

# EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO (CONCEPTOS BÁSICOS)

Por M.Sc. Pedro Bejarano Velásquez



## 1. Introducción

La globalización de la actividad económica y de las organizaciones, hace indispensable también el desarrollo de sistemas que otorguen una seguridad razonable a los inversionistas y público en general sobre el correcto funcionamiento de las organizaciones; es por ello que organismos y agrupaciones profesionales como IFAC, COSO, etc. se preocupan por tratar de armonizar estos temas de control interno y hacerlos accesibles y entendibles para todos los interesados.

Desde la óptica de la auditoría y, de acuerdo con las Normas de Auditoría (NAGA), el estudio y evaluación del control interno, es efectuado con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que el auditor efectúe un estudio y evaluación del control interno existente que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en el mismo y que a su vez le permita determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos que va a aplicar.

Al iniciar el tratamiento de la evaluación del sistema de control interno es importante recordar algunos conceptos o definiciones que son relevantes como "el control interno" y "sistema de control interno":

Según COSO (Committee of Sponsoring Organization), el Control Interno es un proceso llevado a cabo por 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 dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables

### **Eficiencia y eficacia de las operaciones**

Es indispensable para el logro de este objetivo tener bien definidos los ciclos de operaciones de la entidad (es decir, cuáles son las operaciones y en qué área comienzan y en cuál área terminan), y los procedimientos que se generan en cada ciclo; estos procedimientos quedarán establecidos en el "Manual de Procedimientos" de la organización, y la responsabilidad que tiene el trabajador en hacer cumplir un procedimiento o parte de éste quedará explícito en el "diseño del puesto de trabajo" que él ocupa; por tanto, es necesario establecer cuáles son los indicadores con los que se va a evaluar y cómo se ha desempeñado cada área y cada trabajador. Con todo lo anterior se logra, en primer lugar, organizar el trabajo en la entidad a través de la definición de los ciclos y los procedimientos de trabajo que hay que cumplir en cada ciclo; y en segundo lugar, tener establecidos niveles claros de responsabilidad y autoridad así como el contenido de trabajo para cada puesto.

### **Confiabilidad de la información financiera**

Este propósito hay que lograrlo no sólo de la información contable financiera como se acostumbraba, sino de toda la información que se genera a lo largo y ancho de la entidad. Para lograr este objetivo será necesario hacer un diseño eficiente de los canales

para la información y la comunicación alrededor de ella, y tener definidos cuáles serán los indicadores de calidad (si es oportuna, clara, directa, etc.) para evaluar la misma. Un fin importante en el diseño de estos canales es eliminar la duplicidad de información que hoy se genera y que hace engorroso y burocrático el trabajo en algunas áreas. Con relación a la información contable y financiera y la elaboración de los estados financieros, se mantienen las regulaciones establecidas en las Normas Contables vigentes.

### **Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables**

Este objetivo se cumplirá en la misma medida que cada trabajador (de nuevo ingreso o no) conozca su contenido de trabajo, a qué se dedica la entidad (misión), qué objetivos se propone alcanzar y cómo aspira lograrlos (visión), y cuál es la base legal que la rige (reglamento disciplinario, convenio colectivo de trabajo, políticas de superación del personal, código de ética, reglas específicas de la actividad que realiza). Una vez más se regresa a la idea de que el diseño del sistema de control debe estar enfocado a los recursos humanos. La organización puede tener un sin número de manuales, leyes y políticas establecidas y listas para ser mostradas a cualquier supervisor, pero si no ha informado al hombre y lo ha hecho comprender su importancia e incidencia para con el Control Interno, sólo está diseñando un sistema de Control Interno ficticio y en papeles.

En cuanto a sistema de control interno, entre las muchas definiciones podemos tomar dos de las más coincidentes con los distintos autores:

El Sistema de Control Interno es el conjunto de planes, acciones, actividades, políticas, normas, registros, procedimientos y métodos, incluido el entorno y actitudes que desarrollan los miembros de una institución con el objetivo de prevenir posibles riesgos que afectan a una entidad.

El Sistema de Control Interno comprende el plan de la organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos y verificar la confiabilidad de los datos contables.

Por su parte Santillana Gonzales (2015) afirma que el Sistema de Control Interno habrá de ser diseñado en función a los siguientes Objetivos generales:

#### **a) Objetivos del sistema contable**

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

- I. Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración;
- II. Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación
- III. Cuantifiquen el valor de las transacciones en unidades monetarias
- IV. Registren las transacciones en el periodo correspondiente;
- V. Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

**b) Objetivos de autorización**

Todas las operaciones deben realizarse e acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración:

- I. Las autorizaciones deben estar de acuerdo con los criterios establecidos por el nivel apropiado de administración;
- II. La transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación con oportunidad;
- III. Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente;
- IV. Los resultados del procesamiento de transacciones deben informarse en tiempo y forma y estar respaldados por archivos adecuados.

**c) Procesamiento y clasificación de transacciones**

Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con las normas de información financiera o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados; y mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia:

- I. Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas de Información Financiera y el criterio de la administración;
- II. Las transacciones deben quedar registradas en el mismo periodo contable cuidando específicamente que lo sean aquellas que afectan más de un ciclo. Cuando existan enlaces entre diferentes ciclos, habrán de identificarse plenamente éstos para verificar que se han hecho "cortes" de operación adecuados.

**d) Salvaguarda física**

El acceso a los activos solo debe permitirse de acuerdo con políticas descritas por la administración; cuidando de manera específica el pleno apego y respeto a las debidas autorizaciones.

**e) Verificación y Evaluación**

Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia deben compararse, a intervalos razonables, con los activos físicos existentes. Tomar medidas apropiadas y oportunas respecto a las diferencias que se detecten; asimismo, deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informa en los estados financieros, este objetivo complementa en forma importante a todos los demás objetivos.

El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos debe verificarse y evaluarse periódicamente.

**2. Evaluación del Sistema de Control Interno**

Como ya se vio en la definición de COSO, el control interno contempla una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los objetivos del sistema se cumplirán. De acuerdo a las NIAs, la implantación y el mantenimiento de un sistema adecuado de control interno

es responsabilidad de la administración del ente y el diseño del mismo debe realizarse teniendo en cuenta las determinaciones de la administración en cuanto a la relación costo-beneficio de cada procedimiento de control.

