <i>OBJETIVOS DE LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO</i> .....	58
4.5. <i>ÁMBITO DE APLICACIÓN</i> .....	58
4.6. <i>EMISIÓN Y ACTUALIZACIÓN</i> .....	58
4.7. <i>ESTRUCTURA</i> .....	59
4.8. <i>CARACTERÍSTICAS</i> .....	59
4.8.1. DEFINICIÓN Y OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO .....	61
4.8.2. SISTEMA DE CONTROL INTERNO.....	61
4.8.3. ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO .....	62
4.8.4. ROLES Y RESPONSABILIDADES.....	63
4.9. <i>NORMA GENERAL DEL CONTROL INTERNO</i> .....	64
4.9.1. NORMA GENERAL PARA COMPONENTE DEL AMBIENTE DE CONTROL .....	64
4.9.2. NORMA GENERAL PARA EL COMPONENTE EVALUACIÓN DE RIESGOS .....	70
4.9.3. NORMA GENERAL PARA EL COMPONENTE ACTIVIDADES DE CONTROL GERENCIAL .....	76
4.9.4. NORMA GENERAL PARA EL COMPONENTE DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN .....	84
4.9.5. NORMA GENERAL PARA LA SUPERVISIÓN Y/O MONITOREO .....	90
4.9.6. NORMAS BÁSICAS PARA EL SEGUIMIENTO DE RESULTADOS .....	93
4.9.7. NORMAS BÁSICAS PARA LOS COMPROMISOS DE MEJORAMIENTO	95
<b>TÍTULO V .....</b>	<b>97</b>
LIMITACIONES DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO .....	97
5.1. <i>LIMITACIONES DELA EFECTIVIDAD DE CONTROL INTERNO</i> .....	97
5.2. EFECTIVIDAD DEL CONTROL INTERNO .....	99
<b>CAPÍTULO II .....</b>	<b>101</b>
<b>MÉTODOS DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.....</b>	<b>101</b>

<b>TÍTULO VI .....</b>	<b>103</b>
FACTORES DE RIESGO DE AUDITORÍA .....	103
6.1. <i>DEFINICIÓN</i> .....	103
6.2. <i>CLASES DE RIESGOS</i> .....	103
<b>TÍTULO VII .....</b>	<b>108</b>
<b>EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.....</b>	<b>108</b>
7.1. <i>DEFINICIÓN</i> .....	108
7.2. <i>PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO</i> .....	108
7.3. <i>PRINCIPALES CONTROLES EN UNA AUDITORÍA DE EE.FF.</i> .....	108
7.4. <i>EL AUDITOR INTERNO</i> .....	109
7.5. <i>NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS</i> .....	110
7.5.1. <i>NORMAS GENERALES Y PERSONALES</i> .....	110
7.5.2. <i>NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO</i> .....	112
7.5.3. <i>NORMAS DEL INFORME Y DICTAMEN</i> .....	114
7.6. <i>SITUACIONES QUE AFECTAN LA OPINIÓN DEL AUDITOR</i> .....	115
7.7. <i>REVISIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO POR EL AUDITOR</i> ..	117
<b>TÍTULO VIII .....</b>	<b>122</b>
MÉTODOS DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO .....	122
8.1. <i>INTRODUCCIÓN</i> .....	122
8.2. <i>CLASIFICACIÓN DE MÉTODOS DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO</i> .....	122
8.2.1. <i>MÉTODO DESCRIPTIVO</i> .....	122
8.2.2. <i>MÉTODO DE CUESTIONARIO</i> .....	122
8.2.3. <i>CARACTERÍSTICAS DE REDACCIÓN DE CUESTIONARIO</i> .....	124
8.2.4. <i>UTILIZACIÓN DE CUESTIONARIOS</i> .....	125
8.2.5. <i>MODELOS DE CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO</i> :.....	125
8.2.6. <i>MÉTODO DE FLUJOGRAMAS (DIAGRAMA DE FLUJO)</i> .....	145
<b>CAPITULO III .....</b>	<b>149</b>
<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO .....</b>	<b>149</b>
<b>TÍTULO IX .....</b>	<b>151</b>
EVIDENCIA, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.....	151
9.1. <i>EVIDENCIA DE AUDITORÍA</i> .....	151
9.2. <i>TIPOS DE EVIDENCIA</i> .....	151
9.2.1. <i>EVIDENCIA FÍSICA</i> .....	151
9.2.2. <i>EVIDENCIA TESTIMONIAL</i> .....	152
9.2.3. <i>EVIDENCIA DOCUMENTAL</i> .....	152
9.2.4. <i>EVIDENCIA ANALÍTICA</i> .....	154
9.3. <i>ATRIBUTOS DE LA EVIDENCIA</i> .....	154
9.3.1. <i>SUFICIENCIA DE LA EVIDENCIA</i> .....	154
9.3.2. <i>COMPETENCIA</i> .....	155
9.3.3. <i>PERTINENCIA (RELEVANCIA)</i> .....	155
9.4. <i>CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA</i> .....	155
9.5. <i>CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA DOCUMENTAL</i> .....	156
9.5.1. <i>COPIAS DE DOCUMENTOS</i> :.....	156

9.5.2. EXTRACTOS FRENTE A COPIAS.....	157
9.5.3. MATERIAL GRÁFICO.....	157
9.5.4. ARTÍCULOS EN DIARIOS Y REVISTAS.....	157
9.6. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN A TRAVÉS DE ENTREVISTAS.....	157
9.6.1. UTILIZACIÓN DE INFORMACIÓN VERBAL.....	157
9.6.2. FUENTES DE INFORMACIÓN PARA ENTREVISTAS.....	158
9.6.3. PLANEAMIENTO Y PREPARACIÓN DE ENTREVISTAS IMPORTANTES 158	
9.6.4. CONDUCTA DURANTE UNA ENTREVISTA.....	159
9.6.5. DISCUSIÓN DEL ASUNTO ESPECÍFICO.....	159
9.6.6. UTILIZACIÓN DE GRABADORAS DURANTE LAS ENTREVISTAS.....	160
9.6.7. CONFIRMACIÓN ESCRITA DEL ENTREVISTADO.....	160
9.6.8. FORMA DE CONFIRMACIÓN.....	161
9.6.9. NO CONFIRMACIÓN DE LO INFORMADO VERBALMENTE.....	161
9.7. UTILIZACIÓN DE FOTOGRAFÍAS Y OTROS MEDIOS VISUALES.....	161
9.8. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN MEDIANTE ENCUESTAS.....	162
9.8.1. PLANEAMIENTO Y DISEÑO.....	162
9.8.2. SELECCIÓN DE LAS PERSONAS QUE RECIBIRÁN LA ENCUESTA ..	163
9.8.3. TABULACIÓN DE RESPUESTAS Y RESULTADOS.....	163
9.9. TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.....	164
9.9.1. TÉCNICAS DE AUDITORÍA.....	164
9.9.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA:.....	165
<b>TÍTULO X.....</b>	<b>168</b>
HALLAZGO DE AUDITORÍA (DESVIACIONES).....	168
10.1. DEFINICIÓN.....	168
10.2. REQUISITOS.....	168
10.3. FACTORES QUE AFECTAN EL DESARROLLO DE HALLAZGOS.....	168
10.4. ELEMENTOS.....	170
10.5. EVALUACIÓN DE LA IMPORTANCIA DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORÍA 173	
10.6. COMUNICACIÓN DE HALLAZGOS DE AUDITORÍA:.....	174
10.7. PRESENTACIÓN DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORÍA.....	174
<b>TÍTULO XI.....</b>	<b>177</b>
EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO DE LAS CUENTAS DE BALANCE (ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA).....	177
11.1. CONTROL INTERNO DEL ÁREA DE CAJA-BANCOS.....	177
11.1.1. OBJETIVOS.....	177
11.1.2. PROCEDIMIENTOS.....	178
11.1.3. EVALUACIÓN DE RIESGO DE CONTROL.....	180
11.1.4. CONTROL CONTABLE DE CAJA Y BANCOS.....	182
11.1.5. PROCESOS Y FLUJOS DE TRANSACCIONES.....	182
11.1.6. APLICACIÓN DE UN CASO PRÁCTICO COMO POLÍTICA SANA DE CONTROL INTERNO PARA EL RUBRO DE CAJA Y BANCOS.....	184
11.2. CONTROL INTERNO DEL ÁREA DE VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR 187	
11.2.1. OBJETIVOS.....	187

11.2.2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTROL.....	188
11.2.3.	CONTROL CONTABLE .....	189
11.3.	CONTROL INTERNO DEL CICLO DE INGRESOS POR VENTAS .....	192
11.3.1.	FUNCIONAMIENTO .....	192
11.3.2.	PROCEDIMIENTOS Y CONTROLES .....	192
<b>TÍTULO XII</b>	<b>.....</b>	<b>197</b>
	EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO DE LA CUENTA DE REMUNERACIONES – PLANILLAS.....	197
12.1.	OBJETIVOS.....	197
12.2.	PROCEDIMIENTOS Y CONTROLES .....	198
12.3.	CONTROL CONTABLE .....	202
<b>TÍTULO XIII</b>	<b>.....</b>	<b>203</b>
	EVALUACIÓN DE COMPRAS Y CUENTAS POR PAGAR .....	203
13.1.	EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO EN EL RUBRO DE COMPRAS Y CUENTAS POR PAGAR.....	203
13.1.1.	OBJETIVOS.....	203
13.1.2.	PROCEDIMIENTOS Y CONTROLES .....	204
13.1.3.	CONTROL CONTABLE .....	207
13.1.4.	CONSIDERACIONES ESPECIALES .....	207
13.2.	CONTROL INTERNO CICLO DE COMPRAS O APROVISIONAMIENTO .	208
13.2.1.	FUNCIONAMIENTO.....	208
13.2.2.	PROCESOS Y FLUJOS DE TRANSACCIONES .....	209
<b>TÍTULO XIV</b>	<b>.....</b>	<b>211</b>
	EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS (EXISTENCIAS) Y COSTO DE VENTAS.....	211
14.1.	OBJETIVOS.....	211
14.2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTROL.....	212
14.3.	CONTROL FÍSICO DE LAS EXISTENCIAS.....	216
14.4.	EVALUACIÓN DE EXISTENCIAS ADECUADAS. IDENTIFICACIÓN DE PROVISIONES.....	218
14.5.	FUNCIONAMIENTO DEL CICLO ALMACÉN SEGÚN POLÍTICAS DEFINIDAS POR LA ENTIDAD .....	218
14.6.	IDENTIFICACIÓN, PROTECCIÓN Y CUSTODIA DE LAS EXISTENCIAS	219
14.7.	SEGREGACIÓN DE FUNCIONES .....	220
14.8.	OPERACIÓN DE ACUERDO CON POLÍTICAS DEFINIDAS.....	220
14.9.	CONTROL CONTABLE .....	221
14.10.	PROCESOS Y FLUJOS DE TRANSACCIONES .....	221
<b>TÍTULO XV</b>	<b>.....</b>	<b>223</b>
	EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO – TRATAMIENTO CONTABLE, LEGAL Y TRIBUTARIO .....	223
15.1.	CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.....	223
15.2.	ORGANIZACIÓN Y CONSTITUCIÓN .....	223
15.2.1.	CREACIÓN DE UNA ENTIDAD SIN FINES DE LUCRO.....	223
15.3.	CONTROLES APLICABLES A LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.	224

15.3.1. VERIFICACIÓN DE LOS CONTROLES INTERNOS.....	224
15.4. TRATAMIENTO CONTABLE, TRIBUTARIO Y LEGAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO .....	226
15.4.1. TRATAMIENTO CONTABLE .....	226
15.4.2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO.....	227
15.4.3. REGULACIÓN CONSTITUCIONAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS .....	228
15.4.4. MARCO LEGAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS .....	228
15.5. IMPUESTO A LA RENTA Y SU RELACIÓN CON LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO .....	229
15.5.1. EXONERACIONES E INAFECTACIONES.....	229
15.6. INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE ENTIDADES INAFECTAS Y DE ENTIDADES EXONERADAS DE LA SUNAT.....	230
15.6.1. ACTUALIZACIÓN DE LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS Y EN EL REGISTRO DE ENTIDADES INAFECTAS DE LA SUNAT .....	231
15.6.2. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE ENTIDADES PERCEPTORAS DE DONACIONES .....	231
15.7. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y SU RELACIÓN CON LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO .....	233
15.7.1. OPERACIONES INAFECTAS AL IGV EN RELACIÓN A LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO .....	233
15.8. TRIBUTOS MUNICIPALES EN LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO	234
15.9. LIBROS Y REGISTROS.....	234
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>236</b>
<b>WEBGRAFIA.....</b>	<b>236</b>

## PRESENTACIÓN DE AUTOR



En el año 1992, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) publicó *Marco integrado de Control Interno* (el marco original). Ha obtenido una gran aceptación y es ampliamente utilizado en todo el mundo. Asimismo, es reconocido como el marco líder para diseñar, preparar, implementar, desarrollar el control interno y evaluar su efectividad.

Después de veinte años desde la creación del marco original, las organizaciones y su entorno operativo y de negocio han transformado de forma dramática, siendo cada vez más complejos, globales y tecnológicos. Al mismo tiempo, los grupos de interés están más comprometidos buscando una mayor efectividad, eficacia, economía, transparencia y responsabilidad con respecto a la integridad de los sistemas de control interno que apoyan la toma de decisiones y el buen gobierno corporativo de las organizaciones.

Es importante precisar que el lector experimentado encontrará muchos elementos que le resultarán familiares, ya que están basados en aspectos de gran utilidad en conocer las fortalezas y debilidades así como las amenazas y oportunidades que toda empresa no es ajena. En el nuevo marco integral se conserva la definición básica de control interno y de sus cinco componentes. La obligación de tener en cuenta los mencionados cinco componentes para evaluar la efectividad de un buen sistema de control interno se mantiene fundamentalmente sin cambios.

El sentido de responsabilidad de control interno en una entidad es planificar, organizar, dirigir y supervisar las estrategias empresariales al servicio de la toma de decisiones; proporciona determinada información a la dirección o gerencia; promueve el logro de la efectividad, eficiencia y economía en sus operaciones; protege los recursos, obtención de la información financiera válida y confiables y vela por el cumplimiento de las leyes, reglamentos, estatutos y otras normas prescritas por la entidad y entes reguladores.

El presente libro de control interno, consta de tres capítulos que están desarrollados cuidadosamente.

**El Primer Capítulo**, trata sobre el Sistema de Control Interno: definición y objetivos; principios y elementos de control Interno; la estructura de control interno y sus componentes de acuerdo al nuevo marco integral del Informe COSO III y las normas generales de control interno, clasificación y limitaciones a la efectividad de control interno. Contenidos sumamente importantes en cuanto a los fundamentos, doctrina y normas de control interno.

**El Segundo Capítulo**, está referido a los factores de riesgo de auditoría: definición, clasificación y niveles de riesgo; evaluación del sistema de control interno; métodos de evaluación del sistema de control interno y normas de auditoría generalmente aceptadas, diferencia entre la auditoría interna y externa; aspectos importantes porque contribuye a la fiabilidad del sistema contable, evalúa los procedimientos, administrativos y financieros de la empresa.

**El Tercer Capítulo**, está relacionada a evidencias, hallazgos (Desviaciones), técnicas y procedimientos de Auditoría; evaluación de control interno de las cuentas de balance y Control Interno en las entidades sin fines de lucro, tratamiento contable y tributario; temas de gran importancia para su proceso de enseñanza-aprendizaje, debido que mediante la evaluación de las cuentas de balance o estado de situación financiera practicado por los auditores internos o externos y en aplicación de los procedimientos y técnicas de auditoría y las NIAS. NAGAS y las regulaciones sobre el particular, es la base donde se sostienen todas las actividades, operaciones o transacciones de un negocio, como son: las actividades de producción, distribución, comercialización, financiamiento y administración de los recursos de las entidades publicas y privadas

**JUAN BLADIMIRO MELÉNDEZ TORRES**





## INTRODUCCIÓN

El mundo de las empresas evoluciona cada vez más en su modernización, en el desarrollo y mejora en sus medios y en su procesamiento de sus operaciones o transacciones, como consecuencia de la globalización económica, cultural, científica y tecnológica, procuran que la alta dirección, gerencia o los responsables de la conducción de las empresas públicas y privadas adopten medidas para orientar la acción, acompañadas de una serie de sistemas y procedimientos que garanticen una gestión empresarial correcta, eficiente y segura en la implementación de un buen sistema de control interno.

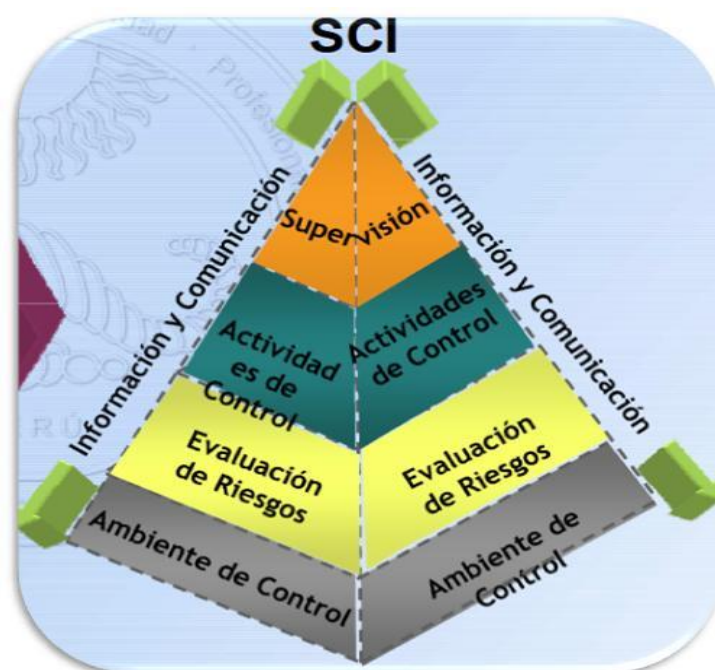
El sentido de responsabilidad de control interno en una entidad es planificar, organizar, dirigir y supervisar las estrategias empresariales al servicio de la toma de decisiones; proporciona determinada información a la dirección o gerencia; promueve el logro de la efectividad, eficiencia y economía en sus operaciones; protege los recursos, obtención de la información financiera válida y confiables y vela por el cumplimiento de las leyes, reglamentos, estatutos y otras normas prescritas por la entidad y entes reguladores. Se debe evitar riesgos importantes a los que se puede estar expuesto, como tomar decisiones en base a unos detalles financieros erróneos, al no estar preparados correctamente o adoptar procedimientos equivocados.

Los sistemas de organización y procedimientos de control interno determinan el marco o las condiciones en que pueden operar de manera eficaz el sistema contable y el sistema administrativo u operativo. De ahí que un sistema de control interno adecuado proporciona una relativa tranquilidad en el desarrollo de la gestión empresarial. La gerencia puede controlar las funciones en una empresa logrando los objetivos de efectividad, eficiencia y economía con un plan de organizaciones y/o criterios: políticas, procedimientos, personal, contabilidad, presupuesto, supervisión, revisiones internas e informes; criterios utilizados por los auditores en la evaluación de la adecuación y efectividad de los sistemas de control interno.

**JUAN BLADIMIRO MELÉNDEZ TORRES**



## CAPÍTULO I



Fuente: Contraloría General de la República – Perú

## SISTEMA DE CONTROL INTERNO



# TÍTULO I

## GENERALIDADES: EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y SUS OBJETIVOS

### 1.1. SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Desde hace varias décadas la gerencia moderna ha implementado nuevas formas para mejorar los controles en las empresas del sector privado. Ello es importante tener en cuenta, por cuanto el control interno tiene una vinculación directa con el curso que debe mantener la empresa hacia el logro de sus objetivos y metas. El control interno no puede existir si previamente no existen objetivos, metas e indicadores de rendimiento. Si no se conocen los resultados que deben lograrse, es imposible definir las medidas necesarias para alcanzarlos y evaluar su grado de cumplimiento en forma periódica, así como minimizar la ocurrencia de sorpresas en el curso de las operaciones.

En esta sección se discute el concepto de control interno en el marco de una gerencia moderna, así como su importancia en el desarrollo de las labores de auditoría.

### 1.2. DEFINICIONES CONTROL INTERNO

#### 1.2.1. SEGÚN EL DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

De acuerdo al Diccionario de la lengua española de la Real Academia se considera que el término control tiene dos acepciones:

- \* Inspección, fiscalización, intervención; y,
- \* Dominio, mando, preponderancia.

El primer concepto podría asociarse con la auditoría; la segunda acepción sobre dominio o mando, define con mayor precisión al control interno gerencial. Por ello, tratar de discutir sobre el tema del control o materializar su existencia, es tan difícil como pretender hacerlo con el alma del ser humano que, a pesar de ser un ente de carácter abstracto, su existencia no es negada.

Controlar es una acción, pero en la medida en que sea tangible y el efecto que produce pueda medirse. Al igual que el espíritu es inherente a nuestro cuerpo humano, el control es la organización como ente concreto y, específicamente, a la administración, personificada en sus órganos de dirección y/o gerencia.

En auditoría, el término control interno comprende la organización, políticas y procedimientos adoptados por los directores y gerentes de las entidades, para administrar las operaciones y promover el cumplimiento de las responsabilidades asignadas para el logro de los resultados deseados.

El control interno es efectuado por diversos niveles, cada uno de ellos con responsabilidades importantes. Los directivos, la gerencia y los auditores internos y otros funcionarios de menor nivel contribuyen para que el sistema de control interno funcione con efectividad, eficiencia y economía. Una estructura de control interno sólida es fundamental para promover el logro de sus objetivos y la eficiencia y economía en las operaciones de cada entidad.

Ninguna estructura de control interno, por muy óptima que sea, puede garantizar por sí misma, una gestión eficiente y registros e información financiera integra, exacta y confiable, ni puede estar libre de errores, irregularidades o fraudes, especialmente, cuando aquellas tareas competen a cargos de confianza. Por ello mantener una estructura de control interno que elimine cualquier riesgo, puede resultar un objetivo imposible y más costoso que los beneficios que se considere obtener de su implementación.

Los cambios en la entidad y en la dirección pueden tener impacto sobre la efectividad del control interno y sobre el personal que opera los controles. Por esta razón, la dirección debe evaluar periódicamente los controles internos, informar al personal de los cambios que se implementen y, dar un buen ejemplo a todos respetándolos.

### **1.2.2. EL CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO**

Desde la primera definición del control interno establecida por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados-AICPA en 1949 y hasta su modificación efectuada por el SAS N.º 55 en 1988, este concepto no sufrió cambios importantes hasta 1992, cuando la Comisión Nacional sobre Información Financiera Fraudulenta en los Estados Unidos, conocida como la Comisión Treadway, establecida en 1985 como uno de los múltiples actos legislativos y acciones que se derivaron de las investigaciones sobre el caso Watergate, emite el documento denominado Marco Integrado del Control Interno (Framework Internal Control Integrated), el cual desarrolla con mayor amplitud el enfoque moderno del control interno en el documento conocido como el Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

El informe COSO brinda el enfoque de una estructura común para comprender al control interno, el cual puede ayudar a cualquier entidad a alcanzar logros en su desempeño y en su economía, prevenir pérdidas de recursos, asegurar la elaboración de informes financieros confiables, así como el cumplimiento de las leyes y regulaciones, tanto en entidades privadas, como en públicas. El concepto de control interno discurre por cinco componentes: 1) ambiente de control, 2) evaluación del riesgo, 3) actividades de control 4) información y comunicación; y, 5) supervisión o monitoreo.

Estos componentes se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia, los que permiten que los directores se ubiquen en el nivel de evaluadores de los sistemas de control, en tanto que los gerentes que son los verdaderos ejecutivos, se posicionen como los propietarios del sistema de control interno, a fin de fortalecerlo y dirigir los esfuerzos hacia el cumplimiento de sus objetivos.

En el ámbito público, después de haber sido materia de discusión, el tema del control interno en sucesivos congresos internacionales, en 1971 se define el concepto de control interno. Ello ocurre en el Seminario Internacional de Auditoría Gubernamental realizado en Austria en 1971, bajo el patrocinio de la Organización de Naciones Unidas e INTOSAI (siglas en inglés de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría), definiéndose el control interno de la siguiente manera:

Es el plan de organización y el conjunto de medidas y métodos coordinados, adoptados dentro de una entidad pública para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y el grado de confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la observación de la política de la empresa.

El interés por este tema en la década de los '70 respondía a dos hechos importantes: en primer lugar, el sector público había crecido de manera significativa en los países en desarrollo, tanto en magnitud como en volumen de operaciones y, en segundo lugar, las entidades públicas eran muy reacias a efectuar cambios para disponer de una administración moderna y eficaz, a pesar que se encontraban en un escenario distinto.

Con ocasión del XII Congreso Mundial de Entidades Superiores de Auditoría realizado en Washington, en 1992, se aprueban las directrices del control interno que fueron elaboradas por la Comisión de Normas de Control Interno integrada por diversas Instituciones Superiores de Auditoría-(ISA's). Estas directrices fueron instituidas, con el propósito de fortalecer la gestión financiera en el sector público mediante la implementación de controles internos efectivos. En su contenido se define con claridad los objetivos del control interno en el ámbito público, así como las responsabilidades de cada entidad en la creación, mantenimiento y actualización de su estructura de control interno.

INTOSAI establece que la estructura de control interno es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección que, dispone una institución para ofrecer una garantía razonable de que han sido cumplidos los siguientes objetivos: a) preservar las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces y los productos y servicios de calidad, acorde con la misión que la institución debe cumplir; b) preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraude e irregularidades; c) respetar las leyes, reglamentos y directivas de la dirección; y, d) elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentarlos correctamente en informes oportunos.

### **1.2.3. DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO**

De los análisis precedentes podemos definir el control interno: es una herramienta de gestión, comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan o se implementan en las empresas dentro de un proceso continuo realizado por la dirección, gerencia y el personal de la empresa, para la custodia y protección de sus activos y patrimonio, promoción de la eficiencia en sus operaciones, promoviendo el mayor grado de rentabilidad.

Dentro del contexto de la modernización y globalización económica, corresponde establecer pautas básicas homogéneas que orienten el accionar de las empresas e instituciones públicas y privadas, hacia la búsqueda de la efectividad, eficiencia, economía y transparencia de sus operaciones, en el marco de una adecuada estructura del control interno y prioridad administrativa.

Por tanto se ha hecho imprescindible para llevar a cabo una gestión administrativa, económica y financiera de las empresas como consecuencia se ha tornado en un instrumento óptimo para la auditoría.

La profundización del control interno como herramienta de la gestión empresarial ha sido posible gracias a los logros conseguidos por los administradores, los especialistas en información y comunicación, los expertos en sistemas y los técnicos en informática y cibernética.

En el marco de la flexibilidad señalado, resulta necesario proporcionar a los entes empresariales normas técnicas de control gerencial que coadyuven a una adecuada orientación y unificación de sus controles internos favoreciendo un funcionamiento orgánico y armónico de la gestión en un ambiente satisfactorio de control interno.

Basados en esta premisa, la asignatura de control interno busca en el estudiante que demuestre su habilidad para procesar la información recogida y comunicada, vía la acción participativa, promoviéndola mediante grupos de trabajo que desarrollarán el rol educativo, abocándose a las funciones básicas del investigador promotor y facilitador.

#### 1.2.4. DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO (COSO 2013)

El control interno, según el COSO 2013, se define de la siguiente manera:

El control interno es un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las **operaciones, la información y el cumplimiento**.

**Esta definición refleja ciertos conceptos fundamentales. El control interno:**

- *Está orientado a la consecución de objetivos* en una o más categorías operaciones, información y cumplimiento.
- *Es un proceso* que consta de tareas y actividades continuas, es un medio para llegar a un fin, y no un fin en sí mismo.
- *Es efectuado por las personas* no se trata solamente de manuales, políticas, sistemas y formularios, sino de personas y las acciones que éstas aplican en cada nivel de la organización para llevar a cabo el control interno.
- *Es capaz de proporcionar una seguridad razonable*-no una seguridad absoluta, al consejo y a la alta dirección de la entidad.
- *Es adaptable a la estructura de la entidad flexible* para su aplicación al conjunto de la entidad o a una filial, división, unidad operativa o proceso de negocio en particular.



Esta definición es intencionadamente amplia. Incluye conceptos importantes que son fundamentales para las organizaciones respecto a cómo diseñar, implantar y desarrollar el control interno, constituyendo así una base para su aplicación en entidades que operen en diferentes estructuras organizacionales, sectores y regiones geográficas.

### 1.2.5. DEFINICIÓN DEL INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PÚBLICOS TITULADOS (AICPA)

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas adoptadas dentro de una empresa, para salvaguardar sus bienes, comprobar su exactitud y veracidad de los datos contables, promover la eficiencia operante y estimular adhesión a los métodos prescritos por la gerencia. Esta definición es más amplia del significado que a veces se atribuye al vocablo. Reconoce que un sistema de control interno excede aquellos asuntos directamente relacionados con las funciones de los departamentos financieros y de contabilidad. Un sistema de esta índole podrá comprender el control del presupuesto, los costos estándar, informes periódicos de operaciones, análisis estadísticos y su publicación y circulación, un programa de educación, orientado a ayudar al personal en el desempeño de sus responsabilidades y un cuerpo de auditores internos que proporcione una garantía adicional a la gerencia acerca del acierto de los procedimientos delineados y la medida con que son efectivamente llevados a la práctica.

Comprende también que con toda propiedad actividades en otros campos, como por ejemplo, estudio de tiempo y movimientos, que son de naturaleza especializada, y el uso de controles de calidad por medio de un sistema de inspección, que es fundamentalmente una función de producción (AICPA).

### 1.2.6. OBJETIVOS COSO 2013

El nuevo *Marco* establece tres categorías de objetivos, que permiten a las organizaciones centrarse en diferentes aspectos del control interno:

- **OBJETIVOS OPERATIVOS.-** Hacen referencia a la efectividad y eficiencia de las operaciones de la entidad, incluidos sus objetivos de rendimiento financiero y operacional, y la protección de sus activos frente a posibles pérdidas.
- **OBJETIVOS DE INFORMACIÓN.-** Hacen referencia a la información financiera y no financiera interna y externa y pueden abarcar aspectos de confiabilidad, oportunidad, transparencia, u otros conceptos establecidos por los reguladores, organismos reconocidos o políticas de la propia entidad.
- **OBJETIVOS DE CUMPLIMIENTO.-** Hacen referencia a) cumplimiento de las leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad.

## 1.3. OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO

### 1.3.1. GENERAL

Conocer y aplicar los fundamentos científicos y técnicos del control interno, en empresas reales o simuladas de su entorno.

Este objetivo presenta las siguientes situaciones:

- Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y calidad en los servicios que debe brindar cada entidad.
- Proteger y conservar los recursos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, sustracción, irregularidad o acto ilegal.
- Cumplir las leyes, reglamentos y normas establecidas.
- Elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.
- Promover una cultura de integridad, transparencia y responsabilidad en la función empresarial, cautelando el correcto desempeño de los funcionarios y servidores.
- Servir de marco de referencia en materia de control interno para las prácticas y procedimientos administrativos y financieros.
- Orientar la formulación de normas específicas para el funcionamiento de los procesos de gestión e información gerencial en las empresas.
- Controlar la efectividad y eficiencia de las operaciones realizadas y que estas se encuentren, dentro de los programas y presupuestos autorizados.
- Permitir la evaluación posterior de la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones, a través de la auditoría interna o externa, reforzando el proceso de responsabilidad institucional.
- Orientar y unificar la aplicación del control interno en las entidades públicas y privadas.

Para efectos de nuestro estudio, definiremos al control interno como:

**Un proceso continuo o también es una herramienta de gestión realizado por la alta dirección, gerencia y todo el personal de la empresa coordinadamente para proporcionar seguridad y confianza, respecto al logro de objetivos.**

Estos objetivos son:

**1. PROMOVER LA EFECTIVIDAD, EFICIENCIA Y ECONOMÍA EN LAS OPERACIONES Y LA CALIDAD EN LOS SERVICIOS QUE DEBE BRINDAR LA EMPRESA.** El logro de este objetivo comprende los procesos de planeamiento, organización, dirección y control de las operaciones en los programas, así como los sistemas de medición de rendimiento y monitoreo de las actividades, ejecutadas. LA EFECTIVIDAD tiene relación directa con el logro de los objetivos y metas programadas.

LA EFICACIA se refiere a la relación existente entre los bienes y servicios producidos. LA ECONOMÍA, alude a los términos y condiciones bajo los cuales se adquieren recursos físicos, financieros y humanos en calidad y cantidad apropiada y al menor costo posible. Por su parte, el CONTROL DE CALIDAD

debe permitir promover mejoras en las actividades que desarrollan las empresas y proporcionar mayor satisfacción en los clientes menos defectos y desperdicios, mayor productividad y menores costos en los servicios.

**2. PROTEGER Y CONSERVAR LOS RECURSOS CONTRA CUALQUIER PÉRDIDA, DESPILFARRO, USO INDEBIDO, IRREGULARIDAD O ACTO ILEGAL.** Este objetivo está relacionado con las medidas adoptadas por la administración para prevenir o detectar operaciones no autorizadas, acceso no autorizado a los recursos o apropiaciones indebidas que podrían resultar en pérdidas significativas para la entidad.

**3. CUMPLIR LAS LEYES, REGLAMENTOS Y OTRAS NORMAS.** Este objetivo se refiere a que la alta dirección, mediante el dictado de políticas y procedimientos específicos, aseguran que el uso de los recursos de la empresa sea consistente con las disposiciones establecidas en las leyes y reglamentos.

**4. ELABORAR INFORMACIÓN FINANCIERA VÁLIDA Y CONFIABLE, PRESENTADA CON OPORTUNIDAD.** Una información es válida porque permite la realización de operaciones o actividades.

**5.** Fomentar e impulsar la práctica de integridad y valores éticos institucionales.

**6.** Promover el cumplimiento de los funcionarios o servidores públicos y privados de rendir cuentas por los fondos y bienes públicos a su cargo o por una misión y objetivo encargado y aceptado.

### **1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

La identificación de los objetivos específicos del control interno en cada entidad, incluye a todas las operaciones que pueden agruparse en las categorías siguientes:

a. actividades de gestión: comprende la política general y las funciones de planeamiento, organización, dirección y auditoría interna.

b. actividades operacionales: relacionadas con el cumplimiento de los fines propios de la organización.

c. Actividades financieras: comprenden las áreas de control tales como: Presupuestos, Tesorería – Caja y Contabilidad.

d. Actividades administrativas: son aquellas que respaldan las tareas operativas principales de la empresa, que son:

- Enumerar y comparar los sistemas de control interno de una empresa tipo.
- Listar y caracterizar las clases de control interno. Así como sus otras clasificaciones.
- Describir la estructura, elementos y principios básicos del control interno.
- Determinar la importancia de la responsabilidad del auditor en la evaluación del sistema de control Interno.
- Caracterizar los procedimientos y técnicas de evaluación del sistema control interno.

## **1.4. ÁMBITO DE APLICACIÓN**

Las normas de control interno se aplican en todas las empresas e instituciones públicas y privadas, bajo la supervisión de la gerencia y/o titulares o funcionarios responsables de la administración empresarial.

En el caso que no se aplique las normas de control interno, por determinadas situaciones, serán mencionadas específicamente en el rubro limitaciones al alcance de cada norma, lo que generará establecer los procedimientos para determinar las excepciones a que hubiere lugar.

Las normas de control interno no interfieren con las disposiciones establecidas por la legislación, ni limitan las normas dictadas por los sistemas administrativos, su aplicación contribuyen al fortalecimiento de la estructura orgánica de las empresas y a una eficiente administración económica y financiera de las empresas.

Las normas de control interno para las entidades públicas son emitidas por la Contraloría General de la República, en cambio, para las entidades privadas son implementadas o adoptadas por la gerencia o administración.

## **TITULO II**

### **PRINCIPIOS Y ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO**

#### **2.1. PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO**

##### **2.1.1. BREVE INTRODUCCIÓN**

Dentro de una organización, el proceso administrativo constituye un desarrollo armónico donde están presentes las funciones de planeación, organización, dirección y control.

El control interno es un plan de organización, métodos, procedimientos y medidas de coordinación entre los gerentes, funcionarios y todo el personal de una entidad, de forma tal que funcionen coordinadamente con fluidez, seguridad y responsabilidad, que garanticen los objetivos de preservar con la máxima seguridad, el control de los recursos, las operaciones, las políticas administrativas, las normativas económicas y contables, la confiabilidad, la exactitud de las operaciones anotadas en los documentos primarios y registradas por la contabilidad con el fin de coadyuvar a proteger los recursos contra el fraude, desfalcos, irregularidades y el desperdicio de tiempo y dinero.

Por ello, es inobjetable la importancia que reviste los principios de control interno para una gestión transparente y honesta por parte de los gerentes o administradores de las empresas públicas o privadas con respecto a los controles de los recursos económicos, financieros, materiales y humanos.

##### **2.1.2. DEFINICIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO**

Los principios de control interno son indicadores fundamentales que sirven de base para el desarrollo de la estructura de control interno, por lo tanto los procedimientos de comprobación de control interno en cada área de funcionamiento varían en cada empresa.

Los procedimientos de comprobación y control interno varían en cada empresa. Sin embargo, los principios fundamentales de control interno pueden resumirse en los siguientes numerales:

- a. Es necesario establecer responsabilidades
- b. Las operaciones y el registro contable de las mismas tienen que estar separadas.
- c. Es preciso utilizar las pruebas de que se dispongan para comprobar la exactitud de las operaciones efectuada.
- d. Las operaciones comerciales no deben quedar a cargo de una sola persona.
- e. Las tareas de los diferentes puestos de trabajo deben figurar siempre por escrito.
- f. La selección adecuada del personal debe considerarse fundamental.
- g. Los períodos vacacionales no deben ser únicamente al personal de menos responsabilidades, por el contrario, han de disfrutarlos de igual modo las personas de máxima autoridad y responsabilidad.

- h. La vinculación del empleado en la empresa no se consigue únicamente con un sueldo justo y suficiente; son importantes otros aspectos
- i. En los ascensos debe actuarse con justicia y sin favoritismo.
- j. No debe obviarse las ventajas de protección que presta el sistema de contabilidad por partida doble.
- k. Debe crearse un buen sistema de archivo y correspondencia.

### 2.1.3. CLASIFICACIÓN

Los principios de control interno se dividen en tres grandes grupos:

#### 1. Aplicables a la estructura orgánica

La estructura orgánica necesita ser definida con bases firmes, partiendo de una adecuada separación de funciones de carácter incompatible, así como la asignación de responsabilidades y autoridad a cada puesto o persona, para lo cual son aplicables los siguientes principios de control interno:

**a) Responsabilidad delimitada.** Permite fijar con claridad las funciones por las cuales adquiere responsabilidad una unidad administrativa o una persona en particular, es decir, a nivel de unidad administrativa y dentro de esta, el campo de acción de cada empleado o servidor público; definiéndole el nivel de autoridad correspondiente, para que se desenvuelva y cumpla con su responsabilidad en el campo de su competencia.

**b) Separación de funciones de carácter incompatible.** Evita que un mismo empleado, ejecutivo o servidor público ejecute todas las etapas de una operación dentro de un mismo proceso, por lo que se debe separar la autorización, el registro y la custodia dentro de las operaciones administrativas y financieras, según sea el caso, para evitar que se manipulen los datos y se generen riesgos y actos de corrupción. La separación de funciones sustenta, incluso la organización física de la empresa, ya que las actividades afines se concentran y se asignan a una unidad administrativa: Gerencia, Dirección, Departamento, Sección, etc. que en el futuro será la única responsable de ejecutar esas operaciones asignadas, controlar e informar de sus resultados.

**c) Instrucciones por escrito.** Las instrucciones por escrito dictadas por los distintos niveles jerárquicos de la organización que se reflejan en las políticas generales y específicas, así como en los procedimientos para ponerlos en funcionamiento, garantizan que sean entendidas y cumplidas esas instrucciones, por todo empleado, ejecutivo o servidor público, conforme fueron diseñados.

#### 2. Aplicables a los procesos y sistemas

Todos los sistemas, integrados o no, deben ser diseñados tomando en cuenta que el control es para salvaguardar los recursos del que dispone la organización, destinados a la ejecución de sus operaciones; por tanto son aplicables los siguientes principios de control interno:

**a) Aplicación de pruebas continuas de exactitud.** La aplicación de pruebas continuas de exactitud, independientemente de que estén incorporadas a los sistemas integrados o no, permite que los errores cometidos por otros funcionarios sean detectados oportunamente y se tomen medidas para corregirlos y evitarlos. Existen muchos ejemplos de pruebas de exactitud que el

auditor debe estar en condiciones de evaluar, para verificar si las mismas son beneficiosas para el proceso o si contribuyen a complicar el mismo; un ejemplo de ellas es que el sistema arroje la suma de un lote de transacciones ingresadas, que los valores ingresados cuadren con un documento de autorización o solicitud de proceso, dependiendo de cómo está estructurado el control.

**b) Uso de numeración en los documentos.** El uso de numeración consecutiva, para cada uno de los distintos formatos diseñados para el control y registro de las operaciones, sea o no generados por el propio sistema, permite el control necesario sobre la emisión y uso de los mismos; además, sirve de respaldo de la operación, así como para el seguimiento de los resultados de lo ejecutado.

La numeración de un documento es fundamental porque permite que se relacione con otros datos que pueden ayudar a descubrir malos manejos o pagos duplicados; por ejemplo: en un sistema integrado donde existen fondos rotativos, cuya forma de reposición exige que cada fondo detalle sus gastos y luego en la unidad financiera se consolidan los datos para pedir la reposición, existe la posibilidad de que se paguen las mismas facturas con el fondo rotativo pero también que se paguen en la forma normal, sin que el sistema como tal, detecte el número de factura para indicar que esa factura ya fue pagada.

**c) Uso del dinero en efectivo.** Muchas organizaciones aún manejan dinero en efectivo por el uso de fondos de caja chica, lo cual si no existe un buen control, puede convertirse en una fuente de desperdicio constante que a la larga, puede constituirse en una gran estafa. La alta tecnología actual del mercado aplicable a los sistemas integrados permite que los pagos se realicen sin el uso de dinero en efectivo ni chequeras, utilizando los servicios bancarios de redes computacionales que ayudan a ordenar el pago a través de transferencias bancarias, directamente a las cuentas de los beneficiarios, según las necesidades y facilidades del mercado, esto es para empleados y proveedores.

**d) Uso de cuentas de control.** La apertura de los sistemas integrados de contabilidad debe ser lo suficientemente amplia para facilitar el control de los distintos momentos de las operaciones, así como de aquellos datos que, por sus características, no formen parte del sistema en sí; por ejemplo: control de existencias, control de consumo de gasolina, control de mantenimiento y otras operaciones.

Se deben diseñar los registros auxiliares que sean necesarios para controlar e informar al nivel de detalle que la operación requiera; por esto, el contador público debe hacer un análisis de las necesidades de control para armar los procesos, de tal manera que le permita agrupar datos, integrar y consolidar la información según las necesidades de los ejecutivos y demás personas instituciones que necesitan de dicha información.

**e) Depósitos inmediatos e intactos.** Probablemente es el punto donde mayor esfuerzo se ha dedicado, por lo que se ha escrito mucho al respecto, y es de lo que más se preocupan los auditores internos que pierden su tiempo realizando arquezos del efectivo recibido, sea por la venta de productos, o por el cobro a sus clientes. Según la tecnología utilizada actualmente, las recaudaciones pueden ser captadas por entes ajenos al ente beneficiario, quienes informan de la gestión realizada, así como de las transferencias que se han realizado a la cuenta principal de la organización.

**f) Uso mínimo de cuentas bancarias.** La aplicación del concepto de Cuenta Principal, Cuenta Única o cualquier otra denominación, minimiza el uso de cuentas bancarias ya que utilizando la tecnología disponible en el mercado, el pago se puede efectuar a través de transferencias bancarias, sin que se cuente con una chequera.

Sin embargo, en los casos necesarios, su uso debe ser limitado a las cuentas exclusivamente necesarias, para facilitar el control del movimiento y disponibilidad de fondos asignados para las operaciones; el concepto de mínimo, no necesariamente se refiere a una o dos cuentas bancarias; por ejemplo: si se trata de un ente público, que maneja o administra proyectos, el mínimo de cuentas bancarias será tantas cuentas como proyectos existan. Por supuesto que lo recomendable es que sea un número razonable que ayude a que el control sobre el movimiento y disponibilidad de recursos, sea fácil y efectivo.

**g) Uso de dispositivos de seguridad.** En las organizaciones que disponen de equipos informáticos, mecánicos o electrónicos, formando parte de los sistemas de información, deben crearse las medidas de seguridad que garanticen un control adecuado del uso de esos equipos en el proceso de las operaciones, así como para que permitan la posibilidad de comprobación de las operaciones ejecutadas.

Los dispositivos de seguridad dependerán de los sistemas, si son de última tecnología, los mismos paquetes traen incorporados dispositivos que ayudan a darle seguridad a los procesos; por ejemplo: una bitácora que registra las operaciones del día; además puede producir un informe que salga en la pantalla de un supervisor, para que este vea que una clave no autorizada está ingresando a un sector del sistema.

**h) Uso de indicadores de gestión.** Este debe formar parte de los sistemas, para que permitan medir el grado de control integral de las operaciones y su avance tanto físico como financiero, de tal manera que se puedan hacer análisis de la gestión en los distintos sectores y proyectar de mejor manera a la organización, ayudando a reorientar las acciones, en los casos específicos.

Los auditores internos pueden ser una gran ayuda en el establecimiento de estos indicadores, ya que ellos son los que más conocen de las operaciones de todos los sectores, bien podrían aportar con la identificación de los sectores o temas donde se pueden diseñar indicadores para controlar y medir la gestión.

### **3. Aplicables a la administración de personal**

La administración del personal requiere de criterios básicos para fijar técnicamente sus responsabilidades, para lo cual se aplicarán los siguientes principios de control interno:

**a) Selección de personal hábil y capacitado.** La aplicación de este principio permite que cada puesto de trabajo disponga del personal idóneo, seleccionado bajo criterios técnicos que se relacionen con su especialización, el perfil del puesto y su respectiva jerarquía, así como dentro del marco legal correspondiente.

Las unidades administrativas encargadas de esta actividad, deberán coordinar con las unidades solicitantes, para que el proceso de selección sea el



más adecuado a los intereses de la organización, ya que de esto depende la eficiencia que tengan las operaciones.

**b) Capacitación continua.** La aplicación de este principio permitirá que una organización o ente público, disponga de los recursos humanos capacitados para responder a las demandas del mercado, para lo cual la organización deberá programar la capacitación de su personal en los distintos campos y sistemas que funcionen en su interior, para fortalecer el conocimiento y garantizar eficiencia en los servicios que brinda.

**c) Vacaciones y rotación de personal.** Desde el punto de vista humano y social, las vacaciones generan la recuperación de las energías perdidas durante el trabajo, por lo que la aplicación de este principio, es importante para que los trabajadores de los distintos niveles de la organización convivan con armonía.

Las vacaciones y rotación de personal, generan la especialización de otros y motiva el descanso anual de aquellos que hacen uso de este derecho; además permite el descubrimiento de nuevas ideas de trabajo y eventuales malos manejos.

**d) Cauciones (pólizas de seguro).** La aplicación de este principio, está en directa relación al riesgo que representa el trabajador para la organización en el sector que ha sido colocado, especialmente en las áreas que tienen que ver con el manejo y custodia de bienes y valores, donde es prudente promover el uso de cauciones o pólizas de seguros contra siniestros, de tal manera que se eviten pérdidas innecesarias, y se asegure la recuperación del bien. Actualmente existen muchas posibilidades, ya que las compañías de seguros ofrecen paquetes que hacen más baratas las posibilidades de asegurar los riesgos existentes; por otro lado, no olvidemos que las organizaciones, al momento, casi no manejan dinero en efectivo, lo cual reduce los riesgos de pérdida en este espacio.

## 2.2. ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Entre los elementos de control interno que estamos considerando para nuestro estudio, entre otras son las siguientes: **organización, procedimientos, personal o recursos humanos, supervisión y/o monitoreo.**

### 2.2.1. ORGANIZACIÓN

Los elementos del control interno en que interviene la organización son:

**1. DIRECCIÓN O GERENCIA** con objetivos y planes perfectamente definidos, que asuma la responsabilidad de la política general y de las decisiones tomadas en su desarrollo.

Cuando se trata de la planificación existe la necesidad de establecer objetivos y planes perfectamente definidos en todas las áreas de una empresa. Consecuentemente una dirección que no fije objetivos no puede considerarse una dirección efectiva, ya que esta debe mantener comunicación con los objetivos y el personal de la empresa y **cumplimiento de una serie de requisitos, como:**

- Posibles y razonables
- Definidos claramente por escrito
- Necesariamente útiles
- Flexibles
- Comunicados al personal

- Controlables

## 2. COORDINACIÓN Y ESTRUCTURA DE UNA ORGANIZACIÓN SÓLIDA

**La coordinación.** Son Acciones que se adaptan a las obligaciones y necesidades de la empresa a un todo homogéneas y armónicas, que prevé los conflictos propios de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de responsabilidad y autoridad.

**La estructura de una organización adecuada.** Su estructura varía de acuerdo con el tipo de empresa, actividad o giro del negocio, con su tamaño, con el grado en el cual quedan geográficamente divididas sus operaciones, con el número de sucursales o cualquier otro factor que pueden ser peculiares a determinada empresa en particular. Generalmente un **plan satisfactorio** debe **ser simple**, siempre y cuando dicha simplicidad sea ventajosa desde el punto de vista económico; deberá **ser flexible** en tal forma que la expansión, o el cambio de condiciones no rompan o desorganicen el orden existente, y debe presentarse por sí mismo, al establecimiento de líneas claras **de autoridad y responsabilidad**.

Por tanto, se define la estructura de una empresa cuando se determina el campo de acción de todos y cada uno de los componentes de la misma, al mismo tiempo que se establecen las relaciones de unos y otros de una manera determinada.

Los responsables de cada departamento o áreas de la empresa mantienen entre sí relaciones que la naturaleza de las funciones con vista a conseguir los objetivos establecidos, y que los relacione con los demás por el solo hecho de formar parte de la empresa.

Es en ellos donde se manifiesta la eficacia de la estructura, según los conceptos más recientes que hacen hincapié en su aspecto dinámico y tienden a compararla con una red de comunicaciones.

Entre todos los factores determinantes de la estructura de una empresa, el volumen o dimensión de la misma, existen otros factores importantes como:

- La disposición geográfica.
- El mercado de los productos.
- La dependencia económica, técnica o decisoria de otras empresas.
- La homogeneidad de la empresa dentro de un mismo grupo.

En un sentido amplio y general, y sin que el orden determine su importancia, la organización estructural tiene que ver con:

- a) La estructuración en divisiones, departamentos o áreas.
- b) Los límites de supervisión (número de personas que dependen de cada uno de los jefes).
- c) Posición dentro de la estructura (línea, staff.)
- d) La asignación de funciones (división del trabajo en función de la especialización).
- e) Autoridad y responsabilidad.
- f) Creación del departamento de servicios y de imagen institucional o empresarial.

- g) Fijación de las tareas a los servicios internos y externos (funciones, comités, asistencia médica y social, fundaciones).
- h) Centralización o descentralización de los servicios, departamentos.

Siendo la función de coordinación una tarea efectuada por todos los jefes de la empresa, ha de estar integrada en la estructura de la misma. Siendo la coordinación la fase final del siguiente proceso:

- Motivación
- Participación
- Comunicación
- Cooperación
- Coordinación

### **Manuales de organización y procedimientos**

El medio o instrumento utilizado generalmente en las empresas para comunicar la organización, los procedimientos, las normas interiores y los métodos de trabajo a sus empleados es el de los manuales.

#### **a) Para la dirección de la empresa**

- El establecimiento de normas permite a los ejecutivos subalternos tomar decisiones acertadas, sin la necesidad de consultar en cada caso a la Dirección,
- Canaliza el proceso de mando.
- Simplifica la coordinación entre las varias operaciones de la empresa, ya que introduce un método para cada componente del sistema total.
- Promueve el control interno, ya que establece la segregación de funciones y los puntos de control.
- Facilita la revisión de normas y procedimientos.
- Simplifica el entrenamiento de nuevos empleados.

#### **b) Para los empleados, usuarios de los manuales**

- Pueden determinar con facilidad cuáles son sus deberes, funciones y obligaciones.
- Las instrucciones permanentes se encuentran en un conjunto, de fácil referencia.
- Promueve la acción continua y constante reduciendo la duplicidad de esfuerzo y la posibilidad de olvido de alguna actividad.

Los manuales y planes más usados son:

- Manual de organización y funciones (MOF).
- Manual de procedimientos y funciones de control interno.
- Manual de contabilidad.
- Manual del sistema presupuestario.
- Manual de administración del personal.
- Manual de procedimientos administrativos.
- Manual de informática.
- Manual de producción.
- Manual de publicidad.
- Manual de compras (logística).
- Manual de marketing.
- Manual de auditoría interna.

- Plan de contingencias.
- Plan operativo.
- Plan estratégico, Plan de desarrollo empresarial, entre otros

**El contenido de los manuales de organización y funciones** es muy diverso según las empresas, en los que a nuestro juicio, se deben incluir:

- Política de la empresa a largo plazo.
- Objetivos -del ejercicio en curso.
- Organigrama.
- Especificaciones de los puestos.
- Problemas existentes en la organización y solución que se dé a los mismos.
- Uso, utilización, trabajo asignado, periodo de reunión, composición, etc. de los comités existentes.
  - Provisión, descripción y especificación de la estructura futura (organigrama) cuando la empresa haya aumentado su volumen de operaciones a un cierto límite, entre otros.

### **Organigramas**

Es la representación gráfica de la estructura de una empresa o de una parte de la misma.

En resumen, un organigrama eficaz debe tener:

- a)** La división funcional de la empresa entre los diferentes departamentos y servicios existentes.
- b)** Los cargos jerárquicos existentes (líneas de autoridad) y los subordinados de cada jefe así como las relaciones y niveles de mando de estos últimos.
- c)** Las funciones y responsabilidades de cada uno de los jefes y subordinados.

**Ventajas.** Las ventajas principales del uso de los organigramas son las siguientes:

- 1) Permite conocer la posición de cada persona.
- 2) Es la información general de la organización existente a todo el personal ya que mediante este documento conocen la estructura de la empresa.
- 3) Su elaboración requiere de un estudio cuidadoso de las particularidades internas de la estructura de la empresa y, consecuentemente, durante este proceso pueden ponerse al descubierto deficiencias estructurales, tales como:
  - Que una o varias personas dependen de más de un jefe, lo que origina duplicidad de funciones y responsabilidades.
  - Conflictos de asignación de funciones y responsabilidades entre varias personas.
  - Concentración de esfuerzos en unos departamentos insignificante, mientras que otro importante está prácticamente descuidado.
  - Por no disponer de personal suficiente, ciertos ejecutivos tienen excesiva carga de trabajo, mientras otros tienen escaso trabajo.
  - Ciertas facetas del negocio no tienen asignada persona responsable.
  - Ejecutivos importantes efectúan trabajo de detalle que no les corresponde.
  - Falta de coordinación entre divisiones y departamentos.

**3. DIVISIÓN O SEGREGACIÓN DE FUNCIONES.** Que defina claramente la independencia o segregación de las funciones de:

- Operación (Gestión, producción, compras, ventas)
- Custodia (Activos, Caja y tesorería, créditos, cobranzas)
- Registro (Contabilidad, auditoría interna)
- Que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación u actividad.

**4. ASIGNACIÓN DE RESPONSABILIDADES,** que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas.

El principio fundamental en este aspecto consiste en que no se realice transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. Debe, en todo caso existir constancia de esta aprobación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia en que la aprobación claramente pueda entenderse como tácita.

### 2.2.2. PROCEDIMIENTOS

La existencia de control interno no se demuestra solo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en las prácticas mediante procedimientos y funciones que garanticen la solidez de la organización.

**1. Planeación y sistematización.** Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimiento y funciones que tienen por objetivo asegurar el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa, uniformar los procedimientos, reducir errores y abreviar el periodo de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresurada

Por ejemplo, en el aspecto concreto de la contabilidad, la planeación y sistematización exigen al menos un plan de cuentas con su respectivo manual de contabilidad. Un grado más elevado de planeación requiere control presupuestal e implantación de estándares de producción, distribución y servicios.

**2. Registros.** Un buen sistema de control interno y contable debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.

Los libros y registros preparados en forma manual o software contable, mediante el uso de la tecnología, significan que los medios físicos de que se valen las empresas para:

- a) Anotar sus operaciones o transacciones.
- b) Agrupar las transacciones de acuerdo al PCGE.
- c) Elaborar información que se ha de utilizar en diversos fines.

De una manera genérica, se considera que un plan de cuentas para ser efectivo deberá ser racional y completo.

Debe mantenerse una adecuada protección de los registros en todo momento.

## Plan Contable General Empresarial (PCGE)

En nuestro país rige el PCGE que correcta y razonablemente aplicado, sirve de herramienta indispensable para la elaboración de los estados financieros, con la aplicación básica de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Contabilidad y sus interpretaciones, así como de la legislación laboral, tributaria, empresarial y otras normas vigentes en el Perú.

### Características de un buen plan contable

- a) Debe integrar a la contabilidad financiera y a la contabilidad de costos.
- b) Debe incluir todas las cuentas necesarias.
- c) Debe tener debidamente normalizadas todas las cuentas, detallando las transacciones que pueden contabilizarse en cada una de ellas e indicando su significado, coordinación y desarrollo.
- d) Las cuentas contenidas en el plan deben facilitar la elaboración de los estados financieros y demás informes requeridos.

3. **Informes.** Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este sentido, desde luego, no basta la preparación periódica de informes internos, sino un sentido cuidadoso por personas por capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen este aspecto un elemento muy importante del control interno desde la preparación de información financieras mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o las obligaciones por pagar.

Las actividades de producción y distribución pueden vigilarse de cerca, mediante informes periódicos, analíticos y comparativos.

### 2.2.3. RECURSOS HUMANOS O PERSONAL

La eficacia de un sistema de control interno depende básicamente de la calidad del personal empleado de la empresa, ya que es fácilmente comprensible que el mejor de los sistemas puede fallar, aunque sea muy automatizado y aun cuando utilice las más refinadas técnicas que la automatización pone a su alcance, sino se dispone del personal idóneo para llevarlo a cabo.

Por ello, las políticas de personal deben dar énfasis al ingreso de personal calificado en experiencia, habilidad, conocimientos actualizados e integridad, para lograr la mayor eficiencia en sus funciones.

#### Una política de personal adecuada debe consistir en:

- a) Convocatoria y selección cuidadosa del personal antes de su contratación.
- b) Preparación del personal.

- c) Revisión de la actuación personal.
- d) Remuneración acorde con la responsabilidad asumida y con el grado de destreza demostrado.
- e) Vacaciones obligatorias anuales y rotación del personal.
- f) Medidas de seguridad apropiados.
- g) Condiciones de trabajo adecuados.
- h) Exigencia de acatamiento a las normas establecidas (disciplina).

El sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente a cargo de personal idóneo y competente.

Los elementos de esta área que intervienen en el control interno son:

**1. Entrenamiento.** Mientras mejores programas de entrenamiento y capacitación se encuentra en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio. El mayor grado de control interno logrado permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia u desperdicio.

**2. Eficiencia.** Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad. El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante de control interno. Los negocios adoptan algún método para el estudio de tiempo y esfuerzo empleados por el personal que ofrecen al auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas de los costos.

**3. Ética y moralidad.** Es obvio que los principios éticos y la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control. Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben de ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio. El complemento indispensable de la ética y moral del personal como elemento del control interno se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.

**4. Retribución.** Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se preste a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención a cumplir con eficiencia que en hacer planes para defalcarse el negocio. Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y permisos, pensiones y oportunidad que se le brinda para plantear sus necesidades y problemas personales constituyen elementos importantes de control interno.