La revisión del sistema es principalmente un proceso de obtención de información respecto a la organización y a los procedimientos establecidos, con objeto de que sirva como base para las pruebas de cumplimiento y para la evaluación del sistema. La información requerida para este objetivo se obtiene normalmente a través de entrevistas con el personal autorizado del ente y mediante el estudio de documentos tales como manuales de procedimientos e instrucciones al personal. La información relativa al sistema es documentada en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas o cualquier otra forma de descripción de un circuito administrativo que se adapte a las circunstancias o preferencias del auditor.

La evaluación que efectúa el contador público puede llevarse a cabo considerando principalmente, los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir y determinado los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar estos errores o irregularidades; lo importante es el criterio que toma el contador público al determinar la oportunidad de ejecución y/o extensión de los procedimientos a aplicar y las sugerencias que debe realizar al ente auditado.

Lo importante es que la revisión que haga el auditor del sistema de control interno contable y sus pruebas de cumplimiento debe relacionarse con los objetivos de la auditoría, lo que debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios (si la revisión del contador público y sus pruebas no revelan ninguna situación que se considere como una deficiencia importante para su objetivo).

En este contexto una deficiencia importante significa una situación en la cual el auditor estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporcionan una seguridad razonable de que errores o irregularidades por importes significativos, con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados del ente en el curso normal de la ejecución de las funciones que les fueron asignadas.

### **2.1. Objetivo del estudio y evaluación**

Al estudiar y evaluar el control interno, el auditor obtiene y conoce información que debe concluir en el fundamento, proceso y finalidad determinando posibles riesgos, excepciones de control interno, deficiencias e inconsistencias y, algunas veces, indicios de irregularidades y hasta de cometimiento de fraudes. Ellos deben ser analizados bajo los parámetros de importancia relativa y materialidad y hacerlos conocer a su cliente, acompañándolos de recomendaciones y algunas veces de diagnósticos para que la administración determine medidas preventivas para corregir estos aspectos.

No hay distinción de parte de los auditores en el uso de los términos en auditoría entre inconsistencia, excepción de control interno y deficiencia. No obstante, es pertinente recordar las definiciones de dichos términos:

#### ***Inconsistencia***

Errores matemáticos, errores en clasificaciones contables, errores de codificación, de registro, inadecuados o falta de soportes contables, etc., que afectan los estados financieros históricos, reexpresados, información estadística, económica y tributaria representan "inconsistencias".

### **Excepciones de Control Interno**

Existen principios de control interno generales y específicos, así como procedimientos internos preestablecidos y disposiciones legales, enmarcadas dentro de las denominadas "de cumplimiento", que deben cumplirse. Cuando existen desviaciones o violaciones de ellas, se puede considerar como "excepciones de control interno".

### **Deficiencias de Control Interno**

Cualquier falla encontrada, situación observada, aspecto administrativo, inconveniente u otra situación que afecte la salvaguarda de activos, que no enmarque dentro de las definiciones de inconsistencias o excepción, se considera "deficiencia de control interno".

La NIA 265 señala que "Existe una deficiencia en el control interno cuando: (i) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o (ii) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

### **Fraudes**

En el caso de encontrarse irregularidades, que puedan convertirse en fraudes, no se deben incluir en el informe general de control interno, sino en un informe especial, donde se explique la profundización dada a la investigación, incluyendo documentos revisados de manera interna y externa, con base en las técnicas de auditoría que se requieran tratando de asegurar las conclusiones a que se llegue y determinar las posibles responsabilidades de los ejecutantes de la operación.

## **2.2. Obtención de información para la evaluación**

La obtención de información básica de las principales actividades de la empresa es muy importante, debido a que constituye la base para plantear efectiva y eficientemente la evaluación del sistema de control interno. El auditor debe determinar los sistemas y subsistemas, con la finalidad de diseñar los instrumentos (cuestionarios, flujogramas, narrativos, etc.) que finalmente le permitirán determinar las áreas débiles del sistema de control interno, no sólo para presentar las recomendaciones a la gerencia, sino para seleccionar los procedimientos de auditoría que serán necesarios para completar su examen sobre los estados financieros.

### **Técnicas**

Las técnicas para obtener la información que puede utilizar el auditor pueden ser distintas, aquí describimos las más utilizadas:

- Análisis por puesto de trabajo
- Análisis por procedimiento o sistemas de información.

**Por puesto de trabajo**, la información se obtiene indagando qué tareas realiza una determinada persona dentro de una oficina o departamento. Esta técnica es utilizada generalmente a nivel de análisis de sistema o de auditoría operacional, para determinar cargas de trabajo y, consecuentemente, asignación de personal.

**Por sistemas de información**, se indagan las operaciones que componen un procedimiento, lo cual se hace efectivo mediante el seguimiento de los documentos o formularios y registros que intervienen. Este enfoque permite el diseño de flujogramas que facilitan la comprensión de los circuitos administrativos.

Las técnicas de obtención de información más frecuentemente utilizadas son las siguientes:

- La entrevista
- Observación personal y directa
- Revisión, lectura y estudio de documentación o antecedentes
- Cuestionarios

Estas técnicas pueden utilizarse en forma independiente o combinada. Dependerá del criterio del auditor y de la naturaleza de las operaciones de la empresa auditada.

Por razones obvias anotaremos algunos aspectos importantes a tener en cuenta a la hora de aplicar alguna de las técnicas señaladas.

### **La entrevista**

La realización de la entrevista, debe considerar elementos estratégicos y elementos tácticos. Los elementos estratégicos se refieren a los factores a considerar antes de la realización de la entrevista, con el propósito de lograr el mejor aprovechamiento. Esto significa elaborar un plan que sirva de ayuda para la conducción de la entrevista. Los elementos tácticos son los que actuarán durante el desarrollo de la entrevista y se refieren particularmente a la forma de exposición, frente al entrevistado.

El auditor va a la entrevista después de un planteamiento y objetivos definidos. Sin embargo, deberá recurrir a su aptitud táctica en repetidas ocasiones, dado que no podrá imaginar a priori cuáles han de ser exactamente las reacciones y actitudes del entrevistado frente a cada pregunta o durante el diálogo. Diversos obstáculos se presentarán y deberán ser sorteados con tacto y con soluciones adecuadas a cada oportunidad. Aquí se mencionan algunos de estos aspectos:

- Terminología: el auditor se cuidará de usar palabras técnicas. Debe comprender que el entrevistado no es un especialista en auditoría y que la no comprensión de algunos conceptos (tales como, alcance del control, sistemas de información gerencial, acceso directo, etc.) puede dificultar que se revele toda la información.
- El auditor deberá saber distinguir entre lo que el entrevistado dice, qué hace y lo que realmente hace.
- Personalidad del entrevistado: el auditor deberá estar preparado para dialogar con empleados y funcionarios de muy distinta personalidad. Por lo tanto, su actitud será diferente para adecuarse a cada circunstancia. En cuanto a la personalidad del entrevistado, el auditor debe conocer al menos algunas de ellas:
  - ✓ *El paciente*: persona lenta en sus razonamientos y demora respuestas o prolonga la conversación. Una entrevista a personas de este tipo exige una paciencia especial por parte de quien interroga.
  - ✓ *El confuso*: es quien no logra ordenar sus pensamientos o no sabe expresarlos con claridad. Por lo tanto, su exposición no es ordenada y obliga al auditor a entender cada concepto expresado fuera del orden lógico.
  - ✓ *El voluble*: es el que no mantiene su opinión y se rectifica con frecuencia. Este tipo de persona desconcierta al auditor, quien deberá extremar la aplicación de métodos de verificación de la información.
  - ✓ *El autómatas*: es el que cumple su tarea en forma mecánica sin emplear el razonamiento, como consecuencia de haberla efectuado repetitivamente durante mucho tiempo.

- ✓ *El emperador*: es el que trata de jerarquizar su posición tratando de que su puesto aparente tener una importancia superior a la real. Crea funciones no necesarias y trata de supervisar mayor cantidad de empleados de lo razonable. El auditor deberá profundizar en la indagación que le permita determinar el real grado de necesidad de cada función que dice supervisar el emperador.
- ✓ *El obstruccionista*: es el que no presta cooperación durante la indagación y elude dar respuestas. Es uno de los tipos de personalidad más difíciles de corregir. El auditor tratará en un primer momento de aplicar la técnica de convencimiento, y si ello no da resultado, deberá decidirse y solicitar a la dirección el empleo de medidas coercitivas para lograr el objetivo de esta etapa.
- ✓ *El simulador*: aquél que no responde con veracidad a lo que se le pregunta, ya sea porque no sabe, o porque entiende que de esa manera verá favorecida su situación.
- ✓ *El suficiente*: es aquél que considera que nada de su trabajo puede mejorarse porque él lo ha realizado durante años y ha adquirido una experiencia que, según él, el auditor no podrá adquirir en un corto lapso. Por lo tanto, piensa que todo intento de mejorar procedimientos será pérdida de tiempo.
- ✓ *El desconfiado*: es el que pronuncia la menor cantidad de palabras posibles y trata de eludir respuestas para no comprometerse. Teme que cualquier futura modificación en su posición pueda perjudicarlo.
- ✓ *El tímido*: es una forma de personalidad que se manifiesta en muchas ocasiones, incluso frente a un entrevistador. No es uno de los casos difíciles de solucionar, aunque sí requiere una especial dedicación por parte del auditor.
- ✓ *El limitado*: su estrechez mental le impide conocer otros aspectos además de los elementos de su trabajo. Por lo tanto, el auditor verá restringida su labor de recopilación de información y deberá recurrir a otras fuentes.
- ✓ *El pedante*: aquél que emplea una fraseología pomposa con intención de darse importancia.

En resumen, la preparación de la entrevista obliga al auditor a averiguar tanto como sea posible acerca del entrevistado. Conversaciones con el personal contable de la empresa puede ser una buena ayuda en la obtención de información.

### **Observación personal y directa**

Esta técnica que se aplica frecuentemente como complemento de otras. Se utiliza también para verificar información recogida por otros medios. La observación personal del auditor puede abarcar la disposición de los sectores de trabajo, ubicación de equipos y archivos, medios de comunicación, etc. Es una técnica apropiada para descubrir cuellos de botella. Permite confirmar manifestaciones referidas a volumen de trabajo, frecuencia de consultas y otras formas de medición. Debe aclararse, sin embargo, que así como la medición del trabajo es una técnica de antigua y exitosa aplicación en procesos industriales, no ha sido aun suficientemente desarrollada para la medición de procesos administrativos. Principalmente aquellas tareas de tipo repetitivo y de magnitud, o sea, las tareas susceptibles de ser procesadas mecánicamente, son las más aptas para ser sometidas a una medición.

### **Revisión, lectura y estudio de documentación y antecedentes**

Los antecedentes documentados que puedan existir en la organización, serán útiles en la medida en que contengan información afín con el estudio encarado. Existe cierta documentación que constituye la materia viva de las dependencias: formulación de objetivos, memorias, actas de reuniones, fichas estadísticas, instrucciones impartidas por escrito aunque no formen un cuerpo orgánico, proyectos, actas de compromiso.

### **Cuestionarios**

El cuestionario es un documento redactado en forma de interrogatorio, integrado por preguntas estrictamente relacionadas con el tema que se investiga. Está normalmente dirigido a empleados y funcionarios que realizan una determinada tarea y su finalidad es suplir la entrevista cuando los interrogados se encuentran diseminados o a gran distancia entre sí. El cuestionario no requiere generalmente opiniones, como podría ocurrir con encuestas de carácter sociológico o comercial; se refiere concretamente a hechos, que deberán luego ser verificados.

El cuestionario requiere un especial cuidado, principalmente, en cuanto a la redacción de las preguntas a fin de que éstas transmitan fielmente la intención del encuestador. En el caso de la entrevista personal, cualquier duda suscitada en el interrogatorio se solucionará a través de preguntas aclaratorias de rápida respuesta. El cuestionario no puede contemplar esta solución.

Esta técnica sólo se justifica cuando hay gran urgencia, cuando los datos requeridos son cuantitativos, cuando los empleados están diseminados o a gran distancia, o cuando, en general, se necesite obtener poca información de gran cantidad de personas.