#### 2.2.4. SUPERVISIÓN Y/O MONITOREO

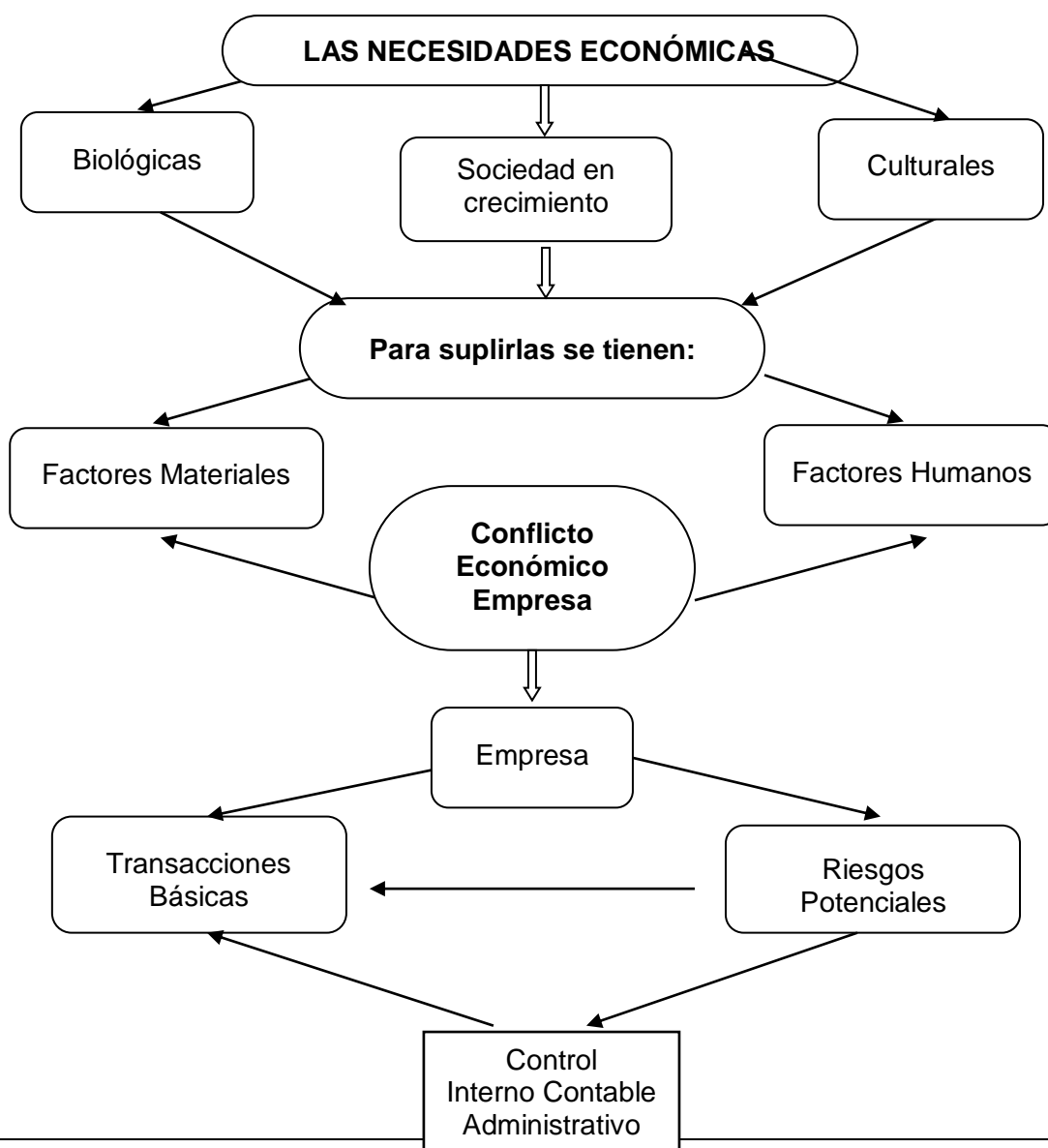
Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo, de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en formas directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

**Los requisitos de un sistema de control interno son los siguientes:**

- a) Los controles deben ser comprensibles.
- b) Los controles han de adaptarse a la forma de organización.
- c) Los controles han de registrar las desviaciones y las evidencias de manera rápida.
- d) Los controles han de ser apropiados.
- e) Los controles han de ser flexibles.
- f) Los controles han de ser económicos;
- g) Los controles han de tender a una acción correctiva.

### 2.3. LA ACTIVIDAD ECONÓMICA, LA EMPRESA Y SUS CONTROLES





### 2.3.1. INTRODUCCIÓN

Es un proceso que lleva a cabo el Consejo de Administración, la dirección y los demás miembros de una entidad, con el objetivo de proporcionar un grado razonable de confianza en la consecución de objetivos en los siguientes ámbitos o categorías: eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera, cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

### 2.3.2. LA EMPRESA

El concepto de empresa está bien definido; sin embargo es necesario analizarla en su contexto para efectos de este curso. La Empresa es una organización, entidad o institución, sea de carácter persona natural o jurídica, pública o privada, lucrativa o no lucrativa que asume la iniciativa, decisión, innovación y riesgo, para coordinar los factores de la producción en la forma más ventajosa para producir, comercializar y/o distribuir bienes y brindar servicios que satisfagan las necesidades humanas.

### 2.3.3. LA ECONOMÍA

La religión, más intensamente y la economía, más extensamente, pues el carácter humano se forma en su trabajo diario, entonces son las dos fuerzas más importantes del mundo.

La economía estudia el mayor de los dramas humanos:

“Los esfuerzos del hombre por conseguir lo necesario para satisfacer el número siempre mayor y más variable de sus necesidades, lo cual jamás logrará, pues el hombre es esclavo de necesidades insaciables e infinitas, mientras que la naturaleza es tacaña con sus limitados recursos”, según J.M. Ferguson.

Este drama cuya magnitud es imprescindible captar, existe en todos los sistemas económicos, sin excepción alguna, sea la economía del mercado o socialista, es decir, en todos los países del mundo.

### 2.3.4. LAS NECESIDADES ECONÓMICAS

Son variadas e insaciables y, en su conjunto, insaciables en el tiempo. Se dividen en 3 grandes grupos:

**a) Necesidades biológicas.** Son aquellas que el hombre necesita básicamente para vivir: alimentos, vestido, vivienda.

**b) Necesidades de una sociedad en crecimiento.** También son básicas, pero se atienden cuando la sociedad ha capitalizado lo suficiente para sufragarlas: la salud, la educación, las comunicaciones.

**c) Necesidades culturales.** Son las creadas por las presiones de la costumbre, la moda y la vanidad humana.

En el presente, el ambiente de consumismo impulsado por la tecnología, ha desarrollado nuevos bienes de consumo, no básicos, siempre crecientes y cambiantes producidos masivamente y promovidos a través de sofisticadas técnicas de mercadeo, creando necesidades culturales que hace apenas de 50 años no existían.

Para satisfacer estas necesidades tenemos recursos o factores de la producción que podemos dividir en dos categorías:

- Los recursos o factores materiales.
- Los recursos o factores humanos.

### 2.3.5. FACTORES MATERIALES Y HUMANOS DE LA PRODUCCIÓN

Entre los factores materiales podemos citar a la tierra y al capital.

i. **La tierra:** Son todos los recursos naturales utilizados en el proceso productivo. Ejemplo: la tierra, forestales, minerales, recursos acuáticos y similares.

ii. **El capital (K):** Son todos los bienes hechos por el hombre para facilitar la producción de otros bienes, como las plantas industriales y equipos de producción y distribución y los inventarios así como la infraestructura de empresas privadas y públicas.

Igualmente, existen otros factores como:

- La formación tecnológica que ayuda a la invención y al desarrollo técnico, que a su vez, aumenta la productividad de bienes y servicios.
- La cobertura informática con base de redes e Internet.
- La formación del capital impone diferir el consumo de bienes para consumirlos posteriormente en mayor cantidad y calidad.
- El dinero no es capital, sino un simple medio de intercambio.
- La mano de obra y el empresario son factores humanos.
- La mano de obra es la utilización física y mental del ser humano en la producción de bienes y servicios.

El **empresario** se considera como un factor importante porque:

b. Asume la iniciativa de coordinar los recursos o factores de la producción para procesar bienes y servicios.

c. Toma las decisiones básicas de las políticas de su empresa.

d. Es un innovador, al introducir nuevos productos, técnicas o formas de organización.

e. Asume el riesgo comercial y el control inherente de la empresa.

### 2.3.6. EL CONFLICTO ECONÓMICO Y LA EMPRESA

Dentro de las actividades empresariales y del ser humano está siempre creciente el número de necesidades por satisfacer, las mismas que están originadas por:

- Aumento de la población.
- El mejoramiento de la calidad de vida.
- La costumbre, la moda y la propaganda masiva.
- El contrabando y la competencia desleal.
- La globalización de la economía.

Esto contrasta con los escasos y limitados recursos de la producción, creando un conflicto que podemos resumir en tres preguntas:

¿Qué bienes y servicios y cuántos?

¿Cómo debemos producir estos bienes y servicios?

¿Para quién debemos producir estos bienes y servicios?

O planteado de otra forma:

¿Cómo distribuiremos los ingresos para que los consumidores potenciales puedan adquirir los bienes y servicios producidos?

Estas tres cuestiones fundamentales son comunes a todas las economías: sea la economía de mercado o la socialista, lo que cambia, es la forma de resolverlas.

En la economía de mercado es la empresa, no el Estado, quien asume la responsabilidad de resolver estos tres planteamientos fundamentales.

La Empresa es una persona natural o jurídica, es pública o privada, lucrativa o no lucrativa, asume la iniciativa, decisión, innovación y riesgo para coordinar los factores de la producción en la forma más ventajosa para producir y/o distribuir bienes y/o servicios que satisfagan las necesidades humanas.

Aunque una empresa produzca bienes de capital para otra empresa, esta producción, en su proceso productivo llegará indefectiblemente al último consumidor, que siempre es un ser humano. (Todo bien o servicio que no contribuya al consumo y beneficio del ser humano es una pérdida social).

### **2.3.7. ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LA EMPRESA**

Toda Empresa lucrativa o no lucrativa realiza actividades económicas y ocurre por:

- Transacciones, al comprar y pagar, vender y cobrar, vender y cobrar bienes y servicios.
- Transferencias, al trasladar internamente dentro de la empresa, bienes y servicios de una persona a otra, de un departamento a otro, de una división a otra.
- Decisiones operativas internas, que originan cambios de políticas, de precios, corrección de errores y similares.
- Decisiones externas dictadas por terceras personas, sin que ocurra intercambio alguno de bienes y servicios como cambios en las leyes y regulaciones fiscales, cambiarias, laborales, normas tributarias, normas industriales y administrativas.
- El tiempo, las depreciaciones y amortizaciones fijadas por las normas.
- Otros actos fuera de control de la empresa. Ejemplo: catástrofes, terremoto, maremotos, guerras, otros.

### **2.3.8. TRANSACCIONES BÁSICAS Y RIESGOS POTENCIALES**

**1. TRANSACCIÓN BÁSICA.** Toda empresa realiza esta clase de actividades básicas:

- a) Sistema de información a través del cual reconoce, calcula, clasifica, registra, resume y reporta sus operaciones.
- b) Vende y compra los bienes y/o servicios.

- c) Contrata mano de obra y la paga.
- d) Compra y vende bienes y/o servicios.
- e) Mantiene control de sus inventarios y de sus costos, así como la estadística de su producción de bienes y/o servicios.
- 2. **RIESGOS POTENCIALES.** Toda actividad básica está sujeta a riesgos potenciales:
  - a) Transacciones, que no están debidamente autorizadas.
  - b) Transacciones contabilizadas, que no son válidas.
  - c) Transacciones realizadas que no están contabilizadas.
  - d) Transacciones que están indebidamente valuadas (mal calculadas).
  - e) Transacciones que están indebidamente clasificadas.
  - f) Transacciones que no están registradas en el periodo que corresponde.
  - g) Transacciones, que están indebidamente anotadas o incorrectamente resumidas en el mayor.

Para prevenir o detectar estos siete riesgos potenciales, la empresa establece los controles administrativos u operativos y contables.

### 2.3.9. CLASES DE CONTROL INTERNO

Los controles no son una invención de los contadores ni de auditores, sino son una necesidad que se manifiesta en toda actividad humana, principalmente en las empresas públicas y privadas. A medida que una entidad crece, la necesidad de control es mayor en progresión geométrica. Ejemplo: Más sencillo sería control de materiales, de efectivos, de activo, de ingresos y gastos de las empresas.

Partiendo de este concepto es preciso destacar dos clases de control interno atendiendo a sus objetivos:

**1. Control interno operacional.** El control interno operacional es que exista un plan de organización adoptado por la empresa, con sus correspondientes procedimientos y métodos operacionales y contables.

El control interno operacional también se denomina, control interno administrativo y establece que la responsabilidad fundamental de la dirección de una empresa es gerencial, con la finalidad de obtener mayores utilidades mayores y en caso de una entidad que no persiga fines lucrativos será para lograr el mejor uso de los recursos en bien de los miembros que la integran.

Esto significa que la administración debe cumplir con los siguientes objetivos:

- Producir con el menor costo posible sin perder la calidad.
- Ampliar su cuota de mercado con técnicas publicitarias eficientes.
- Vender al mejor precio.
- Conocer la demanda de nuevos hábitos y costumbres.
- Mantenerse informado de la situación de la empresa.
- Coordinar sus funciones.
- Mantener una ejecutoria (Demandas judiciales) eficiente, en la demanda y defensa.
- Determinar si la empresa está operando, conforme a las políticas establecidas.

- Asegurarse de que se están logrando los objetivos establecidos de una empresa.

Para lograr y verificar estos objetivos la administración debe establecer lo siguiente:

- ❖ El control del medio ambiente o ambiente de control.
- ❖ 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.

Por lo tanto, la entidad tendrá que desarrollar estrategias y políticas que promuevan la eficacia en todas las actividades de la empresa, tales como: compras, producción, distribución, publicidad, venta e investigación de mercado.

Además para conseguir estos objetivos, la empresa deberá seleccionar, formar y entrenar a su personal rigurosamente, aplicando técnicas necesarias para optimizar todas las tareas necesarias, así como para supervisar y controlar las mismas.

Ejemplo: el estudio de tiempo y movimientos puede conducir a una mejora en la productividad en la mano de obra; la vigilancia de los precios y calidades de la competencia ayudará a mantener precios de venta competitivo; la adquisición de materiales y servicios mediante una gestión de una compra honesta eficiente, contribuirá a reducir costos y una gestión de cobranza rápida y tecnicada puede disminuir la erosión del patrimonio.

**2. El control interno contable.** El control interno contable surge como consecuencia del control administrativo sobre el sistema de información que tienen por objeto verificar la corrección y fiabilidad de la contabilidad. La gerencia necesita conocer las entradas y salidas en términos monetarios con la finalidad de conocer, proyectarse y anticiparse al futuro para toma de decisiones.

El control contable es como un instrumento de control, que tiene las siguientes acciones:

**a)** Que las operaciones se realicen de acuerdo con las autorizaciones generales y específicas de la administración o gerencia.

**b)** Que las operaciones se registren: oportunamente por el importe correcto en las cuentas apropiadas, y en el periodo contable en que se lleve a cabo, con el objeto de permitir la preparación de estados financieros y mantener el control contable de los activos, pasivo, patrimonio, así como de gastos e ingresos.

**c)** Que el acceso de los activos se permitan solo al personal que tiene autorización administrativa.

**d)** Que todo lo contabilizado exista y lo que exista esté contabilizado, investigando cualquier diferencia para adoptar la consecuente y apropiada acción correctiva.

### **2.3.10. OTRAS CLASIFICACIONES DE CONTROL INTERNO**

Asimismo, existen otras clasificaciones de controles que es necesario conocer para su observación y aplicación según las circunstancias.

#### **1. De acuerdo a su naturaleza:**

- a)** De legalidad. De acuerdo a normas legales vigentes.

- b) De conveniencia. Según la necesidad de la dirección o gerencia.
- c) De gestión. Con la finalidad de conocer el resultado de la gestión.
- d) De resultados. Con el fin de conocer sus resultados y aplicar las medidas correspondientes.

Según otros autores tienen el criterio de enfocar como control financiero, control operativo, control contable y control administrativo.

## 2. De acuerdo con el momento o en la oportunidad que se aplica:

a) **Control previo (antes).** Es aquel control que se efectúa antes de que se produzcan las acciones o los hechos que se van a realizar en una empresa, y comprende:

a.1 Disposiciones legales, estatutos y otras normas aplicables según la naturaleza de su género o actividad.

a.2 Los acuerdos del directorio, las normas y disposiciones de la gerencia o de la administración.

a.3 Los manuales de organización y funciones, los planes estratégicos, de contingencia y desarrollo empresarial, el plan de trabajo, manuales de contabilidad y auditoría, el reglamento interno de trabajo, otros.

a.4 Plan de cuentas y su dinámica de aplicación.

b) **Control continuado o continuo.** Es aquel control que se realiza en cada uno de los niveles de dirección y gerencia al momento de efectuar las actividades (Administración Financiera, operativas y económicas).

Comprende los métodos y procedimientos que se realizan en el momento de comprometer los recursos de la empresa con el fin de rodearse de los medios de seguridad necesarios.

c) **Control interno posterior.** Es aquel control que comprende los métodos y procedimientos realizados después de que las decisiones administrativas han surtido sus efectos:

El control interno previo y continuado es potestad inherente a la dirección y gerencia, en cuanto el control interno posterior es ejercido por los auditores internos, externos y entes supervisores de control.

## 3. El control interno por su calidad:

a) **Control interno sólido o fuerte.** Se dice que un sistema de control interno es sólido cuando los métodos y procedimientos adoptados suministran información confiable, así como también aseguran una protección económica y eficiente de los recursos de la empresa, generando un efecto desalentador sobre los empleados a cometer actos fraudulentos.

b) **Control interno adecuado.** Se dice que el control interno es adecuado cuando los procedimientos y métodos adoptados por la gerencia aseguran una información confiable y una protección económica y eficiente de los recursos asignados a la entidad, evitando que los empleados puedan cometer actos de irregularidad, fraudes, desfalcos, otros.

c) **Control interno débil.** El control interno es débil cuando los métodos y procedimientos adoptados en una empresa no permiten generar estados financieros confiables, como tampoco reducir los riesgos y errores involuntarios o voluntarios con propósito de fraude.

#### 4. Control interno por quienes se realizan:

**a) Auditoría interna.** Es un funcionario de la empresa que realiza la evaluación del sistema de control interno en forma permanente de acuerdo a un plan anual de auditoría interna, a la vez asesora permanentemente a la gerencia a fin de evitar las irregularidades, los errores y fraudes. Asimismo, analiza y evalúa los estados financieros y emite su pronunciamiento mediante el informe respectivo.

**b) Auditoría externa.** Es un examen realizado por una sociedad de auditoría o independiente, es ajena a la entidad, evalúa los sistemas de control interno, las áreas administrativas en general y los estados financieros, emitiendo el respectivo dictamen de auditoría.

Por otro lado la sociedad de auditoría externa o auditoría independiente, realizan las evaluaciones de control interno y los estados financieros de conformidad con las disposiciones de los entes reguladores como son la SMV. (Superintendencia del Mercado de Valores) y la SBS (Superintendencia de Banca y Seguros) y la Contraloría General de la República (para las entidades del estado).

#### 5. Control interno por su magnitud:

La aplicación de Control interno puede realizarse en forma parcial o total:

**a) Control interno parcial.** Cuando se realiza solamente una parte de la información financiera o una parte de las diferentes áreas o departamentos de la entidad, por ejemplo, el área de caja, el área de compras, el área de ventas y otros en forma independiente.

**b) Control interno total.** Se dice que el control interno es total cuando la evaluación de control interno se aplica a la entidad en forma total y general, por ejemplo, todo el ambiente de control y todo el estado financiero.

## **TÍTULO III**

### **ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y SUS COMPONENTES**

#### **3.1. COMPRESIÓN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO**

El auditor debe obtener evidencia acerca de la efectividad de los controles internos para:

1. Formarse una opinión sobre las aseveraciones de la gerencia acerca de la efectividad de los controles internos al término de cada período auditado.
2. Evaluar el riesgo de control y la efectividad de los controles de cumplimiento durante el período auditado.

##### **3.1.1. COMPONENTES O ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO**

El control interno consta de **cinco componentes** integrados.

###### **1. ENTORNO DE CONTROL**

El entorno de control es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la que desarrollar el control interno de la organización. El consejo y la alta dirección son quienes marcan el “Tone at the Top”, con respecto a la importancia del control interno y los estándares de conducta esperados dentro de la entidad. La dirección refuerza las expectativas sobre el control interno en los distintos niveles de la organización. El entorno de control incluye la integridad y los valores éticos de la organización; los parámetros que permiten al consejo llevar a cabo sus responsabilidades de supervisión del gobierno corporativo; la estructura organizacional y la asignación de autoridad y responsabilidad; el proceso de atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes; y el rigor aplicado a las medidas de evaluación del desempeño, los esquemas de compensación para incentivar la responsabilidad por los resultados del desempeño. El entorno de control de una organización tiene una influencia muy relevante en el resto de componentes del sistema de control interno.

###### **2. EVALUACIÓN DE RIESGOS**

Cada entidad se enfrenta a una gama diferente de riesgos procedentes de fuentes externas e internas. El riesgo se define como la posibilidad de que un acontecimiento ocurra y afecte negativamente a la consecución de los objetivos. La evaluación del riesgo implica un proceso dinámico e iterativo para identificar y evaluar los riesgos de cara a la consecución de los objetivos. Dichos riesgos deben evaluarse en relación a unos niveles preestablecidos de tolerancia. De este modo, la evaluación de riesgos constituye la base para determinar cómo se gestionarán.

Una condición previa a la evaluación de riesgos es el establecimiento de objetivos asociados a los diferentes niveles de la entidad. La dirección debe definir los objetivos operativos, de información y de cumplimiento, con suficiente claridad y detalle para permitir la identificación y evaluación de los riesgos con



impacto potencial en dichos objetivos. Asimismo, la dirección debe considerar la adecuación de los objetivos para la entidad.

La evaluación de riesgos también requiere que la dirección considere el impacto que puedan tener posibles cambios en el entorno externo y dentro de su propio modelo de negocio, y que puedan provocar que el control interno no resulte efectivo.

### **3. ACTIVIDADES DE CONTROL**

Las actividades de control son las acciones establecidas a través de políticas y procedimientos que contribuyen a garantizar que se lleven a cabo las instrucciones de la dirección para mitigar los riesgos con impacto potencial en los objetivos. Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la entidad, en las diferentes etapas de los procesos de negocio, y en el entorno tecnológico. Según su naturaleza, pueden ser preventivas o de detección y pueden abarcar una amplia gama de actividades manuales y automatizadas, tales como autorizaciones, verificaciones, conciliaciones y revisiones del desempeño empresarial. La segregación de funciones normalmente está integrada en la definición y funcionamiento de las actividades de control. En aquellas áreas en las que no es posible una adecuada segregación de funciones, la dirección debe desarrollar actividades de control alternativas y compensatorias.

### **4. INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN**

La información es necesaria para que la entidad pueda llevar a cabo sus responsabilidades de control interno y soportar el logro de sus objetivos. La dirección necesita información relevante y de calidad, tanto de fuentes internas como externas, para apoyar el funcionamiento de los otros componentes del control interno. La comunicación es el proceso continuo e iterativo de proporcionar, compartir y obtener la información necesaria. La comunicación interna es el medio por el cual la información se difunde a través de toda la organización, que fluye en sentido ascendente, descendente y a todos los niveles de la entidad. Esto hace posible que el personal pueda recibir de la alta dirección un mensaje claro de que las responsabilidades de control deben ser tomadas seriamente. La comunicación externa persigue dos finalidades: comunicar, de fuera hacia el interior de la organización, información externa relevante y proporcionar información interna relevante de dentro hacia fuera, en respuesta a las necesidades y expectativas de grupos de interés externos.

### **5. ACTIVIDADES DE SUPERVISIÓN**

Las evaluaciones continuas, las evaluaciones independientes o una combinación de ambas se utilizan para determinar si cada uno de los cinco componentes del control interno, incluidos los controles para cumplir los principios de cada componente, está presente y funcionan adecuadamente. Las evaluaciones continuas, que están integradas en los procesos de negocio en los diferentes niveles de la entidad, suministran información oportuna. Las evaluaciones independientes, que se ejecutan periódicamente, pueden variar en alcance y frecuencia dependiendo de la evaluación de riesgos, la efectividad de las evaluaciones continuas y otras consideraciones de la dirección. Los resultados

se evalúan comparándolos con los criterios establecidos por los reguladores, otros organismos reconocidos o la dirección y el consejo de administración, y las deficiencias se comunican a la dirección y al consejo, según corresponda.

### 3.1.2. RELACIÓN ENTRE OBJETIVOS Y COMPONENTES

Como se denota, existe una relación directa entre los **objetivos**, que es lo que una entidad se esfuerza por alcanzar, los **componentes**, que representa lo que se necesita para lograr los objetivos y la estructura organizacional de la entidad (las unidades operativas, entidades jurídicas y demás). La relación puede ser representada en forma de cubo.

- Las tres categorías de objetivos operativos, de información y de cumplimiento están representadas por las columnas.
- Los cinco componentes están representados por las filas
- La estructura organizacional de la entidad está representada por la tercera dimensión.

### 3.1.3. COMPONENTES Y PRINCIPIOS

El *Marco* del 2013 establece un total de **diecisiete principios** que representan los conceptos fundamentales asociados a **cada componente**. Dado que estos diecisiete principios proceden directamente de los componentes, una entidad puede alcanzar un control interno efectivo aplicando todos los principios. La totalidad de los principios son **aplicables a los objetivos operativos, de información y de cumplimiento**. A continuación se enumeran los principios que soportan los componentes del control interno.

#### 1. **Entorno de Control.**- Tiene cinco principios

1.1. La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos.

1.2. El consejo de administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno.

1.3 La dirección establece, con la supervisión del consejo, las estructuras, las líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos.

1.4. La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes, en alineación con los objetivos de la organización

1.5. La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos.

#### 2. **Evaluación de Riesgos.**- Tiene cuatro principios

2.6. La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados.

2.7 La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad y los analiza como base sobre la cual determinar cómo se deben gestionar.

2.8. La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos.

2.9. La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.

### 3. Actividades de Control

3.10 La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de los riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos.

3.11 La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de entidad sobre la tecnología para apoyar la consecución de los objetivos.

3.12. La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales del control interno y procedimientos que (levan dichas políticas a la práctica).

### 4. Información y Comunicación

4.13 La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.

4.14 La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.

4.15. La organización se comunica con los grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan al funcionamiento del control interno.

### 5. Actividades de Supervisión

5.16 La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y en funcionamiento.

5.17. La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas, incluyendo la alta dirección y el consejo, según corresponda.

#### 3.1.4. USO DEL CONTROL INTERNO MARCO INTEGRADO

El uso que se le dé a este informe dependerá del papel que desempeñen las distintas **partes interesadas** en el mismo:

1. **El consejo de administración.**- Los miembros del consejo deben analizar con la alta dirección el estado del sistema de control interno de la entidad y efectuar su supervisión, según sea necesario. La alta dirección rinde cuentas por el control interno al consejo de administración, y éste debe establecer las políticas y expectativas sobre cómo deben supervisar los miembros del consejo el control interno. El consejo debe mantenerse informado acerca de los riesgos para la consecución de los objetivos de la entidad, las evaluaciones de las deficiencias de control interno, las medidas adoptadas por la dirección para mitigar dichos riesgos y deficiencias, y cómo la dirección evalúa la efectividad del sistema de control interno de la entidad. El consejo debe desafiar a la dirección y plantear preguntas difíciles, según sea necesario, y buscar las aportaciones de los auditores internos y externos y demás partes relevantes. Los subcomités del

consejo a menudo pueden ayudar al consejo abordando algunas de estas actividades de supervisión.

2. **Alta dirección.-** Debe evaluar el sistema de control interno de la entidad en relación con el *Marco*, centrándose en cómo la organización aplica los diecisiete principios para respaldar los componentes del control interno. Si la dirección ha aplicado la edición de 1992 del *Marco*, primero debe revisar los cambios realizados a esta versión (como se indica en el Apéndice F del *Marco*), y considerar las implicaciones de dichos cambios en el sistema de control interno de la entidad. La dirección podrá considerar la utilización de las *Herramientas Ilustrativas* como parte de esta comparación inicial y como evaluación continua de la efectividad general del sistema de control interno de la entidad.

3. **Otros miembros de la dirección y del personal.** Los directivos y demás personal deben revisar los cambios realizados en esta versión y evaluar las implicaciones de dichos cambios en el sistema de control interno de la entidad. Adicionalmente, deben valorar cómo están llevando a cabo sus responsabilidades en relación al *Marco* e intercambiar ideas con otros profesionales de mayor rango para fortalecer el control interno. Más específicamente, deben considerar cómo afectan los controles existentes a los principios relevantes dentro de los cinco componentes del control interno.

4. **Audidores Internos.-** Deben revisar sus planes de auditoría interna y cómo aplicaban la edición de 1992 del *Marco*. Los auditores internos también deben revisar en detalle los cambios realizados en esta versión y considerar las posibles consecuencias de esos cambios en los planes de auditoría, en las evaluaciones y en cualquier información generada sobre el sistema de control interno de la entidad.

5. **Audidores externos.-** En algunas jurisdicciones, el auditor externo es contratado para auditar o examinar la efectividad del control interno sobre la información financiera del cliente, además de auditar los estados financieros de la entidad. Los auditores pueden evaluar el sistema de control interno de la entidad en relación con este *Marco*, centrándose en cómo la organización ha seleccionado, desarrollado y desplegado los controles que incidan en los principios asociados a los componentes del control interno. Los auditores, al igual que la dirección, pueden utilizar las *Herramientas Ilustrativas* como parte de esta evaluación de la efectividad general del sistema de control interno de la entidad.

6. **Otras organizaciones profesionales.-** Otras organizaciones profesionales que proporcionen orientación sobre las operaciones, información y el cumplimiento pueden valorar sus normas y directrices en relación con este *Marco*. En la medida en que se eliminen divergencias en los conceptos y terminología utilizados, todas las partes saldrán beneficiadas.

**Educadores.-** Basándonos en la premisa de que este *Marco* adquiere una amplia aceptación, sus conceptos y términos deberían estar presentes en los currículos y programas académicos de los centros universitarios.

### 3.1.5. EFECTIVIDAD DEL CONTROL INTERNO

El *Marco* establece los requisitos de un sistema de control interno efectivo. Un sistema efectivo proporciona una seguridad razonable respecto a la consecución de los objetivos de la entidad. Un sistema de control interno efectivo reduce, a un nivel aceptable, el riesgo de no alcanzar un objetivo de la entidad y puede hacer referencia a una, a dos, o a las tres categorías de objetivos. Para ello, es necesario que:

- Cada uno de los cinco componentes y principios relevantes esté presente y en funcionamiento. "Presente" se refiere a la determinación de que los componentes y principios relevantes existen en el diseño e implementación del sistema de control interno para alcanzar los objetivos especificados. "En funcionamiento" se refiere a la determinación de que los componentes y principios relevantes están siendo aplicados en el sistema de control interno para alcanzar los objetivos especificados.

- Los cinco componentes funcionan "de forma integrada". "De forma integrada" se refiere a la determinación de que los cinco componentes reducen colectivamente, a un nivel aceptable, el riesgo de no alcanzar un objetivo. Los componentes no deben ser considerados por separado sino que han de funcionar juntos como un sistema integrado. Los componentes son interdependientes y existe una gran cantidad de interrelaciones y vínculos entre ellos, en particular, en la manera en que los principios interactúan dentro de los componentes y entre los propios componentes.

- Cuando exista una deficiencia grave respecto a la presencia y funcionamiento de un componente o principio relevante, o con respecto al funcionamiento conjunto e integrado de los componentes, la organización no podrá concluir que ha cumplido los requisitos de un sistema de control interno efectivo.

Cuando se determine que el control interno es efectivo, la alta dirección y el consejo de administración tendrán una seguridad razonable de que la organización:

- Consigue llevar a cabo operaciones efectivas y eficientes cuando es poco probable que los eventos externos asociados a los riesgos tengan un impacto relevante en la consecución de los objetivos, o cuando la organización puede prever razonablemente la naturaleza y la duración de dichos acontecimientos externos y mitigar su impacto a un nivel aceptable.

- Entiende en qué medida las operaciones se gestionan con efectividad y eficiencia cuando los eventos externos pueden tener un impacto significativo en la consecución de los objetivos o cuando la organización puede predecir razonablemente la naturaleza y la duración de los acontecimientos externos y mitigar su impacto a un nivel aceptable.

- Prepara informes de conformidad con las reglas, regulaciones y normas aplicables o con objetivos de reporting específicos de la entidad.

- Cumple con las leyes, reglas, regulaciones y normas externas.

El *Marco* requiere la aplicación del criterio profesional a la hora de diseñar, implementar y desarrollar el control interno y evaluar su efectividad. El uso de dicho criterio profesional, dentro de los límites establecidos por las leyes, reglas, regulaciones y normas mejora la capacidad de la dirección para tomar mejores decisiones sobre el control interno, pero no puede garantizar resultados perfectos.

## TÍTULO IV

### NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO PARA LAS ENTIDADES DEL ESTADO

#### 4.1. ANTECEDENTES

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores-INTOSAI, fundada en el año 1953, que reúne entre sus miembros a más de ciento setenta (170) Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), entre ellas la Contraloría General de la República de Perú (CGR), aprobó en el año 1992 las “Directrices para las normas de control interno”. Este documento establece los siguientes lineamientos generales para la formulación de las normas de control interno:

- Se define al control interno como un instrumento de gestión que se utiliza para proporcionar una garantía razonable del cumplimiento de los objetivos establecidos por el titular o funcionario designado.
- Se precisa que la estructura de control interno es el conjunto de los planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud del Dirección, que posee una institución para ofrecer una garantía razonable de que se cumplen los siguientes objetivos:
  - a. Promover las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces así como los productos y servicios con calidad, de acuerdo con la misión de la institución.
  - b. Preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, error y fraude.
  - c. Respetar las leyes, reglamentaciones y directivas de la Dirección, y
  - d. Elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables presentados correcta y oportunamente en los informes.
- Debe formularse y promulgarse una definición amplia de la estructura de control interno de los objetivos a alcanzar y de las normas a seguir en la concepción de tales estructuras.
- La necesidad de hacer una clara distinción entre dichas normas y los procedimientos específicos a ser implantados por cada institución.
- La responsabilidad de la Dirección por la aplicación y vigilancia de los controles internos específicos necesarios para sus operaciones, por ser estos un instrumento de gestión, para los cuales se debe disponer de planes de evaluación periódica.
- La competencia de la EFS en la evaluación de los controles internos existentes en las entidades fiscalizadas.

Asimismo, dos años antes, en 1990 se había publicado el documento “Control Interno – Marco Integrado” (Internal Control – Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión, 1990) elaborado por la Comisión Nacional sobre Información Financiera Fraudulenta - conocida como la Comisión Treadway. Los miembros de dicho grupo fueron: a) el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, b) la Asociación Americana de Profesores de Contabilidad, c) el Instituto de Ejecutivos de Finanzas, d) el Instituto de Auditores Internos, y e) el Instituto de Contadores

Gerenciales. El conjunto de sus representantes adoptó el nombre de Comité de Organismos Patrocinadores-COSO.

El Informe COSO incorporó en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes en el ámbito mundial y actualizó los procesos de diseño, implantación y evaluación del control interno. Define al control interno como un proceso que constituye un medio para lograr un fin, y no un fin en sí mismo. También señala que es ejecutado por personas en cada nivel de una organización y proporciona seguridad razonable para la consecución de los siguientes objetivos: a) eficacia y eficiencia en las operaciones, b) confiabilidad en la información financiera, y c) cumplimiento de las leyes y regulaciones. Este control debe ser construido dentro de la infraestructura de la entidad y debe estar entrelazado con sus actividades de operación.

Se indica que el control interno está compuesto por cinco componentes interrelacionados: 1) ambiente de control, 2) evaluación de riesgos, 3) actividades de control, 4) información y comunicación, y 5) monitoreo (supervisión).

En julio de 1998, la CGR emitió las Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público, aprobadas mediante R. C. N° 072-98-CG del 26 de junio de 1998, con los siguientes objetivos: a) servir de marco de referencia en materia de control interno, b) orientar la formulación de normas específicas para el funcionamiento de los procesos de gestión e información gerencial, c) proteger y conservar los recursos de la entidad, d) controlar la efectividad y eficiencia de las operaciones como parte de los programas y presupuestos autorizados, e) permitir la evaluación posterior de la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones, y f) orientar y unificar la aplicación del control interno en las entidades públicas. Dichas normas tuvieron inicialmente el siguiente contenido:

- Normas generales de control interno.
- Normas de control interno para la administración financiera gubernamental.
- Normas de control interno para el área de abastecimiento y activos fijos.
- Normas de control interno para el área de administración de personal.
- Normas de control interno para sistemas computarizados.
- Normas de control interno para el área de obras públicas.

Estas normas de control interno fueron dejadas sin efecto con la emisión de la Resolución de Contraloría Nro. 320-2006-CG de fecha 03/11/2006., que es la normas de control interno vigente para las entidades del estado.

Luego, la CGR incorporó mediante R.C. N° 123-2000-CG del 23 de junio de 2000 y R.C. N° 155-2005-CG del 30 de marzo de 2005 respectivamente, las normas siguientes:

- Normas de control interno para una cultura de integridad, transparencia y responsabilidad en la función pública.
- Normas de control interno ambiental.

Las dos últimas partes fueron incorporadas en junio del 2000 y marzo del 2005, respectivamente.

En septiembre del 2004, el COSO emite el documento "Gestión de Riesgos Corporativos - Marco Integrado", promoviendo un enfoque amplio e



integral en empresas y organizaciones gubernamentales. Este enfoque amplía los componentes propuestos en el control interno – marco integrado a ocho componentes a saber: 1) ambiente interno, 2) establecimiento de objetivos, 3) identificación de eventos, 4) evaluación de riesgos, 5) respuesta a los riesgos, 6) actividades de control, 7) información y comunicación y 8) supervisión.

Igualmente, en el XVIII INCOSAI, realizado el 2004 en Budapest, se aprobó la “Guía para las Normas de Control Interno del sector público”, que define el control interno como *“un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:*

- Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones
- Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad,
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables,
- Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño”.

Posteriormente, en el mes mayo del 2013, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) publicó la versión actualizada de Internal Control – Integrated Framework (Control interno – Estructura conceptual integrada) o Marco integrado de control interno, este Marco permitirá a las organizaciones desarrollar y mantener, de una manera eficiente y efectiva, sistemas de control interno que puedan aumentar la probabilidad de cumplimiento de los objetivos de la entidad y adaptarse a los cambios de su entorno operativo y de negocio. Asimismo, considera tres objetivos fundamentales y diecisiete principios relevantes, que viene a ser una norma de control interno de amplia aceptación en el mundo y vigente a partir del año 2014.

En el Perú, el marco más reciente para el control gubernamental lo proporciona la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, vigente a partir del 24 de julio de 2002, que establece las normas que regulan el ámbito, organización y atribuciones del Sistema Nacional de Control (SNC) y de la CGR.

Acorde con los nuevos enfoques del control gubernamental, la Ley N° 27785, (artículo 6°), establece que el mismo, “consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes.” Asimismo, dicha norma precisa que “el control gubernamental es interno y externo y su desarrollo constituye un proceso integral y permanente”.

La Ley N° 27785 procura responder a los requerimientos y necesidades del sector público, entendiendo que resulta básica la priorización del control dentro de la administración, para su mejora, Para ello se involucra a las propias

entidades en la cautela del patrimonio público, tal como señala el artículo 7º: “el control interno comprende las acciones de cautela previa, simultánea y de verificación posterior que realiza la entidad sujeta a control, con la finalidad que la gestión de sus recursos, bienes y operaciones se efectúe correcta y eficientemente”.

La CGR de acuerdo a ello, consideró de trascendental importancia la emisión de una ley de control interno que regulara específicamente el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación del sistema de control interno en las entidades del Estado en la Ley N° 28716, Ley de Control Interno de las entidades del Estado, aprobada por el Congreso de la República y publicada el 18 de abril de 2006, con el propósito de cautelar y fortalecer los sistemas administrativos y operativos con acciones y actividades de control previo, simultáneo y posterior, contra los actos y prácticas indebidos o de corrupción, buscando el debido y transparente logro de los fines, objetivos y metas institucionales.

Esta Ley establece en su artículo 10º que corresponde a la CGR, dictar la normativa técnica de control que oriente la efectiva implantación, funcionamiento y evaluación del control interno en las entidades del Estado. Dichas normas constituyen lineamientos, criterios, métodos y disposiciones para la aplicación o regulación del control interno en las principales áreas de la actividad administrativa u operativa de las entidades, incluidas las relativas a la gestión financiera, logística, de personal, de obras, de sistemas computarizados y de valores éticos, entre otras; correspondiendo, a partir de dicho marco normativo, a los titulares de las entidades emitir las normas específicas aplicables a su entidad, de acuerdo a su naturaleza, estructura y funciones.

#### **4.2. BASE LEGAL Y DOCUMENTAL**

Las normas de control interno tienen como base legal y documental la siguiente normativa y documentos internacionales:

- ✓ Ley N° 28716, Ley de Control Interno de las entidades del Estado.
- ✓ Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.
- ✓ Manual de Auditoría Gubernamental, aprobado mediante R.C. N° 152-98-CG
- ✓ Internal Control - Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión, 1992. 2004 y 2013
- ✓ Guía para las normas de control interno del sector público, INTOSAI, 1994.

#### **4.3. CONCEPTO DE LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO**

Las normas de control interno constituyen lineamientos, criterios, métodos y disposiciones para la aplicación y regulación del control interno en las principales áreas de la actividad administrativa u operativa de las entidades, incluidas las relativas a la gestión financiera, logística, de personal, de obras, de sistemas de información y de valores éticos, entre otras. Se dictan con el propósito de promover una administración adecuada de los recursos públicos en las entidades del Estado.

Los titulares, funcionarios y servidores de cada entidad, según su competencia, son responsables de establecer, mantener, revisar y actualizar la estructura de control interno en función a la naturaleza de sus actividades y volumen de operaciones. Asimismo, es obligación de los titulares, la emisión de las normas específicas aplicables a su entidad, de acuerdo con su naturaleza, estructura, funciones y procesos en armonía con lo establecido en el presente documento.

#### **4.4. OBJETIVOS DE LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO**

Las normas de control interno tienen como objetivo propiciar el fortalecimiento de los sistemas de control interno y mejorar la gestión pública, en relación a la protección del patrimonio público y al logro de los objetivos y metas institucionales.

Los objetivos de las normas de control interno son:

- ✓ Servir de marco de referencia en materia de control interno para la emisión de la respectiva normativa institucional, así como para la regulación de los procedimientos administrativos y operativos derivados de la misma.
- ✓ Orientar la formulación de normas específicas para el funcionamiento de los procesos de gestión e información gerencial en las entidades.
- ✓ Orientar y unificar la aplicación del control interno en las entidades.
- ✓

#### **4.5. ÁMBITO DE APLICACIÓN**

Las normas de control interno se aplican a todas las entidades comprendidas en el ámbito de competencia del Sistema Nacional de Control **(SNC)**, bajo la supervisión de los titulares de las entidades y de los jefes responsables de la administración gubernamental o de los funcionarios que hagan sus veces.

En el supuesto que las normas de control interno, no resulten aplicables en determinadas situaciones, corresponderá mencionarse específicamente en el rubro limitaciones el alcance de cada norma. La Contraloría General de la República **(CGR)** establecerá los procedimientos para determinar las excepciones a que hubiere lugar.

Las citadas normas no interfieren con las disposiciones establecidas por la legislación, ni limitan las normas dictadas por los sistemas administrativos, así como otras normas que se encuentren vigentes. La aplicación de estas normas contribuye al fortalecimiento de la estructura de control interno establecida en las entidades.

#### **4.6. EMISIÓN Y ACTUALIZACIÓN**

La CGR, en su calidad de organismo rector del SNC, es la competente para la emisión o modificación de las normas de control interno aplicables a las entidades del sector público sujetas a su ámbito, con el fin que orienten la efectiva implantación, funcionamiento y evaluación del

control interno en las entidades del Estado.

#### **4.7. ESTRUCTURA**

Las normas de control interno tienen la siguiente estructura:

Código: Es la numeración correlativa que se le asigna a cada norma

Título: Es la denominación breve de la norma

Sumilla: Es la parte dispositiva de la norma o el enunciado que debe implementarse en cada entidad

Comentario: Es la explicación sintetizada de la norma que describe aquellos criterios que faciliten su implantación en las entidades públicas.

#### **4.8. CARACTERÍSTICAS**

Las normas de control interno tienen como características principales, ser:

✓ Concordantes con el marco legal vigente, directivas y normas emitidas por los sistemas administrativos, así como con otras disposiciones relacionadas con el control interno.

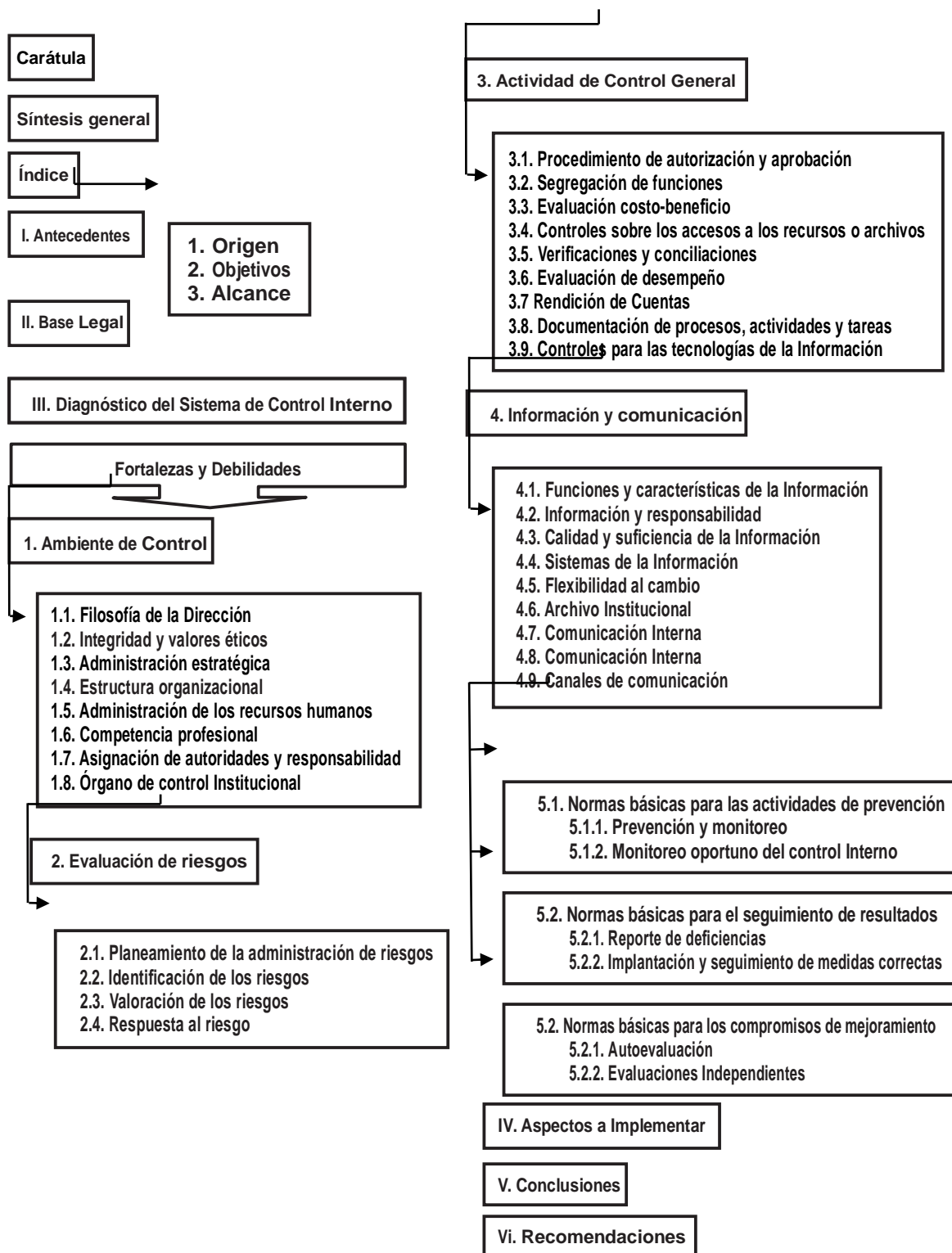
✓ Compatibles con los principios del control interno, principios de administración y las normas de auditoría gubernamental emitidas por la CGR.

✓ Sencillas y claras en su redacción y en la explicación sobre asuntos específicos.

✓ Flexibles, permitiendo su adecuación institucional y actualización periódica, según los avances en la modernización de la administración gubernamental.

A continuación se muestra de forma gráfica la aplicación de estas normas y su contribución al fortalecimiento de la estructura de control interno establecida en las entidades que consta de 37 normas.

## MARCO CONCEPTUAL DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO



Fuente: Contraloría de la Republica - Perú

#### 4.8.1. DEFINICIÓN Y OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO

Es un proceso integral efectuado por el titular, funcionarios y servidores de una entidad, diseñado para enfrentar a los riesgos y para dar seguridad razonable de que, en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- a. Promover la eficiencia, eficacia, transparencia y economía en las operaciones de la entidad, así como la calidad de los servicios públicos que presta.
- b. Cuidar y resguardar los recursos y bienes del Estado contra cualquier forma de pérdida, deterioro, uso indebido y actos ilegales, así como, en general, contra todo hecho irregular o situación perjudicial que pudiera afectarlos.
- c. Cumplir la normatividad aplicable a la entidad y a sus operaciones.
- d. Garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información.
- e. Fomentar e impulsar la práctica de valores institucionales.
- f. Promover el cumplimiento de los funcionarios o servidores públicos de rendir cuentas por los fondos y bienes públicos a su cargo o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

#### 4.8.2. SISTEMA DE CONTROL INTERNO

La Ley N° 28716, Ley de Control Interno de la Entidades del Estado, define como sistema de control interno al conjunto de acciones, actividades, planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo la actitud de las autoridades y el personal, organizados e instituidos en cada entidad del Estado, para la consecución de los objetivos institucionales que procura. Asimismo, la Ley refiere que sus componentes están constituidos por:

- a. El ambiente de control, entendido como el entorno organizacional favorable al ejercicio de prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas para el funcionamiento del control interno y una gestión escrupulosa.
- b. La evaluación de riesgos, que deben identificar, analizar y administrar los factores o eventos que puedan afectar adversamente el cumplimiento de los fines, metas, objetivos, actividades y operaciones institucionales.
- c. Las actividades de control gerencial, que son las políticas y procedimientos de control que imparte el titular o funcionario que se designe, gerencia y los niveles ejecutivos competentes, en relación con las funciones asignadas al personal, con el fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos de la entidad.
- d. Las actividades de prevención y monitoreo, referidas a las acciones que deben ser adoptadas en el desempeño de las funciones asignadas, con el fin de cuidar y asegurar respectivamente, su idoneidad y calidad para la consecución de los objetivos del control interno.
- e. Los sistemas de información y comunicación, a través de los cuales el registro, procesamiento, integración y divulgación de la información, con bases de datos y soluciones informáticas accesibles y modernas, sirva efectivamente para dotar de confiabilidad, transparencia y eficiencia a los procesos de gestión y control interno institucional.

f. El seguimiento de resultados, consistente en la revisión y verificación actualizadas sobre la atención y logros de las medidas de control interno implantadas, incluyendo la implementación de las recomendaciones formuladas en sus informes por los órganos del SNC.

g. Los compromisos de mejoramiento, por cuyo mérito los órganos y personal de la administración institucional efectúan autoevaluaciones para el mejor desarrollo del control interno e informan sobre cualquier desviación deficiencia susceptible de corrección, obligándose a dar cumplimiento a las disposiciones o recomendaciones que se formulen para la mejora u optimización de sus labores.

La Administración y el Órgano de Control Institucional forman parte del sistema de control interno de conformidad con sus respectivos ámbitos de competencia.

#### **4.8.3. ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

La adecuada implantación y funcionamiento sistémico del control interno en las entidades del Estado, exige que la administración institucional prevea y diseñe apropiadamente una debida organización para el efecto, y promueva niveles de ordenamiento, racionalidad y la aplicación de criterios uniformes que contribuyan a una mejor implementación y evaluación integral.

En tal sentido, se considera que son principios aplicables al sistema de control interno: 1) el autocontrol, en cuya virtud todo funcionario y servidor del Estado debe controlar su trabajo, detectar deficiencias o desviaciones y efectuar correctivos para el mejoramiento de sus labores y el logro de los resultados esperados; 2) la autorregulación, como la capacidad institucional para desarrollar las disposiciones, métodos y procedimientos que le permitan cautelar, realizar y asegurar la eficacia, eficiencia, transparencia y legalidad en los resultados de sus procesos, actividades u operaciones, y 3) la autogestión, por la cual compete a cada entidad conducir, planificar, ejecutar, coordinar y evaluar las funciones a su cargo con sujeción a la normativa aplicable y objetivos previstos para su cumplimiento.

La organización sistémica del control interno se diseña y establece institucionalmente teniendo en cuenta las responsabilidades de dirección, administración y supervisión de sus componentes funcionales, para lo cual en su estructura se preverán niveles de control estratégico, operativo y de evaluación.

El enfoque moderno establecido por el COSO, la Guía de INTOSAI y la Ley N° 28716, señala que los componentes de la estructura de control interno se interrelacionan entre sí y comprenden diversos elementos que se integran en el proceso de gestión. Por ello en el presente documento, para fines de la adecuada formalización e implementación de la estructura de control interno en todas las entidades del Estado, se concibe que esta se organice con base en los siguientes cinco componentes:

- a) Ambiente de control
- b) Evaluación de riesgos
- c) Actividades de control gerencial

- d) Información y comunicación
- e) Supervisión, que agrupa a las actividades de prevención y monitoreo, seguimiento de resultados y compromisos de mejoramiento.

Dichos componentes son los reconocidos internacionalmente por las principales organizaciones mundiales especializadas en materia de control interno y, si bien su denominación y elementos conformantes pueden admitir variantes, su utilización facilita la implantación estandarizada de la estructura de control interno en las entidades del Estado, contribuyendo a su ordenada, uniforme e integral evaluación por los órganos de control competentes.

Las actividades de prevención y monitoreo, seguimiento de resultados y compromisos de mejoramiento, previstas en los incisos d), f) y g) del artículo 3º de la Ley 28716, en consonancia con su respectivo contenido, se encuentran incorporadas en el componente supervisión, denominado comúnmente también como seguimiento o monitoreo.

#### **4.8.4. ROLES Y RESPONSABILIDADES**

El control interno es efectuado por diversos niveles jerárquicos. Los funcionarios, auditores internos y personal de menor nivel contribuyen para que el sistema de control interno funcione con eficacia, eficiencia y economía.

El titular, funcionarios y todo el personal de la entidad son responsables de la aplicación y supervisión del control interno, así como en mantener una estructura sólida de control interno que promueva el logro de sus objetivos, así como la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones.

Para contribuir al fortalecimiento del control interno en las entidades, el titular o funcionario que se designe, debe asumir el compromiso de implementar los criterios que se describen a continuación:

- **Apoyo institucional a los controles internos**

El titular, los funcionarios y todo el personal de la entidad deben mostrar y mantener una actitud positiva y de apoyo al funcionamiento adecuado de los controles internos. La actitud es una característica de cada entidad y se refleja en todos los aspectos relativos a su actuación. Su participación y apoyo favorece la existencia de una actitud positiva.

- **Responsabilidad sobre la gestión**

Todo funcionario público tiene el deber de rendir cuenta ante una autoridad superior y ante el público por los fondos o bienes públicos a su cargo o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

- **Clima de confianza en el trabajo**

El titular y los funcionarios deben fomentar un apropiado clima de confianza que asegure el adecuado flujo de información entre los empleados de la entidad. La confianza permite promover una atmósfera laboral propicia para el



funcionamiento de los controles internos, teniendo como base la seguridad y cooperación recíprocas entre las personas así como su integridad y competencia, cuyo entorno retroalimenta el cumplimiento de los deberes y los aspectos de la responsabilidad.

- **Transparencia en la gestión gubernamental**

La transparencia en la gestión de los recursos y bienes del Estado, con arreglo a la normativa respectiva vigente, comprende tanto la obligación de la entidad pública de divulgar información sobre las actividades ejecutadas relacionadas con el cumplimiento de sus fines así como la facultad del público de acceder a tal información, para conocer y evaluar en su integridad, el desempeño y la forma de conducción de la gestión gubernamental.

- **Seguridad razonable sobre el logro de los objetivos del control interno**

La estructura de control interno efectiva proporciona seguridad razonable sobre el logro de los objetivos trazados. El titular o funcionario designado de cada entidad debe identificar los riesgos que implican las operaciones y, estimar sus márgenes aceptables en términos cuantitativos y cualitativos, de acuerdo con las circunstancias.

#### **4.9. NORMA GENERAL DEL CONTROL INTERNO**

##### **4.9.1. NORMA GENERAL PARA COMPONENTE DEL AMBIENTE DE CONTROL**

**El componente ambiente de control define el establecimiento de un entorno organizacional favorable al ejercicio de buenas prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas, para sensibilizar a los miembros de la entidad y generar una cultura de control interno.**

Estas prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas contribuyen al establecimiento y fortalecimiento de políticas y procedimientos de control interno que conducen al logro de los objetivos institucionales y la cultura institucional de control.

El titular, funcionarios y demás miembros de la entidad deben considerar como fundamental la actitud asumida respecto al control interno. La naturaleza de esa actitud fija el clima organizacional y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

**Contenido:**

1. Filosofía de la dirección.
2. Integridad y los valores éticos.
3. Administración estratégica.
4. Estructura organizacional.
5. Administración de recursos humanos.
6. Competencia profesional.
7. Asignación de autoridad y responsabilidades.
8. Órgano de control institucional.

La calidad del ambiente de control es el resultado de la combinación de los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo de estos fortalecerá o debilitará el ambiente y la cultura de control, influyendo también en la calidad del desempeño de la entidad.



Fuente: Escuela Nacional de Control de la Contraloría General de la República.

## NORMAS BÁSICAS PARA EL AMBIENTE DE CONTROL

### 1. Filosofía de la Dirección

La filosofía y estilo de la Dirección comprende la conducta y actitudes que deben caracterizar a la gestión de la entidad con respecto del control interno. Debe tender a establecer un ambiente de confianza positivo y de apoyo hacia el control interno, por medio de una actitud abierta hacia el aprendizaje y las innovaciones, la transparencia en la toma de decisiones, una conducta orientada hacia los valores y la ética, así como una clara determinación hacia la medición objetiva del desempeño, entre otros.

#### Comentarios:

**01** La filosofía de la Dirección refleja una actitud de apoyo permanente hacia el control interno y el logro de sus objetivos, actuando con independencia, competencia y liderazgo, y estableciendo un código de ética y criterios de evaluación del desempeño.

**02** El titular o funcionario designado debe evaluar y supervisar continuamente el funcionamiento adecuado del control interno en la entidad y

transmitir a todos los niveles de la entidad, de manera explícita y permanente, su compromiso con el mismo.

**03** El titular o funcionario designado debe hacer entender al personal la importancia de la responsabilidad de ejercer y ejecutar los controles internos, ya que cada miembro cumple un rol importante dentro de la entidad. También debe lograr que estas sean asumidas con seriedad e incentivar una actitud positiva hacia el control interno.

**04** El titular o funcionario designado debe propiciar un ambiente que motive la propuesta de medidas que contribuyan al perfeccionamiento del control interno y al desarrollo de la cultura de control institucional.

**05** El titular o funcionario designado debe facilitar, promover, reconocer y valorar los aportes del personal estimulando la mejora continua en los procesos de la entidad.

**06** El titular o funcionario designado debe integrar el control interno a todos los procesos, actividades y tareas de la entidad. A este propósito contribuye el ambiente de confianza entre el personal, derivado de la difusión de la información necesaria, la adecuada comunicación y las técnicas de trabajo participativo y en equipo.

**07** El ambiente de confianza incluye la existencia de mecanismos que favorezcan la retroalimentación permanente para la mejora continua. Esto implica que todo asunto que interfiera con el desempeño organizacional, de los procesos, actividades y tareas pueda ser detectado y transmitido oportunamente para su corrección oportuna.

**08** El titular y funcionarios de la entidad, a través de sus actitudes y acciones, deben promover las condiciones necesarias para el establecimiento de un ambiente de confianza.