## **3. Pruebas de Cumplimiento**

Estas pruebas tienen como propósito **comprobar la efectividad de un sistema de control**, por lo tanto, se deben efectuar pruebas para indicar si el procedimiento de control se está ejecutando y pruebas de que la información sujeta al sistema de control es correcta. Las pruebas de cumplimiento se guían generalmente por el procedimiento de control que se comprueba. Dichas pruebas requieren:

- a) pruebas de detalle que generalmente se refieren a la inspección de documentos y
- b) pruebas que emplean técnicas de observación e indagación.

El objetivo de las pruebas de cumplimiento **es proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos contables están siendo aplicados tal como fueron establecidos**. Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos. Sin embargo, el auditor puede decidir no confiar en los mismos si ha llegado a la conclusión de que los procedimientos no son satisfactorios para este propósito. El trabajo necesario para comprobar el cumplimiento de los procedimientos descritos es mayor que el trabajo que se realizaría en el caso de no confiar en dichos procedimientos. Esta última conclusión puede resultar de consideraciones relativas a la naturaleza o número de las transacciones o saldos involucrados, los métodos de procedimientos de datos que se estén usando y los procedimientos de auditoría que puedan ser aplicados al realizar las pruebas sustantivas.

### **3.1. Naturaleza de las pruebas**

El control interno contable requiere, no solamente que ciertos procedimientos sean realizados, sino que éstos sean apropiados a los objetivos establecidos.



Algunos aspectos del control interno contable requieren procedimientos que son necesarios para la ejecución de las transacciones. Este tipo de procedimientos incluye la aprobación o verificación de documentos que evidencien las transacciones y, por consiguiente, la inspección de los documentos relativos para obtener la evidencia mediante firmas, iniciales, sellos de autorizaciones y otros controles similares para indicar si se realizaron, quién los realizó y para permitir una evaluación de la corrección en su ejecución.

Otros aspectos del control interno contable requieren una segregación de funciones de manera que ciertos procedimientos sean efectuados independientemente. La realización de estos procedimientos es por sí misma evidente en el desarrollo de una actividad en la existencia de sus registros esenciales. Consecuentemente, las pruebas de cumplimiento tienen también la finalidad fundamental de determinar si los procedimientos fueron realizados por personas que no tuvieran funciones incompatibles. El contador público deberá remitirse a la observación y comprobación de las funciones que realiza el personal de la empresa, para corroborar la información obtenida durante la revisión inicial del sistema.

### **3.2. Extensión y periodo**

Las pruebas de cumplimiento deberían aplicarse a las transacciones ejecutadas durante todo el período que se está auditando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deban aplicarse las conclusiones resultantes.

Los auditores normalmente realizan tales pruebas durante su trabajo preliminar. Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el período restante puede no ser necesaria. Los factores que deben considerarse a este respecto incluyen:

- Los resultados de las pruebas durante el período preliminar.
- Las respuestas e indagaciones concernientes al período restante.
- La extensión del período restante.
- La naturaleza y el número de las transacciones y los saldos involucrados.
- La evidencia del cumplimiento, dentro del período restante, que puede obtenerse de las pruebas sustantivas realizadas por el contador público o de las pruebas realizadas por los auditores internos.
- Otros puntos que el contador público considere de interés.

Las pruebas de cumplimiento deben aplicarse sobre bases subjetivas o sobre bases estadísticas. El muestreo estadístico puede ser el medio más práctico para expresar, en términos cuantitativos el juicio del contador público respecto a la razonabilidad, determinando la magnitud de las pruebas y evaluando su resultado.

## **4. Métodos para evaluar el sistema de control interno**

Tal vez la forma más sencilla de obtener información sobre el funcionamiento del sistema de control interno en una entidad sea 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 y otros empleados sobre la constitución, organización, capital social de la empresa, los procesos judiciales, cantidad de trabajadores, etc. 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::

- Cuestionarios
- Narrativo o descriptivo
- Gráfico o diagramas de flujo.

#### 4.1. Método de cuestionarios

El cuestionario de control interno es uno de los métodos de evaluación que la auditoría realiza al sistema de control interno, este método consiste en diseñar cuestionarios con base en preguntas que deben ser contestadas por los funcionarios y personal responsable de las distintas áreas de la empresa bajo examen. Las preguntas son formuladas de tal forma que la respuesta afirmativa indique un punto óptimo en el sistema de control interno y una respuesta negativa indique una debilidad o un aspecto no muy confiable. Algunas preguntas probablemente no resultan aplicables; en ese caso se utilizan las letras -N/A- no aplicable. 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.

Generalmente, el auditor obtiene las respuestas de los empleados (funcionarios) mediante una entrevista tratando de obtener la mayor evidencia. En este sentido es conveniente tener presente que el examen de control interno no concluye con la contestación de las preguntas del cuestionario. *El auditor debe obtener evidencia y otras pruebas por medio de procedimientos alternativos que le permitan determinar si realmente se llevan a la práctica los procedimientos que la empresa tiene previstos.* Con este objetivo, es conveniente que el auditor solicite algunos documentos que comprueben las afirmaciones; por ejemplo, en el caso de conciliaciones bancarias, podría solicitarse la del último mes para comprobar su existencia.

La aplicación del cuestionario permite servir de guía para el relevamiento y la determinación de las áreas críticas de una manera uniforme facilitando la preparación de las cartas de control interno.

No existe una regla fija establecida donde diga "así se debe realizar el cuestionario de control interno"; todo depende del criterio del auditor, de la cuenta que está evaluando y tipo de empresa.

En todo tipo de cuestionario de control interno deben existir objetivos generales y específicos y el formato también depende del auditor.

En la elaboración o la preparación de un cuestionario, el auditor debe tener presente determinadas características fundamentales, como son:

- El cuestionario debe redactarse de acuerdo al nivel de formación de las personas a las que se dirige.
- 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.
- 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.
- Las preguntas han de estar encaminadas (dirigidas) para cumplir el objetivo de la evaluación del control interno y no deben eliminar la entrevista sino complementarla

**Ejemplo de Cuestionario**

Cía. Valle del Sud S.A. Auditoría de Estados Financieros Del 1 de enero al 31 de diciembre de 20X1 <b>Evaluación del Control Interno</b>
---

<b>CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO FONDOS DE CAJA CHICA.</b>			
	Si	No	N/A
1. ¿Existe un reglamento interno del 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. ¿Hay cheques posfechados en el fondo?			
9.			
10.			
11.			

Elaborado por:	LRB
Fecha:	05/01/20X2
Supervisado por:	PBV
Fecha:	10/01/20X2

## 4.2. Método narrativo o descriptivo

Es la descripción detallada de los procedimientos más importantes y las características del sistema de control interno para las distintas áreas clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados, mencionando los registros y formularios que intervienen en el sistema.

Este método que puede ser aplicado en auditoría de pequeñas empresas, requiere que el auditor que realiza el relevamiento tenga la suficiente experiencia para obtener la información que le es necesaria y determinar el alcance del examen. El relevamiento se realiza mediante entrevistas y observaciones de cada uno de los principales documentos y registros que intervienen en el proceso.

Al relevar la información para este método hay que considerar al menos:

- Origen de cada documento y registro en el sistema.
- Cómo se efectúa el procesamiento.
- Disposición de cada documento y registro en el sistema.
- Indicación de los procedimientos de control pertinentes a la evaluación de los riesgos de control.

### Ejemplo de narrativo

<p>Cía. Valle del Sud S.A. Auditoría de Estados Financieros Del 1 de enero al 31 de diciembre de 20X1</p> <p><b>Evaluación del Control Interno</b></p> <p>Componente: Aspectos Generales Subcomponente: ESTADOS FINANCIEROS</p> <p>El proceso de preparación de estados financieros comienza con la revisión del registro oportuno de las operaciones o actividades de la empresa, la verificación de los importes correctos, en las cuentas apropiadas del Plan de Cuentas <b>(P/T Cl.A. 1/4)</b>.</p> <p>El departamento de contabilidad se demora el lapso de 3 días laborables al término del cierre mensual, para analizar todas las transacciones realizadas ese periodo. Esto con la finalidad de que todo lo contabilizado exista y que lo que exista este contabilizado, verificando además cualquier tipo de ajuste que se presente <b>(P/T Cl.A. 2/4)</b>.</p> <p>Una vez revisada que toda la información esté consistente con el sistema contable se procede a elaborar (imprimir) los respectivos informes de los estados financieros <b>(P/T Cl.A. 3/4)</b>.</p> <p>Por último una vez elaborados los estados financieros, los auditores expresan una opinión acerca si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con los PCGA y las normas de contabilidad aprobadas y vigentes <b>(P/T Cl.A. 4/4)</b>.</p>	
Elaborado por:	LRB
Fecha:	05/01/20X2
Supervisado por:	PBV
Fecha:	10/01/20X2

Al igual que en el método de cuestionarios, tampoco existe para este método una regla fija establecida donde diga cómo se debe elaborar un narrativo; todo depende del criterio del auditor, de la cuenta que está evaluando, tipo de empresa, tipo de auditoría, etc.

A continuación se muestra otro modelo tomado de Santillana, referido a Créditos y Cobranzas:

M.Sc. PEDRO BEJARANO V.

**Evaluación del Control Interno**

<b>Cía. Valle del Sud S.A.</b>			
<b>Auditoría de Estados Financieros</b>			
<b>Del 1 de enero al 31 de diciembre de 20X1</b>			
<b>Evaluación del Control Interno</b>			
<b>Procedimientos de operación</b>		<b>Función: Crédito y Cobranzas</b>	
		<b>Procedimiento: Cobradores, recepción y entrega de cobranza</b>	
<b>Núm.</b>	<b>Unidad de trabajo</b>	<b>Actividad</b>	<b>Pruebas de cumplimiento. Observaciones</b>
1	Auxiliar de cobranzas	Con base en los cobros del día y las rutas de cobro previamente definidas por el jefe de cobranzas, prepara un reporte de cobranzas (original y dos copias) para cada cobrador.	
2		Entrega al cobrador las facturas relacionadas en el reporte, así como el original y primera copia del mismo; recaba la firma de recibido en la segunda copia, misma que conserva.	
3	Cobrador	Sale a cobrar, anotando en el reporte el resultado de su gestión. Si cobró, entrega la(s) factura(s) correspondiente(s) y anota con qué se le pagó. Si no cobró, anota las razones de ello.	
4		Al finalizar el día, acude a la caja de la empresa donde entrega el dinero cobrado junto con el reporte de cobranzas original.	
5	Caja	Recibe el efectivo cobrado anexo al reporte de cobranzas original, el cual conserva. Firma y sella de "Recibido" en la primea copia del reporte.	
6	Cobrador	Acude con el auxiliar de cobranzas a quien devuelve las facturas no cobradas.	
7	Auxiliar de cobranzas	Recibe las facturas no cobradas. Firma y sella de "Recibido" en la copia del reporte.	
8	Cobrador	Acude a informar al jefe de cobranzas el resultado de su gestión	
9	Jefe de cobranzas	Obtiene una fotocopia de la primera copia del reporte de cobranzas, misma que conserva para su control.	
Forma Núm. 2	Fecha	Recopiló:	Revisó:

Tomado y adaptado de Santillana González (2015)

### 4.3. Método gráfico o diagrama de flujo (flujogramas)

Un diagrama de flujo es la representación gráfica de flujo de un algoritmo o de una secuencia de acciones rutinarias. Se basan en la utilización de diversos símbolos para representar operaciones específicas. Se les llama diagramas de flujo porque los símbolos utilizados se conectan por medio de flechas para indicar la secuencia de la operación

Este método consiste en describir objetivamente la estructura orgánica de las áreas con la auditoría, así como los procedimientos a través de sus distintos departamentos y actividades. En la descripción de los procedimientos, el auditor utiliza símbolos convencionales y explicaciones que den una idea completa de los procedimientos de la empresa.

Este método es un complemento muy útil porque la representación básica de los circuitos y ciclos administrativos de la empresa pueden ser utilizados por varios años, en el caso de exámenes recurrentes, y localizar muy rápidamente rutinas susceptibles de mejoramiento logrando una mayor eficiencia administrativa.