## **2. Integridad y valores éticos**

La integridad y valores éticos del titular, funcionarios y servidores determinan sus preferencias y juicios de valor, los que se traducen en normas de conducta y estilos de gestión. El titular o funcionario designado y demás empleados deben mantener una actitud de apoyo permanente hacia el control interno con base en la integridad y valores éticos establecidos en la entidad.

### **Comentarios:**

**01** Los principios y valores éticos son fundamentales para el ambiente de control de las entidades. Debido a que estos rigen la conducta de los individuos, sus acciones deben ir más allá del solo cumplimiento de las leyes, decretos, reglamentos y otras disposiciones normativas.

**02** El titular o funcionario designado debe incorporar estos principios y valores como parte de la cultura organizacional, de manera que subsistan a los cambios de las personas que ocupan temporalmente los cargos en una entidad.

También debe contribuir a su fortalecimiento en el marco de la vida institucional y su entorno.

**03** El titular o funcionario designado juega un rol determinante en el establecimiento de una cultura basada en valores, que con su ejemplo, contribuirá a fortalecer el ambiente de control.

**04** La demostración y la persistencia en un comportamiento ético por parte del titular y los funcionarios es de vital importancia para los objetivos del control interno.

### 3. Administración estratégica

Las entidades del Estado requieren la formulación sistemática y positivamente correlacionada con los planes estratégicos y objetivos para su administración y control efectivo, de los cuales se derivan la programación de operaciones y sus metas asociadas, así como su expresión en unidades monetarias del presupuesto anual

#### Comentarios:

**01** Se entiende por administración estratégica al proceso de planificar, con componentes de visión, misión, metas y objetivos estratégicos. En tal sentido, toda entidad debe buscar tender a la elaboración de sus planes estratégicos y operativos gestionándolos. En una entidad sin administración estratégica, el control interno carecería de sus fundamentos más importantes y solo se limitaría a la verificación del cumplimiento de ciertos aspectos formales.

**02** El análisis de la situación y del entorno debe considerar, entre otros elementos de análisis, los resultados alcanzados, las causas que explican los desvíos con respecto de lo programado, la identificación de las demandas actuales y futuras de la ciudadanía.

**03** Los productos de las actividades de formulación, cumplimiento, seguimiento y evaluación deben estar formalizadas en documentos debidamente aprobados y autorizados, con arreglo a la normativa vigente respectiva. El titular o funcionario designado debe difundir estos documentos tanto dentro de la entidad como a la ciudadanía en general.

### 4. Estructura organizacional

El titular o funcionario designado debe desarrollar, aprobar y actualizar la estructura organizativa en el marco de eficiencia y eficacia que mejor contribuya al cumplimiento de sus objetivos y a la consecución de su misión

#### Comentarios:

**01** La determinación la estructura organizativa debe estar precedida de un análisis que permita elegir la que mejor contribuya al logro de los objetivos estratégicos y los objetivos de los planes operativos anuales. Para ello debe analizarse, entre otros: (i) la eficacia de los **procesos operativos**, (ii) la velocidad de respuesta de la entidad frente a **cambios** internos y externos, (iii) la **calidad y**

**naturaleza** de los productos o servicios brindados, (iv) la satisfacción de los clientes, usuarios o ciudadanía, (v) la **identificación** de necesidades y recursos para las operaciones futuras, (vi) las **unidades orgánicas** o áreas existentes, y (vii) los canales de comunicación y coordinación, informales, formales y multidireccionales que contribuyen a los ajustes necesarios de la estructura organizativa.

**02** La determinación de la estructura organizativa debe traducirse en definiciones acerca de normas, procesos de programación de puestos y contratación del personal necesario para cubrir dichos puestos. Con respecto de los recursos materiales debe programarse la adquisición de bienes y contratación de servicios requeridos, así como la estructura de soporte para su administración, incluyendo la programación y administración de los recursos financieros.

**03** Las entidades públicas, de acuerdo con la normativa vigente emitida por los organismos competentes, deben diseñar su estructura orgánica, la misma que no solo debe contener unidades sino también considerar los procesos, operaciones, tipo y grado de autoridad en relación con los niveles jerárquicos, canales y medios de comunicación, así como las instancias de coordinación interna e interinstitucional que resulten apropiadas. El resultado de toda esta labor debe formalizarse en manuales de procesos, de organización y funciones y organigramas.

**04** La dimensión de la estructura organizativa estará en función de la naturaleza, complejidad y extensión de los procesos, actividades y tareas, en concordancia con la misión establecida en su ley de creación.

## **5. Administración de los recursos humanos**

Es necesario que el titular o funcionario designado establezca políticas y procedimientos necesarios para asegurar una apropiada planificación y administración de los recursos humanos de la entidad, de manera que se garantice el desarrollo profesional y asegure la transparencia, eficacia y vocación de servicio a la comunidad.

### **Comentarios:**

**01** La eficacia del funcionamiento de los sistemas de control interno radica en el elemento humano. De allí la importancia del desempeño de cada uno de los miembros de la entidad y de cuán claro comprendan su rol en el cumplimiento de los objetivos. En efecto, la aplicación exitosa de las medidas, mecanismos y procedimientos de control implantados por la administración está sujeta, en gran parte, a la calidad del potencial del recurso humano con que se cuente.

**02** El titular o funcionario designado debe definir políticas y procedimientos adecuados que garanticen la correcta selección, inducción y desarrollo del personal. Las actividades de reclutamiento y contratación, que forman parte de la selección, deben llevarse a cabo de manera ética.

En la inducción deben considerarse actividades de integración del recurso humano en relación con el nuevo puesto tanto en términos generales

como específicos. En el desarrollo de personal se debe considerar la creación de condiciones laborales adecuadas, la promoción de actividades de capacitación y formación que permitan al personal aumentar y perfeccionar sus capacidades y habilidades, la existencia de un sistema de evaluación del desempeño objetivo, rendición de cuentas e incentivos que motiven la adhesión a los valores y controles institucionales.

## **6. Competencia profesional**

El titular o funcionario designado debe reconocer como elemento esencial la competencia profesional del personal, acorde con las funciones y responsabilidades asignadas en las entidades del Estado.

### **Comentarios:**

**01** La competencia incluye el conocimiento, capacidades y habilidades necesarias para ayudar a asegurar una actuación ética, ordenada, económica, eficaz y eficiente, al igual que un buen entendimiento de las responsabilidades individuales relacionadas con el control interno.

**02** El titular o funcionario designado debe especificar, en los requerimientos de personal, el nivel de competencia requerido para los distintos niveles y puestos de la entidad, así como para las distintas tareas requeridas por los procesos que desarrolla la entidad.

**03** El titular, funcionarios y demás servidores de la entidad deben mantener el nivel de competencia que les permita entender la importancia del desarrollo, implantación y mantenimiento de un buen control interno, y practicar sus deberes para poder alcanzar los objetivos de este y la misión de la entidad.

## **7. Asignación de autoridad y responsabilidad**

Es necesario asignar claramente al personal sus deberes y responsabilidades, así como establecer relaciones de información, niveles y reglas de autorización, así como los límites de su autoridad.

### **Comentarios:**

**01** El titular o funcionario designado debe tomar las acciones necesarias para garantizar que el personal que labora en la entidad tome conocimiento de las funciones y autoridad asignadas al cargo que ocupan. Los funcionarios y servidores públicos tienen la responsabilidad de mantenerse actualizados en sus deberes y responsabilidades demostrando preocupación e interés en el desempeño de su labor.

**02** La asignación de autoridad y responsabilidad debe estar definida y contenida en los documentos normativos de la entidad, los cuales deben ser de conocimiento del personal en general.

**03** Todo el personal que labora en las entidades del Estado debe asumir sus responsabilidades en relación con las funciones y autoridad asignadas al

cargo que ocupa. En este sentido, cada funcionario o servidor público es responsable de sus actos y debe rendir cuenta de los mismos.

**04** El titular o funcionario designado debe establecer los límites para la delegación de autoridad hacia niveles operativos de los procesos y actividades propias de la entidad, en la medida en que esta favorezca el cumplimiento de sus objetivos.

**05** Toda delegación incluye la necesidad de autorizar y aprobar, cuando sea necesario, los resultados obtenidos como producto de la autoridad asignada.

**06** Es necesario considerar que la delegación de autoridad no exime a los funcionarios y servidores públicos de la responsabilidad conferida como consecuencia de dicha delegación. Es decir, la autoridad se delega, en tanto que la responsabilidad se comparte.

## **8. Órgano de Control Institucional**

La existencia de actividades de control interno a cargo de la correspondiente unidad orgánica especializada denominada Órgano de Control Institucional, que debe estar debidamente implementada, contribuye de manera significativa al buen ambiente de control.

### **Comentarios:**

**01** Los Órganos de Control Institucional realizan sus funciones de control gubernamental con arreglo a la normativa del SNC y sujetos a la supervisión de la CGR.

**02** Los productos generados por el Órgano de Control Institucional no deben limitarse a evaluar los procesos de control vigentes, sino que deben extenderse a la identificación de necesidades u oportunidades de mejora en los demás procesos de la entidad, tales como aquellos relacionados con la confiabilidad de los registros y estados financieros, la calidad de los productos y servicios y la eficiencia de las operaciones, entre otros.

**03** Cualquiera sea la conformación de los equipos de trabajo responsables de la evaluación del control interno, deben integrarse con miembros de comprobada competencia e idoneidad profesional.

### **4.9.2. NORMA GENERAL PARA EL COMPONENTE EVALUACIÓN DE RIESGOS**

El componente evaluación de riesgos abarca el proceso de identificación y análisis de los riesgos a los que está expuesta la entidad para el logro de sus objetivos y la elaboración de una respuesta apropiada a los mismos. La evaluación de riesgos es parte del proceso de administración de riesgos, e incluye: planeamiento, identificación, valoración o análisis, manejo o respuesta y el monitoreo de los riesgos de la entidad.

La administración de riesgos es un proceso que debe ser ejecutado en todas las entidades. El titular o funcionario designado debe asignar la

responsabilidad de su ejecución a un área o unidad orgánica de la entidad. Asimismo, el titular o funcionario designado y el área o unidad orgánica designada deben definir la metodología, estrategias, tácticas y procedimientos para el proceso de administración de riesgos. Adicionalmente, ello no exime a que las demás áreas o unidades orgánicas, de acuerdo con la metodología, estrategias, tácticas y procedimientos definidos, deban identificar los eventos potenciales que pudieran afectar la adecuada ejecución de sus procesos, así como el logro de sus objetivos y los de la entidad, con el propósito de mantenerlos dentro de margen de tolerancia que permita proporcionar seguridad razonable sobre su cumplimiento.

A través de la identificación y la valoración de los riesgos se puede evaluar la vulnerabilidad del sistema, identificando el grado en que el control vigente maneja los riesgos. Para lograr esto, se debe adquirir un conocimiento de la entidad, de manera que se logre identificar los procesos y puntos críticos, así como los eventos que pueden afectar las actividades de la entidad.

Dado que las condiciones gubernamentales, económicas, tecnológicas, regulatorias y operacionales están en constante cambio, la administración de los riesgos debe ser un proceso continuo.

Establecer los objetivos institucionales es una condición previa para la evaluación de riesgos. Los objetivos deben estar definidos antes que el titular o funcionario designado comience a identificar los riesgos que pueden afectar el logro de las metas y antes de ejecutar las acciones para administrarlos. Estos se fijan en el nivel estratégico, táctico y operativo de la entidad, que se asocian a decisiones de largo, mediano y corto plazo respectivamente.

Se debe poner en marcha un proceso de evaluación de riesgos donde previamente se encuentren definidos de forma adecuada las metas de la entidad, así como los métodos, técnicas y herramientas que se usarán para el proceso de administración de riesgos y el tipo de informes, documentos y comunicaciones que se deben generar e intercambiar.

También deben establecerse los roles, responsabilidades y el ambiente laboral para una efectiva administración de riesgos. Esto significa que se debe contar con personal competente para identificar y valorar los riesgos potenciales.

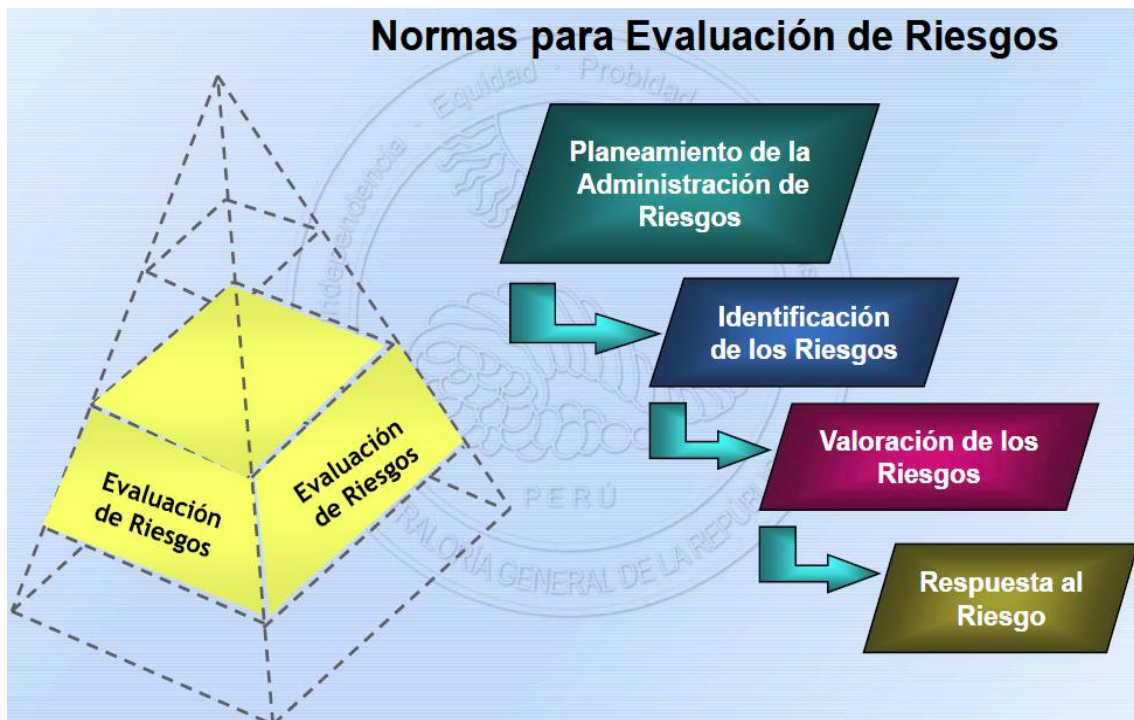
El control interno solo puede dar una seguridad razonable de que los objetivos de una entidad sean cumplidos. La evaluación del riesgo es un componente del control interno y juega un rol esencial en la selección de las actividades apropiadas de control que se deben llevar a cabo.

La administración de riesgos debe formar parte de la cultura de una entidad. Debe estar incorporada en la filosofía, prácticas y procesos de negocio de la entidad, más que ser vista o practicada como una actividad separada. Cuando esto se logra, todos en la entidad pasan a estar involucrados en la administración de riesgos.



## Contenido

1. Planeamiento de la gestión de riesgos
2. Identificación de los riesgos
3. Valoración de los riesgos
4. Respuesta al riesgo.



Fuente: Escuela Nacional de Control de la Contraloría General de la República

## NORMAS BÁSICAS PARA LA EVALUACIÓN DE RIESGOS

### 1. Planeamiento de la administración de riesgos

Es el proceso de desarrollar y documentar una estrategia clara, organizada e interactiva para identificar y valorar los riesgos que puedan impactar en una entidad impidiendo el logro de los objetivos. Se deben desarrollar planes, métodos de respuesta y monitoreo de cambios, así como un programa para la obtención de los recursos necesarios para definir acciones en respuesta a riesgos.

#### Comentarios:

**01** Un evento es un incidente o acontecimiento derivado de fuentes internas o externas que afecta a la implementación de la estrategia o la consecución de objetivos. Los eventos pueden tener un impacto positivo, negativo o de ambos tipos a la vez. Cuando el impacto es positivo se le conoce como oportunidad, en tanto que si es negativo se le conoce como riesgo.

**02** El riesgo se define como la posibilidad de que un evento ocurra y afecte de manera adversa el logro de los objetivos de la entidad, impidiendo la creación de valor o erosionando el valor existente. El riesgo combina la probabilidad de que ocurra un evento negativo con cuánto daño causaría (impacto).

**03** El planeamiento de la administración de riesgos es un proceso continuo. Incluye actividades de identificación, análisis o valoración, manejo o respuesta y monitoreo y documentación de los riesgos.

**04** En el planeamiento de los riesgos se desarrolla una estrategia de gestión, que incluye su proceso e implementación. Se establecen objetivos y metas, asignando responsabilidades para áreas específicas, identificando conocimientos técnicos adicionales necesarios, describiendo el proceso de evaluación de riesgos y las áreas a considerar, detallando indicadores de riesgos, delineando procedimientos para las estrategias del manejo, estableciendo métricas para el monitoreo y definiendo los reportes, documentos y las comunicaciones necesarios.

**05** El planeamiento de la administración de riesgos puede ser específico en algunas áreas, como en la asignación de responsabilidades y en la definición del entrenamiento necesario que el personal debe tener para un mejor manejo y monitoreo de los riesgos, entre otros.

**06** La administración apropiada de los riesgos tiende a reducir la probabilidad de la ocurrencia y del impacto negativo de estos y muestra a la entidad cómo debe ir adaptándose a los cambios.

## **2. Identificación de los riesgos**

En la identificación de los riesgos se tipifican todos los riesgos que pueden afectar el logro de los objetivos de la entidad debido a factores externos o internos. Los factores externos incluyen factores económicos, medioambientales, políticos, sociales y tecnológicos. Los factores internos reflejan las selecciones que realiza la administración e incluyen la infraestructura, personal, procesos y tecnología.

### **Comentarios:**

**01** La metodología de identificación de riesgos de una entidad puede comprender una combinación de técnicas vinculadas con herramientas de apoyo. Las técnicas de identificación de riesgos, deben tomar como base eventos y tendencias pasados así como técnicas de prospectiva en general.

**02** Es útil agrupar en categorías los riesgos potenciales mediante la acumulación de los eventos que ocurren en una entidad en los procesos claves (estratégicos y operativos), en las actividades críticas, en las fuentes de información, en los ciclos de vida de diferentes procesos, en juicios de expertos, por contexto, entre otros. El titular y funcionarios deben desarrollar un entendimiento de las interrelaciones que existen entre los riesgos, no solo consiguiendo información detallada como base para su valoración, sino también realizando ejercicios de prospectiva, de manera que se vea plasmado en su gestión.

**03** El proceso de identificación de riesgos debe tener como entradas tanto la experiencia de la entidad en materia de impactos derivados de hechos ocurridos como futuros.

**04** La técnica denominada Juicio de Expertos no solo es aplicable a la identificación de riesgos, sino también a la ejecución de pronósticos y a la toma

de decisiones. Las más usadas son el método Delphi y la técnica del Grupo Nominal.

**05** Se debe identificar los eventos externos e internos que afectan o puedan afectar a la entidad. Dichos eventos, si ocurren, tienen un impacto positivo, negativo o una combinación de ambos. Por lo tanto, los eventos con signo negativo representan riesgos y requieren de evaluación y respuesta por parte del órgano competente de la entidad. De otro lado, los eventos con signo positivo representan oportunidades y compensan los impactos negativos de los riesgos. En términos generales, una fuente de identificación son los análisis de fortalezas-oportunidades-debilidades-amenazas que realizan las entidades como parte del proceso de planeamiento estratégico, en tanto estos hayan sido correctamente elaborados.

### **3. Valoración de los riesgos**

El análisis o valoración del riesgo le permite a la entidad considerar cómo los riesgos potenciales pueden afectar el logro de sus objetivos. Se inicia con un estudio detallado de los temas puntuales sobre riesgos que se hayan decidido evaluar. El propósito es obtener la suficiente información acerca de las situaciones de riesgo para estimar su probabilidad de ocurrencia, tiempo, respuesta y consecuencias.

#### **Comentarios:**

**01** La administración debe valorar los riesgos a partir de dos perspectivas: probabilidad e impacto. Probabilidad representa la posibilidad de ocurrencia, mientras que el impacto representa el efecto debido a su ocurrencia. Estos estimados se determinan usando tantos datos de eventos pasados observados, los cuales pueden proveer una base objetiva en comparación con los estimados subjetivos, como técnicas prospectivas.

**02** La metodología de análisis o valoración del riesgo de una entidad debe normalmente comprender una combinación de técnicas cualitativas y cuantitativas. Las técnicas cualitativas consisten en la evaluación de la prioridad de los riesgos identificados usando como criterios la probabilidad de ocurrencia, el impacto de la materialización de los riesgos sobre los objetivos, además de otros factores tales como la tolerancia al riesgo y costos, entre otros. La administración a menudo usa técnicas cualitativas de valoración cuando los riesgos no son cuantificables o cuando el uso de datos no son verificables. Las técnicas cuantitativas son usadas para analizar numéricamente el efecto de los riesgos identificados en los objetivos. La selección de las técnicas debe reflejar el nivel de precisión requerido y la cultura de la unidad de negocios.

**03** La administración debe usar métricas de desempeño para determinar en qué medida se están logrando los objetivos. Puede ser útil usar la misma unidad de medida cuando se considera el impacto potencial de un riesgo para el logro de un objetivo específico. La entidad puede valorar la manera cómo los riesgos se correlacionan positivamente, combinan e interactúan para crear probabilidades o impactos significativamente diferentes. Si bien el impacto individual puede ser bajo, una correlación positiva de estos puede tener impacto mayor. Cuando los

riesgos no están positivamente correlacionados, la administración los valora individualmente; cuando es probable que estos ocurran en múltiples unidades de negocio, la gestión puede valorarlos y agruparlos en categorías comunes.

Usualmente existe un rango de resultados posibles que se asocian con un riesgo, y la gestión los considera como base para desarrollar una respuesta.

**04** Se debe estimar la frecuencia con que se presentarán los riesgos identificados, cuantificar la probable pérdida que pueden ocasionar y calcular el impacto que pueden tener en la satisfacción de los usuarios del servicio. De este análisis, se derivarán los objetivos específicos de control y las actividades asociadas para minimizar los efectos de los riesgos identificados como relevantes.

**05** Los métodos utilizados para determinar la importancia relativa de los riesgos pueden ser diversos, debiendo considerar al menos una estimación de su frecuencia, probabilidad de ocurrencia y una cuantificación de los efectos resultantes o impacto.

#### **4. Respuesta al riesgo**

La administración identifica las opciones de respuesta al riesgo considerando la probabilidad y el impacto en relación con la tolerancia al riesgo y su relación costo-beneficio. La consideración del manejo del riesgo y la selección e implementación de una respuesta son parte integral de la administración de los riesgos.

##### **Comentarios:**

**01** Una parte crítica de esta etapa es la estrategia de respuesta a los riesgos. Este proceso consiste en la selección de la opción más apropiada en su manejo (evitarlos, reducirlos, compartirlos y aceptarlos) y su debida implementación (a menudo aquellos con niveles de medio y alto riesgo).

**02** Las respuestas al riesgo son evitar, reducir, compartir y aceptar. Evitar el riesgo implica el prevenir las actividades que los originan. La reducción incluye los métodos y técnicas específicas para lidiar con ellos, identificándolos y proveyendo una acción para la reducción de su probabilidad e impacto. El compartirlo reduce la probabilidad o el impacto mediante la transferencia u otra manera de compartir una parte del riesgo. La aceptación no realiza acción alguna para afectar la probabilidad o el impacto. Como parte de la administración de riesgos, la entidad considera para cada riesgo significativo las respuestas potenciales a partir del rango de respuestas. Esto da profundidad suficiente para seleccionar la respuesta y modificar su "status quo".

**03** La administración de la entidad considera el riesgo como un todo y puede asumir un enfoque mediante el cual el responsable de cada unidad desarrolla una valoración compuesta de los riesgos y de las respuestas para esa unidad. Este punto de vista refleja el perfil de la unidad en relación con sus objetivos y sus tolerancias al riesgo.

**04** La administración, luego de seleccionar una respuesta, vuelve a medir el riesgo sobre una base residual. Asimismo, debe reconocer que siempre existirá

algún nivel de riesgo residual no solo porque los recursos son limitados, sino también por causa de la incertidumbre futura inherente y las limitaciones propias de todas las actividades.

#### **4.9.3. NORMA GENERAL PARA EL COMPONENTE ACTIVIDADES DE CONTROL GERENCIAL**

**El componente actividades de control gerencial comprende políticas y procedimientos establecidos para asegurar que se están llevando a cabo las acciones necesarias en la administración de los riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad, contribuyendo a asegurar el cumplimiento de estos.**

El titular o funcionario designado debe establecer una política de control que se traduzca en un conjunto de procedimientos documentados que permitan ejercer las actividades de control.

Los procedimientos son el conjunto de especificaciones, relaciones y ordenamiento sistémico de las tareas requeridas para cumplir con las actividades y procesos de la entidad. Los procedimientos establecen los métodos para realizar las tareas y la asignación de responsabilidad y autoridad en la ejecución de las actividades.

Las actividades de control gerencial tienen como propósito posibilitar una adecuada respuesta a los riesgos de acuerdo con los planes establecidos para evitar, reducir, compartir y aceptar los riesgos identificados que puedan afectar el logro de los objetivos de la entidad. Con este propósito, las actividades de control deben enfocarse hacia la administración de aquellos riesgos que puedan causar perjuicios a la entidad.

Las actividades de control gerencial se dan en todos los procesos, operaciones, niveles y funciones de la entidad. Incluyen un rango de actividades de control de detección y prevención tan diversas como: procedimientos de aprobación y autorización, verificaciones, controles sobre el acceso a recursos y archivos, conciliaciones, revisión del desempeño de operaciones, segregación de responsabilidades, revisión de procesos y supervisión.

Para ser eficaces, las actividades de control gerencial deben ser adecuadas, funcionar consistentemente de acuerdo con un plan y contar con un análisis de costo-beneficio.

Asimismo, deben ser razonables, entendibles y estar relacionadas directamente con los objetivos de la entidad.

##### **Contenido**

1. Procedimientos de autorización y aprobación
2. Segregación de funciones
3. Evaluación costo-beneficio
4. Controles sobre el acceso a los recursos o archivos
5. Verificaciones y conciliaciones

6. Evaluación de desempeño
7. Rendición de cuentas
8. Revisión de procesos, actividades y tareas
9. Controles para las Tecnologías de la Información y Comunicaciones (TIC).



## NORMAS BÁSICAS PARA LAS ACTIVIDADES DE CONTROL GERENCIAL

### 1. Procedimientos de autorización y aprobación

La responsabilidad por cada proceso, actividad o tarea organizacional debe ser claramente definida, específicamente asignada y formalmente comunicada al funcionario respectivo. La ejecución de los procesos, actividades, o tareas debe contar con la autorización y aprobación de los funcionarios con el rango de autoridad respectivo.

#### Comentarios:

**01** La autorización para la ejecución de procesos, actividades o tareas debe ser realizada solo por personas que tengan el rango de autoridad competente. Las instrucciones que se imparten a todos los funcionarios de la institución deben darse principalmente por escrito u otro medio susceptible de ser verificado y formalmente establecido. La autorización es el principal medio para asegurar que las actividades válidas sean ejecutadas según las intenciones del titular o funcionario designado. Los procedimientos de autorización deben estar documentados y ser claramente comunicados a los funcionarios y servidores

públicos. Asimismo, deben incluir condiciones y términos, de tal manera que los empleados actúen en concordancia con dichos términos y dentro de las limitaciones establecidas por el titular o funcionario designado o normativa respectiva.

**02** La aprobación consiste en el acto de dar conformidad o calificar positivamente, por escrito u otro medio susceptible de ser verificado y formalmente establecido, los resultados de los procesos, actividades o tareas con el propósito que estos puedan ser emitidos como productos finales o ser usados como entradas en otros procesos. Los procedimientos de aprobación deben estar documentados y ser claramente comunicados a los funcionarios y servidores públicos.

## **2. Segregación de funciones**

La segregación de funciones en los cargos o equipos de trabajo debe contribuir a reducir los riesgos de error o fraude en los procesos, actividades o tareas.

Es decir, un solo cargo o equipo de trabajo no debe tener el control de todas las etapas clave en un proceso, actividad o tarea.

### **Comentarios:**

**01** Las funciones deben establecerse sistemáticamente a un cierto número de cargos para asegurar la existencia de revisiones efectivas. Las funciones asignadas deben incluir autorización, procesamiento, revisión, control, custodia, registro de operaciones y archivo de la documentación.

**02** La segregación de funciones debe estar asignada en función de la naturaleza y volumen de operaciones de la entidad.

**03** La rotación de funcionarios o servidores públicos puede ayudar a evitar la colusión ya que impide que una persona sea responsable de aspectos claves por un excesivo período de tiempo.

## **3. Evaluación costo-beneficio**

El diseño e implementación de cualquier actividad o procedimiento de control deben ser precedidos por una evaluación de costo-beneficio considerando como criterios la factibilidad y la conveniencia en relación con el logro de los objetivos, entre otros.

### **Comentarios:**

**01** Debe considerarse como premisa básica que el costo de establecer un control no supere el beneficio de él se pueda obtener. Para ello la evaluación de los controles debe hacerse a través de dos criterios: factibilidad y conveniencia.

**02** La factibilidad tiene que ver con la capacidad de la entidad de implantar y aplicar el control eficazmente, lo que está determinado, fundamentalmente, por su disponibilidad de recursos, incluyendo personal con capacidad para ejecutar

los procedimientos y medidas del caso y obtener los objetivos de control pretendidos.

**03** La conveniencia se relaciona con los beneficios esperados en comparación con los recursos invertidos, y con la necesidad de que los controles se acoplen de manera natural a los procesos, actividades y tareas de los empleados y se conviertan en parte de ellos.

**04** Revisar y actualizar periódicamente los controles existentes de manera que satisfagan los criterios de factibilidad y conveniencia.

#### **4. Controles sobre el acceso a los recursos o archivos**

El acceso a los recursos o archivos debe limitarse al personal autorizado que sea responsable por la utilización o custodia de los mismos. La responsabilidad en cuanto a la utilización y custodia debe evidenciarse a través del registro en recibos, inventarios o cualquier otro documento o medio que permita llevar un control efectivo sobre los recursos o archivos.

##### **Comentarios:**

**01** El acceso a los recursos y archivos se da de dos maneras: 1) autorización para uso y 2) autorización de custodia.

**02** La restricción de acceso a los recursos reduce el riesgo de la utilización no autorizada o pérdida. El grado de restricción depende de la vulnerabilidad de los recursos y el riesgo percibido de pérdida o utilización indebida. Asimismo, deben evaluarse periódicamente estos riesgos. Por otro lado, para determinar la vulnerabilidad de un recurso se debe considerar su costo, portabilidad y posibilidad de cambio.

#### **5. Verificaciones y conciliaciones**

Los procesos, actividades o tareas significativos deben ser verificados antes y después de realizarse, así como también deben ser finalmente registrados y clasificados para su revisión posterior.

##### **Comentarios:**

**01** Las verificaciones y conciliaciones de los registros contra las fuentes respectivas deben realizarse periódicamente para determinar y enmendar cualquier error u omisión que se haya cometido en el procesamiento de los datos.

**02** Deben realizarse verificaciones y conciliaciones entre los registros de una misma unidad, entre estos y los de distintas unidades, así como contra los registros generales de la institución y los de terceros ajenos a esta, con la finalidad de establecer la veracidad de la información contenida en los mismos. Dichos registros están referidos a la información operativa, financiera, administrativa y estratégica propia de la institución.

#### **6. Evaluación de desempeño**



Se debe efectuar una evaluación permanente de la gestión tomando como base regular los planes organizacionales y las disposiciones normativas vigentes, para prevenir y corregir cualquier eventual deficiencia o irregularidad que afecte los principios de eficiencia, eficacia, economía y legalidad aplicables.

### **Comentarios:**

**01** La administración, independientemente del nivel jerárquico o funcional, debe vigilar y evaluar la ejecución de los procesos, actividades, tareas y operaciones, asegurándose que se observen los requisitos aplicables (jurídicos, técnicos y administrativos; de origen interno y externo) para prevenir o corregir desviaciones. Durante la evaluación del desempeño, los indicadores establecidos en los planes estratégicos y operativos deben aplicarse como puntos de referencia.

**02** La evaluación del desempeño permite generar conciencia sobre los objetivos y beneficios derivados del logro de los resultados organizacionales, tanto dentro de la institución como hacia la colectividad. Asimismo, la retroalimentación obtenida con respecto al cumplimiento de los planes permite conocer si es necesario modificarlos. Esto último con el objetivo de fortalecer a la entidad y enfrentar cualquier riesgo existente, así como prever cualquier otro que pueda presentarse en el futuro.

**03** La evaluación de desempeño de la gestión debe constituir una herramienta necesaria que requiere ser formalizada a través de regulaciones internas, debiendo definirse y formalizarse en documentos de carácter institucional.

**04** Una medida de evaluación del desempeño en cuanto a procesos u operaciones lo pueden brindar los indicadores. Estos constituyen una herramienta para evaluar el logro de los objetivos y metas y asegurar el adecuado funcionamiento del sistema a través de la aplicación de las actividades de control de control gerencial destinadas a minimizar los riesgos de la entidad. A partir de estos indicadores se puede diseñar un sistema de alerta temprano que permita identificar con anticipación los factores que pueden afectar el logro de objetivos y metas, cuantificando su incidencia.

## **7. Rendición de cuentas**

La entidad, los titulares, funcionarios y servidores públicos están obligados a rendir cuentas por el uso de los recursos y bienes del Estado, el cumplimiento misional y de los objetivos institucionales, así como el logro de los resultados esperados, para cuyo efecto el sistema de control interno establecido deberá brindar la información y el apoyo pertinente.

### **Comentarios:**

**01** En cumplimiento de la normativa establecida y como correlato a sus responsabilidades por la administración y uso de recursos y bienes de la entidad, los funcionarios y servidores públicos deben estar preparados en todo momento

para cumplir con su obligación periódica de rendir cuentas ante la instancia correspondiente, respecto al uso de los recursos y bienes del Estado.

**02** El sistema de control interno debe servir como fuente y respaldo de la información necesaria, que refuerza y apoya el compromiso por la oportuna rendición de cuentas mediante la implementación de medidas y procedimientos de control.

## **8. Documentación de procesos, actividades y tareas**

Los procesos, actividades y tareas deben estar debidamente documentados para asegurar su adecuado desarrollo de acuerdo con los estándares establecidos, facilitar la correcta revisión de los mismos y garantizar la trazabilidad de los productos o servicios generados.

### **Comentarios**

**01** Los procesos, actividades y tareas que toda entidad desarrolla deben ser claramente entendidos y estar correctamente definidos de acuerdo con los estándares establecidos por el titular o funcionario designado, para así garantizar su adecuada documentación.

Dicha documentación comprende también los registros generados por los controles establecidos, como consecuencia de hechos significativos que se produzcan en los procesos, actividades y tareas, debiendo considerarse como mínimo la descripción de los hechos sucedidos, el efecto o impacto, las medidas adoptadas para su corrección y los responsables en cada caso.

**02** Cualquier modificación en los procesos, actividades y tareas producto de mejoras o cambios en las normativas y estándares deben reflejarse en una actualización de la documentación respectiva.

**03** La documentación correspondiente a los procesos, actividades y tareas de la entidad deben estar disponibles para facilitar la revisión de los mismos.

**04** La documentación de los procesos, actividades y tareas debe garantizar una adecuada transparencia en la ejecución de los mismos, así como asegurar el rastreo de las fuentes de defectos o errores en los productos o servicios generados (trazabilidad).

## **9. Revisión de procesos, actividades y tareas**

Los procesos, actividades y tareas deben ser periódicamente revisados para asegurar que cumplen con los reglamentos, políticas, procedimientos vigentes y demás requisitos. Este tipo de revisión en una entidad debe ser claramente distinguido del seguimiento del control interno.

### **Comentarios:**

**01** Las revisiones periódicas de los procesos, actividades y tareas deben proporcionar seguridad de que estos se estén desarrollando de acuerdo con lo establecido en los reglamentos, políticas y procedimientos, así como asegurar la

calidad de los productos y servicios entregados por las entidades. Caso contrario se debe detectar y corregir oportunamente cualquier desviación con respecto a lo planeado.

**02** Las revisiones periódicas de los procesos, actividades y tareas deben brindar la oportunidad de realizar propuestas de mejora en estos con la finalidad de obtener una mayor eficacia y eficiencia, y así contribuir a la mejora continua en la entidad.

## **10. Controles para las Tecnologías de la Información y Comunicaciones**

La información de la entidad es provista mediante el uso de las Tecnologías de la Información y Comunicaciones (TIC). Las TIC abarcan datos, sistemas de información, tecnología asociada, instalaciones y personal. Las actividades de control de las TIC incluyen controles que garantizan el procesamiento de la información para el cumplimiento misional y de los objetivos de la entidad, debiendo estar diseñados para prevenir, detectar y corregir errores e irregularidades mientras la información fluye a través de los sistemas.

### **Comentarios:**

**01.** Los controles generales los conforman la estructura, políticas y procedimientos que se aplican a las TIC de la entidad y que contribuyen a asegurar su correcta operatividad. Los principales controles deben establecerse en:

- Sistemas de seguridad de planificación y gestión de la entidad en los cuales los controles de los sistemas de información deben aplicarse en las secciones de desarrollo, producción y soporte técnico.
- Segregación de funciones.
- Controles de acceso general, es decir, seguridad física y lógica de los equipos centrales.
- Continuidad en el servicio.

**02.** Para la puesta en funcionamiento de las TIC, la entidad debe diseñar controles en las siguientes etapas:

- ✓ Definición de los recursos.
- ✓ Planificación y organización.
- ✓ Requerimiento y salida de datos o información.
- ✓ Adquisición e implementación.
- ✓ Servicios y soporte.
- ✓ Seguimiento y monitoreo.

**03.** La segregación de funciones implica que las políticas, procedimientos y estructura organizacional estén establecidos para prevenir que una persona controle los aspectos clave de las operaciones de los sistemas, pudiendo así conducir a acciones no autorizadas u obtener acceso indebido a los recursos de información.

**04.** El control del desarrollo y mantenimiento de los sistemas de información provee la estructura para el desarrollo seguro de nuevos sistemas y la modificación de los existentes, incluyendo las carpetas de documentación de estos. Se requiere definir mecanismos de autorización para la realización de proyectos, revisiones, pruebas y aprobaciones para actividades de desarrollo y modificaciones previas a la puesta en operación de los sistemas. Las decisiones sobre desarrollo propio o adquisición de software deben considerar la satisfacción de las necesidades y requerimientos de los usuarios así como el aseguramiento de su operatividad.

**05.** Los controles de aplicación incluyen la implementación de controles para el ingreso de datos, proceso de transformación y salida de información, ya sea por medios físicos o electrónicos. Los controles deben estar implementados en los siguientes procesos:

- Controles para el área de desarrollo:
  - En el requerimiento, análisis, desarrollo, pruebas, pase a producción, mantenimiento y cambio en la aplicación del software.
  - En el aseguramiento de datos fuente por medio de accesos a usuarios internos del área de sistemas.
  - En la salida interna y externa de datos, por medio de documentación en soporte físico o electrónico o por medio de comunicaciones a través de publicidad y página Web.
- Controles para el área de producción:
  - En la seguridad física, por medio de restricciones de acceso a la sala de cómputo y procesamiento de datos, a las redes instaladas, así como al respaldo de la información (backup).
  - En la seguridad lógica, por medio de la creación de perfiles de acuerdo con las funciones de los empleados, creación de usuarios con accesos propios (contraseñas) y relación de cada usuario con el perfil correspondiente.
- Controles para el área de soporte técnico, en el mantenimiento de máquinas (hardware), licencias (software), sistemas operativos, utilitarios (antivirus) y bases de datos. Los controles de seguridad deben proteger al sistema en general y las comunicaciones cuando aplique, como por ejemplo redes instaladas, intranet y correos electrónicos.

**06.** El control específico de las actividades incluye el cambio frecuente de contraseñas y demás mecanismos de acceso que deben limitarse según niveles predeterminados de autorización en función de las responsabilidades de los usuarios. Es importante el control sobre el uso de contraseñas, cuidando la anulación de las asignadas a personal que se desvincule de las funciones.

**07.** Para el adecuado ambiente de control en los sistemas informáticos, se requiere que estos sean preparados y programados con anticipación para mantener la continuidad del servicio. Para ello se debe elaborar, mantener y actualizar periódicamente un plan de contingencia debidamente autorizado y aprobado por el titular o funcionario designado donde se estipule procedimientos previstos para la recuperación de datos con el fin de afrontar situaciones de emergencia.

**08.** El programa de planificación y administración de seguridad provee el marco y establece el ciclo continuo de la administración de riesgos para las TIC, desarrollando políticas de seguridad, asignando responsabilidades y realizando el seguimiento de la correcta operación de los controles.

#### **4.9.4. NORMA GENERAL PARA EL COMPONENTE DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN**

**Se entiende por el componente de información y comunicación, los métodos, procesos, canales, medios y acciones que, con enfoque sistémico y regular, aseguren el flujo de información en todas las direcciones con calidad y oportunidad. Esto permite cumplir con las responsabilidades individuales y grupales.**

La información no solo se relaciona con los datos generados internamente, sino también con sucesos, actividades y condiciones externas que deben traducirse a la forma de datos o información para la toma de decisiones. Asimismo, debe existir una comunicación efectiva en sentido amplio a través de los procesos y niveles jerárquicos de la entidad.

La comunicación es inherente a los sistemas de información, siendo indispensable su adecuada transmisión al personal para que pueda cumplir con sus responsabilidades.

#### **Contenido**

- 1.** Funciones y características de la información
- 2.** Información y responsabilidad
- 3.** Calidad y suficiencia de la información
- 4.** Sistemas de información
- 5.** Flexibilidad al cambio
- 6.** Archivo institucional
- 7.** Comunicación interna
- 8.** Comunicación externa



Fuente: Escuela Nacional de Control de la Contraloría General de la Republica

## NORMAS BÁSICAS PARA LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

### 1. Funciones y características de la información

La información es resultado de las actividades operativas, financieras y de control provenientes del interior o exterior de la entidad. Debe transmitir una situación existente en un determinado momento reuniendo las características de confiabilidad, oportunidad y utilidad con la finalidad que el usuario disponga de elementos esenciales en la ejecución de sus tareas operativas o de gestión.

#### Comentarios:

**01** La información debe ser fidedigna con los hechos que describe. En este sentido, para que la información resulte representativa debe satisfacer requisitos de oportunidad, accesibilidad, integridad, precisión, certidumbre, racionalidad, actualización y objetividad.

**02** Los flujos de información deben ser coherentes con la naturaleza de las operaciones y decisiones que se adopten en cada nivel organizacional. Por ello debe distinguirse que en los niveles inferiores generalmente se realizan actividades programadas que requieren información de carácter operacional. En cambio, en la medida que se asciende en los niveles, se requiere disponer de otro tipo de información orientada al logro de los objetivos estratégicos y de gestión. Por ello requiere ser seleccionada, analizada, evaluada y sintetizada para reducir los grados de incertidumbre que caracterizan a la actividad gerencial en la toma de decisiones, reflejada en la elección de diversas alternativas posibles.

**03** La información debe ser usada para la creación de conocimiento en la entidad, siendo necesario el establecimiento de un sistema de gestión del conocimiento que permita el aprendizaje organizacional y la mejora continua.

## 2. Información y responsabilidad

La información debe permitir a los funcionarios y servidores públicos cumplir con sus obligaciones y responsabilidades. Los datos pertinentes deben ser captados, identificados, seleccionados, registrados, estructurados en información y comunicados en tiempo y forma oportuna.

### Comentarios:

**01** El titular y funcionarios deben entender la importancia del rol que desempeñan los sistemas de información para el correcto desarrollo de sus deberes, mostrando una actitud comprometida hacia estos. Esta actitud debe traducirse en acciones concretas como la asignación de recursos suficientes para su funcionamiento eficaz y otras que evidencien la atención que se le otorga.

**02** La obtención y clasificación de la información deben operarse de manera de garantizar la adecuada oportunidad de su divulgación a las personas competentes de la entidad, propiciando que las acciones o decisiones que se sustenten en la misma cumplan apropiadamente su finalidad.

## 3. Calidad y suficiencia de la información

El titular o funcionario designado debe asegurar la confiabilidad, calidad, suficiencia, pertinencia y oportunidad de la información que se genere y comunique. Para ello se debe diseñar, evaluar e implementar mecanismos necesarios que aseguren las características con las que debe contar toda información útil como parte del sistema de control interno.

### Comentarios:

**01** La información es fundamental para la toma de decisiones como parte de la administración de cualquier entidad. Por esa razón, en el sistema de información se debe considerar mecanismos y procedimientos coherentes que aseguren que la información procesada presente un alto grado de calidad. También debe contener el detalle adecuado según las necesidades de los distintos niveles organizacionales, poseer valor para la toma de decisiones, así como ser oportuna, actual y fácilmente accesible para las personas que la requieran.

**02** La información debe ser generada en cantidad suficiente y conveniente. Es decir debe disponerse de la información necesaria para la toma de decisiones, evitando manejar volúmenes que superen lo requerido.

## 4. Sistemas de información

Los sistemas de información diseñados e implementados por la entidad constituyen un instrumento para el establecimiento de las estrategias organizacionales y, por ende, para el logro de los objetivos y las metas.

Por ello deberá ajustarse a las características, necesidades y naturaleza de la entidad. De este modo, el sistema de información provee la información como

insumo para la toma de decisiones, facilitando y garantizando la transparencia en la rendición de cuentas.

### **Comentarios:**

**01** La entidad debe implementar sistemas de información que se adecuen a la estrategia global y a la naturaleza de las operaciones de la entidad, pudiendo ser informáticos, manuales o una combinación de ambos.

**02** Pueden orientarse al manejo, preparación y presentación de la información económica, financiera, contable, presupuestaria y operacional, entre otras de manera imparcial y objetiva. Deben estar en posibilidad de brindar información con respecto a:

- ✓ Misión, planes, objetivos, normas y metas institucionales.
- ✓ Programación, ejecución y evaluación de actividades, con expresiones monetarias y físicas.
- ✓ Niveles alcanzados en el logro de los objetivos estratégicos y operativos.
- ✓ Estados de situación económica, contable y financiera por períodos y expuestos comparativamente.
- ✓ Gestión administrativa, presupuestal y logística de la entidad, en consonancia con la normativa sobre transparencia fiscal y acceso público a la información.
- ✓ Otros requerimientos específicos de orden legal, técnico u operativo.

**03** Los sistemas de información deben estar orientados a integrar las operaciones de la entidad, de preferencia y dependiendo del caso en tiempo real. La calidad de los sistemas de información debe asegurarse por medio de la elaboración de procedimientos documentados.

## **5. Flexibilidad al cambio**

Los sistemas de información deben ser revisados periódicamente, y de ser necesario, rediseñados cuando se detecten deficiencias en sus procesos y productos. Cuando la entidad cambie objetivos y metas, estrategia, políticas y programas de trabajo, entre otros, debe considerarse el impacto en los sistemas de información para adoptar las acciones necesarias

### **Comentarios:**

**01** La revisión de los sistemas de información debe llevarse a cabo periódicamente con el fin de detectar deficiencias en sus procesos y productos y cuando ocurren cambios drásticos en el entorno o en el ambiente interno de la entidad. En consecuencia, producto de la evaluación realizada se debe decidir por efectuar cambios en sus partes u optar por el rediseño del sistema.

**02** La flexibilidad al cambio debe considerar en forma oportuna situaciones referentes a:

- Cambios en la normativa que alcance a la entidad.



➤ Opiniones, reclamos, necesidades e inquietudes de los clientes o usuarios sobre el servicio que se les proporciona.

## **6. Archivo institucional**

El titular o funcionario designado debe establecer y aplicar políticas y procedimientos de archivo adecuados para la preservación y conservación de los documentos e información de acuerdo con su utilidad o por requerimiento técnico o jurídico, tales como los informes y registros contables, administrativos y de gestión, entre otros, incluyendo las fuentes de sustento.

### **Comentarios:**

**01** La importancia del mantenimiento de archivos institucionales se pone de manifiesto en la necesidad de contar con evidencia sobre la gestión para una adecuada rendición de cuentas.

**02** Corresponde a la administración establecer los procedimientos y las políticas que deben observarse en la conservación y mantenimiento de archivos electrónicos, magnéticos y físicos según el caso, con base en las disposiciones técnicas y jurídicas que emiten los órganos competentes y que apoyen los elementos del sistema de control interno.

## **7. Comunicación interna**

La comunicación interna es el flujo de mensajes dentro de una red de relaciones interdependientes que fluye hacia abajo, a través de y hacia arriba de la estructura de la entidad, con la finalidad de obtener un mensaje claro y eficaz. Asimismo debe servir de control, motivación y expresión de los usuarios.

### **Comentarios:**

**01** La comunicación interna debe estar orientada a establecer un conjunto de técnicas y actividades para facilitar y agilizar el flujo de mensajes entre los miembros de la entidad y su entorno o influir en las opiniones, actitudes y conductas de los clientes o usuarios internos de la entidad, todo ello con el fin de que se cumplan los objetivos.

**02** Es importante establecer buenas relaciones entre el personal de las áreas que componen la entidad, definiendo misiones, responsabilidades y roles con la finalidad de emitir un mensaje adecuado y claro.

**03** La política de comunicaciones debe permitir las diferentes interacciones entre los funcionarios y servidores públicos, cualesquiera sean los roles que desempeñen, así como entre las áreas y unidades orgánicas en general.

## **8. Comunicación externa**

La comunicación externa de la entidad debe orientarse a asegurar que el flujo de mensajes e intercambio de información con los clientes, usuarios y ciudadanía en general, se lleve a cabo de manera segura, correcta y oportuna, generando confianza e imagen positivas a la entidad.

**Comentarios:**

**01** Se debe disponer de líneas abiertas de comunicación donde los usuarios puedan aportar información de gran valor sobre el diseño y la calidad de los productos y servicios brindados, permitiendo que la entidad responda a los cambios en las exigencias y preferencias de los usuarios.

**02** Las quejas o consultas que se reciben sobre las actividades, productos o servicios de la entidad pueden revelar la existencia de deficiencias de control y problemas operativos.

Estas deficiencias deben ser revisadas y el personal encontrarse preparado para reconocer sus implicancias y adoptar las acciones correctivas que resulten necesarias.

**03** Los mensajes hacia el exterior deben considerar la imagen que la institución debe proyectar con respecto de la lucha contra la corrupción.

**04** Las comunicaciones con los grupos de interés de la entidad y ciudadanía en general deben contener información acorde con sus necesidades, de modo que puedan entender el entorno y los riesgos de la entidad.

**05** Deben aplicarse controles efectivos para la comunicación externa de forma que se prevenga flujos de información que no hayan sido debidamente autorizados. Sin embargo, debe garantizarse la transparencia y el derecho de acceso a la información pública, de acuerdo con la normativa respectiva vigente.

**9. Canales de comunicación**

Los canales de comunicación son medios diseñados de acuerdo con las necesidades de la entidad y que consideran una mecánica de distribución formal, informal y multidireccional para la difusión de la información. Los canales de comunicación deben asegurar que la información llegue a cada destinatario en la, cantidad, calidad y oportunidad requeridas para la mejor ejecución de los procesos, actividades y tareas.

**Comentarios:**

**01** Los canales no solo deben considerar la recepción de información (mensajes apropiadamente transmitidos y entendidos), sino también líneas de entrega que permitan la retroalimentación y distribución para coordinar las diferentes actividades.

**02** El diseño de los canales de comunicación debe contribuir al control del cumplimiento de los planes estratégico y operativo, al control del personal de la entidad, y a la ejecución de procesos, actividades y tareas en la entidad.

**03** El diseño de los canales de comunicación debe contemplar, al menos, los siguientes aspectos:

- ✓ Ajustar los recursos a las necesidades de información y en concordancia con la dimensión organizacional.

- ✓ Mejorar la capacidad de procesamiento de la información, aplicando la tecnología informática.
- ✓ Coordinar las oportunidades de información entre los diferentes usuarios de la entidad para evitar duplicidad de tareas o superposición entre las mismas.
- ✓ Generar formas de relaciones participativas en el ámbito de trabajo, tales como:
- ✓ Contactos directos entre gerentes, para lograr la continua transferencia de información entre los mismos.
- ✓ Roles de enlace entre sectores, unidades y departamentos que coadyuven al involucramiento general de los miembros de la entidad en sus diversas áreas de competencia y respectivas problemáticas.
- ✓ Equipos de trabajo en relación con tareas ocasionales o periódicas, permitiendo ahorros en el uso de canales de comunicación.
- ✓ Roles integradores, para ayudar a la supervisión de los trabajos, a las relaciones interdisciplinarias y a la mejora de la visión y logro de los objetivos institucionales.

**04** Los canales de comunicación deben permitir la circulación expedita de la información, de modo que sea trasladada al funcionario o servidor competente en un formato adecuado para su análisis y dentro de un lapso conveniente que haga posible la toma oportuna de decisiones. Como medida preventiva, estos canales deben ser usados por el personal de manera uniforme y constante. Ello no implica que deba desestimarse por completo la posibilidad de que, para efectos internos, en determinadas circunstancias y condiciones previamente definidas, algunos canales informales resulten ser el medio requerido.

#### **4.9.5. NORMA GENERAL PARA LA SUPERVISIÓN Y/O MONITOREO**

El sistema de control interno debe ser objeto de supervisión para valorar la eficacia y calidad de su funcionamiento en el tiempo y permitir su retroalimentación. Para ello la supervisión, identificada también como seguimiento, comprende un conjunto de actividades de autocontrol incorporadas a los procesos y operaciones de la entidad, con fines de mejora y evaluación. Dichas actividades se llevan a cabo mediante la prevención y monitoreo, el seguimiento de resultados y los compromisos de mejoramiento.

Siendo el control interno un sistema que promueve una actitud proactiva y de autocontrol de los niveles organizacionales con el fin de asegurar la apropiada ejecución de los procesos, procedimientos y operaciones; el componente supervisión o seguimiento permite establecer y evaluar si el sistema funciona de manera adecuada o es necesaria la introducción de cambios.

El proceso de supervisión implica la vigilancia y evaluación, por los niveles adecuados, del diseño, funcionamiento y modo cómo se adoptan las medidas de control interno para su correspondiente actualización y perfeccionamiento.

Las actividades de supervisión se realizan con respecto de todos los procesos y operaciones institucionales, posibilitando en su curso la identificación de oportunidades de mejora y la adopción de acciones preventivas o correctivas. Para ello se requiere de una cultura organizacional que propicie el autocontrol y la

transparencia de la gestión, orientada a la cautela y la consecución de los objetivos del control interno. La supervisión se ejecuta continuamente y debe modificarse una vez que cambien las condiciones, formando parte del engranaje de las operaciones de la entidad.

## Contenido

### 1. NORMAS BÁSICAS PARA LAS ACTIVIDADES DE PREVENCIÓN Y MONITOREO

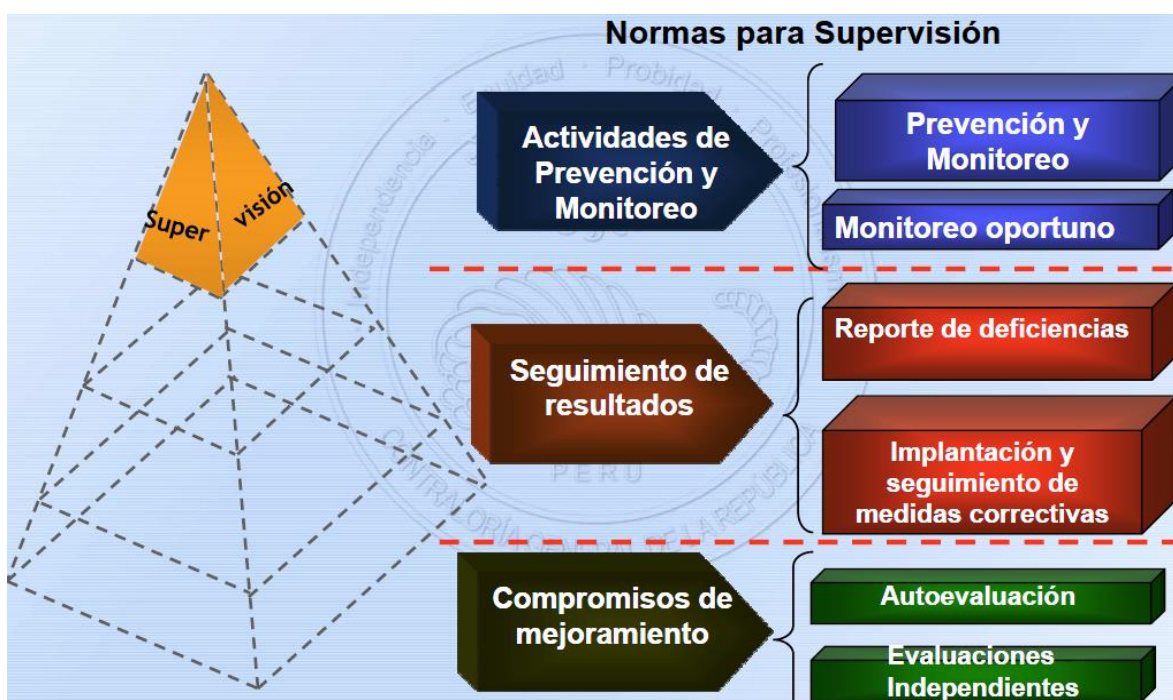
- 1.1. Prevención y monitoreo
- 1.2. Monitoreo oportuno del control interno

### 2. NORMAS BÁSICAS PARA EL SEGUIMIENTO DE RESULTADOS

- 2.1. Reporte de deficiencias
- 2.2. Seguimiento e implantación de medidas correctivas

### 3. NORMAS BÁSICAS PARA LOS COMPROMISOS DE MEJORAMIENTO

- 3.1. Autoevaluación
- 3.2. Evaluaciones independientes.



Fuente: Escuela Nacional de Control de la Contraloría General de la Republica

## 1. NORMAS BÁSICAS PARA LAS ACTIVIDADES DE PREVENCIÓN Y MONITOREO

### 1.1. Prevención y monitoreo

El monitoreo de los procesos y operaciones de la entidad debe permitir conocer oportunamente si estos se realizan de forma adecuada para el logro de sus objetivos y si en el desempeño de las funciones asignadas se adoptan las

acciones de prevención, cumplimiento y corrección necesarias para garantizar la idoneidad y calidad de los mismos.

### **Comentarios:**

**01** La supervisión constituye un proceso sistemático y permanente de revisión de los procesos y operaciones que lleva a cabo la entidad, sean de gestión, operativas o de control. En su desarrollo intervienen actividades de prevención y monitoreo por cuanto, dada la naturaleza integral del control interno, resulta conveniente vigilar y evaluar sobre la marcha, es decir conforme transcurre la gestión de la entidad, para la adopción de las acciones preventivas o correctivas que oportunamente correspondan.

**02** La prevención implica desarrollar y mantener una actitud permanente de cautela e interés por anticipar, contrarrestar, mitigar y evitar errores, deficiencias, desviaciones y demás situaciones adversas para la entidad. Se fundamenta sobre la base de la observación y análisis de sus procesos y operaciones, efectuados de manera diligente, oportuna y comprometida con la buena marcha institucional. En tal sentido, está estrechamente relacionada y opera como resultado de las actividades de monitoreo.

**03** El ejercicio de la supervisión a través del monitoreo comprende integralmente el desempeño de la entidad. Por ello actúa en la planificación, ejecución y evaluación de la gestión y sus resultados, retroalimentando permanentemente su accionar y proponiendo correcciones o ajustes en las etapas pertinentes, contribuyendo así a mejorar el proceso de toma de decisiones.

**04** El resultado del monitoreo también provee las bases necesarias para estrategias adicionales de manejo de riesgos, actualiza las existentes y vuelve a analizar los riesgos ya conocidos. Asimismo, facilita y asegura el cabal cumplimiento de la normativa legal o administrativa aplicable a las operaciones de la entidad, de acuerdo con su finalidad y formalidades, brindando seguridad razonable con respecto de potenciales objeciones e inconformidades.

### **1.2. Monitoreo oportuno del control interno**

La implementación de las medidas de control interno sobre los procesos y operaciones de la entidad, debe ser objeto de monitoreo oportuno con el fin de determinar su vigencia, consistencia y calidad, así como para efectuar las modificaciones que sean pertinentes para mantener su eficacia. El monitoreo se realiza mediante el seguimiento continuo o evaluaciones puntuales.

### **Comentarios:**

**01** El desarrollo del monitoreo sobre el sistema y las actividades de control interno debe proveer a la entidad seguridad razonable sobre el logro de sus objetivos, la confiabilidad de la información, el empleo de los criterios de eficacia y eficiencia, el cumplimiento de políticas y normas internas vigentes, así como el logro de estándares de calidad cada vez mejores.

**02** Mediante el monitoreo, la supervisión busca asegurar que los controles operen y sean modificados apropiadamente de acuerdo con los cambios en el entorno organizacional.

Asimismo, se debe valorar si en el cumplimiento de la misión de la entidad, se alcanzan los objetivos generales del control interno y si se contribuye al aseguramiento de la calidad.

**03** El monitoreo oportuno del sistema de control interno y las medidas puestas en aplicación se realiza a través del seguimiento continuo de su funcionamiento y a través de evaluaciones puntuales, o una combinación de ambas modalidades.

**04** Las actividades de seguimiento continuo se despliegan sobre el conjunto de componentes de control interno, orientándose a minimizar los riesgos y evitar efectos ineficientes, ineficaces o antieconómicos. Regularmente este tipo de monitoreo se construye, implementa y ejecuta dentro de las operaciones normales y recurrentes de la entidad, incluyendo las acciones o funciones que el personal debe realizar al cumplir con sus obligaciones.

**05** Las evaluaciones puntuales se realizan para determinar la calidad y eficacia de los controles en una etapa predefinida de los procesos y operaciones de la entidad. El rango y la frecuencia de las evaluaciones puntuales dependerán de la valoración de riesgos y de la efectividad de los procedimientos permanentes de seguimiento. Ambas modalidades se correlacionan, respectivamente, con las categorizaciones del control gubernamental previstas en la Ley N° 27785 (artículos 7° y 8°) que diferencian el control previo, simultáneo y posterior.

**06** El desarrollo del monitoreo sigue un orden jerárquico descendente desde el nivel gerencial, pasando por los niveles ejecutivos intermedios y llegando hasta los operativos.

En cualquier caso, tiene como propósito contribuir a la minimización de los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales, incrementando la eficiencia del desempeño y preservando su calidad, en una relación interactiva con los demás componentes del proceso de control.

**07** Los órganos del SNC contribuyen con la labor de supervisión, aportando su opinión sobre la razonabilidad del control interno, emitiendo observaciones, comentarios y recomendaciones como resultado de la evaluación del control interno.

#### **4.9.6. NORMAS BÁSICAS PARA EL SEGUIMIENTO DE RESULTADOS**

##### **1. Reporte de deficiencias**

Las debilidades y deficiencias detectadas como resultado del proceso de monitoreo deben ser registradas y puestas a disposición de los responsables con el fin de que tomen las acciones necesarias para su corrección.

##### **Comentarios:**

**01** El término “deficiencia” constituye la materialización de un riesgo. Es decir, se refiere a la condición que afecta la habilidad de la entidad para lograr sus objetivos. Por lo tanto, una deficiencia puede representar un defecto percibido o real, que debe conducir a fortalecer el control interno.

**02** Deben establecerse requerimientos para obtener la información necesaria sobre las deficiencias de control interno.

**03** La información generada en el curso de las operaciones es usualmente reportada a través de canales formales a los responsables por su funcionamiento, así como a los demás niveles jerárquicos de los cuales dependen. Para ello se debe contar con canales alternativos de comunicación para reportar actos ilegales o incorrectos.

## **2. Implantación y seguimiento de medidas correctivas**

Cuando se detecte o informe sobre errores o deficiencias que constituyan oportunidades de mejora, la entidad deberá adoptar las medidas que resulten más adecuadas para los objetivos y recursos institucionales, efectuándose el seguimiento correspondiente a su implantación y resultados.

El seguimiento debe asegurar, asimismo, la adecuada y oportuna implementación de las recomendaciones producto de las observaciones de las acciones de control.

### **Comentarios:**

**01** La efectividad del sistema de control interno depende, en buena parte, de que los errores, deficiencias o desviaciones en la gestión sean identificadas y comunicadas oportunamente a quien corresponda en la entidad para que determine la solución correspondiente que favorezca la consecución de los objetivos institucionales del control interno.

Cuando la persona que descubra una oportunidad de mejora, no disponga de autoridad suficiente para disponer las medidas preventivas o correctivas necesarias, deberá comunicar inmediatamente al funcionario superior competente para que este tome la decisión pertinente con el fin que establezca la acción o solución respectiva.

**02** El seguimiento del control interno debe incluir políticas y procedimientos que busquen asegurar que las oportunidades de mejora que sean resultado de las actividades de supervisión, así como los hallazgos u observaciones producto de las acciones de control u otras revisiones, sean adecuada y oportunamente resueltas. Para ello se debe determinar las alternativas de solución y adoptar la más adecuada, teniendo en cuenta en su caso las recomendaciones formuladas por los organismos competentes de control, en armonía con sus atribuciones funcionales y lo establecido por la normativa del SNC.

**03** La implantación de medidas correctivas debe asegurar la mejora del control interno como resultado del monitoreo, así como la adecuada y oportuna implementación de las recomendaciones producto de las observaciones de las acciones de control.

**04** Los titulares y funcionarios deben:

- ✓ Identificar y evaluar oportunamente las causas de los errores, deficiencias y hallazgos u observaciones detectadas como consecuencia de revisiones o acciones de control.
- ✓ Determinar las acciones correctivas que conduzcan a solucionar la problemática detectada e implementar las recomendaciones de las revisiones y acciones de control realizadas.
- ✓ Completar, dentro de su ámbito de competencia funcional, todas las acciones que corrijan o resuelvan los asuntos que han llamado su atención.
- ✓ El proceso de implementación de recomendaciones y el seguimiento de medidas correctivas derivadas de acciones o actividades de control gubernamental son regulados por la Contraloría General de la República.

#### **4.9.7. NORMAS BÁSICAS PARA LOS COMPROMISOS DE MEJORAMIENTO**

##### **1. Autoevaluación**

Se debe promover y establecer la ejecución periódica de autoevaluaciones sobre la gestión y el control interno de la entidad, por cuyo mérito podrá verificarse el comportamiento institucional e informarse las oportunidades de mejora identificadas.

Corresponde a sus órganos y personal competente dar cumplimiento a las disposiciones o recomendaciones derivadas de la respectiva autoevaluación, mediante compromisos de mejoramiento institucional.

##### **Comentarios:**

**01** La autoevaluación constituye una herramienta diseñada como parte del sistema de control interno. Se define como el conjunto de elementos de control que actúan coordinadamente permitiendo en cada área o nivel organizacional medir la eficacia y calidad de los controles en los procesos, productos y resultados de su gestión.

**02** Responde a la necesidad de establecer las fortalezas y debilidades de la entidad con respecto al control, propiciar una mayor eficacia de todos los componentes de control, y asignar la responsabilidad sobre el mismo a todas las dependencias de la organización.

Asimismo, les permite adecuar constantemente sus objetivos a los cambios en el entorno.

**03** La autoevaluación facilita la medición oportuna de los efectos de la gestión y del comportamiento del sistema de control, con el fin de evaluar su capacidad para generar los resultados previstos y tomar las medidas correctivas necesarias, a través de los siguientes elementos:



✓ **Autoevaluación del control interno:** permite establecer el grado de avance en la implementación del sistema de control interno y la efectividad de su operación en toda la entidad.

✓ **Autoevaluación de la gestión:** establece el grado de cumplimiento de los objetivos institucionales y evalúa la manera de administrar los recursos necesarios para alcanzarlos.

**04** La autoevaluación genera mayor responsabilidad en los empleados al involucrarlos en el análisis de fortalezas y debilidades del Sistema de Control, los compromete con la recolección de la información que soporta el juicio sobre el estado del sistema y les permite proponer planes de mejoramiento que contribuyan al logro del objetivo del sistema de control, y por ende al de la organización.

**05** La autoevaluación del control interno favorece el autocontrol y la autogestión en toda la organización porque permite que cada persona y dependencia que participa en ella puede determinar las deficiencias en una escala personal como organizacional. Esto permite la toma de conciencia frente a los cambios que se requieren y estimula la toma de acciones necesarias con el fin de mejorar la calidad del sistema.

## 2. Evaluaciones independientes

Se deben realizar evaluaciones independientes a cargo de los órganos de control competentes para garantizar la valoración y verificación periódica e imparcial del comportamiento del sistema de control interno y del desarrollo de la gestión institucional, identificando las deficiencias y formulando las recomendaciones oportunas para su mejoramiento.

### Comentarios:

**01** El sistema de control interno y las medidas implementadas por la entidad requieren una evaluación objetiva, imparcial y externa a las áreas u órganos responsables de su implantación y funcionamiento, con el fin de verificar y garantizar tanto su conformidad respecto de los planes, programas, normativa, proyectos, entre otros, como la forma en que han sido realizados. En tal sentido, dicha evaluación debe ser realizada por los órganos de control competentes del SNC, de conformidad con la normativa emitida por la CGR.

**02** Como resultado de las evaluaciones independientes se dará cumplimiento a las recomendaciones que formulen los órganos de control, las mismas que constituyen compromisos de mejoramiento que institucionalmente también serán objeto del correspondiente registro, seguimiento y verificación de su cumplimiento.

## TÍTULO V

### LIMITACIONES DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

#### 5.1. LIMITACIONES DE LA EFECTIVIDAD DE CONTROL INTERNO

El *Marco* 2013 reconoce que, si bien el control interno proporciona una seguridad razonable acerca de la consecución de los objetivos de la entidad, existen limitaciones. El control interno no puede evitar que se aplique un deficiente criterio profesional o se adopten malas decisiones, o que se produzcan acontecimientos externos que puedan hacer que una organización no alcance sus objetivos operacionales. Es decir, incluso en un sistema de control interno efectivo puede haber fallas. **Las limitaciones pueden ser el resultado de:**

- La falta de adecuación de los objetivos establecidos como condición previa para el control interno.
- El criterio profesional de las personas en la toma de decisiones puede ser erróneo y estar sujeto a sesgos.
  - Fallos humanos, como puede ser la comisión de un simple error.
  - La capacidad de la dirección de anular el control interno.
  - La capacidad de la dirección y demás miembros del personal y/o de terceros, para eludir los controles mediante connivencia entre ellos.
  - Acontecimientos externos que escapan al control de la organización.

Estas limitaciones impiden que el consejo y la dirección tengan la seguridad absoluta de la consecución de los objetivos de la entidad es decir, el control interno proporciona una seguridad razonable, pero no absoluta. A pesar de estas limitaciones inherentes, la dirección debe ser consciente de ellas cuando seleccione, desarrolle y despliegue los controles que minimicen, en la medida de lo posible, estas limitaciones

Ninguna estructura de control interno garantiza por sí misma su solidez; depende del apoyo de la gerencia en la asignación de funciones, por ejemplo, es imposible prevenir el fraude, la estructura del control interno depende del factor humano.

Un sistema de control interno puede proveer solamente seguridad razonable, no absoluta; la probabilidad de conseguirlos está afectada por limitaciones inherentes a todos los sistemas de control interno, por ejemplo, los juicios en la toma de decisiones pueden ser defectuosos y las fallas pueden ocurrir por simples errores o equivocaciones. Otro factor de limitación es que el diseño de un sistema de control interno puede reflejar estrechez de recursos y los beneficios de los controles se deben considerar con relación a sus costos.

Ninguna estructura del control interno, por muy óptima que sea, puede garantizar por sí misma una gestión efectiva y eficiente, así como los registros e información financiera íntegra, exacta y confiable, ni puede estar libre de errores, irregularidades o fraudes; especialmente cuando aquellas tareas competen a cargos de confianza. Los controles internos que dependen de la segregación de funciones, podrían resultar no efectivos si existiera colusión entre los empleados.

Los controles de autorización podrían ser objeto de abuso por la misma persona que adopta la decisión de implementarlos o mantenerlos.

Cualquier estructura de control interno depende del factor humano y puede verse afectada por un error de concepción, criterio o interpretación, negligencia o distracción. Como en ciertos casos, la propia dirección o gerencia podría no observar los controles internos que ella misma ha establecido, mantener una estructura de control interno que elimine cualquier riesgo de pérdida, error, irregularidad o fraude resultaría un objetivo imposible y es probable que sea más costoso que los beneficios que se esperan obtener.

Aunque pueda controlarse la competencia e integridad del personal que concibe y opera el control interno mediante un adecuado proceso de selección y entrenamiento; estas cualidades pueden ceder a presiones externas o internas dentro de la entidad. Es más, si el personal que realiza el control interno no entiende cuál es su función en el proceso o decide ignorarlo, el control interno resultará ineficaz.

Los cambios en la entidad como la gerencia o el directorio pueden tener impacto sobre la efectividad del control interno y sobre el personal que opera los controles. Por esta razón, la dirección debe evaluar periódicamente los controles internos, informar al personal de los cambios que se implementen y dar un buen ejemplo a todos respetándolos dentro del marco de integridad y valores éticos.

Podemos plantear que a pesar del esfuerzo realizado por todo el personal, en materia de control interno, persisten algunas limitaciones, sobre las que nos mantenemos trabajando de manera sistemática, en tanto el principal logro alcanzado con nuestro sistema de control interno, es que nos permite detectar posibles deficiencias o desviaciones en el momento oportuno y con una gran velocidad, lo que nos da la posibilidad de accionar de manera rápida y efectiva sobre esas deficiencias.

A fin de evitar problemas de mayor magnitud, las limitaciones se expresan en:

1. Nunca garantiza el cumplimiento de sus objetivos.
2. Solo brinda seguridad razonable.
3. El costo está ligado al beneficio que proporciona.
4. Se direcciona hacia transacciones repetitivas no excepcionales.
5. Se puede presentar errores humanos por mal entendidos, descuidos o fatiga.
6. Potencialidad de colusión para evadir controles que dependen de la segregación de funciones.
7. Violación u omisión de la aplicación por parte de la alta dirección.

La extensión de los controles adoptados en una organización también está limitada por consideraciones de costo, por lo tanto, no es factible establecer controles que proporcionan protección absoluta del fraude y del desperdicio, sino establecer los controles que garanticen una seguridad razonable desde el punto de vista de los costos que son inherentes a todos los sistemas de control interno, como por ejemplo: las opiniones en que se basan las decisiones pueden ser

erróneas, los encargados de establecer controles tienen que analizar su relación costo/beneficio, etc. Además los controles pueden evadirse si dos o más trabajadores se lo proponen. También la administración podría no obedecer el sistema de control interno.

El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Es importante consignar las decisiones que afectan al control basadas en el juicio humano:

- **Disfunciones del sistema:** Los controles internos, a pesar de estar bien diseñados, pueden fallar. Pueden cometerse errores originados en interpretaciones incorrectas, o por dejadez, despistes, olvidos o fatigas. Es probable también que ante un cambio de sistemas el personal aún no se encuentre bien capacitado o informado sobre el mismo, lo que originar la consecución de errores de control.

- **Elusión de los controles por la dirección:** El sistema de control interno no puede ser más eficaz que las personas responsables de su funcionamiento. Siempre existe la posibilidad que el personal directivo eluda el sistema de control interno con fines particulares. En este caso siempre existe el intento de encubrir hechos no legítimos.

- **Confabulación:** Cuando dos o más personas actúan colectivamente para cometer y encubrir un acto cuyo objetivo es el de eludir el sistema de control interno.

- **Relación costes/beneficios:** A la hora de establecer un control siempre se evalúan los costos y beneficios de su implementación. El costo del control no debe ser mayor a los beneficios.

## 5.2. EFECTIVIDAD DEL CONTROL INTERNO

El Marco Integrado establece los requisitos de un sistema de control interno efectivo. Un sistema efectivo proporciona una seguridad razonable respecto a la consecución de los objetivos de la entidad. Un sistema de control interno efectivo reduce, a un nivel aceptable, el riesgo de no alcanzar un objetivo de la entidad y puede hacer referencia a una, a dos, o a las tres categorías de objetivos. Para ello, es necesario que:

- Cada uno de los cinco componentes y principios relevantes esté presente y en funcionamiento. "Presente" se refiere a la determinación de que los componentes y principios relevantes existen en el diseño e implementación del sistema de control interno para alcanzar los objetivos especificados. "En funcionamiento" se refiere a la determinación de que los componentes y principios relevantes están siendo aplicados en el sistema de control interno para alcanzar los objetivos especificados.

- Los cinco componentes funcionan “de forma integrada”. “De forma integrada” se refiere a la determinación de que los cinco componentes reducen colectivamente, a un nivel aceptable, el riesgo de no alcanzar un objetivo. Los componentes no deben ser considerados por separado sino que han de funcionar juntos como un sistema integrado. Los componentes son interdependientes y existe una gran cantidad de interrelaciones y vínculos entre ellos, en particular, en la manera en que los principios interactúan dentro de los componentes y entre los propios componentes.

- Cuando exista una deficiencia grave respecto a la presencia y funcionamiento de un componente o principio relevante, o con respecto al funcionamiento conjunto e integrado de los componentes, la organización no podrá concluir que ha cumplido los requisitos de un sistema de control interno efectivo.

Cuando se determine que el control interno es efectivo, la alta dirección y el consejo de administración tendrán una seguridad razonable de que la organización:

- Consigue llevar a cabo operaciones efectivas y eficientes cuando es poco probable que los eventos externos asociados a los riesgos tengan un impacto relevante en la consecución de los objetivos, o cuando la organización puede prever razonablemente la naturaleza y la duración de dichos acontecimientos externos y mitigar su impacto a un nivel aceptable.

- Entiende en qué medida las operaciones se gestionan con efectividad y eficiencia cuando los eventos externos pueden tener un impacto significativo en la consecución de los objetivos o cuando la organización puede predecir razonablemente la naturaleza y la duración de los acontecimientos externos y mitigar su impacto a un nivel aceptable.

- Prepara informes de conformidad con las reglas, regulaciones y normas aplicables o con objetivos de reporting específicos de la entidad.

- Cumple con las leyes, reglas, regulaciones y normas externas.

Por lo tanto, El Marco requiere la aplicación del criterio profesional a la hora de diseñar, implementar y desarrollar el control interno y evaluar su efectividad. El uso de dicho criterio profesional, dentro de los límites establecidos por las leyes, reglas, regulaciones y normas mejora la capacidad de la dirección para tomar mejores decisiones sobre el control interno, pero no puede garantizar resultados perfectos.

## CAPÍTULO II



## MÉTODOS DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO



## TÍTULO VI

### FACTORES DE RIESGO DE AUDITORÍA

#### 6.1. DEFINICIÓN

Se define riesgo de auditoría, como la posibilidad que el auditor exprese una opinión inapropiada por estar los estados financieros afectados por una distorsión material.

#### 6.2. CLASES DE RIESGOS

El riesgo de auditoría tiene tres componentes:

1. Riesgo inherente.
2. Riesgo de control.
3. Riesgo de detección (no se detecta).

Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera de control por parte del auditor y son propias de los sistemas y actividades de la entidad, en cambio, el riesgo de detección o no detección está directamente relacionado con la labor del auditor.

Lo más importante dentro de la fase de planeamiento de una auditoría de estados financieros es detectar los factores que producen el riesgo. Identificado los factores de riesgo corresponde efectuar su evaluación.

Esta tarea de evaluación se realiza en dos niveles:

**a)** En primer lugar, referir a la auditoría en su conjunto. En este nivel se identifica el riesgo global de que existan errores o irregularidades no detectados por los procedimientos de auditoría y que en definitiva lleven a emitir un informe de auditoría incorrecta.

**b)** En segundo lugar, se evalúa el riesgo de auditoría específico para cada componente en particular.

El riesgo de auditoría se reduce en la medida en que se obtenga evidencia que respalde la validez de las aseveraciones contenidas en los estados financieros. No obstante, cualquier sea el grado de obtención de validez para estas aseveraciones es inevitable que exista algún grado de riesgo. El trabajo del auditor debe entonces reducirse a un nivel tal, que la existencia de errores o irregularidades sea lo suficientemente baja como para no interferir en su opinión.

Por lo que el auditor no debe limitarse a verificar que los estados financieros sean elaborados correctamente, sino también debe conocer y evaluar los diversos riesgos que enfrentan las organizaciones empresariales públicas y privadas.



El auditor debe obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque efectivo, haciendo uso de su criterio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos adecuados para asegurar de que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

**1. Riesgo inherente.** Es la posibilidad de que un saldo de una cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que pueda resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones, ***por no estar implementados los correspondientes controles internos.***

En la fase de planeamiento el auditor evalúa el riesgo:

**a)** Identificar condiciones que aumentan significativamente el riesgo inherente y el riesgo de control, basado en las debilidades identificadas en el ambiente de control.

**b)** Concluir si el ambiente de control excluye la efectividad de controles técnicos específicos en aplicaciones significativas. El auditor identifica los riesgos inherentes y las debilidades en el ambiente de control basado en información obtenida anteriormente en la fase de planeamiento, principalmente, entendiendo las operaciones de la entidad y los procedimientos preliminares analíticos.

Por ejemplo, los cálculos complejos tienen mayor probabilidad de ser mal determinados que los cálculos simples. El dinero efectivo es más susceptible de ser robado que una existencia de carbón. Las cuentas que contienen montos derivados de estimaciones contables poseen riesgos mayores que las cuentas que contienen información derivadas de procesos rutinarios o no rutinarios. Los factores externos relacionados al entorno de la entidad también influyen en el riesgo inherente. Por ejemplo, el desarrollo tecnológico podría hacer que un producto en particular se transforme en obsoleto haciendo, por ello, que las existencias sean más susceptibles de ser sobrevaluadas.

Adicionalmente incluyen frentes como el dinamismo de la economía, la devaluación, los factores sociales y culturales de sus clientes, las políticas de gobierno, la falta de capital de trabajo para continuar las operaciones o una industria en declinación caracterizada por una gran cantidad de fracasos comerciales.

Para cualquier riesgo inherente o debilidad del ambiente de control identificado, el auditor documenta la naturaleza y el alcance del riesgo, las condiciones que dieron lugar a ese riesgo; y los ciclos específicos, cuentas, partidas y aseveraciones relacionadas que se encuentran afectadas, ejemplo, el auditor podría identificar un riesgo significativo en la evaluación de las partidas de cuentas por cobrar, que podrían contener una declaración errónea material debido: **(a)** la materialidad de las cuentas por cobrar, y **(b)** la subjetividad del juicio de la administración, relacionada con la provisión para cuentas de cobranza dudosa (riesgo inherente) y **(c)** la actitud de la administración para confrontar agresivamente cualquier ajuste a la evaluación de cuentas por cobrar (debilidad del ambiente de control). Otro ejemplo la pista de auditoría para una compra

podría incluir una orden de compra, un documento de recepción, una factura, y un registro de facturas (compras resumidas por día, mes y/o cuenta) y asientos contables correspondientes.

**2. Riesgo de control.** Es la posibilidad de que un saldo de una cuenta o una clase de transacciones, hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones, por no haber sido prevenidas o detectadas y corregidas oportunamente por los sistemas de contabilidad y control interno.

Generalmente el auditor evalúa el riesgo de control a un nivel alto en relación con una aseveración o con todas ellas en los siguientes casos:

- a) Si los sistemas de contabilidad y control interno no son efectivos.
- b) Si no resulta útil evaluar la efectividad de dichos sistemas.

Al evaluar el riesgo de control, el auditor debe considerar la magnitud de aquellas que siendo erróneas no podrían ser prevenidas o detectadas en cada saldo de cuenta o clase de transacciones significativas; ejemplo: Los ingresos y desembolsos de caja, así como las aplicaciones contables sobre planillas afectan las cuentas caja-bancos. Por lo tanto, el auditor debe considerar el riesgo que las aseveraciones erróneas podrían formar una combinación en esas aplicaciones contables y no ser prevenidas o detectadas por controles.

Otro ejemplo podría ser en la compra de insumos, procesamiento, inventario, ventas, cobro de cartera, imagen corporativa, etc. Los cuales se presentan a nivel de gerencia o administración.

#### **Niveles de riesgo de control:**

➤ **Riesgo bajo.** El auditor considera que los controles proveerán o detectaran cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad diseñada.

➤ **Riesgo medio.** El auditor considera que es más probable que los controles no prevean o detecten cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad diseñada.

➤ **Riesgo alto.** El auditor considera que es más probable que los controles no prevean o detecten cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad diseñada. Generalmente el auditor no podrá expresar una opinión sin salvedades, en torno a la aseveración gerencial sobre la efectividad de los controles internos, a menos que la administración la reconozca como una debilidad de control.

**3. Riesgo de detección.** Es la posibilidad de que un saldo de una cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones, **sin que hayan podido ser detectadas por los procedimientos sustantivos del auditor.**

Este riesgo es una función de la efectividad de los procedimientos de auditoría y de su aplicación por parte del auditor. Esto se origina en parte por las incertidumbres que existen cuando el auditor no examina el 100% del saldo de una cuenta o tipo de transacción y, en parte, de otras incertidumbres que existen aun si el auditor llegase a examinar el 100% del saldo de una cuenta o tipo de transacción.

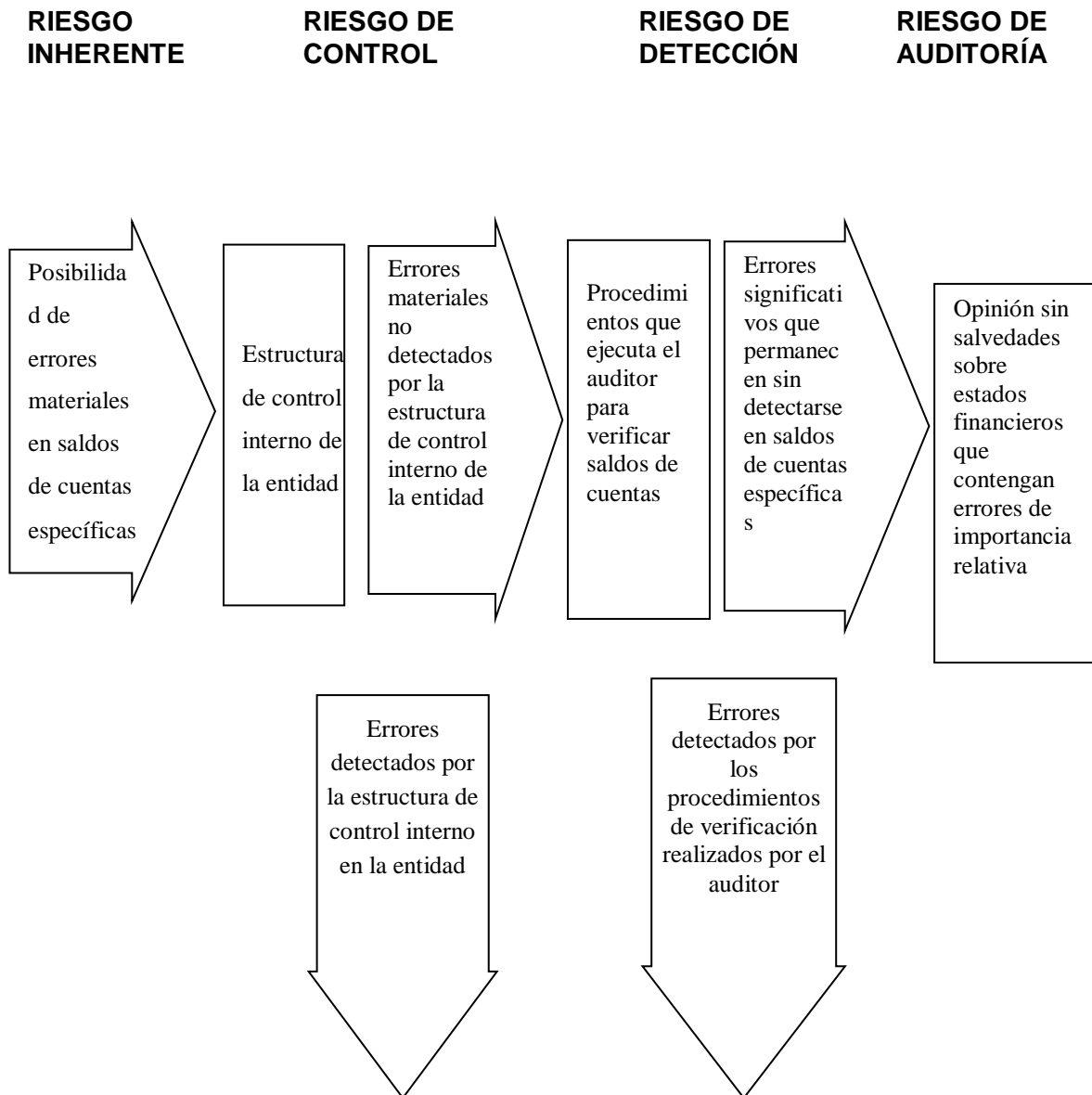
Tales otras incertidumbres se originan porque un auditor podría seleccionar un procedimiento de auditoría inapropiado, aplicar mal un procedimiento de auditoría o mal interpretar los resultados de la auditoría.

Otras incertidumbres pueden ser reducidas a un nivel insignificante a través de una adecuada planificación y supervisión y con una conducción de la práctica de auditoría de la firma, en conformidad con estándares de control de calidad apropiados.

El riesgo inherente y el riesgo de control difieren del riesgo de detección en que aquéllos existen independientemente de la auditoría de estados financieros mientras que el riesgo de detección está relacionado con los procedimientos del auditor y pueden ser cambiados a su discreción.

Finalmente, los riesgos más relevantes pueden encontrarse en la facturación, la gestión o registro contable, la rutina de seguridad contra el robo, fraude y desfalcos, estableciendo prioridades y la consecuencia el riesgo se puede identificar en aspectos financieros-contables, la calidad y oportunidad de los bienes y servicios prestados a los clientes. El uso y control de los recursos de la organización; el entorno interno y externo de la entidad como proveedores, clientes, factores económicos-sociales, políticos, tecnológicos, geográficos, culturales, demográficos, así como el cumplimiento de los objetivos, políticas y las leyes, reglamentos y otras normas de la entidad.

### RESUMEN DEL RIESGO DE AUDITORÍA



## TÍTULO VII

### EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

#### 7.1. DEFINICIÓN

La evaluación del sistema de control interno define las fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas de la organización empresarial mediante una cuantificación de todos sus recursos.

Mediante el examen y objetivos de control interno, registros y evaluación de los estados financieros se crea la confianza que la entidad debe presentar frente al directorio, la gerencia, socios o accionistas, organismos reguladores, entidades financieras, acreedores y la sociedad en general.

La evaluación del sistema de control interno basado en principios, reglas, normas, procedimientos y sistemas de reconocido valor técnico es el fundamento de la realización de una buena auditoría financiera.

#### 7.2. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO

Son aquellos procedimientos de políticas que condicionan el ambiente de control y sistema contable establecidos por la gerencia o administración con el fin de proporcionar seguridad razonable y lograr sus objetivos.

- Los procedimientos de control interno consideran los siguientes aspectos:

**a)** Apropiaada autorización de operaciones y actividades.

**b)** Segregación de funciones que se asignen a los diferentes empleados o funcionarios las responsabilidades de autorizar operaciones, registrarlas y salvaguardar los activos o recursos de la entidad.

**c)** Diseño y uso de documentos y registros apropiados, así como contar con los dispositivos de seguridad apropiados, en cuanto al acceso y utilización de activos y registros.

#### 7.3. PRINCIPALES CONTROLES EN UNA AUDITORÍA DE EE.FF

- Los principales controles en una auditoría de EE.FF son necesarios para asegurar su estructura de control interno y de esta manera alcanzar sus objetivos, entre ellos tenemos:

**a)** Control de protección de activos. Asegurar, proteger los recursos de la empresa contra pérdidas, compras no autorizadas o uso indebido de bienes).

**b)** Controles de presupuesto. Aseguran la ejecución de transacciones de acuerdo al presupuesto.

c) Controles de cumplimiento. Aseguran el cumplimiento de las leyes, reglamentos, estatutos, normas o disposiciones de los organismos reguladores, etc.

d) Controles de información financiera. Que se elaboran de acuerdo a normas contables.

#### **7.4. EL AUDITOR INTERNO**

El auditor interno es un profesional contador público que posee entrenamiento y experiencia en los campos de contabilidad y de auditoría, y tiene como función básica realizar auditoría en las entidades públicas y privadas, contribuye al perfeccionamiento de los programas, actividades y/o operaciones empresariales al identificar las áreas que requiere mejorar, es asesor de la gerencia, vela por el cumplimiento de las normas legales así como de las normas internas de la empresa y debe poseer experiencia y competencia en el manejo de la función como AUDITOR.

El auditor, entre otros, debe tener los atributos especiales:

##### **a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional**

Está constituido por la preparación, la metodología procedimientos y técnicas de auditoría y de educación continua para el desarrollo de sus capacidades y destrezas.

También llamado independencia de criterio que permite apreciar que los juicios formulados por el auditor estén fundados (que tengan base) en elementos objetivos de los aspectos examinados.

##### **b) Debido cuidado profesional**

Significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, procedimientos y técnicas de auditoría.

##### **c) Confidencialidad**

Es mantener estricta reserva respecto al proceso y los resultados de la auditoría, no revelando los hechos, datos, y situaciones que sean de conocimiento del auditor por el ejercicio de su actividad profesional. Solo podrá acceder a la información relacionada con el examen el personal vinculado directamente con la dirección o gerencia y los que ejecutan los trabajos de auditoría.

##### **d) Independencia organizacional y capacidad profesional**

Consiste en realizar los trabajos de auditoría libres de interferencias y con objetividad, actuar con independencia, permite emitir juicios imparciales, quiere decir que la oficina de auditoría interna debe contar con un ambiente especial de trabajo propia de su función.

## 7.5. NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS

Debido a la naturaleza persuasiva de las normas de auditorías generalmente aceptadas, aplicables a los auditores independientes, es necesario comentar estas normas con más detalle. Es importante notar que las normas generales y personales y las normas de ejecución del trabajo son aplicables, a los auditores internos, y sociedades de auditoría o independientes, tanto privados como gubernamentales.

### 7.5.1. NORMAS GENERALES Y PERSONALES

#### a) Entrenamiento y habilidad

El adecuado entrenamiento técnico y la habilidad como auditor se refiere a la competencia del mismo. El auditor debe ser técnicamente competente como cualquiera que pueda trabajar con otro profesional en bases similares. La competencia requerida se obtiene por la educación, tanto formal como informal y por la experiencia.

Los requisitos educacionales para obtener el título de contador público están controlados por la Ley Estatal y administrados por el colegio profesional respectivo.

En 1969 el comité del AICPA decidió que cinco años de estudio es el requisito adecuado para la obtención del título de Contador Público, concordante con la normatividad académica de nuestro país.

Es importante el entrenamiento técnico y habilidad requerida por esta norma, se requiere más experiencia para el auditor que expresa una opinión sobre los estados financieros.

#### b) Independencia

La segunda norma general requiere que el auditor debe ser mentalmente independiente de su cliente. La razón de esto se explica en la siguiente declaración:

Es de vital importancia para la profesión que el público en general mantenga la confianza en la independencia del auditor externo. La confianza pública se verá dañada por la existencia de circunstancias que hagan que la gente razonable pueda creer que existió influencia en cuanto a la independencia.

Para ser independiente, el auditor tendrá en gran estima su honestidad, probidad, integridad y ética y valores. Para ser reconocido como independiente, debe estar libre de cualquier obligación hacia o en interés con su cliente, la dirección de este o los accionistas. Por ejemplo, un auditor independiente que audita una empresa en la cual él es también director, sería quizás intelectualmente honesto, pero es poco probable que el público lo aceptara como tal, debido a que está auditando decisiones de las cuales es parte activa.

Asimismo, un auditor con un interés sustancial financiero en una empresa podría ser imparcial al emitir su opinión sobre los estados financieros de la misma, pero el público sería reacio al creer que su imparcialidad es cierta. Los auditores independientes no deben serlo solamente de hecho: deben evitar situaciones que puedan hacer dudar a terceros de su independencia.

No se espera que el auditor adopte actitudes de perseguidor o que no sea razonable en sus demandas. Sharaf y Maytz han dividido la independencia en tres componentes y han confeccionado guías por cada uno de los componentes que ayudarían al auditor a evitar influencias obvias o sutiles.

#### b.1. Independencia en la programación

- Libertad de interferencia o intención de eliminar o modificar alguna parte de la auditoría por parte de la dirección.
- Libertad de interferencia en la actitud de falta de cooperación respecto a la aplicación de procedimientos seleccionados.
- Libertad de cualquier intento externo para modificar el trabajo de auditoría haciendo revisar otra cosa que la prevista durante el proceso de auditoría.

#### b.2. Independencia investigativa

- Directo y libre acceso a todos los libros de la compañía, registros, directores y empleados y otras fuentes de información con respecto a las actividades, obligaciones y recursos del negocio.
- Cooperación activa del personal directivo durante el curso del examen del auditor.
- Libertad de cualquier intento de la dirección de asignar o especificar las actividades a ser examinadas o de establecer la aceptabilidad de la evidencia.
- Libertad de intereses personales o relaciones que den lugar a la exclusión o limitación del examen o de cualquier actividad, registro o persona, que de otra manera hubiesen estado incluidas en la auditoría.

#### b.3. Independencia en el informe

- Libertad de cualquier sentimiento de lealtad u obligación de modificar el espacio de hechos informados sobre cualquier parte.
- Prohibición de la práctica de excluir asuntos significativos del informe formal a favor de su inclusión en un informe no formal de cualquier clase.
- Evitar el uso intencional o no intencional de lenguaje ambiguo en la



declaración de hechos, opiniones y recomendaciones y de su interpretación.

- Libertad de cualquier intento de dominio del juicio del auditor en cuanto al apropiado contenido del informe de auditoría.

### **c) Debido cuidado profesional**

Esta norma requiere que el auditor ejercite todo el cuidado que un auditor prudente y razonable ejercita en la misma o similar circunstancia. El debido cuidado debe ser ejercido en relación a los procedimientos que son usados en el examen y en cuanto a la diligencia con la cual dichos procedimientos son llevados a cabo.

El debido cuidado profesional debe ser ejercido en la revisión del control interno del cliente. En la extensión de los procedimientos y en el tiempo de realización de ciertos procedimientos, que están directamente afectados por el grado del control interno implantado en la organización del cliente. A través del encargo, la acumulación de evidencia debe ser hecha con el debido cuidado profesional.

Las técnicas de obtención de evidencia tales como inspecciones, supervisiones y preguntas deben ser aplicadas diligentemente y la evidencia debe evaluarse con cuidado, si el auditor está guiado por esta norma.

## **7.5.2. NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO**

### **a) Planificación y supervisión**

Planificación de la auditoría: La planificación envuelve una estrategia general para conducir la auditoría. El auditor debe considerar los siguientes asuntos cuando planifica su examen:

1. Asuntos relativos a los negocios de la entidad y la industria en la cual el cliente opera.
2. Los procedimientos y políticas contables de la entidad.
3. Confianza anticipada en los controles internos contables.
4. Estimaciones preliminares de los niveles de materialidad para propósitos de auditoría.
5. Partidas de los estados financieros que podrían requerir ajustes.
6. Condiciones que podrían requerir extensión o modificación de las pruebas de auditoría, tales como la posibilidad de errores significativos, irregularidades o la existencia de transacciones entre personas o sociedad vinculadas.
7. Coordinar la asistencia del personal de la entidad en la preparación de información.
8. Determinar la extensión de la participación de asesores, especialistas y auditores internos.
9. Establecer las fechas del trabajo de auditoría.
10. Establecer y coordinar los requerimientos de personal.

El auditor está obligado a preparar un programa escrito de auditoría para

alcanzar los objetivos del encargo en particular y deben considerar la naturaleza, el tiempo y extensión del trabajo a ser realizado.

### **b) Evaluación del control interno**

El auditor debe hacer un estudio y evaluación apropiados del control interno y debe basar su programa de auditoría en los resultados del estudio y evaluación. Los controles pueden ser caracterizados como contables o administrativos y definirse como sigue:

El control contable abarca el plan de organización y los procedimientos y registros que conciernen a la salvaguarda de activos y a la fiabilidad de los registros financieros, y consecuentemente son designados para proporcionar una seguridad razonable en cuanto a que:

1. Las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización específica o general de la dirección.
2. Las transacciones son registradas como sea necesarios para a) permitir la preparación de los estados financieros de conformidad con principios contables generalmente aceptados, **NIC's** y **NIIF's** u otros criterios aplicables a tales estados, y b) Mantener la contabilización de los activos.
3. El acceso a los activos es permitido solo de acuerdo con la autorización de la dirección.
4. La contabilización registrada de los activos es comparada con la existencia física a intervalos razonables de estos activos y se toman acciones apropiadas en relación con cualquier diferencia.

Los controles administrativos incluyen, pero no están limitados a la evaluación, del plan de organización, los procedimientos y registros que conciernen a la decisión del proceso principal de autorización de las transacciones por parte de la gerencia.

### **c) Evidencia suficiente**

Esta norma requiere que el auditor tenga una evidencia y de cómo evaluarla en el proceso de formación de la opinión sobre los estados financieros.

La auditoría en su totalidad es formada por dos funciones, ambas relacionadas íntimamente con la evidencia. La primera es la función de obtener evidencia, la segunda es la de la evaluación de la misma. En muchas ocasiones, la evidencia es evaluada en la práctica tan pronto como es obtenida, y así estas dos funciones parece que se efectúan simultáneamente. Existe una pequeña separación entre las dos y en el examen de un todo estas proceden como una.

Los tipos de evidencia usados en la conducción de las auditorías pueden ser clasificados como sigue:

1. Exámenes físicos.
2. Declaraciones escritas y/u orales de terceras partes.
3. Documentos autorizados preparados fuera de la organización del

cliente.

4. Cálculos del auditor.
5. Documentos autorizados preparados dentro de la organización del cliente.
6. Manifestaciones de ejecutivos y empleados del cliente.
7. Interrelación satisfactoria con otra información.

### **7.5.3. NORMAS DEL INFORME Y DICTAMEN**

Estas normas han sido desarrolladas como guías generales para el auditor independiente o sociedades de auditoría, quien expresa su opinión sobre la adecuada preparación y presentación de los estados financieros. Debe tenerse en cuenta que no es este el propósito de la mayoría de los exámenes realizados por los auditores internos y, con algunas pocas excepciones, por los auditores externos. El *auditor interno* debe escribir su informe como indica la naturaleza y propósito de su examen. El *auditor externo* debe hacer la misma cosa y al mismo tiempo estar alerta del ambiente legal en el cual él está operando.

#### **a) Principios contables**

Esta norma requiere que el auditor conozca estos principios y procedimientos, incluyendo los métodos de aplicación de los mismos de acuerdo a normas vigentes.

#### **b) Consistencia**

Esta norma requiere que el auditor compare los principios y prácticas (y los métodos de su aplicación) usados en los estados financieros del período cubierto por el informe de auditoría, con aquellos utilizados y aplicados en el período anterior, todo ello con el objeto de formarse una opinión de si se han aplicado o no en forma consistente las técnicas y los procedimientos de auditoría.

#### **c) Desglose**

La adecuación de los desgloses se refiere a la forma, contenido y descripción del material necesario para hacer que los estados financieros no induzcan a error. El auditor debe ejercer su juicio profesional para determinar la presentación adecuada.

#### **d) Expresión de una opinión**

Esta norma requiere que el auditor independiente asuma la responsabilidad de expresar una opinión o de establecer las razones del porqué no puede expresar la misma. Obviamente, mantendrá en la mente las otras normas del informe como también las que previamente han sido comentadas: normas generales y normas de ejecución del trabajo.

#### **e) La opinión**

La emisión de un informe corto u opinión es usualmente el objetivo del examen del auditor. Un ejemplo del informe estándar corto podría ser el siguiente:

A los accionistas o Consejo de Administración

Compañía VI ciclo, S.A.A.

Hemos examinado los estados financieros de la Compañía VI ciclo, S.A.A. al 31 de diciembre del 2013 y 2014 y los estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y estado de flujo de efectivo. Nuestro examen fue hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las NIAS, por lo tanto, incluyó todas las pruebas de los registros contables y aquellos otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba descritos presentan adecuadamente la posición financiera de la Compañía VI ciclo, S.A.A. al 31 de diciembre de 2013 y 2014 y los resultados de sus operaciones y cambios en la situación financiera por los años finalizados en dichas fechas, de conformidad con principios contables generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes.

#### **f) Naturaleza de la opinión del auditor**

Debe notarse que el informe corto arriba presentado implica que la compañía (cliente) debe asumir la responsabilidad principal de la adecuación de los estados. La responsabilidad del auditor es secundaria y surge con respecto de su informe sobre los estados de la empresa; esencialmente, el auditor rinde una opinión profesional en cuanto a la adecuación con la cual los estados presentan su condición financiera y los resultados operativos de la empresa. Para expresar una opinión, el auditor debe primero realizar un examen satisfactorio de los estados y de los registros fundamentales e información. La rutina básica puede resumirse como sigue:

1. La empresa (cliente) presenta al auditor los estados y la información fundamental, que es una manifestación de que ambas son adecuadas.

2. El auditor de forma independiente toma las medidas que considera necesarias de acuerdo con su juicio profesional, para formular su opinión acerca de que los estados son sustancialmente razonables y adecuadamente presentados.

3. El auditor emite un informe imparcial reflejando su opinión profesional.

### **7.6. SITUACIONES QUE AFECTAN LA OPINIÓN DEL AUDITOR**

En ciertos casos el auditor no puede expresar una opinión sin salvedades, sobre todo cuando alguna de las siguientes circunstancias existe y, a su juicio, su efecto es o puede ser importante para los estados financieros en su conjunto:

- Cuando existe una limitación en el alcance del trabajo.
- Cuando existe un desacuerdo con la gerencia, respecto de la razonabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método para su aplicación o la suficiencia de las aseveraciones efectuadas en los estados financieros.

Cada vez que el auditor exprese una opinión con salvedades, debe incluir en su dictamen una descripción clara de todas las razones sustantivas y si es factible cuantificar posibles efectos sobre los estados financieros.

Esta información se expondrá en un párrafo separado precediendo al párrafo de opinión, y puede hacerse una mayor explicación en una nota a los estados financieros.

### *Opinión de Salvedades*

Una opinión con salvedades deberá expresarse cuando el auditor concluye que no puede expresar una opinión sin modificación, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la gerencia o limitación en el alcance de su trabajo no es tan importante como para requerir una opinión adversa a una abstención de opinión. Una opinión modificada debe expresarse como excepto por los efectos del asunto a que se refiere la calificación. Seguidamente se presenta un ejemplo de dictamen con salvedades.

### *Modelo de dictamen con salvedades*

Dictamen de los auditores independientes, a los señores...

1. Hemos auditado los estados financieros de la empresa de VI ciclo S.A.A., al 31 de diciembre del 2014 y los correspondientes estados de gestión y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la administración de la empresa VI ciclo S.A.A. y nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre ellos basada en la auditoría que efectuamos.

2. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas internacionales de auditoría. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con la finalidad de obtener seguridad razonable de que los estados financieros no presentan errores importantes. Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las principales estimaciones efectuadas por la administración; así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos efectuado constituye una base razonable para nuestra opinión.

3. Al 31 de diciembre del 2014, la empresa VI ciclo S.A.A. no ha efectuado provisiones para cuentas de cobranza dudosa por los créditos otorgados a los

clientes por la suma de S/. 2,500.00 La administración ha establecido un plan para registrar. Sin embargo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, la entidad debió efectuar esta provisión en el ejercicio 2014 disminuyendo el activo, el resultado del ejercicio y el patrimonio en dicho importe.

4. En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes del asunto indicado en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, la situación financiera de la entidad, al 31 de diciembre del 2014, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lima, 26 de marzo del 2015

Refrendado por:

\_\_\_\_\_  
FIRMA  
Supervisor

\_\_\_\_\_  
FIRMA  
Auditor Encargado

## 7.7. REVISIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO POR EL AUDITOR

Las revisiones del sistema de control interno de una entidad o empresas es con el propósito de cumplir con los objetivos y metas trazadas por la gerencia.

### \* **Función de auditoría interna independiente.**

La unidad de auditoría interna de las entidades debe depender de la máxima autoridad de estas y sus funciones y actividades deben mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.

Las unidades de auditoría interna deben brindar sus servicios a toda la entidad. Constituyen un "mecanismo de seguridad" con el que cuenta la autoridad superior para estar informada, con razonable certeza, sobre la confiabilidad del diseño y funcionamiento de su sistema de control interno.

Esta unidad de auditoría interna, al depender de la autoridad superior, puede practicar los análisis, inspecciones, verificaciones y pruebas que considere necesarios en los distintos sectores de la entidad con independencia de estos, ya que sus funciones y actividades deben mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.

La auditoría interna vigila, en representación de la autoridad superior, el adecuado funcionamiento del sistema, informando oportunamente a aquella sobre su situación.

Por su parte, los mecanismos y procedimientos del sistema de control interno protegen cuestiones específicas de la operatoria para brindar una razonable seguridad de éxito en el esfuerzo por alcanzar los objetivos de organización.

El auditor financiero debe asegurarse que se cumplan todas las medidas adecuadas y necesarias en la implementación del sistema de evaluación de control interno.

**PARALELO ENTRE AUDITORÍAS INTERNAS Y EXTERNAS**

AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
<b>POR LA POSICIÓN</b>	
<p>Todos los códigos de ética profesionales de auditoría, prohíben que cualquiera de sus miembros pueda realizar una auditoría interna, en una empresa en la que no sea independiente, es decir que no tenga un vínculo de los expuestos en su código que le impida actuar.</p>	<p>El auditor interno es un empleado de la empresa, integrado en su planilla, siendo dependiente de la empresa.</p> <p>Aunque la posición más perfecta lo coloque en una posición dentro de la empresa en la que disfrute de la máxima independencia posible, por lo menos será dependiente del órgano o de la persona que le ordene ejecutar ciertos trabajos o le dé completa libertad para actuar en las facetas y asuntos que crea necesario.</p>
<b>POR LOS OBJETIVOS PERSEGUIDOS</b>	
<p>Los objetivos perseguidos son:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Expresar una opinión sobre los estados financieros examinados.</li> <li>2. Sugerir recomendaciones constructivas al cliente, para la mejora y perfeccionamiento de su sistema de control interno.</li> </ol>	<p>Los objetivos básicos de la auditoría interna, los hemos integrado en:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Función de asesoramiento.</li> <li>2. Función de control.</li> </ol>
<b>POR LA UTILIDAD</b>	

<p>La auditoría externa tiene:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Utilidad externa (informe de auditoría)</li> <li>2. Utilidad interna (informe de auditoría y carta de recomendaciones)</li> </ol> <p>La utilidad externa es la más importante en la mayoría de los casos, y es la proporcionada a terceras personas o entidades proporcionándoles estados financieros en los que el auditor expresa su opinión profesional.</p>	<p>La auditoría interna tiene únicamente utilidad interna, ya que su tarea va dirigida a la propia empresa.</p>
<b>POR LA RESPONSABILIDAD</b>	
<p>Si la auditoría externa cubre lo interno y externo, la responsabilidad que se contrae debe cubrir los mismos aspectos. A ello se debe añadir la responsabilidad que si contrae debe cubrir, los mismos aspectos externo e interno.</p>	<p>El auditor interno tiene únicamente responsabilidad interna, o sea con la empresa en que presta sus servicios, al igual que los demás empleados.</p>
<b>POR LA SUJECIÓN A DETERMINADAS NORMAS</b>	
<p>El auditor externo debido a su gran responsabilidad por su trabajo, debido a que muchas personas pueden tomar sus decisiones a partir de su informe, está sujeto al cumplimiento de determinadas normas de tipo ético y profesional.</p>	<p>Por el contrario, el auditor interno, que no es independiente en su casa y debido a que su responsabilidad está limitada únicamente a la empresa, no necesita acatar las normas estrictas de necesario cumplimiento para el auditor externo.</p>
<b>POR LA PERIODICIDAD DE SU ACTUACIÓN</b>	
<p>Normalmente la auditoría externa se realiza una vez al año, en un periodo limitado.</p>	<p>El auditor interno realiza su trabajo de manera continua.</p>
<b>POR EL ENFOQUE DE SU TRABAJO</b>	



<p>El auditor externo revisa y evalúa el control interno y de acuerdo con su adecuación, determina el alcance de las pruebas o textos que tendrá que realizar.</p> <p>Dentro del control interno examina básicamente los controles contables, que son los que interesan en su verificación de la fidedignidad de los datos e informaciones contenidos en los estados financieros.</p> <p>Debido a la amplitud de la revisión del sistema de control interno, así como del alcance de sus pruebas, su examen no tiene por objeto descubrir irregularidades.</p>	<p>El auditor interno examina, tanto los controles contables como los administrativos, siendo su revisión de carácter mucho más amplio que la del auditor interno.</p> <p>Debido a la mayor amplitud de su revisión del sistema de control interno y de sus comprobaciones, en su misión entra tanto el descubrimiento como la prevención de los fraudes.</p>
--	---

## RESUMEN DE DIFERENCIAS

## AUDITOR INTERNO

Y

## AUDITOR EXTERNO

-El auditor interno es un empleado de la empresa integrado en la planilla, por lo tanto es dependiente de la entidad.

-El auditor interno tiene la función de asesoramiento y función de control, así como también evalúa, analiza y opina sobre los estados financieros de la empresa, sugiere y recomienda el perfeccionamiento del sistema de control interno.

La auditoría interna tiene utilidad únicamente en forma interna ya que sus tareas o trabajos va dirigido a la propia empresa.

-El auditor interno tiene responsabilidad interna al igual que los demás empleados de la empresa.

-El auditor interno realiza trabajos en forma continua, examina los controles administrativos y demás revisiones. Evalúa el sistema de control interno y sus comprobaciones con la misión de prevenir los fraudes y desfalcos.

-El auditor externo es un profesional independiente no está integrado en la planilla de la empresa.

-El auditor externo tiene la función de expresar una opinión sobre el estado financiero examinado, sugerir recomendaciones constructivas para mejorar y perfeccionar el sistema de control interno.

-La Auditoría Externa, en sus informes tiene utilidad externa (informe de auditoría), y utilidad interna (informe de auditoría y carta de evaluación del sistema de control interno y recomendaciones).

-La responsabilidad del auditor externo cubre interno y externo sobre aspectos de su trabajo.

-El auditor externo debido a su gran responsabilidad está sujeto a cumplimiento de tipo ético y profesional.

Normalmente la auditoría externa realiza su trabajo una vez al año, en un período limitado.

## **TÍTULO VIII**

### **MÉTODOS DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO**

#### **8.1. INTRODUCCIÓN**

Una forma quizás más sencilla de obtener información sobre el funcionamiento del sistema de control interno en una entidad será la indagación, la observación, la revisión de los manuales de organización y funciones, manuales de contabilidad y auditoría interna, reglamento interno de trabajo, los procedimientos e instrucciones internas y otras disposiciones adoptadas por la administración o gerencia; así como conversaciones o entrevistas con ejecutivos sobre la constitución, organización, capital social de la empresa, los procesos judiciales, cantidad de trabajadores, entre otros.

Sin embargo los medios o los métodos más utilizados para documentar adecuadamente la evaluación del sistema de control interno en la empresa y que al mismo tiempo puedan servir para dejar constancia de haber efectuado la evaluación son los siguientes métodos: descriptivo, cuestionario, gráficos o flujo gramas.

#### **8.2. CLASIFICACIÓN DE MÉTODOS DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

##### **8.2.1. MÉTODO DESCRIPTIVO**

Consiste como su nombre lo indica en describir o narrar las diferentes actividades de los departamentos, funcionarios y empleados, y los registros que intervienen en el sistema. Sin embargo, no debe incurrirse en el error de describir las actividades de los departamentos o de los empleados de manera aislada u objetiva. Debe hacerse la descripción siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los departamentos citados.

Por lo general se describe procedimientos, registros, formularios, archivos, departamentos que intervienen en el sistema de control. Este método presenta el inconveniente que muchas personas no tienen habilidad para expresar sus ideas por escrito en forma clara, precisa y sintética, lo que trae como consecuencia que algunas debilidades de control no quede expresadas en la descripción.

##### **8.2.2. MÉTODO DE CUESTIONARIO**

Consiste en usar como instrumento para la investigación, cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones u operaciones de las personas que intervienen en su manejo, la forma en que fluyen las operaciones a través de los puestos o lugares donde se define o se determinan los procedimientos de control para la conducción de las operaciones.

El método de cuestionario es utilizado extensamente por los auditores independientes como los auditores internos, consiste en una encuesta sistemática presentada bajo la forma de preguntas referidas a aspectos básicos del sistema, y ante una respuesta negativa evidencia una ausencia de control. Los cuestionarios se pueden organizar clasificando las preguntas de acuerdo con los objetivos de control y cada pregunta referirse a la presencia de las medidas de control para lograr el objetivo de que se trate.

El objetivo del cuestionario de control interno es reunir información, para descubrir hechos, evidencias, opiniones, con el fin de reunir datos o información cuantitativa. La información obtenida debe ser tabulada, depurada y servir juntos con otros agentes como soporte del informe de auditoría basado en los papeles de trabajo.

Los cuestionarios abordan cuestiones que los participantes deberán considerar, centrando su reflexión en los factores internos y externos que han dado, o pueden dar lugar, a eventos negativos.

Las preguntas pueden ser abiertas o cerradas, según sea el objetivo de la encuesta.

a) Abiertas: Las preguntas abiertas no delimitan de antemano las alternativas de respuesta, por lo que el número de opciones de respuesta puede resultar extenso y variado.

b) Cerradas: Las preguntas cerradas contienen opciones de respuesta que han sido delimitadas, es decir, se presenta a los encuestados las posibilidades de respuesta y ellos deben circunscribirse a ellas. Pueden ser dicotómicas (dos alternativas de respuesta) o múltiples.

En las preguntas cerradas las opciones de respuesta son definidas a priori por el investigador y se le presentan al encuestado, quien debe elegir la opción más adecuada. Hay preguntas cerradas donde la persona puede seleccionar más de una alternativa de respuesta que no resulten mutuamente excluyentes. En otras ocasiones la persona tiene que jerarquizar opciones, o asignar un puntaje a una o diversas alternativas.

**Ejemplos de tipos de preguntas:****Pregunta abierta:**

¿Qué sabe usted sobre del Sistema de Control Interno?

Respuesta \_\_\_\_\_

**Pregunta cerrada dicotómica:**

¿Conoce usted el Sistema de Control Interno?

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

**Pregunta cerrada de alternativa múltiple.**

¿Cómo tuvo conocimiento del Sistema de Control Interno?

- Por usted mismo.
- Por su Jefe
- Por la Oficina de Planeamiento.
- Por la Oficina de Capacitación.
- Otros.

Dependencia \_\_\_\_\_ cual \_\_\_\_\_

En el siguiente cuadro se aprecia diferentes ejemplos de tipos de preguntas a emplear:

Pueden dirigirse a un individuo o a varios, o bien pueden emplearse en conexión con una encuesta de base más amplia, ya sea dentro de una Organización o dirigida a clientes, proveedores o terceros.

### 8.2.3. CARACTERÍSTICAS DE REDACCIÓN DE CUESTIONARIO

En la elaboración o la preparación de un cuestionario, el auditor debe tener presente determinadas características fundamentales, como son:

a. El cuestionario debe redactarse de acuerdo al nivel de formación de las personas a las que se dirige.

b. Las preguntas deben redactarse con claridad y permitir cierta libertad para que el encuestado no se sienta inclinado a dar una determinada respuesta ni a contestar si o no.

c. Deben evitarse los términos subjetivos y si es posible las preguntas deben ser concisas y precisas con el fin de lograr mayor concentración y evitar la fatiga al entrevistado.

d. Las preguntas han de estar encaminadas (dirigidas) para cumplir el objetivo de la evaluación de control interno y no deben eliminar la entrevista sino complementarla.

### 8.2.4. UTILIZACIÓN DE CUESTIONARIOS

Como parte de la preparación para el examen de estados financieros, el auditor debe elaborar el cuestionario de comprobación sobre control interno. Este documento está constituido por varias listas de preguntas que deben ser contestadas por los funcionarios o empleados de la entidad que debe tomar en cuenta la necesidad de confirmar bajo revisión o que el auditor mismo contesta durante el curso de la auditoría la veracidad de las respuestas dadas, sin confiar completamente en las obtenidas.

La aplicación correcta de los cuestionarios sobre control interno consiste en una combinación de entrevistas y observaciones.

Es esencial que el auditor entienda perfectamente los propósitos de las preguntas del cuestionario.