Sus principales ventajas son:

- Favorecen la comprensión del proceso/procedimiento al mostrarlo como un dibujo. Esto por cuanto el cerebro humano reconoce más fácilmente los dibujos que la escritura en prosa. Un buen diagrama de flujo reemplaza varias páginas de texto.
- Permiten identificar los problemas y las oportunidades de mejora del proceso. Se identifican los pasos redundantes, los flujos de los reprocesos, los conflictos de autoridad, las responsabilidades, los cuellos de botella, y los puntos de decisión.
- Identifican la existencia o ausencia de controles financieros y operativos;
- Permiten al auditor apreciar en forma panorámica los distintos procedimientos que se combinan en el relevamiento;
- Identificar las desviaciones de procedimientos o rutinas de trabajo; y
- Facilitar la presentación de recomendaciones y sugerencias a la gerencia de la empresa sobre asuntos financieros y operativos.

#### Criterios para el diseño de los diagramas de flujo

Al momento de elaborar un diagrama de flujo deben considerarse los siguientes criterios:

Encabezado del diagrama de flujo, este debe contener la siguiente información:

- Nombre de la institución.
- Título, o sea diagrama de flujo.
- Denominación del proceso o procedimiento.
- Denominación del sector responsable del procedimiento.
- Fecha de elaboración.
- Nombre del analista que realizó el trabajo.
- Nombres y abreviaturas de los documentos utilizados en el proceso o procedimiento y de los responsables.
- Simbología utilizada y su significado.

#### Estructura del diagrama de flujo:

- Debe de indicarse claramente dónde inicia y dónde termina el diagrama.
- Las líneas deben ser verticales u horizontales, nunca diagonales.
- No cruzar las líneas de flujo empleando los conectores adecuados sin hacer uso excesivo de ellos.
- No fraccionar el diagrama con el uso excesivo de conectores.
- Solo debe llegar una sola línea de flujo a un símbolo. Pero pueden llegar muchas líneas de flujo a otras líneas.
- Las líneas de flujo deben de entrar a un símbolo por la parte superior y/o izquierda y salir de él por la parte inferior y/o derecha.
- En el caso de que el diagrama sobrepase una página, enumerar y emplear los conectores correspondientes.
- Todo texto escrito dentro de un símbolo debe ser legible, preciso, evitando el uso de muchas palabras.
- Todos los símbolos tienen una línea de entrada y una de salida, a excepción del símbolo inicial y final.
- Solo los símbolos de decisión pueden y deben tener más de una línea de flujo de salida.
- Cada casilla de actividad debe indicar un responsable de ejecución de dicha actividad.
- Cada flecha representa el flujo de una información.

#### Descripción narrativa del diagrama de flujo:

Describir los pasos del procedimiento especificando quién hace, cómo hace, cuándo hace y dónde hace cada paso. Esta es la parte más importante y útil para el personal de ejecución de una institución, pues para recordar los pasos de un procedimiento, puede hacerlo leyendo una o dos páginas del diagrama, sin tener que volver a leer el manual de procedimientos completo.

Deben utilizarse frases cortas, pero completas.

Las frases deben comenzar con un verbo en tercera persona del singular, del tiempo presente indicativo. Por ejemplo: Recibe, Controla, Remite, Archiva, etc.

Deben evitarse, en lo posible, los términos técnicos y/o que puedan tener más de una interpretación: usar en todos los casos términos sencillos y uniformes para que el personal que tenga que utilizarlo pueda entender con mayor facilidad el significado de su contenido

### **Simbología a utilizar**

El lenguaje gráfico de los diagramas de flujo está compuesto de símbolos, cada uno de ellos tiene un significado diferente, lo que garantiza que tanto la interpretación como el análisis del diagrama se realicen de forma clara y precisa. Asimismo, para asegurar la interpretación unívoca del diagrama de flujo resulta necesario el diseño y escogencia



de determinados símbolos a los que se les confiera convencionalmente un significado preciso, así como definir reglas claras con respecto a la aplicación de estos.

Frecuentemente los símbolos que se utilizan para el graficar flujogramas se someten a un proceso de normalización, es decir, son diseñados para que su interpretación sea universal. Al normalizar o estandarizar el uso de estos símbolos, se busca evitar que diferentes usuarios u organizaciones hagan uso de sus propios símbolos para representar procesos Diagramas de flujo.

#### **American National Standard Institute (ANSI)**

El Instituto Nacional de Normalización Estadounidense –ANSI por sus siglas en inglés- es una organización privada sin fines lucrativos, ha desarrollado una simbología para que sea empleada en los diagramas orientados al procesamiento electrónico de datos –EDP- con el propósito de representar los flujos de información, de la cual se han adoptado ampliamente algunos símbolos para la elaboración de los diagramas de flujo dentro del trabajo de diagramación administrativa.