### 8.2.5. MODELOS DE CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO:

#### AUDITORÍA: PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO FONDOS DE CAJA CHICA	Respuestas		
		Si	No	Obs.
1. ¿Se usa el sistema de fondo fijo?				
2. ¿Es una sola persona responsable principalmente de cada fondo?				
3. Justificantes de caja chica:				
a) ¿Se exigen siempre en cada desembolso del fondo?				
b) ¿Están numerados?				
c) ¿Los firma el que recibe el efectivo desembolsado?				
d) ¿Están escritos con tinta?				
e) ¿Llevan el importe en cifras y en letras?				
f) ¿Los aprueba una persona responsable?				
g) ¿Se cancelan, juntamente con los documentos justificantes, de forma que no puedan usarse nuevamente?				
4. ¿Se extienden los cheques para renovar el fondo a la orden del cajero del fondo?				
5. El cajero del fondo:				
a) ¿Tiene acceso a los ingresos en efectivo?				
b) ¿Tiene acceso a los libros generales de contabilidad?				

6. Cuando se cambian cheques usando el efectivo del fondo, ¿debe primeramente aprobar el cheque alguna otra persona que no sea el cajero de caja chica?			
7. ¿Se aprueban oficialmente los adelantos hechos del fondo?			
8. ¿Se depositan puntualmente en el banco los cheques pagados con las existencias del fondo?			
9. ¿Existe un buen sistema de auditoría interna para los justificantes de caja chica, que actúe cuando se renueva el fondo?			
10. ¿Es razonable el importe del fondo de caja chica?			
11. ¿Hay cheques posfechados en el fondo?			
12. ¿Son las erogaciones de apariencia razonable?			
13. ¿Cuál es la cantidad máxima que puede pagarse con el fondo por un justificante \$ 25,00 aislado de caja chica?			
14. ¿Se practica una auditoría interna de sorpresa en la caja chica y en sus operaciones?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CAJAS Y BANCAS			Respuestas		
	Si	No	Obs.			
1. ¿Están las cuentas bancarias debidamente autorizadas por el consejo de directores (Consejo de Administración o Gerencia)?						
2. ¿Abre el correo una persona distinta a la que prepara los depósitos?						
3. ¿Abre el correo una persona que no tiene acceso al mayor de cuentas por cobrar ni al mayor general?						
4. El empleado que abre el correo, ¿hace también la lista en detalle de lo que se recibe? 5. ¿Compara una persona independiente lo recibido según aparece en la lista del correo con los libros del cajero?						
6. ¿Se depositan los ingresos en el banco diariamente e intactos?						
7. ¿Se contabilizan en el diario los ingresos y se pasan a otros libros al recibimos?						
8. ¿Están los ingresos de las ventas justificados con facturas, cintas de máquina registradora, boletas de vencidas, boletas de salida de inventario, etc. a fin de comprobar los ingresos?						
9. ¿Verifica las pruebas de las ventas al contado una persona que no recibe su importe?						
10. ¿Se controlan independientemente los ingresos por concepto de dividendos, intereses, rentas, etc.?						

11. ¿Deposita el dinero en el banco la misma persona que llena el volante de depósito?			
12. ¿Son las obligaciones de la persona que hace el depósito bancario de tal índole que tenga acceso al mayor de cuentas por cobrar o a los estados para los clientes?			
13. ¿Sella el banco y devuelve el talón duplicado de depósito a la persona que prepara el depósito?			
14. ¿Se cotejan los talones duplicados de depósito sellados por el banco con los asientos originales en la contabilidad correspondientes a los ingresos?			
15. ¿Tienen fianza las personas que manejan el efectivo?			
16. Las personas en otros departamentos que podrían tomar parte en las irregularidades que puedan afectar los ingresos, ¿tienen fianza?			
17. ¿Se contabilizan los cheques posfechados al recibirlos?			
18. ¿Se conservan en depósito los cheques posfechados?			
19. ¿Se entregan los cheques devueltos de los clientes a la persona que preparó el depósito bancario?			
20. ¿Alguna vez se ha dado el caso de que un empleado rescate cheques devueltos por falta de pago de los clientes?			
21. En caso de que la respuesta a la pregunta anterior número 20 sea afirmativa, ¿tiene acceso a los ingresos, o al mayor de cuentas por cobrar, o a los estados de los clientes el empleado que hace el rescate?			
22. ¿Están los valores bursátiles negociables al cuidado de la misma persona encargada No de los ingresos en efectivo?			
23. las cobranzas de las sucursales, ¿se depositan en un banco local, donde está situada la sucursal, pudiéndolas retirar únicamente la oficina central?			
24. ¿Envía directamente el banco local los estados bancarios a la oficina central?			
25. Cualquier persona en el departamento de caja:			
a) ¿Prepara facturas de ventas?			
b) ¿Lleva los libros de ventas?			
c) ¿Tiene acceso al mayor de cuentas por cobrar?			
d) ¿Tiene acceso a los estados de los clientes?			
e) ¿Autoriza la ampliación de créditos?			
f) ¿Aprueba los descuentos, devoluciones o bonificaciones?			
g) ¿Firma documentos por pagar?			
h) ¿Tiene alguna injerencia en las cobranzas?			
i) ¿Prepara, firma o envía cheques por correo?			



Egresos (exceptuando nómina):			
1. ¿Están todos los cheques numerados desde la imprenta?			
2. ¿Se conservan y archivan los cheques estropeados?			
3. ¿Se mutilan los cheques anulados de manera que no puedan volver a usarse?			
4. ¿Se expiden cheques "Al Portador"?			
5. ¿Se usa un protector de cheques?			
6. ¿Se controlan con cuidado los cheques en blanco?			
7. ¿Las personas que firman los cheques son otras diferentes a las que:			
a) Manejan la caja chica?			
b) Aprueban las pólizas de desembolsos?			
c) ¿Contabilizan los ingresos?			
d) Pasan los asientos a las cuentas del mayor?			
8. ¿Envía por correo los cheques cualesquiera de las personas mencionadas en la pregunta 7?			
9. ¿Designa el consejo de directores las personas que firman los cheques?			
10. Si se usan sellos para reproducir las firmas. ¿Está la máquina selladora adecuadamente controlada?			
11. ¿Se han dado instrucciones a los bancos para que no paguen los cheques extendidos a la orden de la compañía?			
12. ¿Se firman cheques en blanco con anticipación?			
13. ¿Llevan los cheques una contrafirma?			
14. Cuando los cheques se presentan a la firma, ¿se presentan juntamente con ellos justificantes y facturas?			
15. ¿Se mutilan los justificantes y las facturas al pagarlas?			
16. ¿Puede presentarse una factura o justificante dos veces en demanda de pago?			
17. ¿La misma persona prepara los cheques y aprueba las facturas?			
18. ¿Se reconcilian las cuentas bancarias cuando menos una vez cada mes?			
19. ¿Sella el banco y entrega directamente los estados bancarios y los cheques pagados a la persona que prepara la reconciliación?			
20. La persona que prepara las reconciliaciones bancarias:			
a) ¿firma los cheques?			
b) ¿Contabiliza las transacciones al contado?			

c) ¿Maneja efectivo?			
21. La persona que reconcilia la cuenta bancaria:			
a) ¿Está encargada de dar cuenta de todos los cheques por número?			
b) ¿Examina las firmas?			
c) ¿Examina los endosas?			
d) ¿Examina el nombre del beneficiario?			
e) ¿Examina las fechas?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DOCUMENTOS POR COBRAR</b>			Respuestas		
				Si	No	Obs.
1. ¿Se comprueban con regularidad individualmente los documentos por cobrar con el saldo de la cuenta de control?						
2. ¿Se lleva un registro detallado de los documentos por cobrar?						
3. ¿Aprueba una persona debidamente nombrada los documentos originales y los documentos renovados antes de su aceptación?						
4. ¿Se endosan los pagos parciales juntamente con sus importes) en el reverso de los documentos?						
5. Cuando se descuentan los documentos a cobrar, ¿se lleva un registro de los documentos a cobrar descontados a fin de mostrar este pasivo contingente?						
6. ¿Obtiene periódicamente ratificaciones la compañía de los saldos pendientes de los documentos?						
7.. ¿Se revisan debidamente los saldos pendientes de los documentos por cobrar para determinar cuáles son las cuentas morosas?						
8. ¿Se cargan los documentos protestados y vencidos nuevamente a las cuentas de los Si clientes o a una cuenta de documentos no pagados?						
a) En caso contrario, descríbase el procedimiento seguido.						
9. ¿Aprueba una persona responsable la baja en libros de los saldos incobrables de los documentos?						
10. ¿Existe un control apropiado sobre los documentos dados de baja en libros y las recuperaciones futuras?						
11. El empleado encargado de los documentos por cobrar ¿tiene acceso a cualquiera de los lugares siguientes?						
a) Libros de ingresos						

b) Libros de cuentas generales			
c) Registros de documentos por cobrar.			
12. ¿Tiene acceso el empleado encargado de la garantía colateral negociable de los documentos por cobrar a cualquiera de los lugares que aparecen a continuación?			
a) Libros de ingresos y egresos.			
b) Libros de cuentas generales			
c) Registros de documentos por cobrar.			
13. ¿Se conservan al cuidado de un banco independiente o compañía de fideicomiso los documentos por cobrar y todas las garantías colaterales correspondientes?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CUENTAS POR COBRAR			Respuestas		
	Si	No	Obs.			
1- ¿Se saldan con regularidad los mayores auxiliares con las cuentas de control?						
2. ¿Clasifica si cliente periódicamente por vencimiento las cuentas?						
3. ¿Revisa un funcionario apropiado periódicamente las cuentas delincuentes?						
4. ¿Se fija una reserva suficiente para cuentas incobrables?						
5. ¿Aprueba un funcionario autorizado las bajas en libros de las cuentas incobrables?						
6. ¿Aprueba un funcionario autorizado los ajustes en los créditos?						
7. Después de que se ha dado de baja en libros como incobrable una cuenta por cobrar, ¿se ejerce un control adecuado sobre la cuenta y las posibilidades de cobrarla en el futuro?						
8. ¿Están numeradas en secuencia las notas de crédito?						
9. ¿Se da cuenta de todos los números relacionados con la pregunta 8?						
10. ¿Se envían estados mensuales a todos los clientes?						
11. ¿Prepara o comprueba los estados una persona que no tiene acceso al diario de ingresos o a los créditos de las cuentas por cobrar?						
12. ¿Envía por correo los estados una persona que no sea el tenedor de libros de las cuentas por cobrar?						
13. ¿Se "controlan los estados para evitar que sean interceptados antes de su envío por correo?						

14. ¿Ratifica el cliente los saldos de las cuentas por medio de alguna persona distinta de las enumeradas a continuación?			
a) El cajero			
b) El tenedor de libros de las cuentas por cobrar			
c) El gerente de crédito			
15. ¿Está el departamento de crédito separado de la contabilidad de las cuentas por cobrar?			
16. ¿Recibe las reclamaciones de los clientes sobre partidas y diferencias una persona distinta al cajero o al tenedor de libros que lleva las cuentas por cobrar?			
17. ¿Aprueba una persona responsable los descuentos y bonificaciones comerciales anormales?			
18. ¿Están las funciones del tenedor de libros que lleva las cuentas por cobrar separadas de todas las operaciones de ingresos y egresos en efectivo?			
19. ¿Se requiere la aprobación de un funcionario autorizado para pagar un saldo acreedor de las cuentas por cobrar?			
20. ¿Existe rotación en los cargos de los tenedores de libros que llevan las cuentas por cobrar?			
21. ¿Están amparados por facturas todos los embarques?			
22. ¿Se contabilizan en las cuentas todos los embarques?			
23. ¿Verifica la división de cobranzas el trabajo del tenedor de libros que lleva las cuentas por cobrar?			
24. ¿Está relacionada en alguna forma la división de crédito al aprobar condiciones y plazos de crédito con los siguientes?			
a) El departamento de ventas			
c) El cajero			
25. ¿Se exige el cumplimiento de los plazos de crédito?			
26. Si se carga la cuenta de los clientes antes del embarque, ¿se acredita la cuenta apropiada?			
27. ¿Se llevan las consignaciones en las cuentas por cobrar?			
28. Si la contestación a la Pregunta 27 es afirmativa. ¿Se hacen los cargos acertadamente?			
29. ¿Se llevan como saldos de cuentas por cobrar comerciales otros que no pertenezcan a estas cuentas?			
30. Si las cuentas por cobrar están pignoradas como garantía de un préstamo. ¿Están bien contabilizadas?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO COMPRAS Y CUENTAS POR COBRAR</b>			<b>Respuestas</b>		
				Si	No	Obs.
1. ¿Existe un departamento organizado de compras?						
2. ¿Opera este departamento independientemente de los que se enumeran a continuación?						
a) El departamento de recepción						
b) El departamento de embarques						
c) El departamento de contabilidad						
3. ¿Se hacen por escrito todas las órdenes de compra?						
4. ¿Están numeradas consecutivamente por anticipado todas las órdenes de compra?						
5. ¿Se aprueban en las órdenes de compra los detalles siguientes?						
a) Precio						
b) Cantidad						
e) Proveedor						
6. ¿Recibe directamente el departamento de contabilidad los documentos siguientes?						
a) Una copia de la orden de compra						
b) Una copia del informe de recepción						
7. ¿Obtiene el departamento de recepción copias de las órdenes de compra para contar con autorización para aceptar materiales suministros, etc.?						
8. ¿Se numeran consecutivamente por anticipado los informes de recepción?						
a) ¿Comprueba el departamento de contabilidad la secuencia en esta numeración?						
9. ¿Conserva permanentemente el departamento de recepción una copia de los informes de recepción?						
10. ¿Recibe el departamento de compras una copia del informe de recepción?						
11. ¿Se notifica inmediatamente al departamento de contabilidad de las devoluciones que se hacen a los vendedores?						
12. ¿Pasan a través del departamento de embarques las compras devueltas?						
a) ¿Se preparan informes de embarque amparando las devoluciones?						

b) ¿Se correlacionan los informes de embarque con las notas de crédito del vendedor?			
13. ¿Correlaciona el departamento de contabilidad las facturas con los documentos siguientes?			
a) Órdenes de compra			
b) Informes de recepción			
14. ¿Se aprueban debidamente las facturas antes de pagarlas?			
15. ¿Se verifican en las facturas los detalles siguientes?			
a) Precios, multiplicaciones y sumas			
b) Gastos de transporte			
16. ¿Se hace un informe apropiado de los faltantes y de las mercancías averiadas?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO INVENTARIO - EXISTENCIA			Respuestas		
	Si	No	Obs.			
1. ¿Es responsable el almacenista de los inventarios?						
2. ¿Son adecuadas las precauciones contra el robo?						
3. ¿Se llevan inventarios perpetuos para los artículos siguientes?						
a) Materias primas						
b) Trabajo en proceso						
c) Mercancías terminadas						
d) Suministros para fábrica						
4. ¿Se entregan a un departamento de existencias todas las partidas compradas?						
5. ¿Se hacen todas las entregas del departamento de existencias mediante requisiciones únicamente?						
6. ¿Llevan los libros del departamento de existencias empleados independientes de almacenistas?						
7. ¿Se verifican por cuenta física los libros de inventario perpetuo cuando menos una vez cada doce meses?						
8. ¿Se investigan, aprueban y se da cuenta de todas las discrepancias entre los libros de inventario perpetuo y la cuenta física?						
9. ¿Se ejerce una vigilancia adecuada sobre las ventas de desechos y los inventarios de materiales de desecho?						

10. ¿Se informa periódicamente a una persona responsable acerca de las mercancías anticuadas, estropeadas de las partidas que se mueven con lentitud y de las cantidades excesivas?			
11. ¿Se contabilizan cuidadosamente las partidas siguientes?			
a) Mercancías recibidas en comisión			
b) Mercancías enviadas en consignación			
c) Mercancías en almacenes			
d) Mercancías enviadas C.O.D.			
e) Envases devolutivos			
f) Materiales enviados a los proveedores, subcontratistas. Etc.			
12. ¿Se contabilizan en el período debido las utilidades sobre consignaciones?			
13. Las mercancías en existencia de propiedad ajena:			
a) ¿Se separan físicamente si es necesario?			
b) ¿Se contabilizan?			
14. Cuando los suministros de fábrica se cargan a gastos, ¿se ejerce un control físico Sí adecuado sobre las partidas no usadas?			
15. Cuando se va a contar físicamente el inventario, ¿se preparan adecuadas instrucciones por escrito?			
16. ¿Pueden los empleados identificar sin dificultad los inventarios a la hora de contarlos?			
17. ¿Verifican la cuenta del inventario personas independientes de las encargadas de Si llevar los libros de inventarios?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	Respuestas		
	Si	No	Obs.
<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO Y CARGAS DIFERIDAS</b>			
1. ¿Están debidamente autorizadas las partidas capitalizadas?			
2. ¿Está la amortización debidamente autorizada o justificada en otra forma?			
3. ¿Están debidamente autorizadas las bajas en libros de suma alzada?			
4. ¿Se revisa periódicamente el programa de seguros para determinar los datos siguientes?			

a) Que el seguro está vigente			
b) Que el seguro es suficiente			
5. ¿Maneja un solo corredor todos los seguros en el programa?			
6. ¿Ejerce el cliente un control interno adecuado sobre el pago de primas?			
7. ¿Se cotejan con regularidad todos los pagos de primas de seguros con las pólizas y las facturas del corredor de seguros?			
8. ¿Están todas las pólizas de seguros al cuidado de una persona que no tiene acceso a la caja?			
9. ¿Se nombra al cliente como beneficiario en todas las pólizas?			
10. ¿Se contabilizan debidamente todas las devoluciones de primas?			
11. Cuando se pagan gastos por anticipado, ¿es uniforme el método de la compañía respecto a los cargos al activo y los cargos a gastos?			
12. ¿Están redactadas de idéntica manera todas las pólizas que amparan la misma propiedad u obligación?			
13. ¿Son los cargos hechos a las cuentas de cargos diferidos realmente partidas que deban diferirse?			
14. ¿Pueden considerarse débitos apropiados los cargos diferidos existentes?			
15. ¿Pueden considerarse debidamente autorizados los cargos diferidos contabilizados?			
16. ¿Pueden considerarse los cargos diferidos dentro de alguna de las tres clasificaciones siguientes?			
a) Sobrestimados			
b) Subestimados			
c) Justos			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO INVERSIONES</b>			<b>Respuestas</b>		
	Si	No	Obs.			
1. ¿Están todos los documentos que amparan las inversiones bajo la responsabilidad y cuidado de un custodio?						
2. ¿Tiene autoridad el custodio para efectuar transacciones con los valores bursátiles y otras inversiones?						
3. ¿Tiene fianza el custodio?						



4. ¿Se conservan en una caja fuerte de seguridad todos los documentos que amparan las inversiones?			
5. ¿Es preciso que esté presente más de una persona para abrir la caja de seguridad?			
6. ¿Se inspeccionan, o ratifican, periódicamente los valores bursátiles y otros documentos que amparan inversiones y se reconcilian con los libros de contabilidad?			
7. ¿Tiene acceso el custodio de los valores bursátiles a los mayores o libros de primera entrada?			
8. ¿Hay valores bursátiles registrados a nombre del cliente?			
9. Si los valores bursátiles registrados no están a nombre del cliente, ¿están debidamente endosados en blanco, o a la orden de un custodio, o de un apoderado nominativo, o tienen adjunto un poder notarial?			
10. ¿Lleva el departamento de contabilidad un registro detallado de todos los valores bursátiles, incluyendo los números de los títulos y de los bonos?			
11. ¿Contabiliza adecuadamente el departamento de contabilidad todos los ingresos procedentes de los valores bursátiles?			
12. ¿Tienen los bonos de cupones todos sus cupones correspondientes para el cobro de intereses subsecuentes?			
13. ¿Están todas las compras y ventas de valores bursátiles y otras inversiones debidamente autorizadas por el consejo de directores?			
14. ¿Están apropiadamente segregados -materialmente y en libros- los valores bursátiles recibidos como garantía colateral, o para su custodia u otros fines por cuenta de Sí otras personas?			
15. ¿Se tiene cuidado de observar la posible realización futura de valores que se juzga carecen de valor y se han dado de baja en libros directamente o con cargo a una reserva?			
16. ¿Se ejerce un control interno adecuado sobre los valores bursátiles reducidos o cero?			
17. ¿Se tiene una cantidad adecuada de seguros y fianzas?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO ACTIVO INTANGIBLE</b>			<b>Respuestas</b>		
	Si	No	Obs.			
1. ¿Están contabilizadas en las cuentas todas las partidas de activo intangible adquiridas?						
2. ¿En cuál de las formas siguientes se valúa el activo intangible?						

a) Costo			
b) Avalúo			
c) Otras			
3. a) ¿Usa el cliente reservas de amortización?			
b) ¿Acredita la amortización directamente a la partida de activo?			
4. ¿Se autorizan debidamente las adiciones a las cuentas de activo intangible?			
5. ¿Están los métodos de la compañía de acuerdo con los principios aceptados de contabilidad que rigen las erogaciones para adiciones al activo intangible?			
6. ¿Son los métodos de amortización uniformes de un año a otro?			
7. ¿Es adecuada la amortización?			
8. Descríbanse los procedimientos seguidos en la amortización de activo intangible.			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO PASIVO CORRIENTE CUENTAS POR PAGAR</b>			<b>Respuestas</b>		
	Si	No	Obs.			
Documentos por pagar:						
1. ¿Están controladas las operaciones con documentos con objeto de evitar la recepción de préstamos sin autorización?						
2. ¿Autoriza el consejo de directores o un comité los préstamos con documentos?						
3. ¿Especifican las disposiciones escritas del consejo o de un comité apropiado las instituciones de quien se pueden solicitar préstamos?						
4. ¿Designan las disposiciones escritas del consejo o de un comité apropiado los funcionarios autorizados para firmar documentos?						
5. ¿Fijan las disposiciones escritas del consejo o de un comité apropiado la cantidad máxima que pueden solicitar en préstamo los funcionarios designados?						
6. ¿Están al cuidado de una persona responsable los documentos que no están en circulación?						
7. ¿Están registrados los documentos por pagar en un registro de documentos u otro libro apropiado que muestre los datos detallados a continuación?						
a) El importe del documento						

b) La fecha de vencimiento			
c) Las fechas de vencimiento de intereses			
d) Los pagos a cuenta de capital			
e) Los pagos de intereses			
8. ¿Está autorizada a firmar documentos o cheques la persona que lleva el registro de documentos?			
9. ¿Se lleva un registro adecuado de las garantías colaterales pignoras para obtener el préstamo?			
10. ¿Cubre puntualmente el cliente sus obligaciones a su vencimiento?			
11. ¿Se reconcilian regularmente los libros auxiliares de registro de documentos con la cuenta de control?			
12. ¿Se cancelan adecuadamente y se archivan los documentos pagados?			
Cuentas por pagar:			
1. ¿Existe un sistema adecuado para extender requisiciones, aprobar y enviar las órdenes de compra, de recepción, aprobación de facturas y aprobación de pagos?			
2. ¿Se reconcilian los libros auxiliares de cuentas por pagar (o pólizas no pagadas), con la cuenta de control a intervalos frecuentes?			
3. ¿Se verifica la exactitud de las facturas de los vendedores antes de contabilizarlas?			
4. ¿Se cotejan los estados de cuenta de los vendedores con las cuentas por pagar en libros?			
5. ¿Se investigan y rectifican las diferencias halladas en el trámite mencionado en la pregunta 4?			
6. ¿Se aprueban debidamente los ajustes en las cuentas por pagar?			
7. ¿Se revisan y se presta atención continua a los saldos deudores en las cuentas por pagar?			
8. ¿Existe un método para pagar las facturas dentro del periodo de descuento?			
9. ¿Se contabilizan adecuadamente los gastos acumulados?			
Créditos diferidos a ingresos:			
1. ¿Se contabilizan al recibirlos todos los ingresos en efectivo?			
2. ¿Están numerados consecutivamente y debidamente controlados todos los cupones, talones, órdenes de mercancía, etc.?			
3. ¿Se cancelan debidamente después de usados los documentos mencionados en la pregunta 2?			
4. ¿Se amortizan apropiadamente las primas sobre bonos por pagar?			

5. ¿Se revisan adecuadamente las transferencias de créditos diferidos a ingresos a las cuentas de ingresos?			
Contingencias:			
1. ¿Contabiliza adecuadamente el cliente en el pasivo las posibles obligaciones por los conceptos siguientes?			
a) Documentos por cobrar descontados			
b) Cuentas por cobrar cedidas			
c) Endosas de cortesía			
d) Garantías de producto			
e) Garantías de contrato			
f) Pérdidas en contratos de venta y de compra			
2. ¿Hay juicios pendientes en los tribunales?			
3. Si la respuesta a la pregunta 2 es afirmativa, ¿se ha hecho una provisión adecuada para contingencias?			
4. ¿Son razonables los contratos de compra?			
5. Hágase una lista de todas las contingencias conocidas.			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO OBLIGACIONES NO CORRIENTES</b>			Respuestas		
				Si	No	Obs.
1. ¿Están todas las obligaciones a largo plazo debidamente autorizadas por alguna de las entidades siguientes:						
a) El consejo de directores						
b) La mayoría requerida de accionistas						
c) ¿La mayoría requerida de tenedores de otros bonos?						
2. ¿Emplea el cliente un agente independiente de transferencias para los bonos registrados?						
3. ¿Emplea el cliente un encargado independiente del registro para los bonos registrados?						
4. En caso de que el cliente no emplee un agente de transferencias o un encargado del registro independiente:						
a) ¿Se controlan adecuadamente los bonos sin firmar?						
b) ¿Se firman los bonos y otras obligaciones antes de emitirlos?						
c) ¿Se mutilan debidamente las obligaciones canceladas?						

5. ¿Son necesarias cuando menos dos firmas para prestar validez a un instrumento para préstamos a largo plazo?			
6. ¿Emplea el cliente un agente para pagar intereses?			
7. En caso de que el cliente no emplee un agente independiente para pagar intereses, ¿es adecuado el control sobre cupones o cheques de intereses?			
8. ¿Se manejan apropiadamente las cantidades no reclamadas de intereses?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha..... <b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO ACCIONES Y BONOS</b>	Respuestas		
	Si	No	Obs.
1. ¿Emplea el cliente un agente independiente de transferencias para las acciones?			
2. ¿Emplea el cliente un encargado independiente del registro de acciones?			
3. En caso de que el cliente no emplee un agente de transferencias o un encargado del registro independiente:			
a) ¿Están los títulos de acciones no usados bajo el control de un funcionario?			
b) ¿Se firman los títulos de acciones antes de emitirlos?			
c) ¿Numera por anticipado el impresor los certificados y matrices correspondientes de los certificados en blanco de las acciones?			
d) ¿Se inutilizan debidamente los títulos cancelados de acciones?			
4. ¿Paga los dividendos un agente independiente?			
5. En caso de que no se emplee un agente independiente para pagar dividendos. ¿Se ejerce un control apropiado sobre los cheques de dividendos?			
6. ¿Se depositan nuevamente con puntualidad los cheques de dividendos no reclamados y se contabilizan como obligaciones?			
7. ¿Reconcilia regularmente la cuenta de dividendos en el banco uno de los individuos mencionados a continuación?			
a) Una persona que no lleva los libros de dividendos			
b) Una persona que no envía por correo los cheques de dividendos			
8. En caso de que no haya una persona encargada del registro. ¿Reconcilia el cliente con regularidad el			

número de acciones en circulación -de acuerdo con los registros de accionistas con el saldo de la cuenta de control en cuanto a número de acciones?			
9. ¿Se fijan debidamente los timbres de impuestos de consumo?			
10. Cuando se entregan acciones a cambio de partidas de activo, ¿se valúa debidamente el activo recibido?			
11. ¿Alguna vez ha recusado la Comisión de Bolsa y Valores las valuaciones de activo mencionadas en la pregunta 10?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO VENTAS Y OTROS INGRESOS</b>			<b>Respuestas</b>		
				Si	No	Obs.
1. ¿Se controlan adecuadamente las órdenes de venta?						
2. ¿Aprueba el departamento de ventas los pedidos de los clientes?						
3. ¿Aprueba el departamento de crédito los pedidos de los clientes?						
4. ¿Es independiente el departamento de crédito del departamento de ventas?						
5. ¿Están numeradas anticipadamente en forma impresa y consecutiva las órdenes de venta?						
6. ¿Se da cuenta de todas las órdenes de venta?						
7. ¿Se aplica cada orden de venta a su factura correspondiente?						
8. ¿Se controlan adecuadamente los pedidos atrasados?						
9. ¿Se autorizan debidamente los embarques?						
a) ¿Se enumeran con anticipación los avisos de embarque?						
b) ¿Se aplica cada aviso de embarque a las partidas correspondientes en las facturas de venta?						
c) ¿Recibe el departamento de facturación una copia del aviso de embarque directamente del departamento de embarques?						
10. ¿Se preparan simultáneamente los documentos siguientes?						
a) Factura						
b) Aviso de embarque						
c) Requisición de inventario						

11. ¿Se numeran en la imprenta consecutivamente las facturas de venta?			
12. ¿Se conservan las facturas anuladas de venta?			
13. ¿Se da cuenta de todas las facturas de venta?			
14. ¿Se verifica en todas las facturas de venta la exactitud de lo siguiente?			
a) Condiciones de crédito concedidas			
b) Cantidades facturadas y cantidades embarcadas			
c) Precios			
d) Multiplicaciones y sumas Si			
15. ¿Se examinan las ventas independientemente del departamento de contabilidad?			
16. ¿Manejan debidamente los departamentos mencionados a continuación la mercancía vendida devuelta?			
a) El departamento de recepción			
b) En los libros de inventario			
c) En los libros de cuentas por cobrar			
17. ¿Se preparan informes de recepción para las devoluciones de las ventas?			
18. Si se preparan informes de recepción, ¿se correlacionan con las notas de crédito?			
19. ¿Se controla con acierto la preparación de notas de crédito para evitar débitos por devoluciones de ventas y créditos a las cuentas por cobrar, ambos sin autorización?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO NOMINAS - REMUNERACIONES</b>			<b>Respuestas</b>		
	Si	No	Obs.			
1. ¿Se autoriza debidamente la contratación de personal?						
2. ¿Se informa inmediatamente al departamento de nómina que ocurre una separación?						
3. ¿Se autorizan debidamente los aumentos y disminuciones en pago?						
4. ¿Se preparan adecuadamente los registros originales de tiempo?						
5. ¿Se controlan apropiadamente los registros originales de tiempo para evitar que sean alterados?						
6. ¿Usa los relojes marcadores de tiempo el personal siguiente?						

a) Obreros de la fábrica			
b) Empleados de oficina			
7. ¿Se llevan adecuadamente los registros de destajo?			
8. ¿Se cotejan los registros de destajo con la producción real?			
9. ¿Está dividida la preparación de la nómina entre el número máximo de empleados que permitan las circunstancias?			
10. ¿Se cotejan con regularidad los libros de nómina con - los libros del departamento de personal?			
11. ¿Se cambian en rotación los empleados que preparan las diferentes fases de la nómina?			
12. ¿Se comprueban dos veces los cálculos de nómina antes de hacerla efectiva?			
13. ¿Aprueba el tiempo total pagadero a cada obrero el encargado de departamento o el tomador de tiempo?			
14. ¿Se paga con cheque a todo el personal?			
15. Cuando se paga a todo el personal con cheque:			
a) ¿Están numerados anticipadamente y consecutivamente todos los cheques?			
b) ¿Se anulan debidamente todos los cheques inutilizados?			
c) ¿Se conservan los cheques anulados?			
d) ¿Se controlan estrictamente los cheques de nómina no usados?			
e) ¿Usa el cliente un protector de cheques?			
16. Si se usa una firma en facsímil para firmar los cheques mecánicamente, ¿está adecuadamente controlado el acceso a la máquina?			
17. ¿Participa en la preparación de la nómina la persona que firma los cheques de nómina?			
18. ¿Tiene acceso a los libros de contabilidad la persona que firma los cheques de nómina?			
19. Cuando la nómina se paga en efectivo:			
a) ¿Firma un recibo el personal?			
b) ¿Coteja estos recibos con la nómina una persona no relacionada con la preparación de la nómina?			
c) ¿Presencia el pago de la nómina una persona independiente de su preparación?			
d) ¿Tiene acceso a los libros de caja el pagador?			
e) ¿Es independiente el pagador de la preparación de la nómina?			



f) ¿Se cambian en rotación las funciones del pagador?			
20. ¿Se paga la nómina a través de una cuenta bancaria separada?			
21. ¿Se reconcilia a fin de cada mes la cuenta bancaria de nómina?			
22. Realiza la reconciliación una persona independiente de toda la preparación de la nómina y de su pago?			
23. ¿Recibe los cheques devueltos y los estados bancarios exclusivamente la persona que prepara la reconciliación?			
24. Cuando se hace la reconciliación, ¿se pone una marca en los libros de nómina por cada cheque individualmente?			
25. ¿Practica el cliente periódicamente una auditoría de la nómina?			
26. ¿Se ejerce un control adecuado sobre los jornales no reclamados?			
27. ¿Se depositan en el banco los jornales no reclamados contabilizándose la obligación?			
28. ¿Se dispone de manera acertada de los cheques de nómina largo tiempo pendientes?			
29. a) ¿Presenciaron los auditores una distribución de nómina?			
b) ¿Efectuaron un pago de nómina?			
c) ¿Controlaron inmediatamente los jornales no cobrados?			

Preparado por..... Fecha..... Revisado por..... Fecha.....	CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO GASTOS			Respuestas		
	Si	No	Obs.			
1. ¿Está centralizada la aprobación de los gastos?						
2. ¿Pasan todos los gastos, excepto los de caja chica, a través del punto central de aprobación de gastos o del departamento de compras?						
3. ¿Se formulan por escrito las autorizaciones para los gastos?						
4. ¿Se aprueban en las órdenes de gastos y en las órdenes de compras los datos siguientes?						
a) El precio						
b) La cantidad						
c) El proveedor						
5. ¿Recibe directamente el departamento de contabilidad los documentos siguientes?						

a) Una copia de la autorización de gastos			
b) Una copia de la orden de compra			
c) Una copia del informe de recepción			
6. ¿Tienen su origen en un solo lugar las órdenes de compra de poca importancia cargables a gastos?			
7. ¿Se usa una máquina franqueadora postal para el correo de salida?			
8. ¿Existe un departamento organizado de compras?			
9. ¿Opera el departamento de compras independientemente de los siguientes?			
a) El departamento de recepción			
b) El departamento de embarques			
c) El departamento de contabilidad			
10. ¿Se numeran consecutivamente con anticipación todas las órdenes de compra?			
11. ¿Se hacen por escrito todas las órdenes de compra?			
12. ¿Obtiene el departamento de recepción copias de las órdenes de compra para estar autorizado a recibir mercancías?			
13. ¿Está controlada la recepción de mercancías para evitar irregularidades y errores?			
14. ¿Están numerados consecutivamente con anticipación y controlados los informes de recepción?			
15. ¿Se cotejan los datos en el registro de recepción con los datos en la factura del vendedor?			
16. ¿Conserva el departamento de recepción una copia de los informes de recepción?			
17. ¿Recibe el departamento de compras una copia de los informes de recepción?			
18. ¿Es adecuado el sistema para registrar y verificar entregas parciales?			
19. ¿Se notifican inmediatamente al departamento de contabilidad las devoluciones hechas a los vendedores?			
20. ¿Pasan a través del departamento de embarques las compras devueltas?			
21. ¿Se preparan informes de embarque para las devoluciones?			

### 8.2.6. MÉTODO DE FLUJOGRAMAS (DIAGRAMA DE FLUJO)

Consiste en que se expone por medio de cuadros o gráficos. Si el auditor diseña un flujograma de control interno, será preciso que visualice el flujo de la información y los documentos que se procesan. El flujograma debe elaborarse,

usando símbolos estándar, de manera que quienes conozcan los símbolos puedan extraer información útil relativa al sistema. Si el auditor usa un flujograma elaborado por la entidad, debe ser capaz de leerlo, interpretar sus símbolos y sacar conclusiones útiles respecto al sistema representado por el flujograma.

En algunos casos tal vez sea aplicado el método de gráficos, en otros puede ser conveniente usar el método de cuestionarios, y en otros puede ser más fácil o puede ser de mejor interpretación el método descriptivo narrativo.

Este método simplifica la tarea de descripción de los procedimientos y técnicas mediante el uso de gráficos de movimiento de transacciones, también llamadas diagramas de flujo o flow charts. Este diagrama proporciona al lector una imagen clara del sistema, mostrando la naturaleza y secuencia de los procedimientos, división de responsabilidades, fuentes, distribución de documentos y situación de los registros de contabilidad.

### Técnicas de Diagramación:

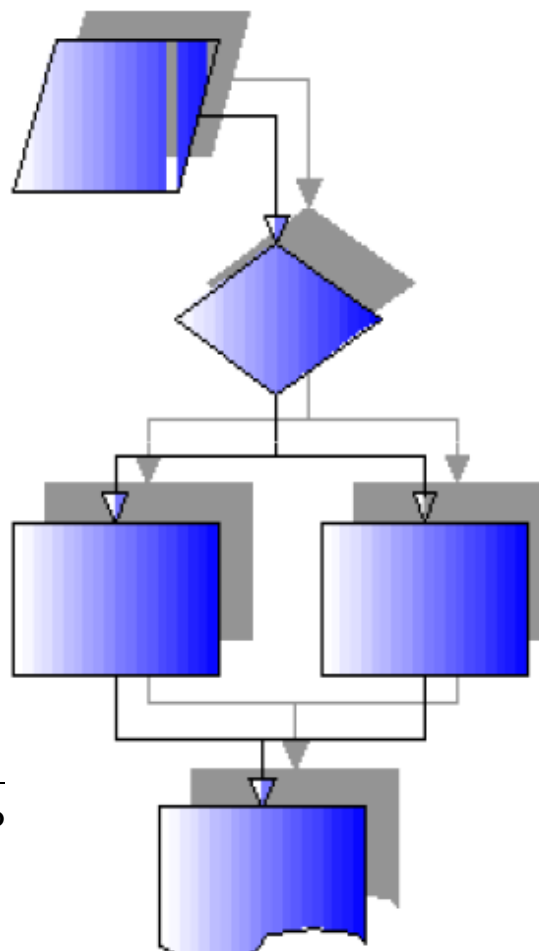
#### 1. Diagramas de flujo de procesos:

- El análisis del flujo de procesos es la representación esquemática de un proceso, con el objetivo de comprender las interrelaciones entre las entradas, tareas, salidas y responsabilidades de sus componentes.

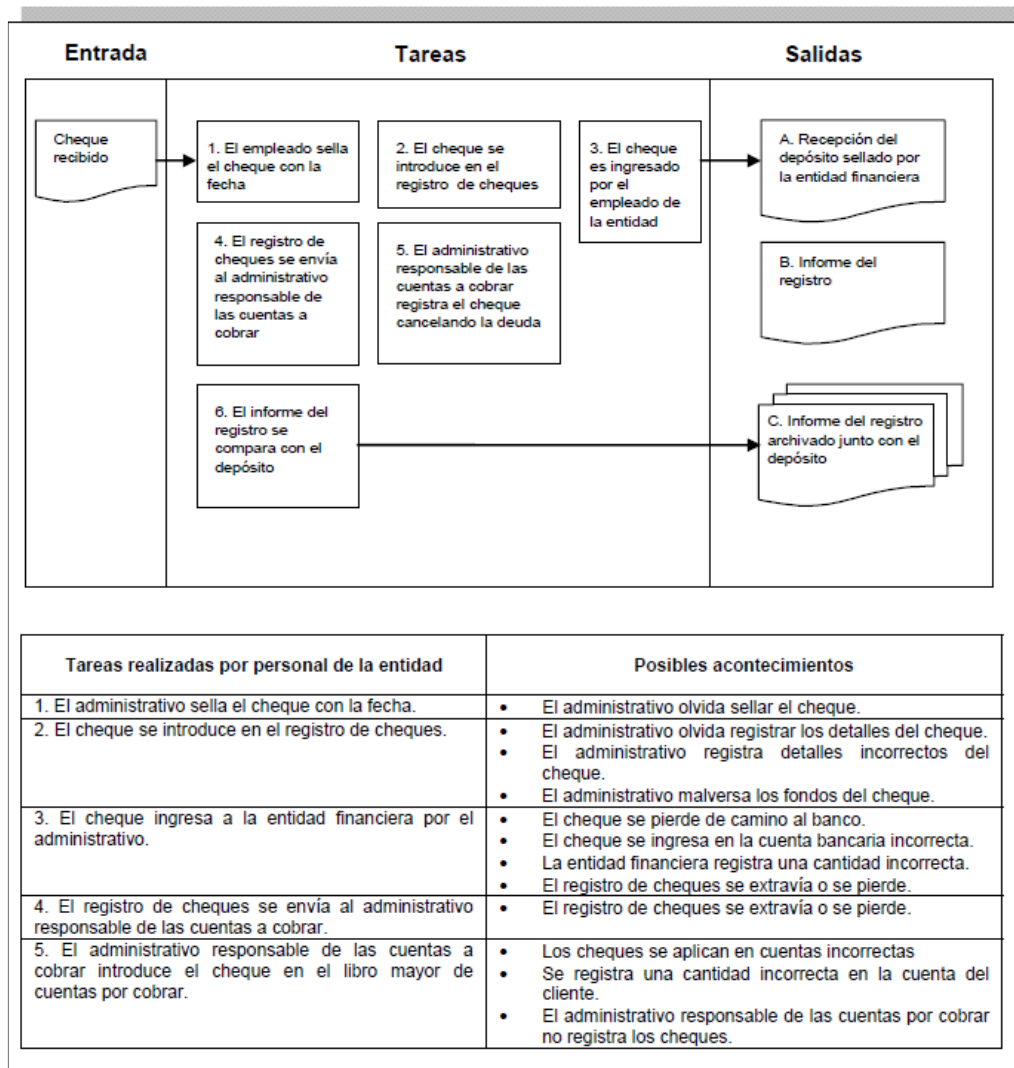
- Los acontecimientos pueden ser identificados y considerados frente a los objetivos del proceso.

- Puede utilizarse en una visión de la organización a nivel global o a un nivel de detalle.

Ejemplo de  
de procesos



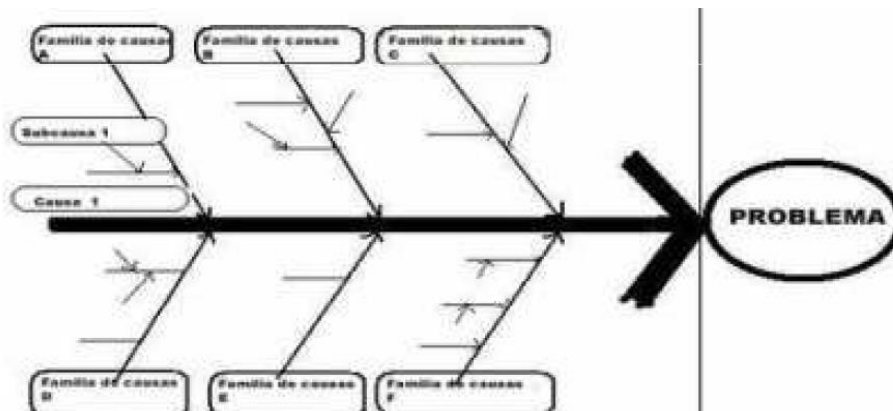
análisis del flujo



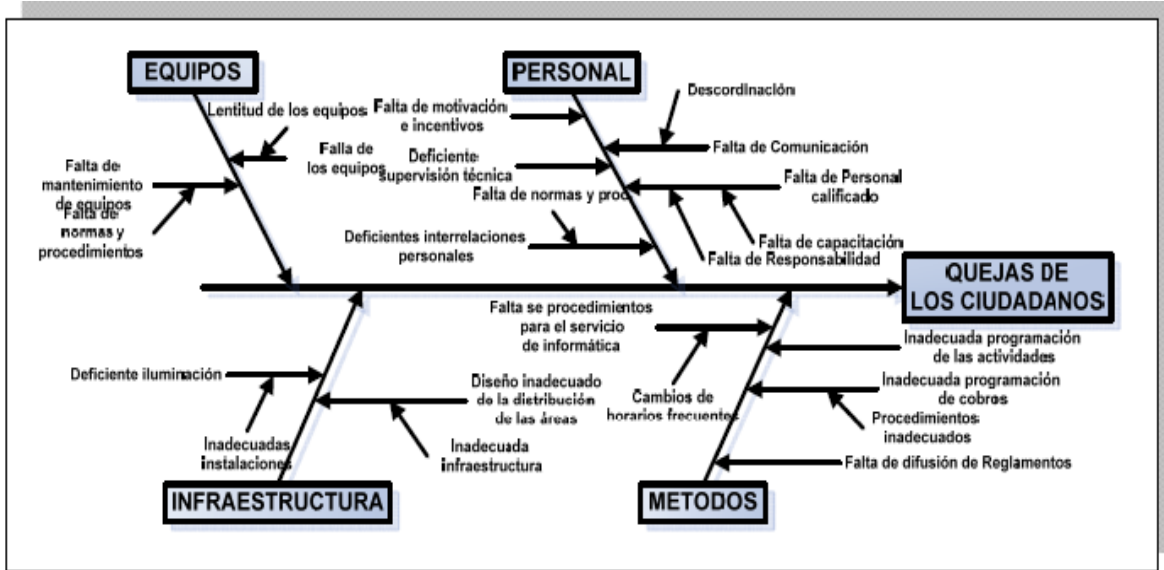
Fuente: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Gestión de Riesgos Corporativos-

### Diagramas de causa y efecto:

•Se conocen como diagramas de Ishikawa o de espina de pescado, y son útiles para identificar las causas de los riesgos.



Ejemplo de diagrama causa-efecto



Fuente: Escuela Nacional de Control de la Contraloría General de la Republica

## **CAPITULO III**

### **PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO**



## TÍTULO IX

### EVIDENCIA, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

#### 9.1. EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Se denomina evidencia al conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustentan las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida durante la labor de auditoría a través de observación, inspección, entrevistas y examen de los registros. La actividad de auditoría se dedica a la obtención de la evidencia, dado que esta provee una base racional para la formulación de juicios u opiniones. El término evidencia incluye documentos, fotografías, análisis de hechos efectuados por el auditor y en general, todo material usado para determinar si los criterios de auditoría son alcanzados. Los contenidos de esta sección son los siguientes:

- a. Tipos de evidencia
- b. Atributos de la evidencia
- c. Confiabilidad de la evidencia
- d. Características de la evidencia documental.
- e. Obtención de información a través de entrevistas.
- f. Utilización de fotografías y otros medios visuales.
- g. Obtención de información mediante encuestas.

#### 9.2. TIPOS DE EVIDENCIA

En términos generales la evidencia de auditoría puede clasificarse en cuatro tipos:

- a. Evidencia física.
- b. Evidencia testimonial.
- c. Evidencia documental.
- d. Evidencia analítica.

##### 9.2.1. EVIDENCIA FÍSICA

Se obtiene la evidencia física por medio de una inspección u observación directa de:

- Las actividades ejecutadas por las personas.
- Los documentos y registros.
- Hechos relacionados con el objetivo del examen.

La evidencia física se documenta en un memorándum que resume los asuntos revisados, papeles de trabajo que muestran la naturaleza y alcance de la verificación practicada, pudiendo ser el resultado de una inspección y estar



representada por fotografías, cuadros, mapas y otras representaciones gráficas. El obtener y utilizar evidencia gráfica es una forma eficaz de explicar o describir una situación en un informe.

Por ejemplo, una fotografía clara de un almacén que ilustra prácticas ineficientes tiene un impacto mucho mayor que cien palabras.

El auditor debe obtener evidencia física, como por ejemplo “muestras” es respaldo de sus hallazgos. La efectividad de la labor de auditoría varía según se adquiera familiaridad con la naturaleza física de las operaciones, bienes y otros recursos de la entidad. La habilidad de informar acerca de una condición identificada es mucho más convincente que declaraciones basadas en otros tipos de evidencia.

Es una buena práctica que dos miembros del equipo de auditoría efectúen la inspección física. Igualmente, deben efectuarse las coordinaciones necesarias con los funcionarios a cargo de la entidad, para que estos les acompañen y corroborar los hallazgos. Es práctico firmar el memorándum o acta de inspección, según sea el caso, a fin de evitar cualquier controversia acerca de la precisión de los hallazgos de auditoría, los cuales deben formar parte de los papeles de trabajo.

El adecuado uso de la técnica de observación, incluyendo el reconocimiento del valor de la evidencia física depende, en gran parte, del auditor que efectúa el trabajo. Por ejemplo, si este se mantiene alerta y es curioso e imaginativo, observará en forma crítica los inventarios, las condiciones de las estructuras y equipo y las actividades del personal de la entidad.

### **9.2.2. EVIDENCIA TESTIMONIAL**

Es la información obtenida de otros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o por medio de entrevistas. El resultado de las entrevistas pueden expresarse en un memorándum basado en notas tomadas durante ellas. Es conveniente que tales declaraciones estén firmadas por los funcionarios o empleador entrevistados. La declaración verbal o escrita de un funcionario de la entidad acerca de, por ejemplo, la cantidad y condiciones de las existencias en almacén, tiene un valor limitado como evidencia.

Las declaraciones se tornan más importantes y útiles, sin embargo, si están corroboradas por revisiones de los registros y de las pruebas físicas de inventario.

Las declaraciones de los funcionarios de la entidad son fuentes valiosas de información (explicaciones, justificaciones o líneas de razonamiento), y proporcionan elementos de juicio que no serían fáciles de obtener a través de una prueba de auditoría.

### **9.2.3. EVIDENCIA DOCUMENTAL**

Es aquella plasmada en escritos y registros, como documentos, contratos y otros.

La forma más común de evidencia en la auditoría consiste de documentos clasificados como:

- **Externos.** Aquellos que se originan fuera de la entidad (por ejemplo, facturas de vendedores y correspondencia que se recibe).
- **Internos.** Aquellos que se originan dentro de la entidad (por ejemplo, registros contables, correspondencia que se envía, guías de recepción y comunicación interna).

El auditor debe evaluar la confiabilidad de la evidencia documental utilizada en respaldo de sus hallazgos de auditoría. Por ejemplo, un documento externo que se obtenga directamente de su lugar de origen es más confiable que el mismo tipo de documento obtenido a través de la entidad. Siempre debe considerarse la posibilidad de que los documentos obtenidos de la entidad pueden haber sido alterados. Cualquier alteración importante debe investigarse. Si el auditor no está seguro de que las alteraciones son apropiadas, sería conveniente efectuar una verificación en la fuente de origen.

Los factores que aseguran la confiabilidad de la evidencia interna son:

- Si los documentos han circulado fuera de la entidad
- Si los procedimientos de control interno de la entidad son satisfactorios para asumir que la evidencia es precisa y confiable.
- Si la evidencia está sola o si sirve para corroborar otros tipos de evidencia.

La evidencia interna que circula fuera de la entidad puede tener la misma confiabilidad que la evidencia externa.

Relativamente pocos tipos de documentos están sujetos a revisión y aprobación externa.

Algunos ejemplos son órdenes de compra devueltas con el visto bueno del proveedor y guías de remisión debidamente aceptadas.

Los procedimientos internos tienen un efecto importante en la confiabilidad de la evidencia documental que se origina en la entidad y que circula solo en ella.

Por ejemplo, una tarjeta de control de asistencia sería evidencia confiable de la labor efectuada si:

- El empleado registra su hora de ingreso a la oficina en el reloj de control.
- El área de personal verifica la tarjeta de control, comparándola con la información del área de trabajo; y,
- Los auditores internos o la administración efectúan revisiones sorpresivas de asistencia.

### 9.2.4. EVIDENCIA ANALÍTICA

Se obtiene la evidencia analítica al analizar o verificar la información. El juicio profesional del auditor acumulado a través de la experiencia orienta y facilita el análisis. La evidencia analítica puede originarse de los resultados de:

- Computaciones
- Comparaciones con:
  - \* Normas establecidas
  - \* Operaciones anteriores;
  - \* Otras operaciones, transacciones o rendimiento;
  - \* Leyes o reglamentos.
- Raciocinio
- Análisis de la información decidida en sus componentes.

### 9.3. ATRIBUTOS DE LA EVIDENCIA

Los atributos de la evidencia pueden referirse a:

- Suficiencia
- Competencia
- Pertinencia (relevancia)

#### 9.3.1. SUFICIENCIA DE LA EVIDENCIA

Evidencia suficiente es aquella tan veraz, adecuada y convincente que al ser informada a una persona prudente, que no es un auditor y no tiene conocimiento específico del asunto, arribe a la misma conclusión del auditor. Suficiencia se refiere al volumen o cantidad de la evidencia, tanto como a sus cualidades de pertinencia y competencia. La norma general básica de evidencia en respaldo de los hallazgos de auditoría manifiesta que debe ser suficiente y competente.

Los requisitos de buenos papeles de trabajo requieren que sean claros y comprensibles, sin explicaciones verbales innecesarias.

La complejidad de la actividad de auditoría y el tipo de hallazgos identificados es tan grande, que no es factible percibir en términos específicos la naturaleza de toda la información de respaldo que debe incluirse en los papeles de trabajo. Para que un hallazgo tenga un soporte apropiado en los papeles de trabajo, es necesario que se efectúen todos los pasos de su desarrollo. Además, los papeles de trabajo deben contener, para cada paso requerido en el proceso, resúmenes claros o extractos de documentos necesarios para demostrar el trabajo efectuado y los resultados obtenidos.

Un paso importante es identificar los efectos de una deficiencia. El efecto puede visualizarse por ejemplo al incurrirse en un mayor costo; no lograr los objetivos y metas previstos o provocar reacciones adversas en las operaciones de la entidad. Los papeles de trabajo de respaldo deben demostrar los efectos en la forma más específica posible, basándose en computaciones, comparaciones,

declaraciones, documentación de la entidad, informes de auditoría interna u otras fuentes.

### 9.3.2. COMPETENCIA

Para que la evidencia sea competente, debe ser válida y confiable. A fin de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor debe considerar con cuidado si existen razones para dudar de su validez o su integridad. De ser así, debe obtener evidencia adicional o revelar esa situación en su informe. Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente:

- La evidencia obtenida de fuentes independientes es más confiable que la obtenida del propio ente auditado.
- La evidencia que se obtiene cuando se ha establecido un sistema de control interno apropiado, es más confiable que aquella obtenida cuando el sistema de control interno es deficiente, no es satisfactorio o no se ha establecido.
- La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta.
- Los documentos originales son más confiables que sus copias.
- La evidencia testimonial que obtenida en circunstancias que permite a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras (por ejemplo, cuando los informantes pueden sentirse intimidados).

### 9.3.3. PERTINENCIA (RELEVANCIA)

La evidencia pertinente es aquella es aquella que es válida y se relaciona con el hallazgo específico. Los papeles de trabajo e información acumulada al desarrollar un hallazgo específico deben tener una relación directa con el mismo y las recomendaciones. Este requerimiento no excluye el tomar notas apropiadas o hacer observaciones que serán consideradas para otras áreas problema a examinar. Debe evitarse la acumulación indiscriminada de papeles y documentos referidos al tema que no tienen relación directa con el hallazgo de auditoría.

## 9.4. CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA

Al obtener evidencia y evaluarla el auditor debe considerar lo siguiente:

- Conocimientos obtenidos directamente a través de la percepción sensorial del auditor, son más persuasivos que aquellos conocimientos logrados indirectamente (*Por ejemplo*, en un examen físico el auditor mira, toca, gusta, percibe).
- La evidencia obtenida directamente por el auditor de fuentes ajenas e independientes a la entidad auditada provee de mayor seguridad y confiabilidad. (*Por ejemplo*: confirmación directa de saldos bancarios, préstamos, actividades de contratistas, otros).

- La evidencia que ha sido producida bajo condiciones satisfactorias de control interno tiende a ser más confiable (*Por ejemplo:* pruebas de que una transacción no ha sido iniciada, autorizada, ejecutada y registrada exclusivamente por una sola persona).
- Los originales de documentos son más confiables que sus copias.
- El costo (en efectivo y/o tiempo) de obtención de la evidencia más confiable y deseable, puede ser tan elevado que el auditor tendría obligatoriamente que aceptar evidencia de menor calidad, pero que considere satisfactoria dentro de las circunstancias.
- Lo más importante del asunto a ser verificado hallazgo de auditoría, requiere la obtención de la evidencia más sólida y consistente y consecuentemente, puede justificar la obtención de evidencia más costosa.
- Los indicios de riesgo relativos más elevados de lo normal exigen al auditor obtener más y mejor evidencia que aquella requerida en circunstancias normales.
- La evidencia corroborativa constituye aquella que permite al auditor llegar a conclusiones a través de un proceso válido de raciocinio, pero que en sí misma no es concluyente. Sirve únicamente para fortalecer o apoyar la confiabilidad de la evidencia obtenida.
- Una cantidad pequeña de evidencia de calidad excelente puede ser más confiable que una gran cantidad de evidencia de menor calidad.

## 9.5. CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA DOCUMENTAL

La evidencia documental está constituida, generalmente, por documentos, registros, contratos, comunicaciones originales; sin embargo, su presentación puede estar planteada en copias, extractos de documentos, material gráfico o artículos en diarios o revistas. Deberá considerarse, además, lo siguiente:

- Copia de documentos
- Extractos frente a copias
- Material gráfico
- Artículos en diarios y revistas

### 9.5.1. COPIAS DE DOCUMENTOS:

Generalmente, debe aceptarse como confiables las copias de documentos de los archivos de la entidad si son necesarios para respaldar un hallazgo. Una copia autenticada por el funcionario fedatario de la entidad que es fiel del original. Puede ser conveniente en algunas circunstancias, pero debe limitarse solo a documentos importantes, como cuando se considera utilizarlos en procesos judiciales. La importancia de un hallazgo de auditoría, determinará a menudo el tipo de evidencia que debe retenerse en los papeles de trabajo. Por ejemplo, si el

hallazgo implica un compromiso por una compra específica una copia de la orden de compra puede ser la evidencia básica a retener en los papeles de trabajo.

### **9.5.2. EXTRACTOS FRENTE A COPIAS**

Los extractos preparados a mano por el equipo de auditores de los documentos de la entidad son, generalmente, un respaldo aceptable para los papeles de trabajo. Sin embargo, es preferible tener copias de los documentos de mayor importancia. A veces los errores se introducen en forma inadvertida en los extractos. El respaldo para un hallazgo de importancia será más conveniente si es copia exacta del documento original. El auditor debe aplicar su buen juicio y prudencia al determinar qué documentos requieren ser fotocopiados.

### **9.5.3. MATERIAL GRÁFICO**

A menudo el mejor registro de una condición física existente en el momento del examen es una serie de fotografías. La entidad puede tener un archivo de fotografías que debe revisarse para su posible utilización. La utilización apropiada de fotografías y otro tipo de material visual, hacen que los informes de auditoría tengan un mayor significado al resaltar los puntos centrales de manera más enérgica y enfática.

### **9.5.4. ARTÍCULOS EN DIARIOS Y REVISTAS**

Los diarios y revistas son a menudo una fuente útil de información general, antecedentes y hechos actuales relacionados con las actividades bajo examen. Sin embargo, se les debe considerar solamente como fuente colateral y no principal de información sustentadora.

## **9.6. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN A TRAVÉS DE ENTREVISTAS**

En el curso de la auditoría siempre es necesario que se obtenga información sustancial durante entrevistas y discusiones con funcionarios de la entidad y con otras personas. Es importante que el auditor reconozca y aproveche los beneficios que se obtienen al entrevistar a personas entendidas durante su labor. La información obtenida durante las entrevistas también puede utilizarse para complementar, explicar, interpretar o contradecir, la información obtenida por otras fuentes.

### **9.6.1. UTILIZACIÓN DE INFORMACIÓN VERBAL**

Puede utilizarse información verbal en el informe de auditoría si:

- Se obtiene la información de una fuente que el auditor confía es entendida y responsable; y
- Se identifica adecuadamente su naturaleza verbal, por ejemplo, indicando que es lo que se dijo al auditor.

Debe precisarse en los papeles de trabajo la fuente de información verbal. Por ejemplo, El Director General de Administración del Ministerio de la Producción

informó verbalmente que..... o El Gerente General de la empresa "TRAVELS" SAC. Informó verbalmente que... Esto ayudará a indicar el grado de responsabilidad de la persona entrevistada y su relación con el tema. Si la información verbal acerca de hechos, y no una opinión, es de importancia clave y no puede corroborarse, generalmente, será conveniente indicar en el informe que no se pudo ratificarla y porque. Si no se puede verificar la información verbal por medio de otra evidencia, debe admitirse la incertidumbre de cualquier conclusión que se base en ella. En estas circunstancias, se debe tener mucho cuidado al preparar el informe para evitar conclusiones o implicaciones no respaldadas por la validez de dicha información.

La información obtenida por medio de entrevistas, aunque esté confirmada por escrito por la persona entrevistada, representa solamente el entendimiento, opinión o palabra de la persona entrevistada y no una información que se ha verificado como correcta, La utilidad y confiabilidad de la información verbal, por lo tanto, depende de gran parte de su naturaleza, de la fuente de origen y de la posibilidad que existan otros medios de establecer o verificar en forma más terminante lo manifestado en las entrevistas.

### **9.6.2. FUENTES DE INFORMACIÓN PARA ENTREVISTAS**

Debido a que el objetivo del auditor es obtener una información completa y correcta sobre los asuntos a ser examinados, las entrevistas deben ir dirigidas a una exploración total de esos asuntos. Las personas responsables de las actividades normalmente tienen información acerca del grado en que han sido considerados dichos asuntos, los motivos de las prácticas existentes e información u opiniones útiles en cuanto a la necesidad de efectuar mejoras y posibles formas de ejecutarlas.

Si la persona se encuentra en un cargo de alta dirección o gerencia, ello no asegura la validez de la información proporcionada. Puede ser nuevo en el cargo o no tener el conocimiento detallado que tiene un subordinado. No se debe perder tiempo en entrevistar a una persona que no tiene la información deseada, aunque se crea que debe tenerla debido a su cargo. Al informar con anticipación a un posible entrevistado de los asuntos que serán discutidos, a menudo se indica a la persona más entendida con la cual se deben entrevistar.

Debe discutirse los aspectos administrativos y las mejoras necesarias con los funcionarios en un nivel apropiado que puedan comprender estos asuntos, para relacionarlos con los objetivos y políticas de la identidad también puede entrevistarse a un informante, como por ejemplo la persona, que hizo notar un asunto. Se le considera un informante si proporciona información sabiendo que su identidad no será dada a conocer o si debido a la naturaleza del caso o de la información proporcionada, es conveniente o necesario proteger su identidad.

### **9.6.3. PLANEAMIENTO Y PREPARACIÓN DE ENTREVISTAS IMPORTANTES**

Deben planearse las entrevistas en forma apropiada. El auditor debe conocer el propósito de la entrevista y la información que busca, así como estar

familiarizado con los hechos previamente revelados sobre el problema para conducirla en forma apropiada.

Esto es especialmente valioso ya que permite al auditor reconocer y seguir diferencias entre la información obtenida durante la entrevista y previamente de otras fuentes.

Al plantearse las entrevistas, debe considerarse cuidadosamente la selección del auditor que la conducirá según quien sea el entrevistado y la experiencia anterior al entrevistarlos. Algunos funcionarios de alto nivel de la empresa pueden reaccionar en forma desfavorable al ser entrevistados por personas que no ocupan cargos en su mismo nivel en la Contraloría General de la República o el órgano de auditoría Interna de la entidad, para utilizar un ejemplo extremo, no debe enviarse a un asistente de auditoría, que recién está entrenándose, a entrevistar al Director de Administración y/o Gerente de una entidad. Debe aplicarse un buen criterio para evitar desigualdades entre el auditor y el entrevistado, especialmente, cuando se trata de llevar a cabo una entrevista importante.

#### **9.6.4. CONDUCTA DURANTE UNA ENTREVISTA**

El auditor debe presentarse en forma debida al entrevistado, si previamente no ha sido presentado. La utilización de credenciales oficiales para este propósito dependerá del objetivo de la entrevista y de la relación entre los participantes. El paso inicial es importante, especialmente si se visita al entrevistado por primera vez. Se debe tratar de hacerle sentir cómodo. Por ejemplo, cualquier comentario breve sobre asuntos sin importancia, como el clima o un suceso deportivo, a menudo sirve para "romper el hielo" y establecer una relación cordial.

#### **9.6.5. DISCUSIÓN DEL ASUNTO ESPECÍFICO**

Después de la introducción, el auditor debe explicar el propósito de la entrevista para que la persona entrevistada comprenda lo que se espera de ella. Según las circunstancias, se puede permitir que cuente su propia versión o hacerle preguntas específicas sobre los asuntos de los cuales se desea información.

La discusión debe estar bajo el control del auditor hasta el punto necesario, como para que se mantenga encaminada hacia la obtención de los datos u otra información pertinente a propósito de la entrevista.

Un auditor hábil estará alerta para que el entrevistado no comente asuntos sin importancia y evitar contestar las preguntas o proporcionar información sobre temas diferentes al objetivo de la entrevista. La actitud debe ser la de buscar información y no la de entrar en debate. Algunas sugerencias que deben tenerse en cuenta son:

- Conseguir toda la información necesaria durante la entrevista. Evitar al máximo posible la necesidad de una segunda entrevista.



- Al término de la entrevista debe resumirse brevemente la información considerada más importante. Esto puede hacer recordar al auditor y al entrevistado otros hechos relacionados.

- No extender la entrevista más allá de un tiempo razonable que se aproximaría al tiempo fijado cuando se hizo la cita.

#### **9.6.6. UTILIZACIÓN DE GRABADORAS DURANTE LAS ENTREVISTAS**

Usualmente, no es necesario utilizar grabadoras durante las entrevistas con los funcionarios de la entidad examinada. Si se considera que es necesario, en casos muy excepcionales, debe consultarse con el entrevistado. Las transcripciones obtenidas por medio de este método contiene gran cantidad de información que no es importante y su utilización no eliminaría la necesidad de una confirmación de declaraciones obtenidas durante una entrevista. Asimismo, este procedimiento no permite al entrevistado corregir errores que pudo haber pasado por alto. Sin embargo, si se va a entregar al entrevistado una transcripción de la entrevista para que pueda corregirla, este método puede ser adecuado para obtener un registro completo de la discusión de un asunto muy delicado o crítico.

Cuando se utilice una grabadora, las cintas de grabación se convierten en parte de los papeles de trabajo del auditor y deben ser debidamente protegidas y controladas. A solicitud del entrevistado, debe ofrecerse la oportunidad de copiar la cinta. Cómo y cuándo tomar notas, dependerá frecuentemente de las circunstancias del caso, la complejidad de los temas discutidos y la personalidad del entrevistado. En algunos casos, el tomar notas al igual que la grabación podrá ocasionar que el entrevistado no se sienta dispuesto a hablar libremente.

Si existe una aparente reacción adversa, al hecho de que se tome notas, de hacerlo. Se espera, sin embargo, que el tomar notas no será objetado ya que demuestra el interés del auditor en registrar con precisión lo que se dice. No debe utilizarse un formato especial para un memorándum sobre la entrevista. Puede escribirse en máquina, a mano o a través de un procesador de texto electrónico pero debe ser un elemento independiente en los papeles de trabajo y contener los detalles apropiados de la discusión, incluyendo la hora y el lugar, el cargo y nombre de todas las personas involucradas, así como los firmas de los auditores presentes. El registro de una entrevista no debe consistir en la anotación sin explicaciones, ni declaraciones o notas al pie de la página, sin respaldo alguno en los papeles de trabajo.

#### **9.6.7. CONFIRMACIÓN ESCRITA DEL ENTREVISTADO**

Generalmente, se solicita a los entrevistados que confirmen por escrito la información verbal aportada, a no ser que dicha información esté respaldada y se considere innecesaria confirmarla. En algunos casos, la solicitud de confirmación escrita sobre información verbal brindada puede ocasionar la falta de cooperación del entrevistado.

Una confirmación escrita es importante, especialmente, si no hay evidencia que corrobore la información obtenida verbalmente. Los propósitos principales de la confirmación son:

- Asegurar que el registro de la información verbal sea completo y preciso.

- Hacer saber al entrevistado la importancia que se da a sus declaraciones.
- Proteger al auditor en el caso de una controversia futura sobre la información obtenida.

A veces puede ser recomendable solicitar confirmación de la información verbal, aunque esta no sea esencial para un posible hallazgo en el informe. Por ejemplo, la información obtenida durante las discusiones sobre un asunto altamente técnico o que incluye muchas fechas, cifras estadísticas asuntos técnicos, normalmente debe ser confirmada por el entrevistado, aunque la información sea utilizada solo como datos acerca de los antecedentes en el informe. En tales casos, debido al riesgo de error al tomar nota de la información, puede ser necesaria una confirmación.

La confirmación verbal o escrita efectuada por un entrevistado no anula la necesidad de verificar la información por otros medios tales como: observación, discusiones con otras personas y/o revisión de la documentación disponible.

Una confirmación por parte del entrevistado es, principalmente; un medio para ratificar lo que ha sacado en claro el auditor de lo manifestado y no constituye una verificación de su validez.

#### **9.6.8. FORMA DE CONFIRMACIÓN**

Cuando se solicite a los entrevistados, estos confirmarán por escrito la precisión y totalidad de la información contenida en un memorándum sobre la entrevista. Los auditores deben pedir al entrevistado que firme el memorándum escrito, indicando que está de acuerdo con él. Si lo solicita el entrevistado se podrá entregar copia.

#### **9.6.9. NO CONFIRMACIÓN DE LO INFORMADO VERBALMENTE**

Si un entrevistado se niega a confirmar por escrito la información verbal importante proporcionada, el auditor debe pedir que la confirme de manera informal leyendo el memorándum y si es necesario, corrigiéndolo. La confirmación debe ser obtenida en presencia de otro miembro del equipo de auditoría, y la anotación del auditor sobre la confirmación verbal, junto con la firma del otro miembro que se encuentre presente, debe ir adjunta al memorándum sobre la entrevista.

Si el entrevistado se niega a confirmar la información verbal importante por escrito, el auditor debe adjuntar una nota al memorándum sobre la entrevista, indicando los motivos expuestos por el entrevistado para negarse a dicha confirmación. En los casos en que las personas no estén aparentemente dispuestas a aceptar la responsabilidad por la información que se ha dado, debe considerarse los posibles efectos negativos de la utilización de tales datos en el informe. Cuando sea posible, el auditor debe discutir el asunto con otros funcionarios responsables a utilizar otros medios disponibles para corroborar la información.

### **9.7. UTILIZACIÓN DE FOTOGRAFÍAS Y OTROS MEDIOS VISUALES**

Una forma de soporte adecuado a las observaciones, conclusiones y recomendaciones del informe es utilizar fotografías a color, mapas y ayudas visuales y con las cuales el mensaje que se presenta resulta más claro y potente que las propias palabras. El jefe de equipo de auditoría es responsable de identificar, obtener y seleccionar las muestras fotográficas o medios visuales que serán utilizados en el informe. Para ello, debe identificar a los miembros del equipo de auditoría que reúnan las habilidades y conocimientos necesarios para llevar a cabo el indicado trabajo.

## 9.8. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN MEDIANTE ENCUESTAS

Las encuestas pueden ser útiles para recopilar información pertinente en todas las auditorías. Pueden ser enviadas por correo u otro método a las personas que se supone conocen del programa o área a examinar o pueden ser aplicadas a través de visitas individuales por asistentes de auditoría.

Las personas que contestan las encuestas pueden estar asociadas con el programa o área de la auditoría directa o indirectamente, como beneficiarios o simplemente como posibles fuentes de información.

**Las ventajas principales** de la utilización de encuestas son: su conveniencia y economía en términos de costo y tiempo, comparándolas con entrevistas formales de los auditores con muchas personas. La información obtenida puede ser tubulada más fácilmente a su especialidad y uniformidad total. Son más ventajosas cuando el grupo a ser cubierto es más numeroso.

**Desventajas.** Una encuesta es inflexible, no se obtiene más de lo que se pide, sin mayores indagaciones y verificaciones, lo cual en casos de ciertos tipos de datos puede ser muy costoso y requerir mucho tiempo. La información obtenida por medio de encuestas es poco confiable, bastante menos que la información verbal recolectada a base de entrevistas efectuadas por los auditores. Debe ser utilizada con cuidado, a no ser que se cuente con evidencia que la corrobore; dicha evidencia no sería un respaldo adecuado para las conclusiones y recomendaciones sobre asuntos importantes.

### 9.8.1. PLANEAMIENTO Y DISEÑO

Se debe considerar el posible valor y utilización de las encuestas al desarrollar el plan de auditoría. En la fase del planeamiento se debe decidir si es conveniente utilizar este método. Una encuesta es solo una forma de recopilar información que, generalmente, no será la única. Algunos lineamientos básicos que se deben tomar en cuenta al diseñar las encuestas son los siguientes:

- Considerar el nivel de educación y la experiencia de las personas a las cuales posiblemente se les enviarán las encuestas. Unas preguntas sencillas y directas relacionadas con el tema generalmente producirán los mejores resultados, evitando que se sientan incómodos con la entrevista.
- Prepararla de un tamaño conveniente. Revisar cuidadosamente el borrador de la encuesta para asegurarse de que todas las preguntas están encadenadas con el tema.

- Una encuesta muy larga es pesada para quien la contesta y puede afectar a las respuestas.
- Las preguntas deben ser fáciles de contestar. Algunos tipos de preguntas serán difíciles de contestar, por lo tanto, deben haber muy pocos de estas, en lo posible especificando su importancia.
- Agrupar las preguntas en forma lógica. La respuesta a una pregunta puede requerir una decisión acerca de cuál otra se debe contestar u omitir. Ayuda a la persona que responde indicándole el camino a seguir.
- Utilizar preguntas en las cuales hay que escoger una de las respuestas dadas, dejando un espacio para otras respuestas. Las preguntas que requieren respuestas narrativas son menos convenientes, pero no pueden evitarse cuando la información necesaria represente la experiencia de las personas que responde. No debe utilizarse preguntas negativas, tales como: (¿No cree que..... ?)
- Dejar un espacio suficiente para las respuestas. Esto será útil, no solo para las personas que contesta sino para quien las tabula. Dejar asimismo, un espacio para "cualquier comentario adicional" que la persona que contesta quiera añadir.
- Es aconsejable probar las encuestas en un grupo limitado antes de enviarlo a todas las personas.

### **9.8.2. SELECCIÓN DE LAS PERSONAS QUE RECIBIRÁN LA ENCUESTA**

La utilización de un método estadístico de muestreo para seleccionar las personas a las cuales se les enviarán las encuestas es importante, si la información obtenida debe dar como resultado proyecciones y conclusiones válidas. El plan de muestreo debe diseñarse por adelantado con la asesoría de un estadístico. Se deben controlar las respuestas e investigar a las personas que se demoren en responder.

### **9.8.3. TABULACIÓN DE RESPUESTAS Y RESULTADOS**

El método de tabulación manual o por procesamiento electrónico de datos debe escogerse antes de terminar el diseño de la encuesta. De acuerdo al objetivo de la auditoría y al tipo de respuestas que se espera recibir, debe establecerse un plan por medio del cual será posible tabular las encuestas conforme se vayan recibiendo, en lugar de esperar hasta tenerlas todas.

Debe evitarse interpretar las respuestas. Si estas en alguna de las encuestas son contradictorias, sepárelas para realizar una confirmación directa. Una confirmación personal dilecta también puede ser conveniente para unas cuantas respuestas limitadas, como una forma de verificar su validez. Considerando que es posible llegar a determinar conclusiones basándose en las respuestas tabuladas, se deben establecer controles para asegurarse de la precisión de tales tabulaciones.

La aplicación de encuestas tiene una utilidad especial, cuando el auditor desea evaluar los beneficios efectivos de un servicio ofrecido al público o a grupos específicos. Permite reunir datos de diversos beneficiarios y llegar a conclusiones al evaluarlos. La utilización de técnicas de muestreo estadístico hace posible al auditor obtener datos globales de un grupo representativo relativamente pequeño y arribar a conclusiones basadas en estas.

## 9.9. TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Las técnicas utilizadas en la auditoría son variadas y su elección dependerá en general del tipo de auditoría, recayendo en el auditor de la responsabilidad de la decisión última, que se tornará en base a la información captada en la etapa de pre auditoría.

Los procedimientos de auditoría son operaciones específicas que se aplican en el desarrollo de una auditoría e incluyen técnicas y prácticas consideradas de acuerdo con las circunstancias o exámenes de auditoría.

Las técnicas y procedimientos de auditoría, entre otras son las siguientes:

### 9.9.1. TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las técnicas de auditoría son métodos prácticos de investigación y prueba que utilizan los auditores para obtener las evidencias, la excelencia necesaria que fundamenta sus opiniones y conclusiones del auditor. Entre las técnicas generales de auditoría, podemos mencionar las siguientes:

#### 1. Técnicas de verificación documental:

- 1.1. Comprobación; consiste en hacer una verificación de la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones sustentadas con documentos.
- 1.2. Computación; es la técnica que se utiliza para verificar la exactitud y corrección aritmética de una operación mediante los cálculos, métodos y procedimientos que tiene.
- 1.3. Rastreo; se utiliza como seguimiento y control de alguna operación relacionada con el trabajo de auditoría.
- 1.4. Revisión selectiva; consiste en el examen rápido de una parte de los datos o problemas que conforman un todo o universo relacionado con las actividades de los documentos relacionados con la auditoría.

#### 2. Técnicas de verificación escrita:

- 2.1. Análisis; consiste en la evaluación objetiva y minuciosa de los elementos, rubros o partes que conforman una operación, actividad o transacción; con el fin de establecer su conformidad.
- 2.2. Confirmación; consiste en comprobar la autenticidad de los registros y documentos analizados, a través de información directa y por escrito, otorgada por funcionarios que participan

o realizan las operaciones sujetas a examen (confirmación interna).

**2.3.** Tabulación; consiste en agrupar los resultados obtenidos en las diferentes áreas o elementos examinados de manera que nos faciliten la elaboración de conclusiones.

**2.4.** Conciliación; consiste en determinar la validez y veracidad de los documentos examinados.

**3. Técnicas de verificación física:**

**3.1.** Inspección; es un examen físico ocular de activos, obras documentos y valores con el objeto de establecer su existencia y autenticidad. (efectivos, valores, activo fijo y otros).

**4. Técnicas de verificación ocular:**

**4.1.** Comparación; consiste en observar la similitud o diferencia entre 2 elementos.

**4.2.** Observación; es un examen ocular que se realiza de manera cómo se ejecutan o realizan las operaciones o trabajos de auditoría.

**4.3.** Indagación; es el acto de averiguar con el fin de obtener información.

**4.4.** Entrevistas; consiste en aplicar preguntas a las personas encargadas de la entidad auditada o personas beneficiarias de los programas o proyectos. Se debe preparar preguntas acerca del propósito y los puntos a ser abordados con el fin de obtener resultados útiles de la información.

**4.5.** Encuestas; consiste en obtener información mediante la recopilación de información, datos de un gran universo de datos o grupos de personas que conocen el programa o el área a examinar.

**9.9.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA:**

Los procedimientos son métodos y operaciones que se aplican en el desarrollo de la auditoría e incluyen prácticas consideradas necesarias en el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias. Los procedimientos de la auditoría que se apliquen deben estar en concordancia con las características de las entidades cuyos estados financieros se van a examinar para luego dictaminar.

Los procedimientos de auditoría comprenden la aplicación lógica de las técnicas de auditoría.

**1. Alcance de los procedimientos de auditoría.** Es la relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forman la partida total; siendo uno de los elementos más importantes en la planeación de la Auditoría-, estos elementos son:

- ✓ Determinar el grado de eficacia del control interno.

- ✓ La cantidad de partidas por actividades que forman la partida global o universo de las partidas a examinar.
- ✓ El número de errores de partidas equivocadas encontrados en el examen practicado.

**2. Oportunidad de los procedimientos de auditoría.** Es la etapa o el momento en que se van a aplicar los procedimientos de auditoría.

**3. Clases de procedimientos.** Tenemos las siguientes clases de procedimientos de auditoría:

**3.1. Procedimientos de cumplimiento:** En la ejecución de Auditoría, debe evaluarse el cumplimiento de las leyes, directivas, reglamentos y otros dispositivos aplicables, relacionados a la auditoría. Las pruebas de cumplimiento que deben realizarse son:

- Transacciones realizadas en base a disposiciones legales.
- Verificación de las disposiciones legales.

**3.2. Procedimientos sustantivos:** Los procedimientos sustantivos deben aplicar para todos las aseveraciones importantes, el objetivo del auditor durante las pruebas sustantivas es detectar cifras y errores de materiales que puedan haber ocurrido y no haber sido detectado por los controles de la entidad y corregida, el auditor debe ejecutar:

- ✓ Determinar el límite que sustente la seguridad de los procedimientos de auditoría.
- ✓ Ejecuta los procedimientos apropiados para establecer la confiabilidad de la información.
- ✓ Obtener explicaciones por las áreas comprometidas para su adoración
- ✓ Corroborar las explicaciones para las diferencias significativas de los montos.
- ✓ Determinar si las explicaciones y la evidencia son suficientes para el nivel deseado de seguridad real.
- ✓ Documentar el monto de cualquier error detectado por los procedimientos analíticos, sustantivos y sus efectos estimados.
- ✓ Concluir con la presentación justa y razonable del monto registrado.

**3.3. Procedimiento de detalle:** Son aquellos detalles individuales seleccionados para el examen, incluyen los siguientes puntos:

- Confirmación: consiste en obtener respuestas positivas y evaluar una comunicación escrita a una solicitud que efectúa el auditor.
- Inspección física: consiste en apreciación y el recuento de bienes tangibles o activos fijos.
- Comprobación: consiste en examinar los documentos sustentatorios para determinar si las cuentas de los estados financieros están adecuadamente presentados.
- Cálculo: consiste en el chequeo a las operaciones matemáticas registrados en los libros contables de la entidad.

- Revisión: comprende una combinación de técnica de comparación de cálculo e inspección.

**4. Tipos de procedimientos:** son los siguientes:

- 4.1. Inspección:** Consiste en la revisión de la documentación sustentadora, los manuales de organización y funciones, manuales de procedimientos, así como otros elementos a fin de conseguir evidencias de auditoría.
- 4.2. Observación:** Es el examen ocular que se realiza con el fin de cerciorarse y confirmarse cómo se ejecutan las operaciones y actividades en la entidad.
- 4.3. Indagación:** Es el examen a través del cual se realiza averiguaciones, seguimientos sobre determinados datos, operaciones, partidas contables, etc., a fin de recopilar las evidencias de auditoría.
- 4.4. Confirmación:** Consiste en obtener respuestas positivas o negativas mediante la comunicación escrita u oral a solicitud del auditor, como circularización de saldos, opiniones de especialistas, de gerencia y el personal.



## TÍTULO X HALLAZGO DE AUDITORÍA (DESVIACIONES)

### 10.1. DEFINICIÓN

Se llama hallazgo de auditoría al resultado de la comparación que se realiza, previo análisis entre un criterio y la situación actual descubierta o encontrada durante el examen o las labores de auditoría en un determinado área actividad u operación. Es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de recursos en la entidad, que merecen ser comunicados en el informe. Sus elementos son: condición, criterio, causa y efecto.

### 10.2. REQUISITOS

Los requisitos que deben reunir un hallazgo de auditoría son:

- a. Importancia relativa que amerite ser comunicado.
- b. Basado en hechos y evidencias precisas que figuran en los papeles de trabajo.
- c. Objetivo.
- d. Convincente para una persona que no ha participado en la auditoría.

### 10.3. FACTORES QUE AFECTAN EL DESARROLLO DE HALLAZGOS

El auditor debe estar capacitado en las técnicas para desarrollar hallazgos en forma objetiva y realista. Al realizar su trabajo debe considerar los factores siguientes:

- a. Condiciones al momento de ocurrir el hecho.
- b. Naturaleza, complejidad y magnitud financiera de las operaciones examinadas.
- c. Análisis crítico de cada hallazgo importante.
- d. Integralidad del trabajo de auditoría.
- e. Autoridad legal.
- f. Diferencias de opinión.

#### **a. Condiciones al momento de ocurrir el hecho**

El auditor debe tener en cuenta al realizar su trabajo las circunstancias que rodearon al hecho o transacción analizada, mas no aquellas existentes en el momento de efectuar el examen. Para obrar con objetividad y equidad y realismo, el auditor debe evitar emitir juicios sobre el desempeño de la entidad, soportado en percepciones tardías; así como asumir el peso de la prueba si su evaluación le conduce a plantear que la decisión adoptada por la entidad, fue incorrecta o inapropiada, de acuerdo con la situación examinada.

#### **b. Naturaleza, complejidad y magnitud financiera de las operaciones examinadas**

El auditor siempre debe estar interesado en mejorar la eficiencia y el desempeño de la entidad en el desarrollo de sus actividades; sin embargo, es inconveniente criticar cualquier asunto que no es perfecto. El informar a la entidad acerca de asuntos importantes debe obligar a una evaluación seria de los asuntos, de manera que la información que se comunica refleje un juicio maduro y realista, de lo que en términos razonables es posible esperar, de acuerdo con las circunstancias.

### **c. Análisis crítico de cada hallazgo importante**

Es necesario que el auditor someta todo hallazgo potencial a un análisis crítico, con el objeto de localizar fallas posibles o un razonamiento ilógico al relacionar los hechos y situaciones encontradas con el criterio que se desea comparar. La aplicación de las técnicas para mejorar la toma de decisiones y contrarrestar el pensamiento de grupo y predisposiciones del conocimiento conocidas como: el abogado del diablo puede ser útil para la identificación de puntos débiles en la estructura de los hallazgos y observaciones.

El abogado del diablo involucra la generación de un plan, como el análisis crítico de uno mismo; un miembro del grupo actúa como tal y presenta todos los argumentos que podrían hacer inaceptable la propuesta del hallazgo. Este ejercicio permite al auditor estar alerta contra la tendencia natural de racionalizar interpretaciones de los hechos y situaciones análogas, dejando de considerar la información contraria.

### **d. Integralidad del trabajo de auditoría**

Si las tareas que desarrolla el auditor y la obtención de evidencia se realiza en forma suficiente y completa, ello permitirá, no sólo soportar adecuadamente las observaciones, conclusiones y recomendaciones, sino también demostrará ante terceros su propiedad y racionalidad en términos convincentes. No obstante, que la labor de auditoría puede realizarse en áreas en las cuales los auditores no son especialistas, a menudo es de utilidad solicitar los servicios de consultores expertos para resolver temas técnicos, sobre todo cuando no se cuenta con auditores especialistas en ciertos campos.

### **e. Autoridad legal**

La legislación vigente confiere un grado de discrecionalidad a las operaciones de una entidad, con la cual el auditor no puede ni debe interferir. Es responsabilidad del auditor interno o externo informar sobre los casos en que la entidad no está cumpliendo con las leyes o normas reglamentarias, así como también recomendar las medidas necesarias para evitar la ocurrencia de tales datos.

### **f. Diferencias de opinión**

En el ejercicio de su facultad discrecionalidad, los funcionarios de la entidad pueden adoptar decisiones con las cuales el auditor no está de acuerdo. Tales decisiones no deben criticarse si fueron tomadas en base a una consideración adecuada de los hechos en el momento oportuno. El auditor no

debe criticar las decisiones tomadas por los funcionarios, por el solo hecho de tener una opinión distinta acerca de su naturaleza y circunstancias en que debió ser adoptada. Al elaborar los hallazgos el auditor no debe sustituir el juicio de los funcionarios de la entidad examinada por el suyo.

Al elaborar los hallazgos de auditoría debe tenerse en cuenta lo siguiente:

e. Estar referidos a asuntos significativos e incluyen información suficiente y competente relacionada con la evaluación efectuada a la gestión de la entidad examinada, así como respecto del uso de los recursos públicos, en términos de efectividad, eficiencia y economía.

f. Incluir la información necesaria respecto a los antecedentes, a fin de facilitar su comprensión.

g. Estar referidos a cualquier situación deficiente y relevante que se determine de la aplicación de procedimientos de auditoría.

#### 10.4. ELEMENTOS

Los elementos del hallazgo de auditoría son los siguientes:

- Condición.
- Criterio.
- Causa.
- Efecto.

##### A. Condición:

Comprende la situación actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad u transacción. La condición, entendida como lo que es, refleja la manera en que el criterio está siendo logrado. Es importante que la condición haga referencia directa al criterio, en vista que su propósito es describir el comportamiento de la entidad auditada en el logro de las metas expresadas como criterios. La condición puede adoptar tres formas:

- Los criterios no vienen lográndose en forma satisfactoria.
- Los criterios no se logran.
- Los criterios se están logrando parcialmente.

Las pruebas de auditoría deben ser suficientes como para evidenciar si la "condición" se encuentra muy difundida y es probable que vuelva a ocurrir. En tal caso, el auditor debe recomendar que la propia entidad adopte las acciones correctivas correspondientes para establecer la dimensión total de la deficiencia; después de lo cual la labor de auditoría consistirá en verificar en forma sucesiva si los esfuerzos desarrollados han corregido los errores y eliminado las deficiencias en forma apropiada.

Los casos individuales que se refieren a un tipo de deficiencia específica que no está muy difundida, en ocasiones pueden ser importantes en vista de su naturaleza, magnitud o riesgo potencial, como para requerir un tratamiento

especial en el informe de auditoría. Una condición negativa detectada en un programa o actividad que recién inicia sus operaciones, puede no estar muy difundida; sin embargo, podría tener implicancias mayores si no se corrige oportunamente.

### **B. Criterio:**

Comprende la norma con la cual el auditor mide la condición. Es también la meta que la entidad está tratando de alcanzar o representa la unidad de medida que permite la evaluación de la condición actual. Igualmente, se denomina criterio a la norma transgredida de carácter legal-operativo o de control que regula el accionar de la entidad examinada. El plan de auditoría debe señalar los criterios que se van a utilizar. El auditor tiene la responsabilidad de seleccionar criterios que sean razonables, factibles y aplicables a las cuestiones sometidas a examen. Si alguno de los criterios fijados durante la fase de planeamiento ha sido reformulado, el auditor debe efectuar las coordinaciones del caso con la administración de la entidad, antes de utilizarlo en el examen.

El desarrollo del criterio en la presentación de la observación debe citar específicamente la normativa pertinente y el texto aplicable. Los criterios pueden ser los siguientes:

- **Disposiciones aplicables a la entidad**
  - Leyes.
  - Reglamentos.
  - Políticas internas.
  - Planes: objetivos y metas mensuales.
  - Normas.
  - Manuales de organizaciones y funciones.
  - Directivas, procedimientos.
  - Otras disposiciones.
- **Desarrollados por el auditor**
  - Sentido común, lógico y convincente.
  - Experiencia del auditor.
  - Desempeño de entidades similares.
  - Prácticas prudentes.

En ciertos casos, el criterio puede no estar disponible y debe ser desarrollado por el auditor. Por ello, en ausencia de normas u otros criterios efectivos con que evaluar y comparar la condición, el auditor puede considerar los aspectos siguientes:

- Análisis comparativo.
- Uso de estadísticas o normas técnicas apropiadas; y,
- Opinión de expertos independientes.

El análisis comparativo constituye la técnica que puede emplearse, cuando no existen normas específicas para llevar a cabo la comparación de las circunstancias auditadas con situaciones similares. Esto puede lograrse de dos formas: **a)** comparando el desempeño actual con el pasado, lo cual tiene la

ventaja de revelar las tendencias obtenidas en la evaluación del desempeño; y, **b)** el desempeño actual puede compararse con el obtenido por una entidad similar, lo cual ofrece la oportunidad de evaluar desde distintos puntos de vista, las operaciones ejecutadas por la administración.

Las estadísticas o normas uniformes que sean comparables, son factibles de utilizar para evaluar el desempeño de entidades similares. Aunque ello puede permitir una evaluación rápida del desempeño, la desventaja de utilizar indicadores basados en estadísticas, es que ellas difícilmente se relacionan con situaciones específicas y, por lo tanto, no pueden ser usadas como medidas precisas para la evaluación.

Cuando no existen normas internas y las comparaciones entre entidades no sea posible o las estadísticas no estén disponibles, el auditor puede evaluar el desempeño, aplicando la prueba de racionalidad que no es otra cosa que, la experiencia adquirida por quienes se han familiarizado con la forma como es efectuado el trabajo para que sea efectivo, eficiente y económico en otras entidades

### **C. Causa:**

Representa la razón básica (o las razones) por la cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio o norma. La simple expresión en el informe de que el problema existe, porque alguien no cumplió apropiadamente con las normas, es insuficiente para convencer al usuario del informe. Su identificación requiere de la habilidad y el buen juicio del auditor y, es indispensable para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición.

Puesto que pueden surgir problemas debido a una serie de factores, la recomendación será más persuasiva si el auditor puede demostrar y explicar con evidencia y razonamiento, la conexión entre los problemas y el factor o factores identificados como causa.

En algunos casos, puede ser necesario que el auditor explique la forma en que aisló la causa o causas de otros factores posibles; esto no es un requisito para demostrar la existencia de una relación causal, sino una condición para que los argumentos planteados resulten razonables y convincentes.

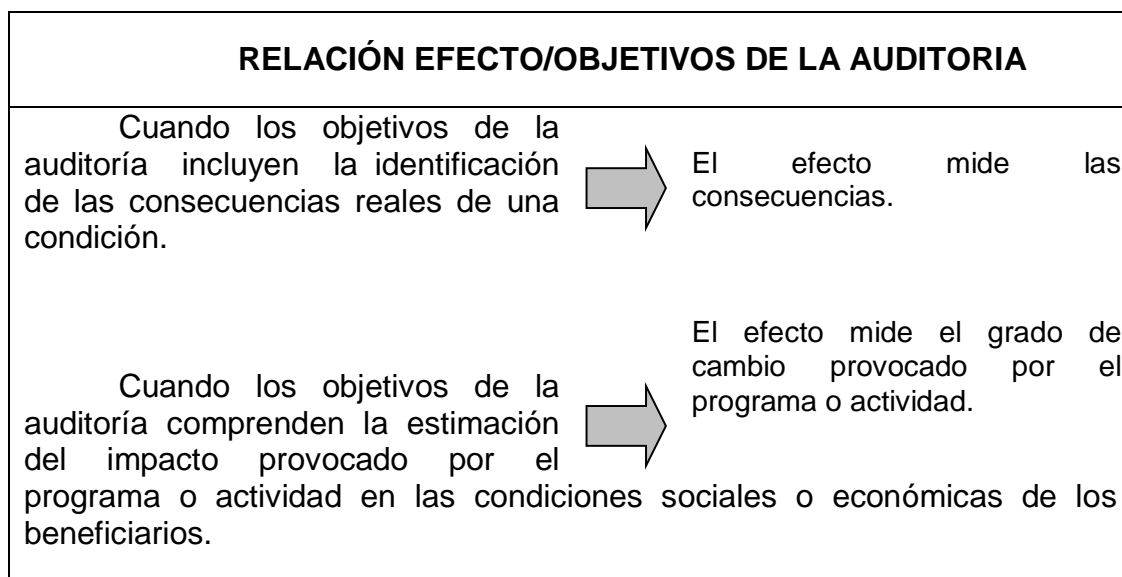
Dentro de las causas posibles identificadas pueden referirse las siguientes:

- Inadecuada segregación de funciones.
- Normas internas inadecuadas, inexistentes u obsoletas.
- Carencia de personal o de recursos financieros o materiales.
- Falta de honestidad en los empleados.
- Insuficiente capacitación de personal clave.
- Falta de conocimiento de las normas.
- Decisión consciente de desviarse de las normas.
- Negligencia o descuido en el desarrollo de tareas.
- Insuficiente supervisión del trabajo.
- Funcionamiento deficiente del órgano de auditoría interna.

**D. Efecto:**

Constituye el resultado adverso o potencial de la condición encontrada. Generalmente, representa la pérdida en términos monetarios originada por el incumplimiento en el logro de la meta. La identificación del efecto es un factor importante al auditor, por cuanto le permite persuadir a la gerencia acerca de la necesidad de adoptar una acción correctiva oportuna para alcanzar el criterio o la meta. Cuando sea posible, el auditor debe incluir en cada observación, su efecto cuantificado en dinero u otra unidad de medida.

El efecto puede tener dos significados que guardan relación con los objetivos de la auditoría, los que se describen seguidamente:



**10.5. EVALUACIÓN DE LA IMPORTANCIA DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORÍA**

La atención que la administración de la entidad auditada preste a un hallazgo, depende de la demostración que efectúe el auditor acerca de su importancia. Un aspecto a considerar es la indicación sobre si la situación negativa detectada es un caso aislado o se encuentra extendido, así como también su proporción y la frecuencia con que ocurre. La importancia de un hallazgo es evaluada, generalmente, por su efecto. Los efectos sean actuales o potenciales en el futuro, en la medida de lo posible, deben exponerse en términos monetarios o en número de transacciones.

El auditor debe identificar y explicar las razones por las cuales existe una desviación en el control interno gerencial. Cuando se tiene una idea clara respecto de por qué sucedió el problema, puede ser más fácil identificar la causa y prevenir su reiteración en el futuro. Es importante también que, en todos los casos exista una relación lógica entre la causa detectada y la recomendación que formule el auditor.

A continuación se presentan ejemplos de los atributos de una Observación:

### **Ejemplo N.º 1**

**-Condición:** La Oficina de abastecimientos ha adquirido bienes durante el período 2015, sin realizar una efectiva evaluación de ofertas de proveedores locales.

**-Criterio:** La Oficina de abastecimientos tiene la responsabilidad de realizar el proceso de compra de bienes que requieren los órganos de línea de la entidad, para lo cual debe seleccionar a proveedores representativos, a fin de obtener la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, al menor costo y en la oportunidad debida.

**-Causa:** La entidad no dispone de un Reglamento de Adquisiciones que regule, entre otros aspectos, el proceso de compra de bienes aplicando criterios de eficiencia y economía en su ejecución.

**-Efecto:** Se han efectuado adquisiciones de bienes de capital a precios mayores a los ofertados por otros proveedores, cuyas diferencias en precios se estiman en S/.825, 000.

### **Ejemplo N.º 2**

**-Condición:** Se ha detectado en los meses de enero, junio y setiembre de 2015 errores en la aplicación de descuentos en las remuneraciones del personal de la entidad.

**-Criterio:** Según las normas internas de la entidad, los especialistas que tienen bajo su responsabilidad el desarrollo de las actividades en el Área de Personal, deben reunir los conocimientos y experiencia acreditada para el cumplimiento de las funciones encomendadas.

**-Causa:** El personal que reemplaza a los empleados que elaboran la planilla de remuneraciones cuando éstos salen de vacaciones, no tiene suficiente conocimiento ni experiencia en la aplicación de los procedimientos administrativos establecidos en el Área de Personal.

**-Efecto:** Se efectuaron descuentos no justificados en las remuneraciones de los empleados por un monto total ascendente a S/. 80,080.

## **10.6. COMUNICACIÓN DE HALLAZGOS DE AUDITORÍA:**

Durante el proceso de la auditoría, el auditor encargado debe comunicar oportunamente los hallazgos a las personas comprendidas en los mismos, a fin de que en un plazo fijado, presenten sus aclaraciones o comentarios sustentados documentariamente, para su evaluación y consideración en el informe correspondiente.

## **10.7. PRESENTACIÓN DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORÍA**

Un adecuado desarrollo de los hallazgos, no sólo debe incluir cada uno de los atributos tratados con anterioridad, sino que también deben redactarse para que cada uno de sea distinguido de los demás. El usuario del informe no debe tener dificultad para entender lo que se ha encontrado, el criterio establecido, el por qué sucedió y que es lo que debe hacerse para corregir el problema. El enfoque en su presentación en el informe puede variar, dependiendo ello de los factores siguientes:

- Objetivo específico del informe.
- Complejidad de los asuntos evaluados.
- Comentarios iniciales y reacciones de los funcionarios involucrados en las observaciones.
- Magnitud de las desviaciones detectadas.
- Usuarios a quien va dirigido el informe.

En el gráfico N.º 01 se describe la forma de presentación de los hallazgos de auditoría.



**GRAFICO N.º 01**

**USO DE LOS TÉRMINOS: HALLAZGOS, OBSERVACIONES, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

ACTIVIDAD A DESARROLLAR DENOMINA:	RESULTA EN:	LO QUE SE
-----------------------------------	-------------	-----------

1. Descripción y análisis de hechos:  
 “Que es Vs. Que debe hacer”

- Descripción del hecho observado: Que es.
- Comparación con el criterio: Que debe ser.

Hallazgo de Auditoría



2. Evaluación de variaciones:  
 “Entonces que”

- Evaluación de las variaciones.
- Identificación de causas y efectos.
- Discusión de resultados con entidad auditada.
- Importancia de incluir

Conclusiones de Auditoría

3. Solución: “Que mejorar”

Identificación de cómo alternativa para recomendaciones preventivas

## TÍTULO XI

### EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO DE LAS CUENTAS DE BALANCE (ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA)

#### 11.1. CONTROL INTERNO DEL ÁREA DE CAJA-BANCOS

##### 11.1.1. OBJETIVOS

Los objetivos de un sólido sistema de control interno de caja y bancos (efectivo y equivalente de efectivo) es donde confluyen los diferentes ciclos de la empresa, quedando reflejadas las entradas y salidas monetarias resultantes de las distintas operaciones o transacciones que realizan las entidades privadas o públicas y son las siguientes:

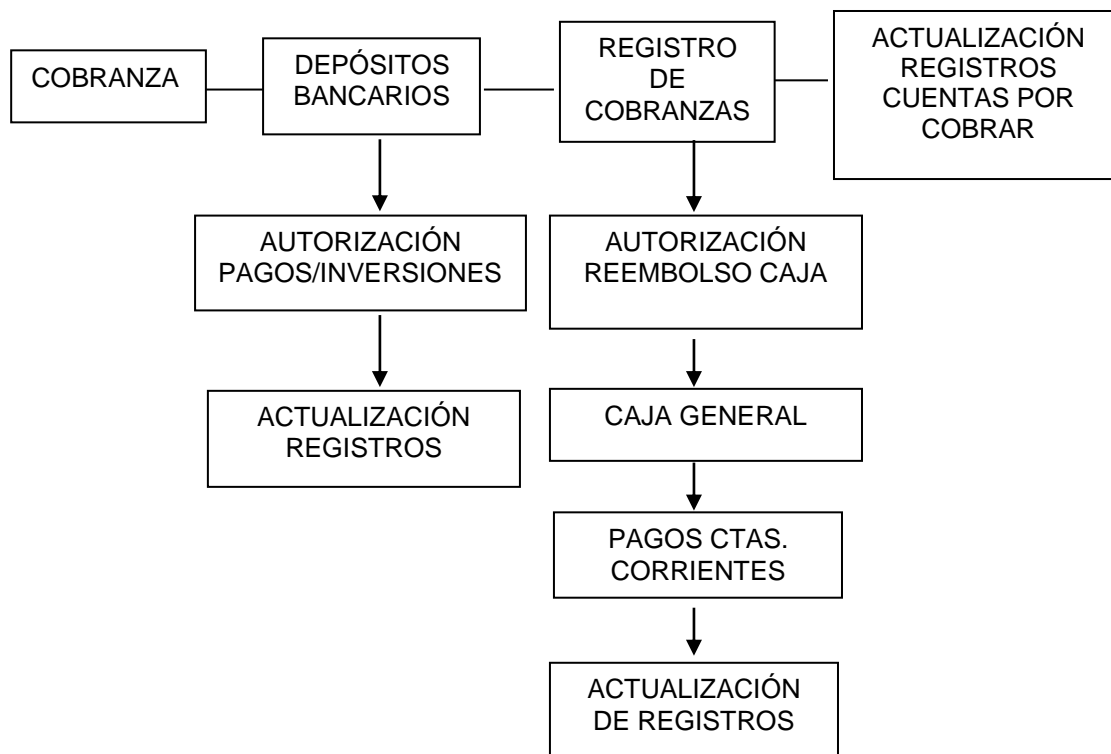
1. Determinar si los ingresos obtenidos, en efectivo y/o con cheques, son registrados en los libros de contabilidad y si se han depositado íntegramente y de manera oportuna en las cuentas corrientes bancarias de la empresa.

2. Determinar si los ingresos y los egresos de caja han sido registrados en el período a que corresponden y si están correctamente registrados en los libros de contabilidad.

3. Determinar si los egresos registrados contablemente están sustentados documentariamente (Ejemplo: Facturas y/o boletas de venta, recibos por honorarios); asimismo verificar si corresponden al giro del negocio.

4. Evitar o prevenir los fraudes de caja y bancos, promoviendo la eficiencia del personal con el fin de proteger y salvaguardar el efectivo de caja y bancos.

5. Descubrir errores, malversaciones, desperdicios y filtraciones de caja y banco.



### 11.1.2. PROCEDIMIENTOS

El equipo de auditoría debe brindar especial atención a los procedimientos de control establecidos en el objeto de asegurar integridad, validez y exactitud de los fondos de la entidad.

Así como también dichos procedimientos dependen de ciertos factores como: La naturaleza del negocio, volumen de operaciones. En algunos casos puede resultar excesivos en otro insuficiente, para lo cual el equipo de auditoría puede aplicar procedimientos adicionales para determinar el grado de confiabilidad del control interno de caja y bancos; estos procedimientos, entre otros, son los siguientes:

#### 1. Verificar la adecuada segregación de funciones

Los empleados que manejan dinero en efectivo y dinero depositado en el banco deben tener funciones de autorización, ejecución, custodia, registro contable y supervisión continua por persona responsable y se debe realizar arqueos sorpresivos.

Los empleados que manejan fondos no deben tener acceso a los registros contables y la función de registro de operaciones de caja y bancos será exclusiva del departamento de Contabilidad.

#### 2. Comprobar el adecuado control sobre la captación de ingresos diarios

Verificar la segregación de funciones entre el empleado que realiza el cobro y el empleado que emite el comprobante de pago.

Comprobar si se elabora un reporte diario de ingresos y si el ingreso recibido por caja y el reporte por caja coinciden con el depósito a bancos.

3. Verificar el adecuado control sobre la emisión de cheques y/o salidas diarias de efectivo.
4. Comprobar, si previamente a la emisión de cheques respectivo se realiza control previo de la compra o servicio que se paga, mediante la revisión de los documentos sustentatorios, autorizaciones efectuados, conformidad de la recepción de los bienes o servicios.
5. Verificar si los comprobantes de pago están debidamente autorizados, firmados, sellados y sustentados.
6. En cuanto a los talonarios de cheques, estos deben estar custodiado por personas responsables y autorizadas.
7. Los cheques anulados deben ser parcialmente destruidos, guardando en el talón la numeración del cheque que justifique dicha anulación.
8. Comprobar la elaboración periódica de las conciliaciones bancarias en forma mensual.
9. Comprobar el control establecido para la recepción de dinero en efectivo.
10. Respecto a los sobre giros bancarios, verificar si existen adecuada autorización.
11. Deberá verificar la razón de la existencia del fondo para caja chica y que su destino sea para efectuar gastos menores y urgentes, además deberá tener la resolución autoritativa, la designación de la persona encargada del manejo de caja chica y el monto máximo por cada gasto y su reembolso requiere la emisión de un nuevo cheque.
12. Los cheques nunca se expedirán al portador, deben ser nominativos y con firmas autorizadas y mancomunadas, con lo que la responsabilidad recaerá de preferencia a funcionarios de alta gerencia ajenos a la contabilidad y a cajeros.
13. Los depósitos diarios, lo recaudado y otras captaciones de ingresos deben depositarse al día siguiente en forma exacta y permanente.
14. Deben efectuarse Arqueos de caja de manera sorpresiva o inopinada con el fin de evitar que los cajeros manejen indebidamente los documentos, efectivo y valores de caja observando una conducta honesta y cualquier diferencia se investigará amplia y satisfactoriamente. Así como debe practicarse las conciliaciones bancarias en forma regular.
15. Debe existir afianzamiento del personal de caja para evitar que la empresa sufra en caso de robo, fraudes, desfalcos y abuso de confianza por parte de los cajeros ya que el seguro reintegrará el importe afectado a la empresa; caso contrario previa investigación se formulará la denuncia contra los cajeros ante la autoridad competente.

**11.1.3. EVALUACIÓN DE RIESGO DE CONTROL**

<b>FACTORES DE RIESGO</b>	<b>PROCEDIMIENTO DE CONTROL INTERNO A APLICAR</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. La entidad realiza cambios continuos de cuentas corrientes y de ahorros.</li> <li>2. Los motivos entre bancos (transferencias internas) son frecuentes y no se encuentran adecuadamente autorizados.</li> <li>3. Realización de transferencias de egresos de fondos significativos cercanas al cierre del período.</li> <li>4. Volumen, tipo y valor de ingresos y egresos de fondos que fluctúan significativamente.</li> <li>5. La protección física del efectivo en caja no son adecuados.</li> <li>6. Las conciliaciones bancarias son inoportunas y no se realizan con regularidad o no son adecuadamente revisadas.</li> <li>7. Los cheques pendientes de cobros no son adecuadamente controlados ni se realiza un adecuado seguimiento.</li> <li>8. Las cobranzas significativas de las cajas periféricas no son inmediatamente transferidas y depositadas a la caja central.</li> <li>9. No existen autorizaciones y límites de aprobación de egresos de fondos.</li> <li>10. Ausencia de ajustes en las partidas de conciliación originan errores.</li> <li>11. Falta de unidad de caja en la administración de fondos.</li> <li>12. Existencia de faltantes de efectivo en forma periódica.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Se deberá rastrear y analizar las autorizaciones verificando las causas que las motivan.</li> <li>2. Revisar y analizar las transferencias internas e indagar sobre su frecuencia, motivación y autorización.</li> <li>3. Revisar la documentación sustentatoria de transacciones significativas y efectuar pruebas de corte de las operaciones.</li> <li>4. Análisis detallado de operaciones relevantes, comprobación de origen y destino de fondos.</li> <li>5. Inspeccionar las seguridades que se han establecido para proteger los fondos en efectivo.</li> <li>6. Efectuar reconciliaciones bancarias y comprobar los saldos bancarios especialmente los que se revelan en los EE.FF. al cierre del ejercicio.</li> <li>7. Verificar y rastrear los cheques pendientes de cobro y recomendar su anulación en los casos comprobados de pérdida o sustracción.</li> <li>8. Conciliar la integración y depósito de las cajas periféricas para comprobar que no tengan lugar a irregularidades en el manejo de fondos.</li> <li>9. Indagar la frecuencia y los beneficiarios de los egresos y la aplicación del gasto para comprobar la veracidad de las transacciones e integridad de las transacciones.</li> <li>10. Verificar el control adecuado</li> </ol>

	<p>sobre entradas y salidas diarias de efectivo.</p> <p>11. Verificar la aprobación de las firmas autorizadas y que estas a su vez deben ser mancomunadas.</p> <p>12. Verificar la autorización previa de las salidas de dinero mediante cheques y su correspondiente sustentación documentada.</p> <p>13. Comprobar la fianza otorgada para el personal que maneja dinero en efectivo.</p> <p>14. Verificar la existencia de registros adecuados con la finalidad de obtener información oportuna.</p> <p>15. Confirmar el establecimiento de arqueos periódicos y sorpresivos.</p> <p>16. Verificar la existencia de conciliaciones periódicas.</p>
--	---

<b>Aseveraciones</b>	<b>Acciones a realizar/ Comprobar y verificar que:</b>
Veracidad	Los saldos de caja representan efectivo en mano o entregado en depósito a bancos y los saldos negativos de bancos, representan sobre giros o avances en cuenta corriente.
Integridad	Todos los saldos de caja y banco están adecuadamente representados e íntegramente contabilizados en los registros correspondientes.
Valuación y Exposición	Los saldos de caja y bancos, reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan valuación, incluyendo las modificaciones en el tipo de cambio de los saldos en moneda extranjera.
Existencias	Inspeccionar que los activos y pasivos señalados y revelados en los estados financieros existen a una fecha determinada.
Cuantificación	Verificar que las transacciones señaladas han sido

	registradas por su monto apropiado y los ingresos y gastos han sido asignados al período que corresponden.
Disponibilidad	Los fondos no deben estar comprometidos o restringidos.

#### 11.1.4. CONTROL CONTABLE DE CAJA Y BANCOS

Para la administración del movimiento de caja y bancos se llevará un control adecuado de acuerdo con el volumen de operaciones que justifiquen como tal.

Las cuentas de control contable a utilizarse son las siguientes: 101 Caja, 102 Fondos fijos, 103 Efectivo en tránsito, 104 Cuentas corrientes en instituciones financieras, 105 Certificados bancarios, 106 Depósitos en instituciones financieras, 107 Fondos sujetos a restricción.

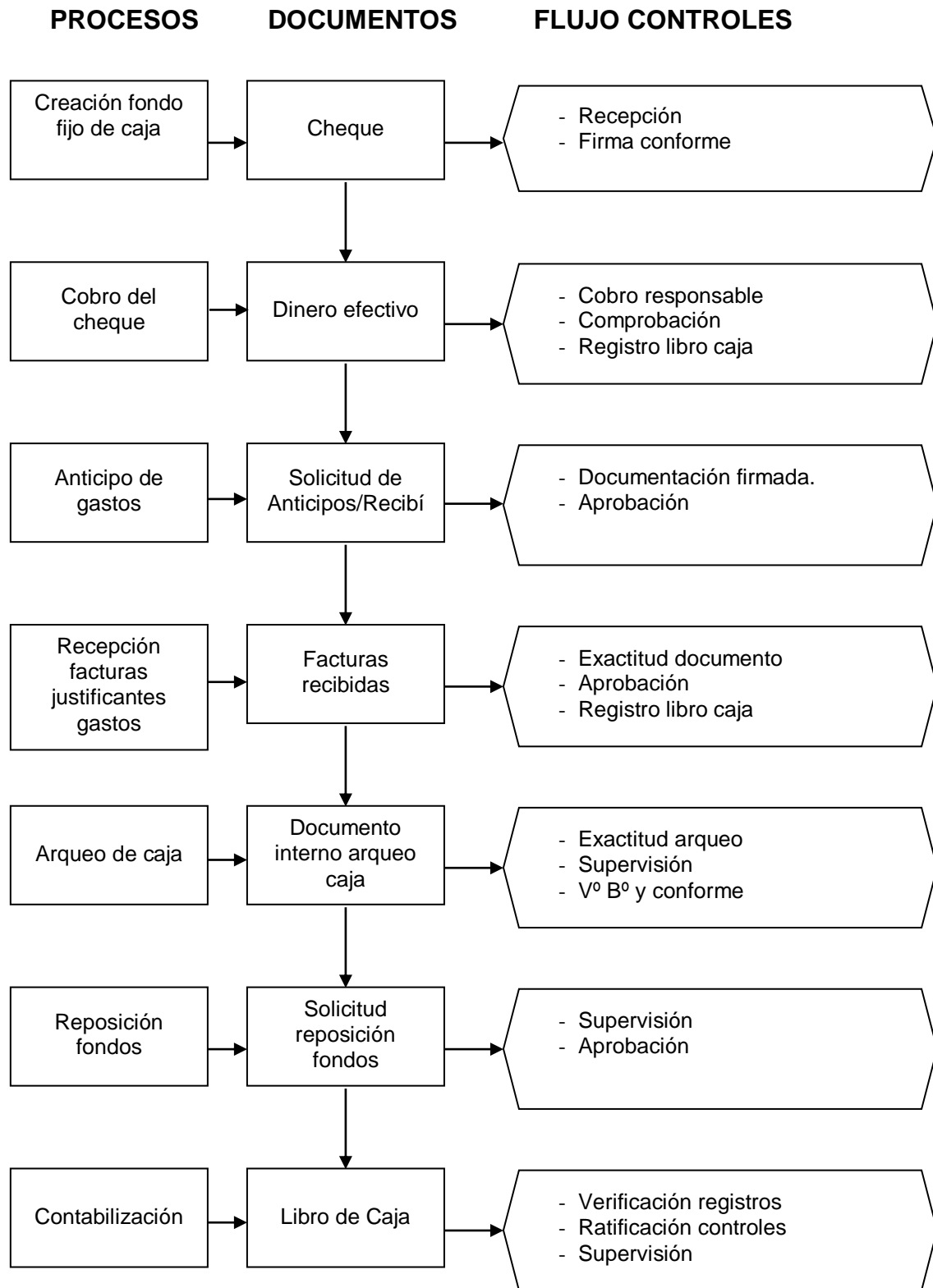
\*Se ha visto los diferentes procedimientos para poder evaluar el rubro de Caja y Bancos, y la importancia que tienen estos procedimientos en el Control Interno del Rubro Caja y Bancos, a continuación voy a mencionar un caso y lo vamos a explicar, para que Ud. tenga una apreciación de la importancia del mismo.

#### 11.1.5. PROCESOS Y FLUJOS DE TRANSACCIONES

Los procesos y los flujos de transacciones que intervienen en el ciclo de tesorería los centraremos en este pequeño apartado en todos aquellos que tienen su origen en la gestión de los ingresos y desembolsos en efectivo, por lo que estarán conectados con los controles internos en el área de caja y bancos.

Así de esta manera los flujos de operaciones que analizaremos, en cuanto a procesos, documentación y controles, serán los siguientes:

2. Flujo procesos de caja.
3. Flujo procesos de ingresos en bancos
4. Flujo procesos de desembolsos de bancos





### **11.1.6. APLICACIÓN DE UN CASO PRÁCTICO COMO POLÍTICA SANA DE CONTROL INTERNO PARA EL RUBRO DE CAJA Y BANCOS**

Una de las prácticas sanas de control interno es el arqueo de efectivo en caja para lo cual doy un ejemplo del procedimiento que se debe seguir y un caso sencillo para aplicación del mismo:

Un caso sencillo de arqueo de caja, que comprende, además de los fondos recontados (billetes y monedas): a) Cheques para depósito; b) desembolsos y vales no contabilizados; y c) cobranzas no contabilizadas.

Los procedimientos mínimos que se deben tener en cuenta en un arqueo de caja son:

1. Recontar el efectivo y otros valores mantenidos en custodia en la caja principal, incluyendo cobranzas por depositar, sueldos y jornales no cobrados, moneda extranjera, fondos de terceros mantenidos en custodia.

2. Al concluir el recuento, solicitar al cajero o al responsable del fondo que confirme por escrito que los fondos bajo su custodia fueron recontados en su presencia y le fueron devueltos intactos.

3. Preparar una relación (o relaciones por separado) de los adelantos de sueldos y jornales y gasto pagados con fondos de caja chica pendientes de rendición de cuenta. Comprobar que se hayan cumplido las políticas vigentes en vigencia sobre el particular, principalmente en lo que se refiere a las autorizaciones.

4. Establecer los fondos sujetos a arqueo por cobranzas a depositar. Dicho procedimiento debe comprender los pasos siguientes, tanto para las cobranzas efectuadas por cobradores como para las recibidas en mostrador:

- a) Control de talonarios de cobranzas recibidas, en uso y los terminados en fecha reciente.
- b) Verificación del último recibo utilizado de dichos talonarios y visualización de todos los recibos posteriores aún no utilizados.
- c) Verificación del último recibo de dichos talonarios incluidos en depósitos bancarios anteriores al arqueo.
- d) Determinación de los fondos sujetos a arqueo mediante la sumatoria de todos los recibos entre el último utilizado (2) y el último depositados (3), controlando la secuencia numérica.

5. Revisar el registro de cheques recibidos en mostrador del día del arqueo y del día anterior al mismo y comprobar que se hayan emitido los recibos de cobranzas correspondientes.

6. Controlar que los talonarios de recibos de cobranza sin utilizar se encuentren intactos y bajo custodia de un empleado responsable no vinculado a las funciones de caja y/o cuentas corrientes.

7. Verificar que los comprobantes de gastos identificados de acuerdo con el tercer procedimiento, hayan sido incluidos en la reposición inmediata posterior al arqueo y que los anticipos hayan sido debidamente regularizados.

8. Verificar el depósito bancario de los fondos sujetos a arqueo por cobranzas a depositar.

9. Comprobar que el saldo de la cuenta de mayor general y Fondo Fijo coincida con el importe incluido en el acta de arqueo.

### **CASO PRÁCTICO: ARQUEO DE CAJA**

A continuación se presenta un caso sencillo de Arqueo de Caja realizado al cajero Sr. Kevin Palacios Machuca de la Empresa "VI Ciclo" S.A.C, al 31 de Diciembre del Año 2014.