#### **Otros**

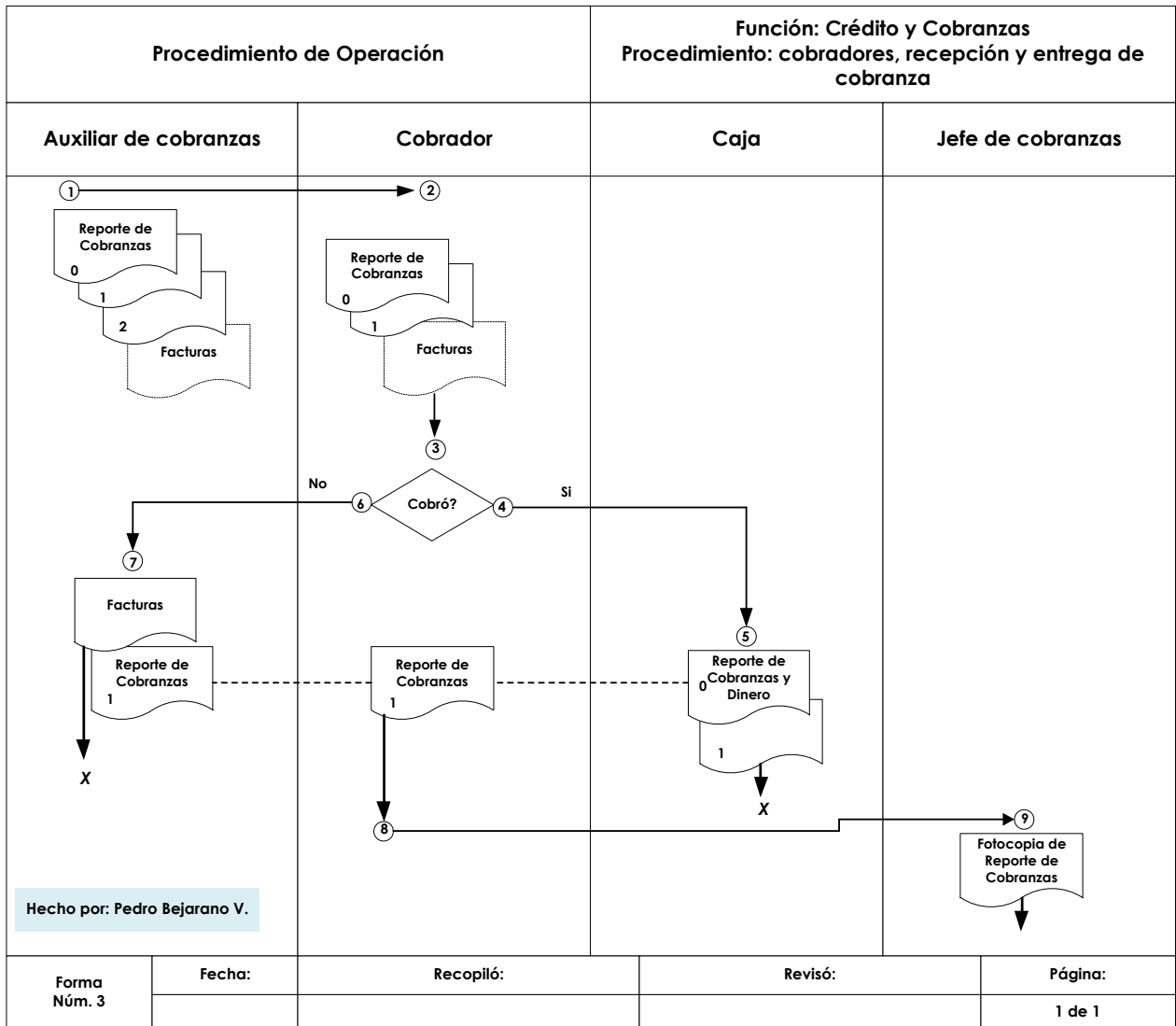
Existen otras simbologías como la de la American Society of Mechanical Engineers (ASME), la Sociedad Americana de Ingenieros Mecánicos –ASME por sus siglas en inglés.

Otras simbologías derivadas de programas informáticos como VISIO, etc; que pueden utilizarse perfectamente para este cometido, observando las recomendaciones que se esgrimen líneas arriba.

#### **Anexo de Símbolos**


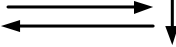
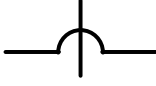

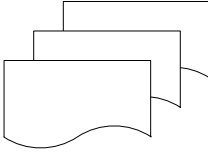

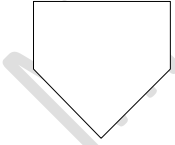
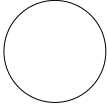
Al final del texto, presentamos un Anexo con esta simbología que puede ser de gran ayuda al lector.

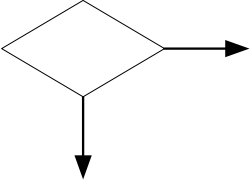
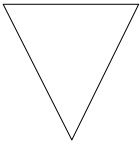
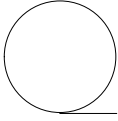
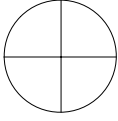
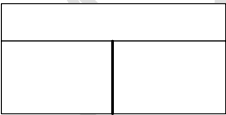
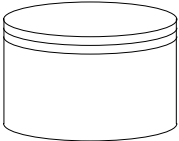
**Ejemplo de Análisis de procedimientos de operación (método gráfico)**

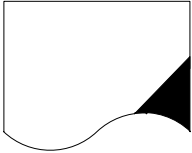


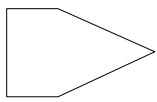
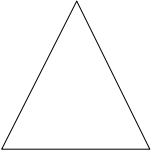
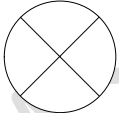



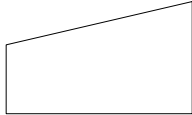
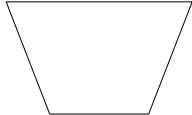

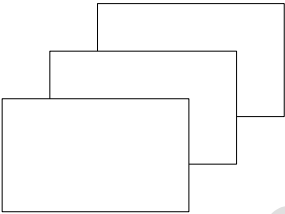

Tomado y adaptado de Santillana González (2015)

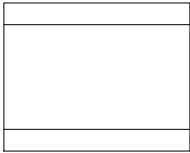
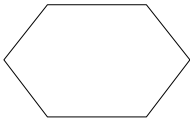
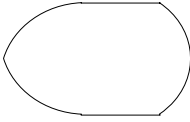
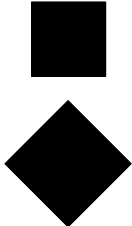
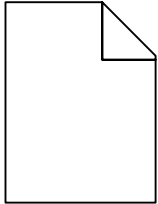
## ANEXO: SIMBOLOGÍA