El arqueo se realiza como práctica sana de control interno y comprende los fondos recontados (billetes y monedas) lo siguiente:

**INGRESOS**

Saldo anterior		S/.	0
Ingresos del día:		S/.	21.643,40
Cobranza del días B/V. N° c001-0477627 AL 001-0477834		21.643,40	
<b>TOTAL INGRESOS</b>			<b>21.643,40</b>

**EGRESOS**

Depósitos en Cta.Cte.		S/.	
Bco. _____ Cta.Cte N° _____		_____	
Bco. _____ Cta.Cte N° _____		_____	
Bco. _____ Cta.Cte N° _____		_____	0
Pago de Facturas y Boletas de Ventas			0
Pago de Vales y Recibos provisionales			0
Otros Pagos			0
<b>TOTAL EGRESOS</b>			<b>0</b>

**SALDO DEL DIA** S/ 21.643,40

**COMPOSICIÓN DEL SALDO FÍSICO**

**Cheques Bancarios:**

		S/.	
30/06/08	Ch/ N°. 03761823 C/Bco Crédito	500,00	
03/07/08	Ch/ N°.09796813 C/Bco Crédito	500,00	
03/07/08	Ch/ N°.09796814 C/Bco Crédito	175,00	
04/07/08	Ch/ N°.09796821 C/Bco Crédito	99,89	
04/07/08	Ch/ N°.09796831 C/Bco Crédito	153,00	
04/07/08	Ch/ N°.09796832 C/Bco Crédito	390,00	
04/07/08	Ch/ N°.09796834 C/Bco Crédito	1.050,00	2.867,89

**Billetes**

		S/.	
5 Billetes de	100 dólares C/u	500 dólares T.C 2.91	1.455,00
8 Billetes de	20 dólares C/u	160 dólares T.C 2.91	465,60
3 Billetes de	200 C/u	_____	600,00
103 Billetes de	100 C/u	_____	10.300,00
74 Billetes de	50 C/u	_____	3.700,00
88 Billetes de	20 C/u	_____	1.760,00
41 Billetes de	10 C/u	_____	410,00
			<b>18.690,60</b>

**Monedas**

		S/.	
14 Monedas de	5 C/u	_____	70,00
3 Monedas de	2 C/u	_____	6,00
6 Monedas de	1 C/u	_____	6,00
5 Monedas de	0,5 C/u	_____	2,50
2 Monedas de	0,2 C/u	_____	0,40
1 Monedas de	0,1 C/u	_____	0,10
			<b>85,00</b>

**TOTAL SALDO FISICO** 21.643,49  
**SALDO DEL DÍA** 21.643,40  
**SOBRANTE** -0,09  
**FALTANTE** \_\_\_\_\_

OBSERVACIONES: EL SOBRANTE DE CAJA DE S/ 0.09 SE DEBE SEGÚN MANIFIESTA LA ENCARGADA DE CAJA A LOS REDONDEOS DE LOS CENTIMOS. ENCONTRANDOSE CONFORME CON LOS DOCUMENTOS ENCONTRADOS Y FISICOS., EN SEÑAL DE CONFORMIDAD FIRMAN AMBAS PARTES.

\_\_\_\_\_  
 JUAN PEREZ  
 CAJERO

\_\_\_\_\_  
 CONTROL INTERNO

## 11.2. CONTROL INTERNO DEL ÁREA DE VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

### 11.2.1. OBJETIVOS

Los objetivos de un sólido sistema de control interno de ingresos por ventas y cuentas por cobrar, son los siguientes:

1. Los bienes remitidos y los servicios prestados a clientes deben ser facturados y registrados contablemente, asimismo los débitos a clientes correspondan a bienes remitidos y servicios prestados.

2. Las notas de crédito a favor de clientes por concepto de devoluciones, descuentos y bonificaciones deben ser elaborados y registrados contablemente. De igual manera, los abonos a clientes deben corresponder a conceptos válidos.

3. Las ventas realizadas (cantidades, precios, condiciones de pago, plazo de entrega de los bienes) deben ser autorizadas de acuerdo a las políticas de la empresa al respecto.

4. Todas las ventas deben ser aplicadas a cuentas por cobrar (excepto las de contado) y registradas adecuadamente en el período correspondiente.

5. Todas las ventas, créditos por devoluciones y débitos por intereses y otros cargos deben ser oportunamente registrados en los libros de contabilidad.

6. Para fines de prueba del cumplimiento, deben tomarse en consideración todas las clases de transacciones relacionada con las ventas y cuentas por cobrar. Algunos ejemplos se detalla a continuación:

- Remisión de mercaderías en forma total y en forma parcial
- Venta al contado, al crédito o en consignación.
- Ventas a empresas vinculadas y a terceros; y
- Exportaciones y ventas nacionales.

En la medida de lo posible, las funciones de operación, proceso, cobro, depósito, registro contable y verificación interna de los ingresos deben segregarse para que el fraude o error por parte de cualquier trabajador o tercero puede descubrirse en el curso normal de las operaciones, el cual quiere decir que las personas que realizan registros de pedidos de ventas no deben realizar las funciones de aprobación de crédito, facturación, despacho, cobranza y contabilización. De la misma manera las personas que tienen la responsabilidad de efectuar las cobranzas a los clientes no deben realizar actividades de ventas, facturación, despacho y contabilización.

Ejemplo: Las distintas funciones implicadas en el proceso dentro de un período pueden segregarse entre las distintas unidades organizativas de la siguiente manera:

<b>SEGREGACIÓN DE FUNCIONES</b>	
<b>ACTIVIDAD</b>	<b>REALIZADA POR</b>
1. Pedido o solicitud del cliente.	1. Dpto. de ventas.

2. Autorización y aprobación de crédito.	2. Dpto. de finanzas o área de crédito y cobranza.
3. Envío y preparación de guías de remisión.	3. Área de despacho
4. Preparación de la factura.	4. Dpto. de finanzas – área de facturación.
5. Registro de cuentas por cobrar	5. Área de crédito y cobranzas – Sección cuentas corrientes.
6. Cancelación, cobranza, devoluciones y provisiones.	6. Dpto. de Contabilidad, previa autorización del Gerente o responsable del área.
7. Recepción, depósito y registro de los pagos de clientes.	7. El cajero.

### 11.2.2. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

**El auditor debe tener en consideración la eficacia de los controles para el procesamiento de las transacciones y ventas por cobrar, como condición previa a cualquier decisión que deba tomar respecto a las pruebas que desee llevar a cabo. Los procedimientos que se menciona a continuación tienen efecto en las decisiones del auditor respecto a la probable eficacia de los controles:**

1. Un control interno adecuado para salvaguardar la legalidad y veracidad las operaciones al crédito, como facturas por cobrar y letras por cobrar deben iniciar con una orden de pedido por parte del cliente, lo cual es verificado en el Departamento de crédito y cobranzas o quien haga sus veces para confirmar su capacidad de crédito y límite de lo mismo.

2. Los documentos indispensables de verificación son los siguientes: orden de pedido o solicitud de pedido de cliente, autorización o aprobación de crédito, guía de remisión, facturación, las letras que justifican el canje a la factura, contabilización de dichos documentos y cobranza.

3. Las devoluciones, bonificaciones, descuentos y castigos sobre ventas y valores incobrables deben ser aprobados debidamente por el funcionario responsable y controlar separadamente la recepción de ingresos de efectivos de caja.

4. Los registros contables deben estar legalizados para evitar alteraciones o reemplazos.

5. La asignación de responsabilidades y de autoridad a personas apropiadas deben estar establecidas de acuerdo con las políticas de ventas de la entidad.

6. Debe verificarse la segregación de funciones en las actividades de pedidos, aprobación de créditos, despachos de mercaderías, facturación, notas de crédito, cobranzas y contabilización.

7. Preparación y atención de pedidos de clientes solamente cuando exista la oportuna aprobación de los mismos.

8. Todas las notas de crédito a clientes deben ser emitidos correctamente, sobre todo lo que corresponde a devolución de mercaderías vendidas, deben ser debidamente documentadas (guías de ingreso al almacén y autorizados por el funcionario que no participa de la cobranza, registro y custodia del efectivo).

9. Deben efectuarse la circularización de saldos de clientes en forma mensual, incluyendo un detalle de la deuda de factura por factura.

10. Los análisis de cuentas por cobrar deben ser confrontados periódicamente para garantizar la exactitud de registros de cuentas por cobrar.

11. Comprobar que se ejerza un control contable sobre “otros ingresos”. Ejemplo: enajenación de activos, enajenación de intangibles, venta de inversiones a corto y a largo plazo, venta de desecho y desperdicios, intereses y dividendos, alquileres y regalías, recuperación de pérdidas de ejercicios anteriores.

12. Todas las facturas de ventas deben ser contabilizadas en base a una copia que debe proporcionar el departamento de facturación.

13. Deben existir procedimientos para garantizar que tanto en las ventas como en las cuentas por cobrar se registren en el período que corresponden y por los montos totales.

14. Los saldos y los movimientos de las cuentas por cobrar y ventas, deben ser confrontados con las respectivas cuentas de control y cualquier diferencia debe ser investigada.

15. Comprobar la confiabilidad de la clasificación de las ventas y cuentas por cobrar a clientes con la finalidad de asegurarse que tanto las ventas como las cuentas por cobrar hayan sido clasificadas en forma correcta a las cuentas correspondientes.

16. Comprobar los procedimientos seguidos en el corte documentario para facturas de venta, guías de remisión y notas de crédito con el objetivo de que las transacciones de ventas y cuentas por cobrar deben ser registradas en el período a que corresponde. Algunas empresas realizan corte documentario mensualmente, como procedimiento de control interno ejecutado por el departamento de contabilidad o por la oficina de auditoría interna, otras empresas realizan el corte documentario trimestralmente, sin embargo, la mayoría de empresas realizan el corte documentario con motivo del cierre del ejercicio anual.

17. Control, seguimiento y supervisión del cobro de las cuentas por cobrar.

18. Plan de verificación, comprobación y cumplimiento de controles definidos (normalmente se realizará por personas independientes o externas: auditores internos, auditores externos, personas de otros departamentos).

### **11.2.3. CONTROL CONTABLE**

Las cuentas para un adecuado control interno y para salvaguardar la legalidad y veracidad de las operaciones de ventas y cuentas por cobrar, el auditor debe verificar cuidadosamente las cuentas:

#### **121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar**

1211 No emitidas

1212 Emitidas en cartera

1213 En cobranza

1214 En descuento

#### **122 Anticipo de clientes**

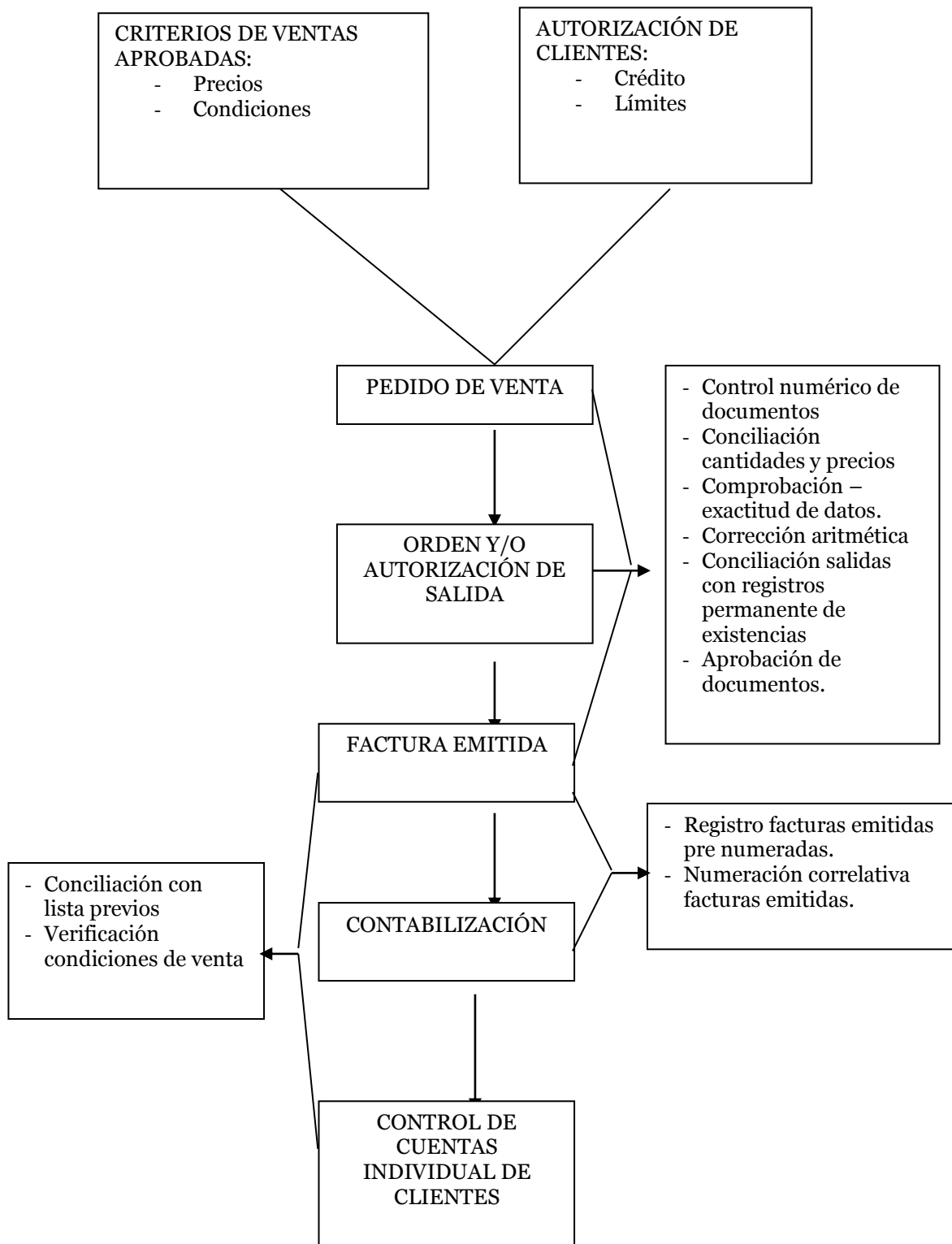
**123 Letras por cobrar**

1231 En cartera

1232 En cobranza

1233 En descuento

### FASES PARA LA CONTABILIZACIÓN DE UNA CUENTA POR COBRAR





### 11.3. CONTROL INTERNO DEL CICLO DE INGRESOS POR VENTAS

#### 11.3.1. FUNCIONAMIENTO

El ciclo de ingresos significa todas aquellas funciones relacionadas con las ventas de bienes y prestaciones de servicios, normalmente objeto de la actividad específica de la entidad, afectando también a ciertas áreas como son las existencias y la de activo fijo. Adicionalmente, engloba los derechos de cobro que constituyen las cuentas de clientes derivadas a raíz de esos ingresos.

Todas estas funciones que normalmente se desarrollan en el ciclo de ingresos o comercialización dependerán de los casos particulares existentes en cada tipo de negocio. Como guía general se pueden detallar las siguientes funciones:

- a) Definición de políticas con clientes en cuanto a su aceptación (clientes con estabilidad financiera, informes comerciales, etc.) y a la fijación de precios y condiciones.
- b) Establecimiento de límites de crédito a la cartera de clientes.
- c) Confección de presupuestos de venta.
- d) Captación y tramitación de los pedidos de clientes.
- e) Seguimiento y control de las entregas de mercancías.
- f) Control del proceso de facturación y registro de las cuentas a cobrar derivadas del embarque o entrega de los pedidos de clientes.
- g) Sistemática y gestión del cobro a clientes.
- h) Confección, actualización y control de comisiones de ventas.
- i) Análisis de las evaluaciones de ingresos (Estadísticas de ventas)

#### 11.3.2. PROCEDIMIENTOS Y CONTROLES

En el ciclo de ventas/ingresos los controles fundamentales a tener en cuenta son:

- a) Asignación de responsabilidades y de autoridad a personas apropiadas y de acuerdo con las políticas establecidas con el objeto de:
  - Definir los requisitos que deben cumplir los clientes para su selección y su posterior aprobación del crédito tomando como base su estabilidad financiera, antecedentes de crédito, referencias, informes comerciales. Con ello se evita, principalmente, suministros a clientes no autorizados y que podrían implicar morosidad. Conviene fijar por escrito las políticas de la entidad.
  - Determinar los precios de venta (catálogo de tarifas) y sus condiciones en el mercado (fechas de entrega, puntos de suministro, crédito, descuentos, pago). Aceptar los pedidos de clientes, controlar el despacho, devoluciones y reclamaciones de productos, emitir facturas de venta o notas de abono aprobadas y hacer efectivo las cuentas a cobrar.

- Autorizar situaciones específicas o anómalas que impliquen un ajuste a las políticas definidas por la entidad (corrección de facturaciones, descuentos especiales, comisiones adicionales).
- Aprobar la regularización de cuentas de clientes incobrables.

**b)** Segregación de funciones en las diferentes actividades de registro de pedidos, créditos, despacho de mercancías, facturación y notas de crédito, cobros y contabilización. Aquellas personas que realizan las funciones de registro de pedidos de ventas no deben afectar las funciones de aprobación del crédito, facturación, despacho, cobro o contabilización. De la misma manera los cobradores o personas con la responsabilidad del cobro de clientes no debe realizar actividades de ventas, facturación, despacho y contabilización.

**c)** Formalización y preparación de pedidos de clientes solamente cuando exista la oportuna aprobación de los mismos.

**d)** Prestación de servicios o venta de mercancías de una manera correcta y siempre con las autorizaciones correspondientes. Aquí los controles a considerar serán:

- Confección de órdenes de entrega controladas mediante una numeración correlativa y reflejando la adecuada autorización de los embarques en las mismas.
- Comprobación que las mercancías preparadas para enviar (conteo físico) son las que constan en las órdenes de entrega.
- Seguimiento y control de las mercaderías preparadas y no suministradas.
- Conciliación de los pedidos autorizados a preparar con los pedidos preparados para enviar.
- Inspección periódica de las órdenes de entrega con notas de pedidos autorizados.

**e)** Facturación de todas las entregas efectuadas, previa comprobación y aprobación de la documentación de las mismas. Los controles a tener en cuenta serán:

- Iniciación del proceso de facturación una vez que se despachan las mercancías.
- Conexión-control de las órdenes de entrega con la factura mediante prenumeración de las mismas, dando lugar a comprobar que se facturan (conciliación entre el número de órdenes entregadas y el número de facturas).

**f)** Reflejo de las facturas en el registro de ventas en donde se especifique:

- Código de cliente y nombre del cliente.
- N° de serie y de la factura (y N° de orden de salida correspondiente)
- Fecha factura
- Importe de la factura (detallando de manera individual los impuestos).

- Revisión de las facturas y notas de abono por el responsable correspondiente para asegurar que se llevan a cabo todas las comprobaciones.

Con esto se asegura la facturación correcta de las mercancías enviadas.

**g)** Transferencia de las transacciones de ventas a los registros contables con la adecuada codificación, clasificación y valoración y en el período contable correcto.

**h)** Seguimiento, control y verificación de las cuentas a cobrar. Se considerará de una manera general:

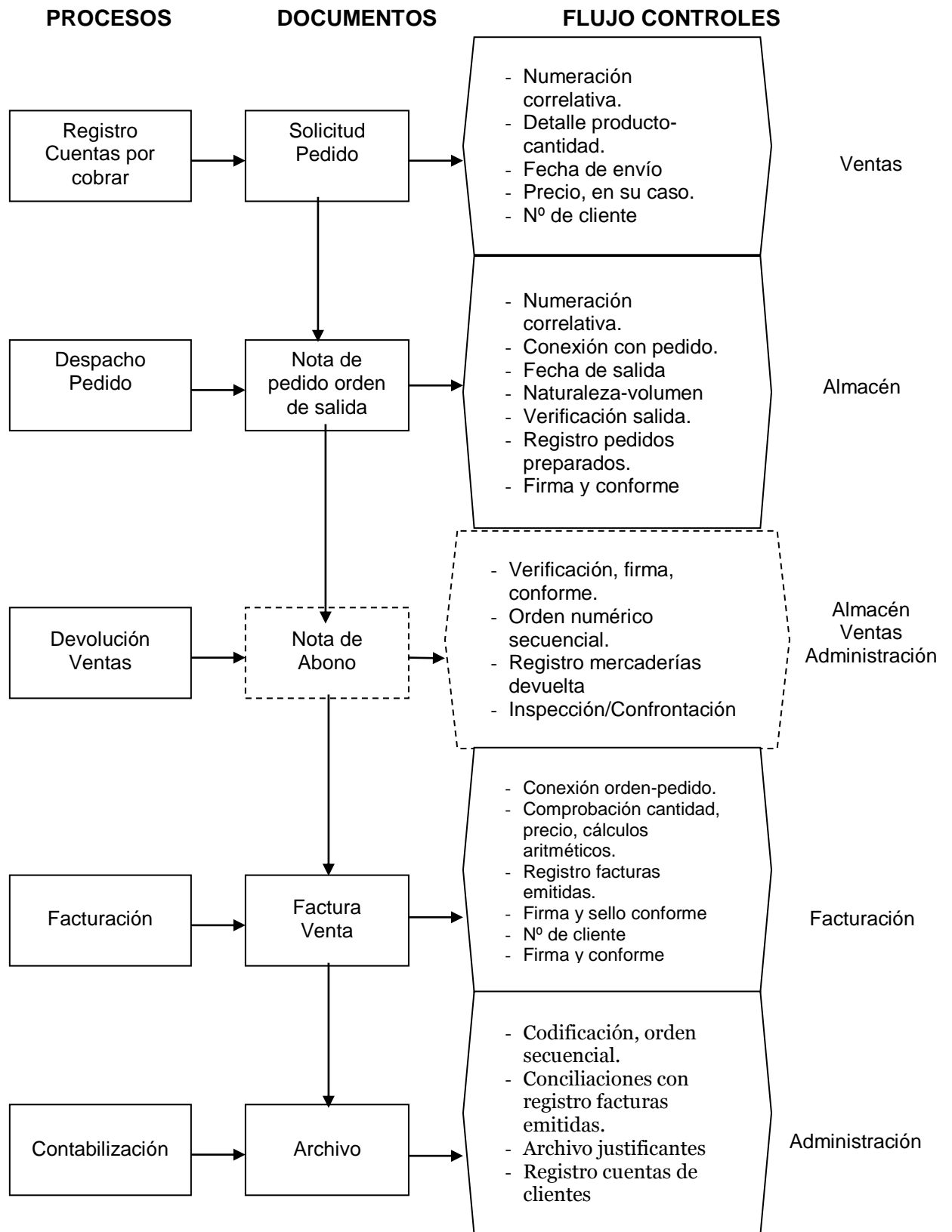
- Conciliaciones entre los extractos bancarios y los cobros registrados en contabilidad.
- Verificación del reflejo contable de las cuentas a cobrar con la documentación soporte adecuadamente aprobada.
- Circularización a clientes para confirmación de deudas pendientes (normalmente realizado por personal independiente o externo).
- Cotejo mensual de las cuentas auxiliares de clientes con la cuenta contable del mayor.
- Revisión de los saldos antiguos de clientes.
- Seguimiento y tramitación del cobro.
- Regularización, previa aprobación por el responsable asignado, de los saldos considerados como incobrables (conviene llevar un control extracontable a pesar de la cancelación de los mismos).
- Supervisión general por parte del responsable.

**i)** Salvaguarda y custodia de los registros de ventas, facturación, cuentas por cobrar, cobranzas y de toda la documentación importante generada. Para ello se llevará a cabo lo siguiente:

- Custodia pre numerada de documentos (facturación, pedidos).
- Impedimento y restricciones para acceder a documentos, formatos, cajas centrales.
- Copias de seguridad de ficheros informáticos y restricciones para su acceso.
- Depósitos de seguridad y protección (alarmas, seguridad, control de llaves).
- Control de efectivo:
  - \*Ingreso diario de cobros en cuentas bancarias
  - \*Control de cobros por el cajero hasta su depósito. Supervisión.
  - \*Arqueos de caja. Supervisión.
  - \*Revisión y seguimiento de cobros efectuados a clientes.

El flujo de operaciones y procesos que forman parte del ciclo de venta son los siguientes y con el siguiente orden: (a). Captación y proceso del pedido, (b). Aprobación del pedido y crédito, (c). Confección de la orden del pedido al cliente, (d). Suministros/despacho de las mercaderías, (e). Facturación al cliente y (f). Registro de las ventas y cuentas por cobrar.

La composición de dichos procesos, de una manera esquemática, con los flujos de documentos y los principales controles a considerar serían los siguientes:



## TÍTULO XII

### EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO DE LA CUENTA DE REMUNERACIONES – PLANILLAS

#### 12.1. OBJETIVOS

Teniendo en cuenta que el recurso humano es el más importante y valioso en toda entidad y siendo uno de los elementos fundamentales del sistema de control interno, se requiere que dicho recurso sea idóneo, competente y el factor clave en el proceso administrativo - productivo.

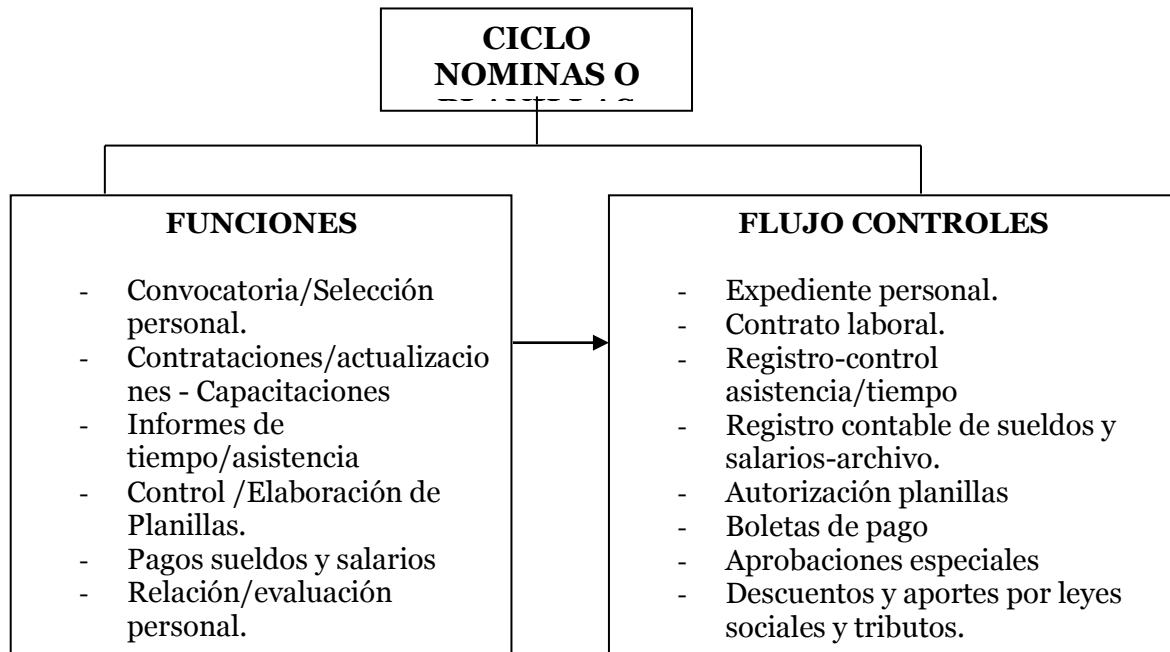
El objetivo fundamental a lograrse por medio de las pruebas de planilla-remuneraciones, es comprobar que las personas registradas en la nómina de personal concurren efectivamente al centro de labores y cumplan con sus horarios establecidos. Así mismo, se debe comprobar que las planillas de remuneraciones estén debidamente aprobadas, autorizadas por el “funcionario” y/o autoridad competente. Del mismo modo, debe cerciorarse que los impuestos previamente clasificados hayan sido aplicados de acuerdo a las normas vigentes las cuales comprometerán a los costos de producción y/o gastos de operación.

#### Ejemplo:

En una empresa con un reducido número de trabajadores, si el auditor puede satisfacerse de la razonabilidad de los importes presentados en los registros, por lo general resulta suficiente efectuar la conciliación entre los importes que aparecen en los registros auxiliares y el monto del gasto por concepto de panillas que se muestra en el libro mayor.

Teniendo en consideración que el área de recursos humanos o departamento de Administración de personal englobará todas aquellas transacciones relacionadas con la contratación de mano de obra, la preparación y confección de las nóminas, el control de tiempo trabajado y de asistencia, la preparación de órdenes de transferencias o cheques y el registro de la nómina y sus pasivos relacionados.

De una manera esquemática, el ciclo de nóminas se podría representar de la siguiente manera:



## 12.2. PROCEDIMIENTOS Y CONTROLES

Como condición previa a la ejecución de Auditoría, el auditor debe tener en consideración la eficacia de los controles establecidos para el procesamiento de las transacciones de planillas de personal, por tal motivo a continuación se presentan las consideraciones relacionadas a la determinación de la eficacia de **CONTROL INTERNO** para el rubro de personal.

1. Un elemento básico de control sobre la planilla es la “**segregación de funciones**” en la preparación de la misma, el registro contable y cancelación de los sueldos y salarios, reduciendo la posibilidad que en la planilla se incluya “personal fantasma”, se produzca una sobrestimación en los haberes de los trabajadores y se utilice una cantidad de dinero superior a la necesaria.

2. Debe existir procedimientos para determinar que en las planillas se encuentren registradas únicamente personal autorizado, dicha autorización debe incluirse en el expediente de cada trabajador y toda la evidencia documentaria que sustente la remuneración con sus respectivos descuentos de ley.

3. El auditor debe establecer las personas que tienen la responsabilidad de:

- Custodia de los expedientes de personal.
- Autorizar la contratación y despido de personal.
- Aprobar los aumentos de sueldos y salarios y autorizar las promociones de puestos o cargos.

- Controlar el tiempo trabajado.
- Preparar la planilla de sueldos y salarios (remuneraciones)
- Firma de cheques.
- Realizar los pagos semanales, quincenales o mensuales a los trabajadores.
- Comprobar la exactitud de la información procesada en el sistema de cómputo.
- Conciliar las cuentas bancarias para planillas.

4. Verificar la confiabilidad de la documentación básica como tarjetas de control de tiempo, reportes de trabajos realizados como requisito previo para lograr precisión en la elaboración de las planillas de remuneraciones. Ejemplo: En caso de que las remuneraciones se paguen por destajo (avance), una tercera persona debe ejercer el control sobre la productividad del trabajador.

5. La aplicación contable de los importes contenidos en las planillas debe basarse en la información elaborada por personal distinto al que trabaja en el departamento de planillas. Por ejemplo, se debe cruzar información entre las órdenes de producción y las hojas de costos, resúmenes de costos por orden de trabajo.

6. Las remuneraciones no cobradas debe custodiarse por personal independiente al departamento de planilla y por corto tiempo, pasado el cual debe depositarse en la cuenta corriente de la empresa, las conciliaciones de estas cuentas debe realizarse por personal distinto al de las planillas, cuando el personal procede a cobrar sus remuneraciones no cobradas se debe girar un nuevo cheque, este control tiene el propósito de evitar la apropiación indebida de recursos financieros.

7. Revisar los expedientes de personal para determinar la veracidad y autenticidad de los datos contenidos en la planilla de sueldos y salarios. Asimismo se debe verificar los descuentos (por adelantos o préstamos), deducciones por leyes sociales en función a las leyes laborales vigentes.

8. Comprobar la exactitud de los cálculos aritméticos de las planillas de sueldos y salarios.

9. Comprobar el uso de las cuentas bancarias separadas para el pago de planillas, es decir los pagos deben realizarse mediante giro de cheque, comprobando la secuencia numérica de cheques cobrados, seguimiento de los cheques cobrados y no cobrados. La existencia de estos cheques puede ser, entre otros, por los siguientes motivos: trabajadores inexistentes (fantasmas), trabajadores que han hecho abandono de trabajo; en ambos casos se debe proceder a comunicar los hechos a la gerencia, y recomendando la anulación de los cheques en cuestión.



**10.** Comparar las planillas de sueldos y salarios al comienzo y al final de cada ejercicio para identificar la rotación de los trabajadores y fluctuaciones en los importes mensuales.

**11.** Los sueldos y salarios representan un elemento importante dentro de los costos que tienen las empresas y son susceptibles de ciertas irregularidades y riesgos a no ser que se lleven a cabo procedimientos sólidos y efectivos dentro del área que engloba todo el proceso de nóminas. Lógicamente, los sistemas que se utilicen variarán considerablemente según el tamaño, naturaleza y demás variables existentes en cada negocio. A modo general los procedimientos dependerán de lo siguiente:

**a)** Número de empleados existentes en la entidad y tipo y características de contratación de cada uno de ellos.

**b)** Estructura organizativa y medios operativos de la entidad (informatización, registros, equipos de gestión, conexión con otros departamentos).

**c)** Políticas y criterios establecidos por la entidad (planillas mensuales, semanales o por horas, sistemáticas para el pago, otros).

**d)** Centralización o no del departamento de nóminas.

**12.** Preparación de nóminas en base a empleados contratados y autorizados por la Entidad.

**13.** La contratación del personal dependerá de unas políticas escritas de selección establecidas por la Dirección o gerencia.

**14.** Se fijarán criterios de selección en donde se resaltarán los perfiles profesionales del personal, experiencia, edad, educación y formación, integridad personal, voluntad, sueldos y prestaciones.

**15.** Se mantendrá un expediente individual por empleado u obrero en donde se archivará toda la información referente a:

\* Tipo o modalidad de contrato laboral: Categoría profesional.

\* Fecha de contratación, despido o jubilación.

\* Acuerdos salariales.

\* Deducciones y retenciones correspondientes.

\* Datos personales y formación.

**16.** Asimismo, las variables fundamentales que se tendrán presente en el cálculo de los pasivos devengados para la confección de las planillas se desglosarán en 4 grandes grupos:

1. Percibo de sueldos y salarios:

\* Sueldo básico

\* Comisiones

- \* Incentivos, premios.
- \* Gratificaciones,
- \* Asignación familiar
- \* Bonificaciones, vacaciones y otros conceptos.
- 2. Percepciones no salariales:
  - \* Indemnizaciones
  - CTS:
  - \* Otras prestaciones
- 3. Costos imputados a la empresa.
  - \* Cuotas de gastos laborales (Aportaciones de la empresa)-ESSALUD.
  - \* Contribuciones a planes de pensiones, jubilaciones, seguro (ONP)
  - \* Normas legales vigentes.
- 4. Deducciones
  - \* Impuestos retenidos al trabajador y pagados por la empresa.
  - \* Anticipos, préstamos.
  - \* Remuneraciones en especie.
  - \* Pensiones alimenticias, seguros formación (AFP y ONP).

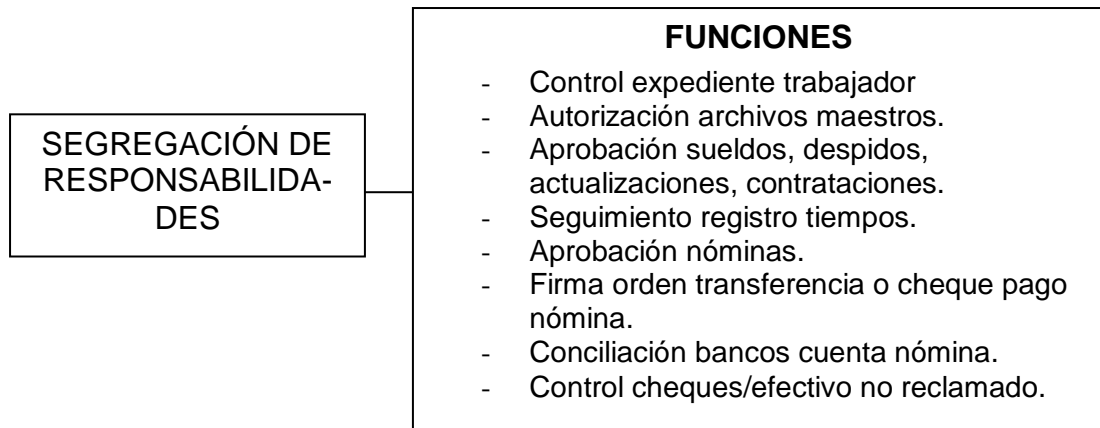
**17.** El Departamento de personal procesará y elaborará los sueldos y salarios siempre soportados y respaldados por la ejecución de un trabajo realizado. Es por ello que se llevará un control de los tiempos trabajados, a base de registros o informes de asistencias, extraídos a partir de unas tarjetas de tiempo o tarjetas de reloj y hojas de control de asistencia por trabajador. Los registros de tiempos serán comprobados y autorizados normalmente por los jefes de cada departamento, antes de su envío al departamento de personal como base al cálculo de los sueldos, teniendo en cuenta la realización de los siguientes controles:

- Seguimiento de las tarjetas de tiempo de los empleados como prevención de su proceso a empleados ausentes.
- Aprobación de las horas extras trabajadas como condición para la elaboración de las planillas de pago.
- Comprobación de la inclusión de todas las tarjetas de tiempo en cada período de planillas.

**18.** Para el pago de nóminas mediante cheques se verificará:

- Los datos del cheque (nombre y cantidad) coincide con la documentación soporte (Lista de nóminas por cheque).
- Comprobación que coincide con el pasivo contabilizado (Remuneraciones por pagar).
- Conciliación de todos los cheques emitidos firmados con el total líquido detallado en las planillas de sueldos o salarios.
- Existencia de segregación de funciones entre los procesos de preparación, registro contable y cancelación de las mismas, evitando que exista personal fantasma.
- Utilización de firmas mancomunadas de personal autorizado.
- Inexistencia de cheques al portador o en blanco.
- Control y custodia de los cheques emitidos y no entregados.

- Se evitará en la medida de lo posible la realización de pagos de nóminas en efectivo.



### 12.3. CONTROL CONTABLE

Las cuentas de control de remuneraciones relacionadas con la cuenta 411. Remuneraciones por pagar, 413. Participaciones de los trabajadores por pagar, 415 Beneficios sociales de los trabajadores por pagar, 419. Otras remuneraciones y participaciones por pagar y la cuenta 424. Honorarios por pagar.

## TÍTULO XIII

### EVALUACIÓN DE COMPRAS Y CUENTAS POR PAGAR

#### 13.1. EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO EN EL RUBRO DE COMPRAS Y CUENTAS POR PAGAR

##### 13.1.1. OBJETIVOS

Los objetivos de un sólido sistema de control interno de compras y cuentas por pagar, entre otros son los siguientes:

**a)** Los bienes y/o servicios recibidos deben ser registrados contablemente. Asimismo, los créditos de proveedores corresponden a bienes o servicios recibidos.

**b)** Las compras realizadas deben ser autorizadas de acuerdo a las políticas de la empresa y registradas en forma apropiada, clasificadas a las cuentas correspondientes según Plan Contable General Empresarial y reflejadas en el periodo a que corresponde.

**c)** Las compras deben ser resumidas en forma correcta y trasladada al libro mayor de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptadas.

**d)** El auditor debe tener en consideración que la evaluación de Control Interno de compras y cuentas por pagar está directamente relacionado con el área de caja-egresos, por lo que debe confrontar selectivamente los egresos de caja con los documentos que sustentan las cuentas por pagar, con la finalidad de comprobar la existencia, la evidencia suficiente y competente que sustente los egresos.

Por otra parte, el auditor debe tener presente que en la evaluación del área de compras y cuentas por pagar también proporcionan seguridad en otras áreas de auditoría, incluyendo determinados aspectos del área de existencias y costo de ventas, caja-egresos y otras cuentas del activo.

Teniendo en consideración que las cuentas por pagar son todas aquellas deudas y operaciones derivadas de las compras efectuadas para el normal desarrollo de las actividades de la empresa por lo que esta cuenta reflejará todas las deudas relacionados con los proveedores de bienes y servicios.

Dependiendo de la actividad económica que desarrolla la empresa, las compras generalmente siguen el sistema proceso:

- **Requisición.-** Es un procedimiento de control administrativo que consiste en solicitar mercaderías o materias primas con el fin de reponer las existencias en el almacén o logística.

- **Orden de compra.**- El departamento de compras se encarga de localizar los proveedores para efectuar las compras de acuerdo a la requisición.
- **Recepción.** El departamento de almacén se encarga de recibir y revisar la cantidad y calidad de las compras, donde el almacenero documenta dicha recepción con la orden de compra y nota de recepción para su posterior pago al proveedor, con aprobación del funcionario responsable.
- **Registro.** Las cuentas por pagar deben ser registradas en la cuenta apropiada en el período correspondiente de acuerdo a las facturas de los proveedores, de conformidad con la orden de compra y guías de remisión de las mercaderías como materias primas y/o insumos recibidos.
- **Cancelación.** Consiste en cancelar a los proveedores oportunamente para obtener al máximo los descuentos por pronto pago.

### 13.1.2. PROCEDIMIENTOS Y CONTROLES

Se debe tener en consideración que la eficacia de los controles establecidos para el procesamiento de las transacciones de compras y cuentas por pagar varían de un trabajo a otro de acuerdo con el objetivo del auditor, por lo que en algunos casos los procedimientos que se detallan a continuación puede ser excesivos, mientras que en otros casos puede ser insuficientes, para lo cual el auditor tendrá que aplicar procedimientos adicionales, dependiendo de ciertos factores como: la naturaleza del negocio, volumen de operaciones, tipo de organización, entre otros:

1. Segregación de funciones en la requisición o pedido, orden de compra, recepción, registro contable y cancelación, representan un elemento básico de control sobre las compras y cuentas por pagar.
2. El auditor debe verificar y establecer que personas distintas deben encargarse de las siguientes funciones:
  - Preparar las órdenes de compras.
  - Aprobar las órdenes de compras.
  - Emitir las notas de crédito a proveedores.
  - Emitir y aprobar los partes de ingreso al almacén.
  - Comparar las facturas de los proveedores con las órdenes de compras y los partes de ingreso al almacén.
  - Revisar y aprobar las facturas de los proveedores.
  - Registrar las facturas en los libros de contabilidad (Registro de compras, Diario, Mayor).
3. Cerciorarse que en las compras deben obtenerse a precios más bajos del mercado, en las mismas condiciones, calidad y ventajas para la empresa, se deben obtener cotizaciones de varios proveedores, mantener la lista de precios actualizados, cuyos procedimientos se establecen por escrito y revisadas preferentemente por los auditores internos.
4. Las órdenes de compras marca el inicio del proceso de las transacciones de compras y cuentas por pagar y se utiliza como base para pactar una operación de compra y como documento para sustentar el registro y pago de las facturas de

los proveedores. Asimismo deben estar pre numerados en forma correlativa y su emisión debe ser autorizada por un funcionario responsable.

5. Algunas operaciones, como las adquisiciones de activos fijos o intangibles, no se encuentran bajo el control del departamento de compras, por lo que el auditor debe verificar el cumplimiento de los procedimientos implementados por la empresa auditada. Ejemplo: presupuesto de inversión.

6. Las notas de cargo a proveedores deben ser emitidas correcta y oportunamente en los casos de mercaderías averiadas o siniestradas, entregas incompletas, devoluciones, en estos casos, el departamento de compras debe enviar al departamento de contabilidad una copia para fines de control, con el fin de cancelar las facturas por pagar previa deducción de las notas de cargo.

7. El auditor debe confrontar selectivamente los egresos de caja con los documentos relacionados en la evaluación de compras y cuentas por pagar con la finalidad de comprobar la evidencia suficiente y competente que sustente la salida de dinero.

8. Debe existir procedimientos para proporcionar seguridad razonable de que las cuentas por pagar estén debidamente contabilizados (es decir las facturas codificadas y clasificadas a las cuentas apropiadas, que el saldo o total de las facturas pendiente de pago estén confirmados por los proveedores), mediante la circularización de cuentas por pagar.

9. Es importante que exista una adecuada segregación de funciones de las personas que realizan funciones vinculadas con las cuentas por pagar con la finalidad de evitar malversación de fondos por medio de pagos a proveedores inexistentes.

10. Examinar el registro de compras y las cuentas por pagar para determinar la existencia de partidas infrecuentes, las cuales, de ser el caso deben ser investigadas. Ejemplo: facturas por pagar por compra de activo fijo, inversiones, intangibles, deudas como resultado de un juicio, deudas como consecuencia de un fraccionamiento tributario, refinanciamiento de deudas.

11. Los documentos fuentes no identificados o no ubicados físicamente, tanto del universo como de la muestra seleccionada debe ser sujeto a una investigación especial, debida a que podría indicar la existencia de errores, irregularidades, fraudes y/o pagos indebidos.

12. Comprobar los cálculos aritméticos en las facturas, en el registro de compras y en el libro diario con el fin de evitar los errores de cálculo y de registro contable. Los errores contables se producen por lo general por las siguientes razones:

- Falta de experiencia del personal que codifica y/o digita las transacciones de compras.
- La falta de supervisión contable.

13. Las cuentas por pagar ya sea a corto o largo plazo son deudas comerciales, que consiste fundamentalmente en obligaciones creadas como consecuencia de compra de mercaderías, materias primas, envases, embalajes, suministros, que necesariamente origina facturas, así como también estas cuentas pueden ser producto como: fletes, consumo de agua, luz, teléfono, reparaciones, mantenimientos y otros.

14. Será necesario definir un manual operativo de compras y cuentas por pagar a los proveedores de bienes y servicios, aprobados por la Gerencia, que será revisado y verificado por el auditor, en donde se refleje principalmente:

a. Sistemáticas de verificación y evaluación general de las cuentas a pagar:

- Conciliación de saldos.
- Análisis de índices y variaciones (ratios).
- Variaciones entre saldos reales y presupuestados.
- Informes periódicos.
- Supervisión de la actividad.

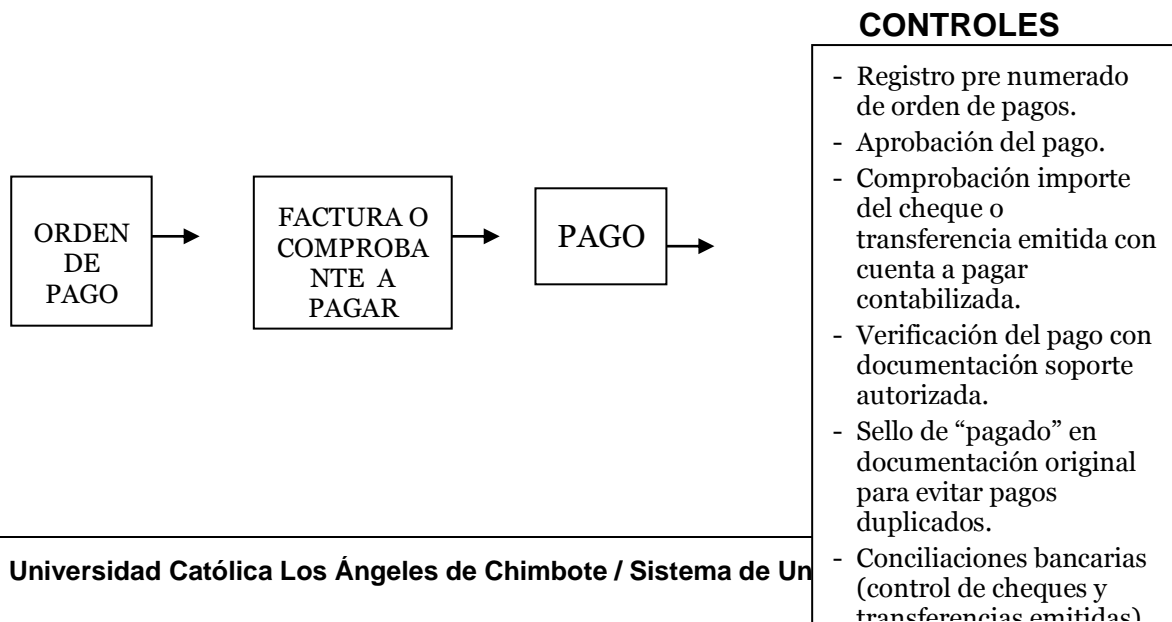
b. Técnicas, procedimientos y criterios a seguir en las cuentas a pagar:

- Control de pagos por vencimientos. Criterios de pago.
- Conciliaciones y confirmaciones periódicas de las cuentas.
- Control, seguimiento y revisión de documentos.
- Clasificación y códigos de las cuentas.
- Normas sobre la comprobación de los pasivos (compras, contratos, entre otros).
- Operaciones en moneda extranjera.
- Criterios para cancelación de las deudas a proveedores.
- Definición de planes periódicos de comprobación de cumplimiento de controles definidos. Este análisis normalmente se llevará a cabo por personas externas e independientes (por ejemplo, auditores, consultores).

15. Se ejercerán controles regulares sobre la metodología y procedimientos en el pago de las deudas con proveedores/acreedores por parte de las personas responsables de ello:

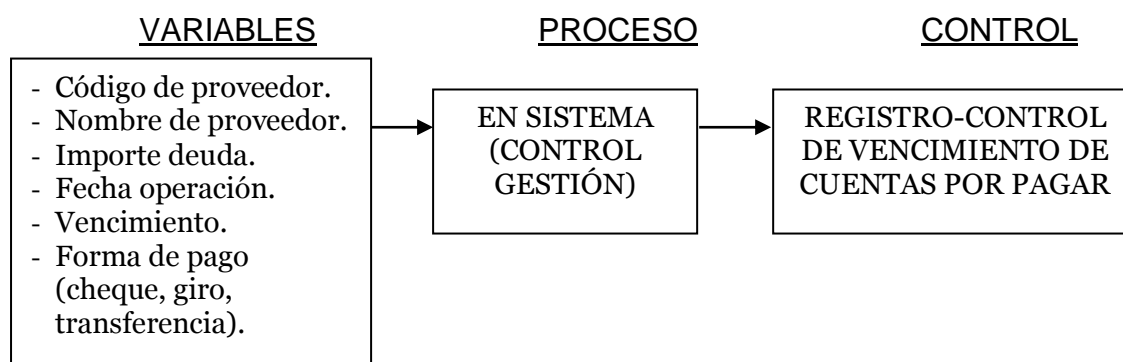
- Emisión de cheques y transferencias.
- Firmas autorizadas.
- Procedimiento de comprobación y evidencia en los documentos.
- Se tomarán las medidas y precauciones necesarias en cuanto a la protección en general (incendios, seguridad).

16. Los pagos a proveedores/acreedores, principalmente realizados mediante cheques y transferencias bancarias, se prepararán únicamente cuando exista evidencia de la validez de la transacción, es decir, cuando procedan de órdenes de pago, facturas adecuadamente revisadas y autorizadas. Los controles a considerar, de una manera esquemática, serán fundamentalmente:



17. Las deudas por pagar a proveedores y acreedores comerciales, reconocidas en los estados financieros, estarán sujetas a un control por vencimientos en donde se detallarán los pagos a realizar, cuándo y a quién. Normalmente se utilizará una fecha fija para la realización de estos pagos, con el fin de mantener un mayor orden y control de las cuentas por pagar.

Las variables que se tienen en cuenta para el proceso y control automático de vencimientos se podría detallar como:



Esto implicará que el sistema informático genere de modo automático un registro de vencimiento en función de la condición definida (fecha fija de pagos, relación de vencimientos en la semana “X” para la previsión de pagos).

### 13.1.3. CONTROL CONTABLE

Las cuentas de control de compras y cuentas por pagar están relacionadas con la cuenta 42. Proveedores; 421. Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar; 422. Anticipos a proveedores; 423. Letras por pagar, 424. Honorarios por pagar; 43. Cuentas por pagar comerciales-relacionadas; 45. Obligaciones financieras 46. Cuentas por pagar diversas-terceros; 47. Cuentas por pagar diversas relacionadas.

### 13.1.4. CONSIDERACIONES ESPECIALES

El auditor debe tener en consideración que la evaluación del control contable del subsistema de compras y cuentas por pagar está directamente relacionada con el trabajo que se realiza en área caja – egresos. Recordamos que en la evaluación de este subsistema el auditor confronta selectivamente los egresos de caja con los documentos que sustentan las cuentas por pagar y otros documentos relacionados con la finalidad de comprobar la existencia de evidencia suficiente y competente que sustente el egreso.

De otra parte, en el examen de cuentas por pagar, el auditor necesita



constatar que los controles y procedimientos del proveedor proporcionan una seguridad razonable de que las compras y las cuentas por pagar conectadas con los egresos correspondientes representan obligaciones válidas por concepto de bienes o servicios recibidos.

En tal sentido, algunas transacciones seleccionadas para su verificación detallada en la evaluación de compras y cuentas por pagar serán las mismas que se comprobaron en la evaluación de subsistema caja-egresos.

Asimismo, el auditor debe tener presente que su evaluación del área compras-cuentas por pagar también proporcionan seguridad en otras áreas de la auditoría, incluyendo determinados aspectos del área existencias-costos de ventas, caja-egresos y otras cuentas del activo. Al efectuar la evaluación del control contable del subsistema compras-cuentas por pagar, el auditor debe tener en consideración esta relación, para determinar la naturaleza y alcance de sus pruebas.

## **13.2. CONTROL INTERNO CICLO DE COMPRAS O APROVISIONAMIENTO**

### **13.2.1. FUNCIONAMIENTO**

El Ciclo de adquisición abarca todo lo que se refiere a compras de mercaderías de bienes y servicios, afectando a la vez a las áreas de activo fijo, existencias y cuentas de gastos. De una manera anexa se complementan a este ciclo todos los pasivos y cuentas a pagar que se derivan de esas adquisiciones.

El funcionamiento de este ciclo irá siempre ligado a las características del negocio. De una manera general, y a efectos de guía, se pueden considerar las siguientes funciones dentro del ciclo de compras:

- a)** Definición de políticas con proveedores en relación a la elección de los mismos (capacidad, precios, descuentos, calidad, crédito).
- b)** Confección, preparación y seguimiento de las solicitudes de pedidos de compras, así como la ejecución de las mismas.
- c)** Comprobación de los pedidos con las entradas de suministros una vez aplicados los correspondientes controles de calidad en los mismos.
- d)** Control de inventarios.
- e)** Valoración de los productos que se reciben, siguiendo para ello el método de valoración de existencias más adecuado en función de la actividad de la entidad.
- f)** Control y registro de las cuentas a pagar y demás pasivos generados a raíz de los pedidos de compras.
- g)** Proceso de pago a proveedores.

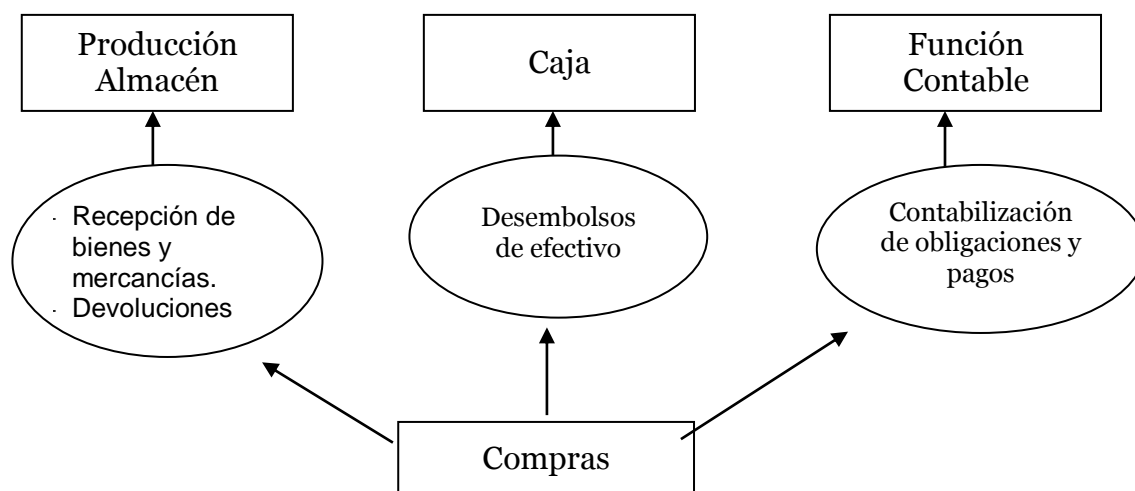
Es importante tener en cuenta los diferentes registros, archivos y demás detalles en donde se procesa toda la información necesaria para la operativa del ciclo de compras. Así pues, se podría tener presente:

- Relación-detalle de todos los proveedores operativos existentes, especificando código, nombre, domicilio, productos, precios,

descuentos, créditos, etc. Este detalle estará lo más actualizado posible.

- Inventario permanente de existencias. Registro-control de pedidos solicitados a proveedores pendientes de recibir.
- Registro-control de pedidos suministrados por proveedores y pendientes de recibir la factura.
- Archivo-registro de proveedores con detalle de los compromisos pendientes de pagos y de sus expedientes correspondientes.

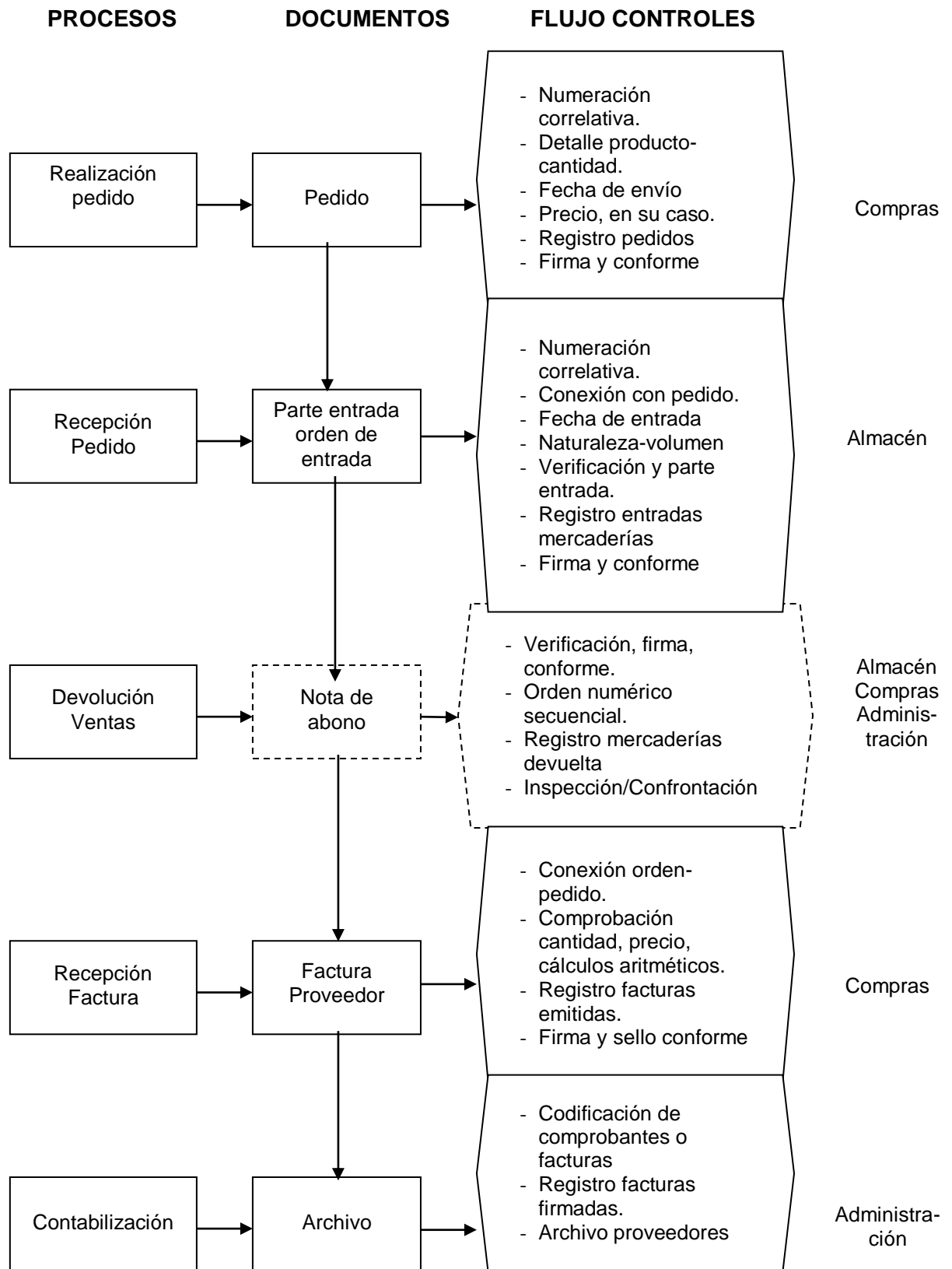
Adicionalmente se incorporaría el control de las conexiones con otros ciclos del negocio (Tesorería, almacén/producción y financiero-contable).



### 13.2.2. PROCESOS Y FLUJOS DE TRANSACCIONES

Los procesos y los flujos de transacciones que intervienen en el ciclo de adquisiciones se inician con las órdenes de compra, seguidas de las entradas de bienes y servicios y los posteriores procesos de recepción de facturas de proveedores y registros de cuentas por pagar.

Antes de detallar, de una manera individual, todos los procedimientos y procesos del ciclo conviene ilustrar de una manera esquemática y resumida la composición de dichos procesos, su documentación y sus controles básicos.



## TÍTULO XIV

### EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS (EXISTENCIAS) Y COSTO DE VENTAS

#### 14.1. OBJETIVOS

Los objetivos de un sólido control interno de existencias (inventarios) y costo de ventas, sin lugar a dudas, son partidas más importantes en una empresa, ya sea en comercial o industrial, y el éxito de los negocios dependerá, en gran parte del grado de control que se ejerza sobre ellos; por lo que el auditor debe tener un conocimiento del ente a auditar con el fin de proceder a la aplicación de los diferentes procedimientos de auditoría. Dichos objetivos son los siguientes:

- Las existencias deben ser comprobadas periódicamente a través de recuentos físicos en base a procedimientos previamente elaborados. La diferencia del inventario físico sobrante o faltantes, deben ser registradas contablemente.
- La materia prima, la mano de obra y los gastos de fabricación deben ser acumulados y aplicados adecuadamente a las existencias (productos en proceso y productos terminados)
- Las existencias deben registrarse de acuerdo a las políticas establecidas por la empresa.
- Las existencias y los costos deben ser aplicados en el período que corresponde.

Algunas empresas acostumbran a realizar sus inventarios de existencias al cierre del ejercicio, otras realizan inventarios mensuales por tipos de productos o líneas de productos.

El auditor debe tener en cuenta la eficacia de los controles establecidos para el procesamiento de un sólido sistema de control interno de existencia y costo de ventas en las empresas industriales, como: adquisición, recepción, almacenamiento de materias primas, fabricación, almacenamiento de productos terminados, desecho de productos y sistema de costos.

- **Adquisición.** Las materias primas y otros materiales deben ser requeridos oportunamente por el departamento de producción, por medio de requisiciones al departamento de compras. Un buen control interno considera un Punto Óptimo de Pedido (POP).

- **Recepción.** La materia prima y materiales deben ser recontados y revisados con la finalidad de comprobar la calidad y cantidad correspondiente. La recepción se evidencia con la emisión de un parte de ingreso al almacén, el mismo que se distribuye al departamento de compras y al departamento de contabilidad, para su posterior proceso de pago de las facturas correspondientes.

- **Almacenamiento de materia prima y materiales.-** Los insumos son custodiados en locales adecuados donde se controla su ingreso y su salida.

- **Fabricación.-** Corresponde al proceso de producción que depende de la actividad industrial a que se dedica la empresa.

- **Almacenamiento de productos terminados.-** Corresponde a la custodia de los productos terminados y recibidos de los centros de producción.

- **Despacho de productos.-** Consiste en el envío de productos terminados a los clientes con su guía de remisión.

**Sistema de costos.-** Se acumulan los costos y se prorratan en los productos en proceso y productos terminados. El sistema también considera el costeo de las materiales primas y materiales auxiliares.

Asimismo con el objeto de establecer los alcances y procedimientos en el sistema de control interno del área de existencias, es requisito necesario tener en cuenta las principales consideraciones del negocio que afectan a dicha área con el fin de familiarizarse con el mismo y comprenderlo lo más rápidamente posible.

En este caso pueden ser: Tipos de productos que se comercializan y/o se fabrican y sus características.

- ✓ Canales por lo que se comercializa y distribuye.
- ✓ Sistema de costos que se establece en base al proceso de producción.
- ✓ Criterios de valoración que se aplican a las existencias.
- ✓ Distribución geográfica de los almacenes.

El grado de complejidad de los procedimientos de control de existencias variará de una empresa a otra, dependiendo principalmente del tamaño de la entidad, del tipo de negocio del que se trate y de las diferentes clases de existencias que se posean y su valor. Por ejemplo, no serán tan completos ni los mismos los sistemas de control en una empresa que la cifra valorada de existencias suponen un 15% del total del activo de la empresa que en otra que supone un 60% del activo.

## 14.2. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

El auditor debe tener en consideración la eficacia de los controles establecidos para el procesamiento de las transacciones de existencias y costo de ventas de mercaderías, productos terminados, materias primas, subproductos, desechos y desperdicios, que deben estar debidamente pedidas, recepcionadas y controladas mediante sistema de kardex y los saldos de inventarios se cuenten, valoricen, multipliquen y sumen, y que sea un reflejo exacto del costo de mercaderías, artículos terminados y vendidos.

Las consideraciones que se mencionan a continuación tienen efecto en las decisiones del auditor respecto a la probable eficacia de los controles internos de existencia y costo de ventas:

1. La segregación de funciones en la adquisición, recepción, almacenamiento, verificación o supervisión en base a recuentos físicos y registro de transacciones representa un elemento básico de control de existencias y costo de ventas. En caso que una separación de funciones, resulte oneroso debe existir procedimientos complementarios que garanticen a la alta dirección la identificación de posibles errores o irregularidades.

2. Debe existir procedimientos adecuados para la protección física de las existencias.

**Ejemplo:**

- Las mercaderías que no se ajustan al requerimiento, deben ser devueltas y dejar constancia en la guía de remisión del proveedor.
- Evitar el acceso al almacén de trabajadores de otras áreas.
- Supervisar en forma inopinada o sorpresiva los almacenes de la empresa.
- La salida de existencias de almacén deben estar sustentadas por requisiciones, las mismas que deben ser preparadas y aprobadas por personas independientes del almacén y la secuencia numérica de estos debe ser controlada.

3. Los recuentos físicos de las existencias deben ser comparadas con el registro de inventario y las diferencias deben ser debidamente investigadas y de ser el caso ajustadas contablemente.

4. Se debe observar los procedimientos adecuados para establecer el costo de producción.

5. Los recuentos físicos deben ser realizadas por personas independientes al almacén con la finalidad de ejercer un efectivo control sobre el almacenero.

6. Se debe contar con procedimientos para controlar las existencias entregadas en consignación y en calidad de garantía, estableciendo solvencia moral y económica de las personas naturales y/o jurídicas a quienes se entregan las mercaderías.

7. El Dpto. de Almacén o la unidad de almacén es por donde deben ingresar físicamente todos los bienes que adquiere la empresa.

8. Las compras de bienes implica calidad y cantidad apropiada, y al menor costo posible.

9. Los ambientes asignados para el funcionamiento de los almacenes deben estar adecuadamente ubicados, contar con instalaciones seguras y tener el espacio físico necesario, que permita el arreglo, clasificación y disposición conveniente de los bienes, así como el control e identificación de los mismos.

10. Debe existir procedimientos para garantizar que todos los costos correspondientes sean tomadas en cuenta en el proceso de valuación de existencias, implementando un sistema de contabilidad de costos que permita

proporcionar la gerencia información correcta, facilitar el control de los inventarios y facilitar la elaboración de estados financieros. Obviamente el sistema de costos a implementar debe estar de acuerdo a las necesidades de información de la gerencia. Sin embargo un sistema de costo debe comprender la acumulación de 3 elementos indispensables: 1) los materiales directos, 2) la mano de obra directa, y 3) los gastos indirectos de fabricación.

**11.** Deberán mantenerse registros por separado para las mercaderías en consignación porque se encuentran en otros lugares como: distribuidoras, bodegas o tiendas externas. Estos deberán requerirse informes semanales o mensuales de las personas encargadas de la custodia de tales mercaderías y deberán efectuarse pruebas selectivas de las cantidades, en caso de que no sea factible (aceptable).

Todos los embarques (pedidos) enviados a tales consignatarios deberán quedar evidenciados y sustentados por las guías de remisión que deben estar debidamente firmadas.

**12.** Deben existir procedimientos que permitan detectar las existencias obsoletas o de poco movimiento, porque el mantenimiento de esta clase de bienes requiere la utilización de espacios físicos que generan gastos, por lo que debe evaluarse la necesidad de rematarlos o mantener a valor neto de realización.

**13.** Las partidas de existencias deben estar valuadas de acuerdo a los PCGA, NICs (NIIF) y PCGE.

**14.** En las PYMES (pequeñas y medianas empresas) el control de inventarios pueden ser sustituidos por los procedimientos alternativos siguientes:

- Supervisión constante por parte de la gerencia o propietario.
- Revisión constante de los recuentos físicos.
- Las diferencias deben ser investigadas porque podrían presentarse las sustracciones, errores o causas similares.
  - En esta clase de empresas PYMES el inventario final de existencias puede determinarse por la fórmula tradicional (inventario inicial + compras – devoluciones = costos de ventas), resultado que necesariamente debe ser comparado con el recuento físico que debe realizarse por lo menos al cierre del ejercicio y acuerdo a las normas tributarias para tal caso.

**15.** Los registros contables que reflejen embargos, por prenda o sesión de inventario de bienes deben estar demostrados claramente en el balance y en las notas a los estados financieros.

a. Todos los movimientos físicos de materiales, productos y demás mercaderías se controlarán mediante impresos o partes debidamente pre numerado y sujeto a su aprobación correspondiente.

b. Todas las entradas por compras o devoluciones, entregas de materiales a fabricación, recepción de productos terminados de fabricación y salidas por ventas de productos o devoluciones se soportarán con los

documentos contables correspondientes los cuales darán evidencia de la autorización y aprobación de las operaciones realizadas.

c. La utilización de un sistema de inventario permanente (registro de existencias perpetuo) dará lugar a un mayor control sobre los stocks físicos del almacén. Esto proporciona una mayor información de los niveles de existencias en almacén en cuanto a demanda e identificación de productos o materiales de lento movimiento.

d. Los apuntes que se incorporan al inventario permanente serán realizados en base a documentación pre numerada y previamente.

e. Los registros de inventario permanente mostrarán la siguiente información:

- Código del material o producto.
- Descripción del producto o material.
- Número de unidades de cada artículo.
- Valor unitario del producto.
- Valor total teniendo en cuenta la cantidad y valor unitario.

f. Los registros de producción en curso detallarán, adicionalmente, la orden de fabricación a que corresponde la producción en que se encuentra.

g. Los registros de existencias, en curso a los stocks físicos, serán mantenidos por personas que no tienen acceso a las mercancías, ya que en caso contrario esa persona sería responsable tanto de la custodia como de su mantenimiento pudiendo existir apuntes indebidos en los registros. Los apuntes en los registros se realizarán únicamente con documentos adecuados y autorizados.

h. El inventario permanente se conciliará regularmente con la cuenta contable del mayor general, la cual se registra independientemente. Se cuadrará periódicamente (una vez al mes) implicando una exactitud aritmética en los registros contables.

i. Se incluirán, si procede, registros sobre mercancías en depósito (propiedad de la entidad en almacenes de proveedores) o de mercancías en el almacén de la entidad propiedad de terceros. En estos casos se seguirán los mismos controles efectivos que para la mercancía en el almacén propio.

j. Para mantener una fiabilidad de los registros de existencias existirá un control físico de los mismos mediante recuentos físicos periódicos o rotativos, actualizándose según el resultado de los mismos.





### 14.3. CONTROL FÍSICO DE LAS EXISTENCIAS

Las existencias se someterán a conteos físicos y a verificaciones a intervalos razonables y por lo menos una vez al año. Se realizarán recuentos físicos de todas las existencias al menos una vez al año (Recuento periódico) o si el volumen de los stocks fuese muy significativo, los recuentos podrían ser rotativos (cada semana/mes se realiza un recuento físico de un número de productos en base a un programa establecido de verificación física de todos los stocks durante el ejercicio). Los recuentos periódicos se hacen normalmente una vez al año, coincidiendo con el cierre del ejercicio económico, para reflejar el valor exacto de las existencias en los estados financieros.

Siempre será mucho más efectivo, a efectos de control de existencias, un recuento rotativo a lo largo del ejercicio que un solo recuento de las existencias al final del ejercicio debido fundamentalmente a:

k. El control de existencias es mejor y más exacto. Se trabaja con una información más fiable y actual de cara a los estados financieros. Además las posibles diferencias que puedan surgir se conocen de una manera más rápida.

l. Dadas las comprobaciones constantes, las partidas se revisan asiduamente en cuanto a estado, obsolescencia y movimiento.

m. Desaparece la necesidad de realizar un inventario físico anual de todas las existencias.

n. Se puede garantizar la verificación de todas las existencias una o dos veces al año (en base al programa de recuento que se debe de establecer para cada ejercicio). En secciones de partidas especialmente valiosas o susceptibles de hurtos se harán muestreos adicionales.

o. Se establece un sistema de control de existencias de comprobaciones constantes y de comparaciones con los registros contables. Para llevar a cabo un recuento físico correcto, y así un control físico adecuado de las existencias, será necesario considerar una serie de procedimientos de control y de organización:

1. Instrucciones: Existirán unas instrucciones escritas para cada recuento, debidamente revisadas y aprobadas por la persona a quien corresponda, las cuales se entregarán a los diferentes centros de recuento y a cada uno de los equipos encargados de los conteos.

2. Supervisión: Se nombrará a un responsable por centro quien dirigirá, controlará, comprobará y revisará el funcionamiento del inventario físico y su cumplimiento.

3. Identificación y orden del stock. Los almacenes deberán tener siempre el stock convenientemente ordenado, agrupado según familias y correctamente identificado en cuanto a tipo de existencia, tamaño, calidad y demás características. Además las existencias obsoletas, desperdicios, stocks para reparar o en consigna, etc., tendrán una indicación clara de su carácter para su correspondiente identificación.

4. Sistemática de recuento: cada equipo de recuento estará formado por dos personas, con conocimientos suficientes para identificar las existencias, en donde una procederá al conteo físico de las partidas y la otra se encargará de

anotar los resultados y confirmar con un segundo cotejo la validez de las mismas. Adicionalmente el equipo irá marcando o señalizando las partidas contadas y zonas recorridas (por ejemplo, mediante etiquetas). Así se evita la duplicidad en el conteo y se asegura el recuento de todas las partidas.

5. Sistema de control de inventario. Se utilizarán una hojas de recuento que estarán numeradas, fechadas y firmadas por cada equipo de recuento correspondiente. Dichas hojas o detalles se rellenarán a bolígrafo. A la devolución de las mismas serán comprobadas y controladas por personas diferentes a las encargadas de realizar el recuento físico. Las hojas de recuento de cada inventario físico realizado serán archivadas una vez firmadas, supervisadas y comparadas o actualizadas con los registros.

6. Corte de movimientos de operaciones. Durante el recuento físico de existencias se evitarán, en la máxima medida posible, los movimientos de materiales. No deberán de admitirse entradas, salidas ni movimientos internos de existencias. Para que el inventario físico sea correcto debe de realizarse un adecuado corte de entradas y salidas. Se tratará de garantizar que los registros de compras, producción y ventas se cierran en la fecha en que se realiza el cierre del registro de existencias (recuento físico).

7. Mercancía en el almacén propiedad de terceros. Las existencias en el almacén propiedad de clientes estarán debidamente controladas, identificadas y separadas para que no se incluyan por error en el inventario físico de las existencias.

8. Existencias en poder de terceros. La empresa obtendrá confirmaciones periódicas de sus existencias depositadas en almacenes de terceros por parte de los tenedores de las mercancías. Estas confirmaciones deberían de ser realizadas mediante el recuento físico del stock y firmadas por el responsable del almacén tenedor de las existencias- aun así, personal designado por la empresa visitará periódicamente el almacén del tercero con el propósito de realizar conteos físicos de comprobación.

9. Existencias obsoletas o deterioradas. Serán identificadas y aprobadas como tales por el encargado responsable y no por el empleado del almacén.

10. Comparación con el registro existencias/contabilidad. Si se lleva un inventario permanente de las existencias concluidos los recuentos físicos se compararán con lo reflejado en el registro de existencias/contabilidad a esa fecha, ajustándose las diferencias encontradas. Estas diferencias surgidas deberán de ser objeto de una explicación o investigación pertinente por el responsable correspondiente.

11. Productos en curso. La verificación física de la producción en curso dependerá de la actividad de la entidad y de los detalles y registros que se utilicen. En algunos casos los materiales en proceso se miden por intervalos de tiempos preestablecidos dependiendo de las fases de producción en que se esté o en otros se define en base a su contabilidad de costos. Otros, más rudimentarios, enumeran los partes de fabricación correspondientes a esos productos en curso y trazan una línea en dicho parte para señalar la fase de producción en que se encuentra el producto a la fecha de recuento. Esto servirá de guía para la determinación del costo que incluirá los materiales, mano de obra y demás gastos generales de fabricación hasta esa fase.

12. En algunas empresas se suele utilizar al Departamento de Auditoría Interna como control y fiabilidad del funcionamiento de los procedimientos del recuento físico.

#### **14.4. EVALUACIÓN DE EXISTENCIAS ADECUADAS. IDENTIFICACIÓN DE PROVISIONES**

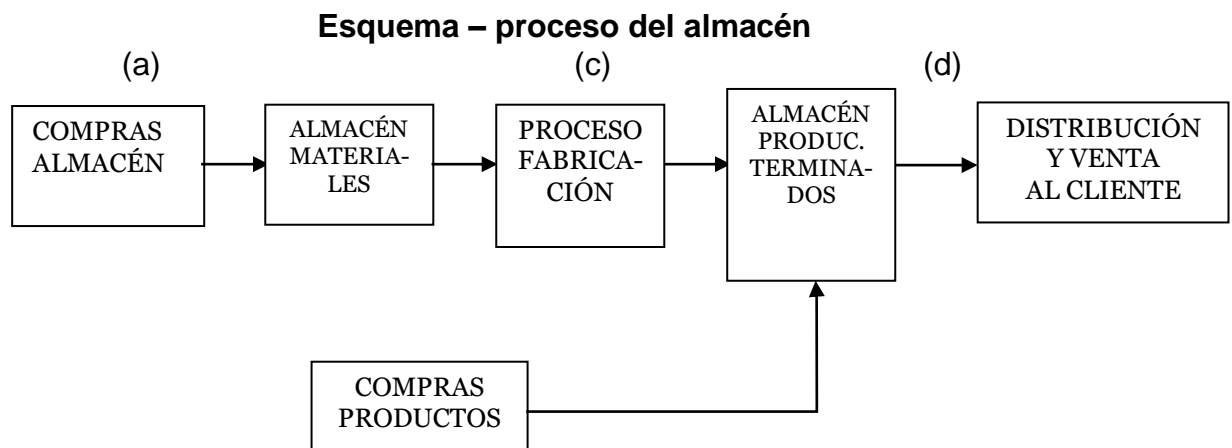
- El registro permanente de existencias, reflejo de cantidad y valores reales de existencias, servirá como control de la valuación del almacén si se va cuadrando de manera regular con la contabilidad (Mayor).
- El método utilizado en la valuación del inventario de existencias estará debidamente aprobado por la Dirección y cumplirá con los principios contables generalmente aceptados y requisitos fiscales correspondientes, siguiendo siempre un criterio objetivo y uniforme.
- Se mantendrá un sistema de costos que acumule los costos relacionados de las existencias y que esté integrado con el sistema financiero contable (por ejemplo, definición de costos por departamentos en base a unos códigos de imputación al contabilizar los gastos). La finalidad es que los costes correspondientes a la fabricación estén imputados a las existencias.
- Regularmente, se procederá a informar de las existencias de lenta rotación, obsolescencia, partidas que no se utilizan o almacenadas en exceso. Se identificarán bien a partir de los registros de existencias, bien por el personal del almacén o a raíz de inventarios físicos. En muchos casos, previa revisión y aprobación del responsable, deberán devaluarse, requiriendo la correspondiente provisión de existencias.

#### **14.5. FUNCIONAMIENTO DEL CICLO ALMACÉN SEGÚN POLÍTICAS DEFINIDAS POR LA ENTIDAD**

- Existirá una notable coordinación entre el Departamento de Compras/Fábrica y el almacén en cuanto a las normas prefijadas para la entrada de partidas basadas principalmente en la elaboración de partes internos de entradas de las mercancías, ordenes de recepción de las mercancías y la verificación, conformación y control de calidad de las mismas.
- A la vez, todas las salidas de mercancías de los almacenes estarán controladas y soportadas por las notas de embarque y las ordenes generadas siempre aprobados y autorizados.
- Toda la documentación generada en los almacenes deberá ser entregada debidamente aceptada (bien por la propia entidad o por el cliente o transportista) al Departamento de administración para su valoración, comprobación y registro.
- Las existencias del almacén se mantendrán lo más organizadas y ordenadas posible y claramente identificadas en cuanto a sus datos básicos (descripción y código, principalmente). Su control se hará a través de las cuentas de inventario permanente.
- Los materiales obsoletos, dañados, desperdicios, etc. Situados en el almacén que puedan representar importancia dentro del volumen de operaciones

de la entidad deberán tener el mismo control que las demás partidas hasta que se apliquen políticas definitorias sobre los mismos.

- La responsabilidad del funcionamiento del almacén, mantenimiento de stocks y control confección de movimientos de entradas y salidas dependerá del encargado del almacén.



- (a) Entrada de materiales al almacén. Control mediante partes internos y guías de entradas. Aprobación. Alta en inventario permanente de materiales o productos, según el caso.
- (b) Salida de materiales al almacén. Control mediante partes internos autorizados. Baja en inventario permanente de materiales.
- (c) Entrada de productos al almacén. Control mediante partes internos autorizados. Alta en inventario permanente de productos terminados.
- (d) Salida de productos al almacén. Control mediante notas de embarque autorizadas y órdenes de salida aprobados y firmados por el cliente. Baja en inventario permanente de productos.

#### 14.6. IDENTIFICACIÓN, PROTECCIÓN Y CUSTODIA DE LAS EXISTENCIAS

- Se asignará a personas apropiadas para que ejerzan la autoridad y responsabilidad sobre los bienes (recepción, comprobación y calidad de los materiales; ejecución y control de las producciones; mantenimiento de los niveles necesarios de stocks; almacenamiento).

- Los empleados del almacén serán responsables de las cantidades en existencias. Además, la mercancía deberá tener siempre su correspondiente documentación autorizada, evidenciando su entrada o salida y la inspección de la misma asegurando así su exactitud.

- Existirá una cobertura de seguros apropiada que dependerá de la naturaleza y valor de las partidas que componen las existencias. Se revisará y actualizará en base a las altas y bajas.
- Las existencias estarán adecuadamente protegidas en almacenes dotados de sistemas de seguridad. Aun así, los materiales nunca se trasladarán sin la debida autorización del responsable correspondiente.

#### **14.7. SEGREGACIÓN DE FUNCIONES**

Cada una de las siguientes funciones deberá de ser consideradas como procesos separados y, por lo tanto, serán efectuadas por personas diferentes:

- La verificación física de las existencias. Supervisión.
- El manejo y custodia de las existencias.
- El mantenimiento del registro permanente de existencias.
- La comparación de los registros con la contabilidad (Mayor).

#### **14.8. OPERACIÓN DE ACUERDO CON POLÍTICAS DEFINIDAS**

Se definirán u establecerán políticas, procedimientos y criterios, por escrito en el área de existencias, con su adecuada aprobación por parte de la Dirección o Gerencia, principalmente en cuanto a:

- Inventarios físicos de las existencias.
- Contabilización del movimiento del almacén (entradas-stocks-salidas) y utilización de cuentas adecuadas.
- Existencias que requieren provisiones.
- Métodos de evaluación de existencias.
- Conciliaciones con contabilidad.
- Corte de las operaciones de entradas y salidas de existencias (Reflejadas en los estados financieros).

A la vez, la entidad deberá de diseñar un programa periódico de verificaciones y comprobaciones del funcionamiento de los controles y políticas definidas, teniendo que efectuar las siguientes pruebas:

13. Chequeo de la documentación contable de existencias referente a su aprobación por el responsable y a su enlace con el apunte a la cuenta de existencias.

14. Comprobación de las verificaciones periódicas del inventario permanente de existencias con el almacén, investigándose las diferencias, en su caso.

15. Verificación de las conciliaciones de los registros permanentes con el mayor.

16. Revisión, mediante asistencia a los conteos y pruebas de ejecución, de los inventarios físicos de existencias en cuanto a sus procedimientos e independencia. Control de existencias en poder de terceros.

17. Verificación de los procedimientos entradas-salidas stocks.

18. Comprobación del análisis de desviaciones entre los costos estándar y real y de su revisión y aprobación por el responsable correspondiente, así como de las actualizaciones anuales o necesarias de los mismos.

19. Verificación de la revisión y aprobación de las fluctuaciones de las diferentes tasas de imputación a los costos (manos de obra y demás gastos de fabricación) en base a los cambios producidos.

20. Inspección de la realización de revisiones periódicas, mediante verificaciones físicas de las mercancías o examen del registro de existencias, con el objeto de identificar existencias que necesitan provisionarse, previa aprobación correspondiente.

#### **14.9. CONTROL CONTABLE**

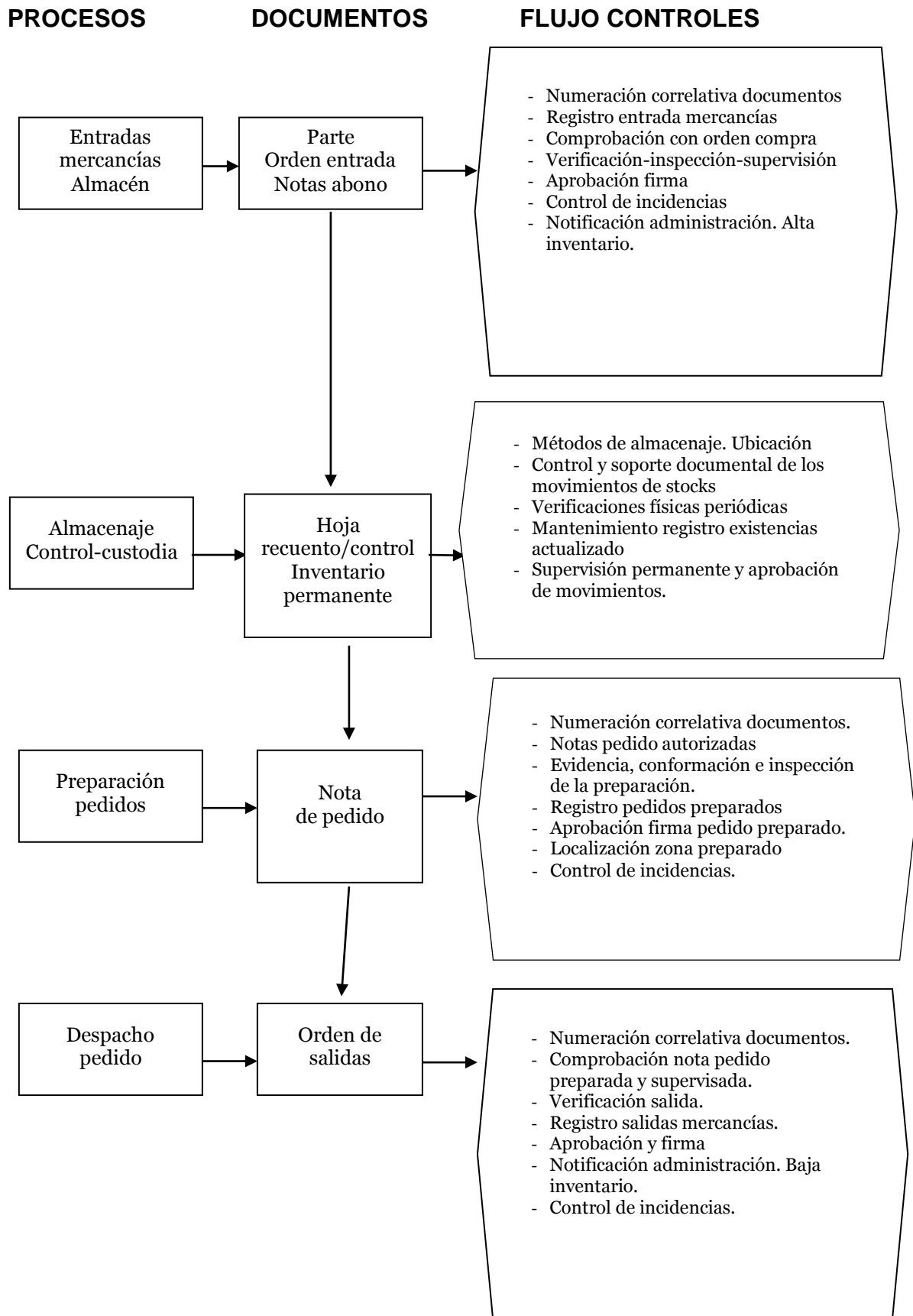
Las cuentas de control que se deben verificar en forma selectiva son las siguientes: 20. Mercaderías, 21. Productos Terminados, 22. Subproductos, desechos y desperdicios, 23. Productos en proceso, 24. Materias Primas 25. Materiales Auxiliares, Suministros y Repuestos 26. Envases y Embalajes, 27. Activos no corrientes mantenidos para la Venta, 28. Existencias por Recibir, 29. Desvalorización de Existencias.

#### **14.10. PROCESOS Y FLUJOS DE TRANSACCIONES**

Los procesos y flujos de operaciones que intervienen en el ciclo del almacén son principalmente:

- Entradas de bienes en el almacén
- Almacenaje. Mantenimiento y custodia de existencias
- Preparación y control de pedidos
- Suministro/despacho de las mercancías

podrían            Todos estos procesos, de una manera esquemática y general se resumir en el siguiente detalle:



## TÍTULO XV

### EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO – TRATAMIENTO CONTABLE, LEGAL Y TRIBUTARIO

#### 15.1. CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

A diferencia de las sociedades mercantiles, existen instituciones sin fines de lucro que tienen la finalidad de servir en primera instancia a los miembros que la integran y a la sociedad de manera genérica, entre ellos tenemos:

- ❖ Los colegios profesionales, ejem: Colegio de Contadores, Colegio médico, etc.
- ❖ Los partidos políticos, ejem: El Partido Aprista, el Partido Popular, etc.
- ❖ Las asociaciones empresariales, ejem: Las mutuales, las cooperativas, etc.
- ❖ Los clubes deportivos, ejem: José Gálvez, Cristal, etc.
- ❖ Los clubes sociales, ejem: Club de Leones, Rotary, Club, etc.
- ❖ Los clubes culturales, ejem: Club Social de Chimbote, etc.
- ❖ Los sindicatos, ejem: Sindicato de Pescadores, Sindicato de SIDERPERU.

Estas entidades cuentan con sus ingresos y egresos:

**1.- INGRESOS.** Perciben por cuotas de ingresos, suscripción e inscripción de socios, aportes normales o extraordinarios de sus socios, donaciones, ventas de libros, seminarios, actividades sociales, deportivas y culturales, venta de publicaciones y revistas, símbolos, folletos de la entidad, intereses bancarios, arrendamiento de locales, edificios, alojamiento, hostales, playa de estacionamiento, subvenciones y aportaciones externas.

**2.- EGRESOS.** Estas entidades también manejan su presupuesto de gastos como:

gastos de oficina, mantenimiento, pago de agua, luz, teléfono, útiles de escritorio, asesorías legales, económicas y financieras, gastos de viaje y estadía, gastos de representación, publicidad, seguros, impuestos, provisiones, etc.

Como se puede observar, estas instituciones para poder subsistir, sus ingresos deben ser superiores a los costos de funcionamiento, todos los ingresos y gastos de las entidades sin fines de lucro deben estar debidamente autorizadas por personas con poder suficiente, es decir de acuerdo a lo establecido en la leyes aplicables y por su estatuto.

#### 15.2. ORGANIZACIÓN Y CONSTITUCIÓN

##### 15.2.1. CREACIÓN DE UNA ENTIDAD SIN FINES DE LUCRO

La constitución de una entidad no lucrativa, se debe generalmente a la



iniciativa de una persona o grupo de ellas; Ejm:

- Un grupo de egresados de un colegio deciden organizar una asociación.
- Un grupo de trabajadores deciden formar un SINDICATO.
- Otro grupo de aficionados al deporte organizan un club deportivo en una ciudad con la finalidad de promover su crecimiento y desarrollo.

Después de la etapa viene la legalización e institucionalización de la entidad, mediante el cual se redacta el proyecto de constitución, se delibera, se discute o debate; después de su aprobación se procede a elaborar y aprobar el estatuto en un evento llamado ASAMBLEA GENERAL, en dónde simultáneamente se elige la DIRECTIVA, JUNTA DE ADMINISTRACIÓN, CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN O CONSEJO DIRECTIVO DE LA INSTITUCIÓN, según la denominación de los cargos que se adopta en dicha asamblea.

### **15.3. CONTROLES APLICABLES A LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO**

#### **15.3.1. VERIFICACIÓN DE LOS CONTROLES INTERNOS**

Teniendo en consideración que el sistema de control interno es un conjunto de planes, procedimientos y métodos coordinados y adoptados por la administración o gerencia para lograr sus objetivos, como promover la efectividad, la eficiencia y economía en las operaciones y servicios que brinda una entidad; proteger los recursos asignados; obtener una información financiera válida y confiable y su presentación oportuna y velar por el cumplimiento de las leyes, reglamentos, estatutos y otras normas aplicables; corresponde al Consejo Directivo o la junta de administración o gerencia, la responsabilidad de prescribir, implementar y ejecutar el SISTEMA DE CONTROL INTERNO en las entidades sin fines de lucro. Los controles internos básicos aplicables a estas entidades son las siguientes:

1. Debe existir un manual de organización, funciones y de procedimientos que recoja de la realidad de la entidad y determine las conexiones entre los distintos departamentos o áreas de las mismas.
2. El establecimiento de los niveles o categorías y límites de competencia para las autorizaciones de los ingresos y gastos.
3. Debe existir un sistema adecuado de archivo y correspondencia que permita mantener la fluidez y custodia de la documentación.
4. Debe existir un manual de contabilidad que además de cumplir con la normatividad legal, que satisfaga las necesidades de registro económico, contable y financiero de la entidad.
5. Debo contar con libros de actas, registros contables, tributarios y laborales; reglamento interno.

6. Debe existir también los registros administrativos y de control de acuerdo a las necesidades de la entidad.

**Cuestionario de control interno.** A continuación se presenta un ejemplo de cuestionario de control interno, el mismo que puede cambiar su contenido o preguntas de acuerdo a las necesidades de evaluación del auditor.

PREGUNTAS	SI	NO	N/A
1. Los libros de actas, contables, tributarios, laborales y registros están debidamente legalizados y llevados al día			
2. ¿Pueden encontrarse los documentos con facilidad,			
3. ¿Figuran por escrito las funciones de los empleados?			
4. ¿Existe manual de procedimientos?			
5. ¿Existe suficiente coordinación entre los de contabilidad, Tesorería, impuestos, personal y auditoría Interna para que todas las operaciones puedan ser objeto de verificación cruzada?			
6. Se aprueban los documentos de ingresos y gastos por			
7. ¿Se realizan arqueos periódicos?			
8. ¿Se registran todas las transferencias bancarias?			
9. ¿Se efectúan conciliaciones bancarias?			
10. ¿Existen normas para determinar cuándo las deudas vencidas deban enviarse al departamento jurídico para su correspondiente acción legal?			
11. ¿Se envían cartas de cobranza por deudas vencidas?			
12. ¿Se efectúan cobranzas telefónicas?			
13. ¿En las compras se realizan análisis de ofertas sobre presupuestos recibidos?			
14. ¿Se controla al personal que realiza la compra para evitar la percepción de comisiones de proveedores?			
15. ¿Se entregan guías de remisión contra la recepción de mercaderías?			
16. ¿Se efectúan inventarios?			
17. ¿Existe una relación con los detalles personales de los empleados?			
18. ¿Las horas extraordinarias son autorizadas por la persona responsable?			
19. ¿Existen expedientes individuales del personal Empleado?			

20. ¿Se dispone e personal propio o asesor externo Competente para la aplicación de las normas tributarias?			
21. ¿Se pagan los distintos impuestos y contribuciones Sociales en los plazos fijados por la ley?			
22. ¿Los activos fijos están debidamente reflejados en la Contabilidad?			
23. ¿La política de depreciación es la correcta?			
24. ¿Los inmuebles están inscritos en registro públicos?			
25. ¿Los inmuebles constituyen garantía en caso de Préstamos bancarios?			

#### 15.4. TRATAMIENTO CONTABLE, TRIBUTARIO Y LEGAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

Las entidades sin fines de lucro son aquellas cuyo fines no tienen carácter lucrativo de sus asociados, sino más bien perciben un fin para el desarrollo social, cultural salud, vivienda, educación, deportivo, etc. Por lo tanto resultan necesario conocer su tratamiento contable, tributario y legales que deben considerarse para el desarrollo de las asociaciones o fundaciones, con la finalidad de mantenerlos informados sobre los aspectos tributarios, procedimientos legales, pronunciamientos del Tribunal Fiscal, aplicación de las NICs. y NIIFs. Para la elaboración de su información financiera fehaciente y veraz.

##### 15.4.1. TRATAMIENTO CONTABLE

En otro país, según el Art. 223 de la Ley General de Sociedades N° 26887, se indica que el estado financiero se prepara y se presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas, mediante Resolución CNC. N° 013-98- EF/94.10 del 21JUL1998, se precisa que forman parte de estos principios:

1.1. Las NICs. Oficializadas mediante el CNC.

1.2. Las normas establecidas por organismos de supervisión como la SBS. y CONASEV, etc., siempre que se encuentren dentro del marco teórico en que se apoyan las normas internacionales de contabilidad.

1.3. Se establece también excepcionalmente y en circunstancias en que determinados conocimientos operativos y contables no están normados por el comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), se podrán utilizar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (USGAAP).

Por lo tanto, vamos a revisar la dinámica contable de las cuentas Patrimoniales referidas al Capital Social y Adicional comparativamente.

Plan Contable	CAPITAL SOCIAL	CAPITAL ADICIONAL
PCGR	Se registra en la cuenta 50, la misma que agrupa subcuentas que representan aportes de los accionistas, (o socios), participacioncitas, inscritos en Registros Públicos.	Se registra en la cuenta 56, agrupa subcuentas que presentan donaciones recibidas, primas de emisión y otros aportes análogos de accionistas o socios de la empresa.
PCGE	No ha sido modificada	Ha sido reestructurado en la cuenta 52, en la que se agrupan subcuentas que representan las primas de emisión, aportes y reducciones de capital que se encuentran en proceso de formalización.

De lo indicado, se afirma que el PCGR, permitía reconocer dentro de las cuentas de Patrimonio las Donaciones recibidas sean que estas las realizará los propios accionistas o terceros, con la aplicación del nuevo PCGE, esta práctica ha sido descartada, debiéndose reconocer en el Resultado del Ejercicio.

#### 15.4.2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO

De manera preliminar, puede indicarse que entidad sin fines de lucro es la organización cuya finalidad no es la consecución de un beneficio o lucro económico.

La ausencia de una finalidad lucrativa no debe entenderse como una restricción a dichas entidades a efectos de poder realizar actividades económicas obteniendo un margen de utilidad o ganancia, sino más bien, a la limitación para distribuir dichos beneficios, así como el patrimonio social entre los directivos, asociados, administradores o trabajadores de la entidad no lucrativa, sea directa o indirectamente. El artículo 98° del Código Civil establece que "disuelta la asociación y concluída la liquidación, el haber neto resultante es entregado a las personas designadas en el estatuto, con exclusión de los asociados".

En igual sentido, el artículo 110° del Código Civil dispone que "El haber neto resultante de la liquidación de la fundación se aplica a la finalidad prevista en el acto constitutivo. Si ello no fuera posible, se destina, a

propuesta del Consejo, a incrementar el patrimonio de otra u otras fundaciones de finalidad análoga o, en su defecto, a la Beneficencia Pública para obras de similares propósitos a los que tenía la fundación en la localidad donde tuvo su sede", con lo cual queda excluida la posibilidad de destinar el haber neto resultante de la fundación a los administradores o fundadores de la fundación.

Por último, el artículo 122° del mencionado código destaca que el consejo directivo del comité adjudica a los erogantes (esto es, a los donantes de los fondos recaudados) el haber neto resultante de la liquidación, si las cuentas no hubieran sido objetadas por el Ministerio Público dentro de los treinta días de haberle sido presentadas y que si la adjudicación a los erogantes no fuera posible, el consejo entregará el haber neto a la entidad de Beneficencia Pública del lugar, con conocimiento del Ministerio Público.

#### 15.4.3. REGULACIÓN CONSTITUCIONAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

Según el numeral 13) del artículo 2<sup>o</sup> de la Constitución Política del Perú, toda persona tiene derecho a asociarse y a constituir fundaciones y diversas formas de organización jurídica sin fines de lucro, sin autorización previa y con arreglo a ley. El mencionado inciso precisa que no pueden ser disueltas por resolución administrativa.

En el mismo sentido, el inciso 14) del mencionado artículo 2<sup>o</sup> señala que toda persona tiene derecho a contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público.

Asimismo, el numeral 17) del referido artículo 2<sup>o</sup> reconoce que toda persona tiene derecho a participar, **en forma individual o asociada**, en la vida política, económica, social y cultural de la Nación.

Es en virtud del citado marco constitucional que resulta posible la constitución de entidades sin fines de lucro para la atención de fines del más diverso orden: cultural, agrícola, deportivo, político, asistencia social, artístico, literario, de vivienda, educativo, entre muchos otros.

#### 15.4.4. MARCO LEGAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

La Sección Segunda del Libro Primero del Código Civil reconoce la existencia de asociaciones, fundaciones y comités inscritos. Asimismo, la Sección Tercera del citado Libro Primero regula a las asociaciones, fundaciones y comités no inscritos. Por último, la Sección Cuarta les dedica unas líneas a las Comunidades Campesinas y Nativas.

Al respecto, debemos destacar en primer término que, como regla general, según el artículo 77° del Código Civil, la existencia de la persona jurídica de derecho privado comienza el día de su **inscripción en el registro respectivo**, salvo disposición distinta de la ley. En este sentido, la eficacia de

los actos celebrados en nombre de la persona jurídica antes de su inscripción queda subordinada a este requisito y a su ratificación dentro de los tres meses siguientes de haber sido inscrita, y si la persona jurídica no se constituye o no se ratifican los actos realizados en nombre de ella, quienes los hubieran celebrado son ilimitada y solidariamente responsables frente a terceros.

Respecto de las asociaciones, estas son definidas por el artículo 80° del Código Civil como una organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo.

A su vez, el artículo 99° del citado código señala que la fundación es una organización no lucrativa instituida mediante la afectación de uno o más bienes para la realización de objetivos de carácter religioso, asistencial, Cultural u otros de interés social.

Por último, el artículo 111° del mencionado código señala que el comité es la organización de personas naturales o jurídicas, o de ambas, dedicada a la recaudación pública de aportes destinados a una finalidad altruista.

De lo anterior se destaca que, mientras la asociación es una organización de personas dedicadas a una finalidad, la fundación es una organización que implica necesariamente la afectación de determinados bienes a una finalidad, en tanto que el comité es una reunión de personas dedicadas a la recaudación de fondos. El Código Civil regula en detalle a los tres tipos de personas jurídicas antes citadas. Cabe destacar que las denominadas "organizaciones no gubernamentales" nacionales no son un tipo especial de persona jurídica, sino que, por el contrario, corresponden a entidades no gubernamentales que adoptan cualquiera de las tres formas jurídicas antes aludidas.

## **15.5. IMPUESTO A LA RENTA Y SU RELACIÓN CON LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO**

### **15.5.1. EXONERACIONES E INAFECTACIONES**

Como regla general, según el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

En este sentido, el artículo 14° de la misma norma señala que son contribuyentes del Impuesto a la Renta, entre otras, las personas jurídicas, entre las cuales podemos destacar las asociaciones, las comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el Artículo 18° Por lo mismo, en principio, una entidad sin fines de lucro estaría afecta al Impuesto a la Renta por la obtención de rentas gravadas. No obstante, la propia Ley del Impuesto a la Renta establece un régimen de entidades inafectas y entidades exoneradas a dicho tributo.

Así pues, para el tema en desarrollo podemos indicar que, de

conformidad con los incisos c), d), e) y f) del primer párrafo del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, no son sujetos pasivos del Impuesto, esto es, son sujetos inafectos, entre otros:

A su vez, el artículo 19° de la referida Ley del Impuesto a la Renta establece un conjunto de entidades exoneradas a dicho impuesto hasta el 31 de diciembre del 2011, entre las cuales se destacan para efectos de este trabajo las previstas en los incisos a), b) y j):

#### **15.6. INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE ENTIDADES INAFECTAS Y DE ENTIDADES EXONERADAS DE LA SUNAT**

La propia Ley del Impuesto a la Renta señala que las entidades indicadas en los incisos c) y d) del artículo 18° e incisos a) y b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta "deberán" (nótese el mandato imperativo, a diferencia de la regulación "facultativa" prevista en el numeral 3 del artículo 8° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta) solicitar su inscripción en la SUNAT, de acuerdo a lo que señale el reglamento.

Al respecto, el artículo 8° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone las siguientes regias a efectos de la inscripción en el Registro de entidades inafectas y en el Registro de entidades exoneradas:

a) Los Centros Educativos y Culturales, para efecto de la inafectación, deberán estar reconocidos como tales por el Sector Educación.

b) Las fundaciones deberán:

1. Exhibir el original y presentar fotocopia simple del instrumento de constitución y del estatuto correspondiente, así como de sus modificatorias y aclaratorias posteriores, de ser el caso, inscritas en los Registros Públicos.
2. Presentar fotocopia simple de la ficha de inscripción o partida registral, con una antigüedad no mayor a treinta (30) días calendario.
3. Adjuntar fotocopia simple de la constancia de inscripción vigente en el Consejo de Supervigilancia de Fundaciones.

c) Las entidades de auxilio mutuo, sociedades o instituciones religiosas y asociaciones deberán:

1. Exhibir el original y presentar fotocopia simple del instrumento de constitución, sus modificatorias y aclaratorias posteriores, así como del estatuto correspondiente, de ser el caso, y sus modificatorias y aclaratorias posteriores, inscritos en los Registros Públicos.
2. Presentar fotocopia simple de la ficha de inscripción o partida registral, o acreditar la vigencia de la inscripción en el Registro de entidades e instituciones de cooperación técnica internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores, según corresponda, con una antigüedad no mayor a treinta (30) días calendario.

d) Los partidos políticos deberán:

1. Exhibir el original y presentar fotocopia simple del acta de fundación y

del estatuto correspondiente, así como de sus modificatorias y aclaratorias posteriores, inscritos en el Registro de organizaciones políticas del Jurado Nacional de Elecciones.

2. Acreditar la vigencia de la inscripción en el Registro de organizaciones políticas, con una antigüedad no mayor a treinta (30) días calendario.

Cabe precisar que la mención particular a los "partidos políticos" efectuada por el Reglamento no es errónea, pues estos constituyen un tipo especial de asociación.

#### **15.6.1. ACTUALIZACIÓN DE LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS Y EN EL REGISTRO DE ENTIDADES INAFECTAS DE LA SUNAT**

Adicionalmente, el numeral 2 del artículo 8<sup>o</sup> del citado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la inscripción en la SUNAT deberá ser actualizada cada vez que se modifiquen los estatutos en lo referente a:

- Los fines de la entidad, tratándose de fundaciones inafectas. Entidades de auxilio mutuo y sociedades o instituciones religiosas.
- Los fines de la entidad, destino de las rentas y destino del patrimonio en caso de disolución, tratándose de fundaciones afectas y asociaciones sin fines de lucro, así como de partidos políticos.
- Los fines de la entidad y el destino de las rentas, tratándose de entidades e instituciones de cooperación técnica internacional (ENIEX) constituidas en el exterior.

La citada norma precisa que, para efecto de dicha actualización deberán:

1. Exhibir el original y presentar fotocopia simple de todos los instrumentos de modificación correspondientes, debidamente inscritos en los Registros Públicos pertinentes.

2. Presentar fotocopia simple de la ficha de inscripción o partida registral, acreditar la vigencia de la inscripción en el Registro de organizaciones políticas y en el Registro de entidades e instituciones de cooperación técnica internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores, según corresponda, con una antigüedad no mayor a treinta (30) días calendario.

3. Adicionalmente, las fundaciones deberán adjuntar la constancia de inscripción vigente en el Consejo de Supervigilancia de Fundaciones.

#### **15.6.2. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE ENTIDADES PERCEPTORAS DE DONACIONES**

De otro lado, el inciso x) del artículo 37<sup>o</sup> de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que tiene la naturaleza de deducibles los gastos **por concepto de donaciones** otorgados en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (1)



beneficencia; (2) asistencia o bienestar social; (3) educación; (4) culturales; (5) científicas; (6) artísticas; (7) literarias; (8) deportivas; (9) salud; (10) patrimonio histórico cultural indígena; y otras de fines semejantes; **siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial.** La deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el Artículo 50° de la citada ley.

Para tal efecto, el artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece las siguientes reglas:

- Solo podrán deducir la donación si las entidades beneficiarias se encuentran calificadas previamente por el Ministerio de Economía y Finanzas como entidades receptoras de donaciones.
- La donación se acreditará mediante el "Comprobante de recepción de donaciones" tratándose de donaciones a las entidades beneficiarias distintas al Sector Público Nacional.
- Las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, comprendidas en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentran calificadas como entidades receptoras de donaciones, con carácter permanente, no requiriendo inscribirse en el "Registro de entidades receptoras de donaciones" a cargo de la SUNAT.
- Las demás entidades beneficiarias deberán estar calificadas como receptoras de donaciones por el Ministerio de Economía y Finanzas. Para estos efectos, las entidades deberán encontrarse inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, Registro de entidades inafectas del Impuesto a la Renta o en el Registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta y cumplir con los demás requisitos que se establezcan mediante Resolución Ministerial. La calificación otorgada tendrá una validez de tres (3) años, pudiendo ser renovada por igual plazo.

Sobre los requisitos previstos por el Ministerio de Economía y Finanzas, nos remitimos al procedimiento N° 2 del TUPA de dicha entidad, aprobado mediante Decreto Supremo N° 115-2010-EF, concordado con la Resolución Ministerial N° 240-2006-EF/15, por los cuales las entidades sin fines de lucro que pretendan la calificación de entidad receptora de donaciones deberán presentar lo siguiente:

- El Ministerio de Economía y Finanzas remitirá a la SUNAT, dentro de los diez (10) días calendarios siguientes a su emisión, copia de la Resolución Ministerial mediante la cual califique o renueve la calificación a la entidad como receptora de donaciones, a fin que la SUNAT realice de oficio la inscripción o actualización que corresponda en el "Registro de entidades receptoras de donaciones". Los donatarios no estarán obligados a inscribirse ni a actualizar su inscripción en el citado registro a cargo de la SUNAT.

## **15.7. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y SU RELACIÓN CON LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO**

### **15.7.1. OPERACIONES INAFECTAS AL IGV EN RELACIÓN A LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO**

El artículo 1º del Decreto Supremo N° 055-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, señala que el Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

- a) La venta en el país de bienes muebles.
- b) La prestación o utilización de servicios en el país.
- c) Los contratos de construcción.
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
- e) La importación de bienes.

En este sentido, según el artículo 9º de la citada norma, son sujetos del impuesto, entre otros, las personas jurídicas que realicen de manera habitual las actividades antes señaladas. A su vez, esta habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento, precisándose que se considera habitualidad la reventa.

Por lo mismo, como regla, una entidad sin fines de lucro estará gravada con el Impuesto General a las Ventas en la medida que realice actividades gravadas de manera habitual, aun cuando se encuentre exonerada o inafecta del Impuesto a la Renta. Así por ejemplo, si una entidad no lucrativa, exonerada o inafecta del Impuesto a la Renta, brinda de manera habitual los servicios médicos o de asesoría legal, estos estarán gravados con el Impuesto General a las Ventas.

Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que el artículo 2º de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas señala un conjunto de actividades que no se encuentran gravadas con dicho impuesto, entre las que destacamos para efectos de este trabajo las siguientes:

- La transferencia de bienes usados que efectúen las personas naturales o jurídicas que no realicen actividad empresarial, salvo que sean habituales en la realización de este tipo de operaciones.
- La importación de bienes donados a entidades religiosas. La norma precisa que dichos bienes no podrán ser transferidos o cedidos durante el plazo de cuatro (4) años contados desde la fecha de la numeración de la Declaración Única de Importación. En caso que se transfieran o cedan, se deberá efectuar el pago de la deuda tributaria correspondiente de acuerdo con lo que

señale el Reglamento. La depreciación de los bienes cedidos o transferidos se determinará de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

- Al respecto, el numeral 11.4 del inciso 11 del artículo 2<sup>a</sup> del Reglamento de la Ley del IGV señala que tratándose de la Iglesia Católica, se considerará a la Conferencia Episcopal Peruana, los Arzobispados, Obispos, Prelaturas, Vicariatos Apostólicos, Seminarios Diocesanos, Parroquias y las misiones dependientes de ellas. Órdenes y Congregaciones Religiosas, Institutos Seculares asentados en las respectivas Diócesis y otras entidades dependientes de la Iglesia Católica reconocidas como tales por la autoridad eclesiástica competente, que estén inscritos en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, y que tratándose de entidades religiosas distintas a la católica se considerarán a las Asociaciones o Fundaciones cuyos estatutos se hayan aprobado por la autoridad representativa que corresponda y que se encuentren inscritas en los Registros Públicos y en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, y que en ambos casos, las entidades religiosas acreditarán su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, con la Resolución que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT expide cuando se ha realizado dicha inscripción, la cual deberá ser exhibida en Aduanas, para internar los bienes donados inafectos del Impuesto.

#### **15.8. TRIBUTOS MUNICIPALES EN LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO**

El artículo 17° del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal dispone que están inafectos del Impuesto predial, entre otros, los predios de las entidades religiosas, monasterios, conventos, museos. Las comunidades campesinas y nativas de sierra y selva. Los predios cuya titularidad corresponde a las organizaciones políticas reconocidos por el órgano electoral correspondiente.

En cuanto al Impuesto de alcabala, el inciso c) del artículo 28° de la mencionada Ley de Tributación Municipal dispone que estén inafectas del Impuesto de alcabala, entre otras, la adquisición de propiedad inmobiliaria efectuada por las entidades religiosas. Asimismo, de conformidad con el inciso c) del artículo 37° de la referida Ley se encuentran inafectas del Impuesto vehicular las propiedades vehiculares de las entidades religiosas.

En cuanto a los arbitrios, no existe disposición expresa en la Ley de Tributación

Municipal que exonere o inafecte de los mismos a las entidades no lucrativas.

#### **15.9. LIBROS Y REGISTROS**

De conformidad con el inciso 1 del artículo 62° del Código Tributario, la Administración Tributaria se encuentra facultada a exigir a los deudores

tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes. Asimismo, se encuentra facultada a exigir la documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.

En virtud del Informe N° 164-2007/SUNAT, las asociaciones sin fines de lucro y las fundaciones afectas podrán afectarse al RER. Siempre y cuando cumplan con lo dispuesto en los artículos 117° y 118° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para tal efecto, siendo que este acogimiento no es incompatible con el goce de la exoneración contemplada en el inciso b) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no existe norma que establezca tal limitación. Creemos que ello se hace extensivo a cualquier entidad sin fines de lucro.

Por lo mismo, resulta factible que una entidad sin fines de lucro se encuentre acogida al RER o al régimen general del Impuesto a la Renta, lo cual tendrá implicancias en cuanto a los libros y registros contables.

En efecto, si la entidad se encuentra "acogida" al RER, entonces la Administración le exigirá el Registro de Ventas y el Registro de Compras, ello de conformidad con el artículo 124° de la Ley del Impuesto a la Renta.

A su vez, si la entidad no lucrativa se encuentra "acogida" al régimen general del Impuesto a la Renta se regirá por el artículo 65° de la misma Ley del Impuesto a la Renta, por el cual los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT deberán llevar como mínimo un Registro de Ventas, un Registro de Compras y Libro Diario de Formato Simplificado de acuerdo con las normas sobre la materia, y los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar contabilidad completa. Sin perjuicio de lo anterior, resulta importante señalar que el Código Civil impone en su artículo 83° a las asociaciones la obligación de llevar un libro de registro de asociados, y los libros de actas de las sesiones de la asamblea general y el consejo directivo. Asimismo, el artículo 105° del Código Civil establece que los administradores de las Fundaciones están obligados a presentar al Consejo de Supe vigilancia de las Fundaciones las cuentas y balances, para su aprobación dentro de los cuatro primeros del año.

Por último, el artículo 112° del citado código dispone la obligación del comité de llevar un registro de sus miembros, con indicación de quienes ejercen la administración.

Consideramos que en aplicación del inciso 1 del referido artículo 62° del Código Tributario, resulta factible que la Administración requiera a las entidades sin fines de lucro los registros contemplados en el Código Civil.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Hidalgo Ortega, J. (2010). *Auditoría de Estados financieros. Manual Teórico Práctico*. (3era Ed) vol. 1 y 2. Lima, Perú: Fecat.
- Estupiñan Gaitán R. (2006). *Control Interno y Fraudes con base en los ciclos transaccionales. Análisis de Informe COSO I y II*. (2da Ed.). Bogotá, Colombia: Ecoe.
- Vergara Barreto, M., Vergara Silva, O & Vergara Silva, M. (2005). *Guía de Auditoría*. Lima, Perú: Santa Rosa.
- Mantilla, B. (2005). *Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission)*. (4ta Ed.). Bogotá, Colombia: Ecoe.
- Aguirre Ormaechea J. (2003). *Auditoría: Control Interno, Áreas específicas de implantación, procedimiento y control*. (2da Ed.) Vol. 3. Madrid, España: Didáctica Multimedia.
- Mainou Abad, J. (2002). *Enciclopedia de la Auditoría*. (2da Ed.) Barcelona, España: Océano Grupo.
- Bravo Cervantes, M. (2000). *Control Interno*. Lima, Perú: San Marcos
- Holmes Arthur, W. (1999). *Auditoría, Principios y Procedimientos*. (5ta Ed.) Mexico D.F., México: Uteha.

## WEBGRAFIA

- Contraloría General de la República. (2006). *Normas de Control Interno. Resolución de contraloría general N° 320-2006-CG* [en línea]. Lima-Perú: Autor. Recuperado de:  
[http://www.contraloria.gob.pe/wps/portal/portalcgr/website/secciones/normativacgr/normalcontrol!/ut/p/b1/04\\_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfGjzOLdXf29TZwNjAwsTNwNDDwD\\_AMCvLx9jbwdTfQLsh0VAXnyunM!/](http://www.contraloria.gob.pe/wps/portal/portalcgr/website/secciones/normativacgr/normalcontrol!/ut/p/b1/04_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfGjzOLdXf29TZwNjAwsTNwNDDwD_AMCvLx9jbwdTfQLsh0VAXnyunM!/) (15-12-2013)
- Contraloría General de la República. (2008, Octubre 30). *Guía para la implementación del Sistema de Control Interno de las Entidades del Estado. Resolución de contraloría general N° 458-2008-CG* [en línea]. Lima, Perú: Autor. Recuperado de:  
[http://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/portalCorporativo/sa\\_home/sa\\_seccionnormativa/sa\\_resoluciones/sa\\_resoluciones\\_2008/?WCM\\_PI=1&WCM\\_Page.ae4fbac4-dec9-4094-a260-05f97498147f=2](http://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/portalCorporativo/sa_home/sa_seccionnormativa/sa_resoluciones/sa_resoluciones_2008/?WCM_PI=1&WCM_Page.ae4fbac4-dec9-4094-a260-05f97498147f=2) (25-11-2014)

Contraloría General de la República. (2002, Julio 23). *Ley N° 27785-Ley orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República* [en línea]. Recuperado de:  
[http://doc.contraloria.gob.pe/normativa/Ley\\_27785.pdf](http://doc.contraloria.gob.pe/normativa/Ley_27785.pdf) (26-11-2014)

Contraloría General de la República. (2006, Abril 18). *Ley N° 28716-Ley de control interno de las Entidades del Estado* [en línea]. Recuperado de:  
[http://www.peru.gob.pe/docs/PLANES/10402/PLAN\\_10402\\_Ley%20N%C2%BA%2028716%20Control%20Interno%20de%20las%20Entidades%20del%20Estado\\_2010.pdf](http://www.peru.gob.pe/docs/PLANES/10402/PLAN_10402_Ley%20N%C2%BA%2028716%20Control%20Interno%20de%20las%20Entidades%20del%20Estado_2010.pdf) (15-12-2014)