Símbolo	Significado
	<b>Inicio del flujograma</b> Concepto: representa las áreas de responsabilidad de un sistema, y el inicio de un flujograma
	<b>Línea de Flujo (comunicación)</b> Concepto: la línea de flujo o comunicación representa la conexión o el movimiento del flujo a través de operaciones o de documentos. La flecha indica el sentido del proceso y concatenación de una acción con otra
	<b>Puente entre líneas de Flujo</b> Concepto: representa el cruce de dos líneas de comunicación o de flujo. La media luna señala un puente que no interrumpe la línea principal de flujo
	<b>Operación o subproceso</b> Concepto: cualquier acción prevista en el procedimiento, representa el paso en la ejecución de un procedimiento. Se caracteriza porque se desarrolla en un mismo momento y generalmente se refiere a los procesos de un documento o registro; la secuencia numérica indica el orden lógico de las operaciones
	<b>Documentos</b> Concepto: se utiliza para identificar cualquier tipo de documento originado o recibido en cada sistema (cheque, factura, parte diario, listados, etc.). Dentro del símbolo se identifica el nombre del documento. Además debe mostrarse el número de copias de cada documento
	<b>Registro de datos</b> Concepto: representa un documento en el cual hay anotaciones de entrada y salida de operaciones, normalmente son los libros auxiliares o principales llevados a mano o mediante medio mecánico
	<b>Referencia en otra página</b> Concepto: relaciona dos partes del flujograma entre subsistemas. Sirve para referenciar la información que ingresa o sale del flujograma. Se debe mencionar el lugar donde continúa el gráfico en el mismo u otro flujograma.
	<b>Referencia en la página</b> Concepto: relaciona dos partes del flujograma en la misma página. Sirve para referenciar la información que ingresa o sale de y a alguna parte del flujograma. Se debe mencionar el lugar donde continúa el gráfico en el mismo flujograma

Símbolo	Significado
	<p><b>Decisión</b></p> <p>Concepto: se utiliza este símbolo cuando la operación graficada en el flujograma está sujeta a ciertas alternativas que pueden presentarse antes de continuar el procedimiento. La decisión (definición de cómo se ha de seguir) dependerá del resultado de una prueba, una comparación o la existencia de alguna condición. Se trata de situaciones de sí o no. La respuesta a la alternativa es registrada en el símbolo y la bifurcación nace en dos ángulos del mismo.</p>
	<p><b>Archivo</b></p> <p>Concepto: representa las funciones de archivo de información bajo control directo de la misma unidad en la cual se están representando los procedimientos de la empresa. Se emplea para representar el almacenamiento de información bajo diversas situaciones. En el símbolo se indica la naturaleza del archivo (alfabético, numérico o cronológico). Dentro del símbolo se escriben letras o números. Las letras indican la situación del archivo, T: temporal, P permanente y D para la destrucción.</p>
	<p><b>Cinta magnética</b></p> <p>Concepto: representa las funciones de entrada y salida que presenta en el flujograma a través de la cinta magnética de un sistema electrónico de procesamiento de datos. Se grafica en conexión con el procesamiento de datos de un documento o la preparación de un listado a través de este medio. Se dibuja siguiendo la línea principal de flujo.</p>
	<p><b>Registro medios magnéticos</b></p> <p>Concepto: representan la información que ingresa o sale a través de CDR, DVD, etc. por un sistema electrónico. Se utiliza para conectar o relacionar un proceso manual con un proceso automatizado. Se grafica siguiendo la línea de flujo en forma vertical y con la flecha de la línea principal. Dentro del símbolo debe indicarse el tipo de medio magnético que se utiliza.</p>
	<p><b>Conector interno</b></p> <p>Concepto: representa la referencia o relación de una información o de un proceso entre subsistemas o sistemas como un medio de ilustrar al lector para comprender con mayor amplitud los procedimientos utilizados. En la parte superior del símbolo se determina el sistema, en el cuadro de la izquierda el número del subsistema y en la derecha el número de operación que le corresponde.</p>
	<p><b>Base de datos</b></p> <p>Concepto: representa un conjunto de datos pertenecientes a un mismo contexto y almacenados sistemáticamente para su posterior uso.</p>

Símbolo	Significado
	<p><b>Documento etiquetado</b></p> <p>Concepto: se utiliza este símbolo Agrupar varios documentos bajo una misma etiqueta; puede resultar muy útil para organizar el trabajo y localizar facturas, gastos, presupuestos u otros documentos fácilmente.</p>
	<p><b>Tarea</b></p> <p>Concepto: representa la práctica de una obligación o a la realización de una actividad..</p>
	<p><b>Datos externos</b></p> <p>Concepto: representa los datos que se obtienen de una fuente diferente de la organización para la cual se está llevando a cabo el trabajo o la investigación.</p>
	<p><b>Realimentación</b></p> <p>Concepto: En un sistema, representa el proceso que se regula a sí mismo, acción por la que cada resultado del proceso incide en el conjunto del proceso integrándolo y modificándolo..</p>
	<p><b>Alternativa</b></p> <p>Concepto: representa la opción que existe entre dos o más elementos o cosas; es decir, es cuando se tiene la posibilidad de poder seleccionar, preferir, optar, escoger o elegir entre dos o varias cosas o situaciones diferentes.</p>
	<p><b>Retorno</b></p> <p>Concepto: representa el proceso y el resultado de retornar (regresar, retroceder, devolver)..</p>

Símbolo	Significado
	<b>Procedimiento (subproceso)</b>
	<b>Entrada manual</b>
	<b>Funcionamiento manual</b>
	<b>Proceso etiquetado</b>
	<b>Proceso múltiple</b>
	<b>Proceso en línea</b>

Símbolo	Significado
	<i>Crear solicitud</i>
	<i>Transmisión de datos</i>
	<i>Pantalla</i>
	<i>Comprobación de auditoria</i>
	<i>Formularios</i>

## Referencias Bibliográficas

- COOPERS & LYBRAND. *Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO)*. Edit. Díaz de Santos. Madrid. España. 2007
- COSO Gestión del Riesgo Empresarial-Resumen Ejecutivo 2017. Documento Digital. En línea: Disponible en: <https://auditoresinternos.es/media/items/oso-2018-esp.original.pdf>
- ESTUPIÑAN GAITÁN Rodrigo. *Control Interno y Fraudes, Análisis de Informe COSO I, II y III*. 3ra. Edición. Edit. ECOE. Bogotá. Colombia. 2015
- ESTUPIÑAN GAITÁN Rodrigo. *Control Interno y Fraudes, con base en los ciclos transaccionales: Análisis de Informe COSO I y II*. 2da. Edición. Edit. ECOE. Bogotá. Colombia. 2006
- SANTILLANA GONZÁLEZ, Juan Ramón. *Sistemas de Control Interno*. 3ra. Edición. Edit. PEARSON. México D.F. 2015
- IFAC – NIAs RELACIONADAS
  - NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
  - NIA 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude
  - NIA 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad
  - NIA 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad
  - NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno
  - NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados
  - NIA 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría