

**UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRES"  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE AUDITORÍA**



**POSTULANTE: LIC. JAVIER VARGAS LAIME**

**TUTOR: MG. SC. FELIPE VALENCIA TAPIA**

**LA PAZ - BOLIVIA  
2007**

*Dedicado a mis padres, que fueron mi apoyo y sostén de mis iniciativas, quienes han iluminado constantemente mi vida con su comprensión y cariño logrando mi realización profesional.*

*A mi querida madrina, por alentarme y estimularme permanentemente en mis estudios y trabajo.*

*Javier V.*

# ÍNDICE GENERAL

## CAPÍTULO I

### MARCO METODOLÓGICO

1. JUSTIFICACIÓN.....	1
2. ANTECEDENTES.....	2
3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	3
4. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.....	3
5. DETERMINACIÓN DE OBJETIVOS.....	4
5.1. Objetivo General.....	4
5.2. Objetivos Específicos.....	4
6. MARCO TEÓRICO.....	4
6.1 Control interno.....	4
7. IDENTIFICACIÓN DE LAS CATEGORÍAS, VARIABLES E INDICADORES - ESTRUCTURA DE LA HIPÓTESIS.....	8
8. ESTRATEGIA METODOLÓGICA.....	9
8.1. Método de la Investigación.....	9
8.2. Unidad de Análisis.....	9
8.2.1. Métodos, técnicas y procedimientos para el relevamiento del sistema de control interno contable:.....	9
8.2.2. Identificación de los componentes en los Estados Financieros para el relevamiento del control interno:.....	9
8.2.3. Pruebas de controles:.....	10
8.2.4. Pruebas sustantivas:.....	10
8.2.5. Consideraciones de los objetivos críticos de control para realizar las pruebas de cumplimiento y aplicar los controles claves en cada uno de los componentes o ciclos transaccionales:.....	10
8.2.6. Determinación del riesgo de control para cada ciclo transaccional:.....	11
8.2.7.- Determinar el enfoque de auditoría:.....	11
9. UNIVERSO.....	11

10. DETERMINACIÓN DE LA FUENTE DE INFORMACIÓN.....	11
11. TÉCNICAS.....	12
11.1. Análisis de la documentación.....	12
11.2. Entrevista.....	12
11.3. Clasificación de la información.....	12
11.4. Descomposición de la información.....	13
12. ÍNDICE TENTATIVO DE LA TESIS.....	13
13. CRONOGRAMA.....	14

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

1. EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.....	16
2. SIGNIFICADO DEL CONTROL INTERNO.....	20
3. SISTEMA DE CONTROL INTERNO CONTABLE SEGÚN NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA-NIA 400.....	22
4. SISTEMA DE CONTABILIDAD Y CONTROL INTERNO.....	22
5. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE CONTROL INTERNO.....	23
5.1. Control interno administrativo.....	24
5.2. Control interno financiero.....	25
6. OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL.....	26
7. OBJETIVOS DE CONTROLES INTERNOS CONTABLES.....	27
8. CONTROL INTERNO BAJO EL CONCEPTO COSO.....	28
8.1. Lo que se entiende por Control Interno.....	28
8.2. Definición del Control Interno bajo el Informe COSO.....	30
8.3. Entorno de Control.....	31
8.4. Actividades de Control.....	31
8.5. Funciones y Responsabilidades.....	32
8.6. Herramientas de evaluación.....	32
9. PROCESO DE VALORACIÓN DE RIESGOS DE LA ENTIDAD.....	33

10. PROCESO DE CONTROL DE LA ORGANIZACIÓN	
ADMINISTRATIVO-CONTABLE.....	34
11. ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA.....	35
12. SISTEMAS DE INFORMACIÓN, CONTABILIDAD Y CONTROL.....	35
13. LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO.....	36
14. COSTO – BENEFICIO DE CONTROL INTERNO CONTROL.....	37
15. CONTROL GUBERNAMENTAL.....	37
15.1. Constitución Política del Estado (CPE) establece control gubernamental.....	37
15.2. <i>Característica principal del control interno</i> .....	38
15.3. Sistema de control gubernamental y su estructura según la ley 1178.....	39
15.3.1. Sistema de Control Gubernamental.....	39
15.3.2. Componentes de Sistema de Control Gubernamental.....	40
15.3.3. Características del Sistema de Control Externo Posterior.....	40
15.4. Características del sistema de control interno.....	40
15.4.1. Sistema de Control Interno en las Entidades Públicas.....	40
15.4.2. Objetivos generales de Control Interno.....	41
15.4.3. Responsabilidad de la implantación del Sistema de Control Interno.....	41
15.5. Control interno previo.....	42
15.5.1. Aplicación del Control Interno Previo.....	42
15.5.2. <i>Objetivos del Control Interno Previo</i> .....	43
15.5.3. Control Interno Posterior.....	43
15.6. Responsables de realizar el control interno posterior.....	44
15.7. Evolución del control interno según normas americanas.....	44

### **CAPÍTULO III**

#### **SOPORTE INFORMATIVO**

1. MARCO INFORMATIVO.....	47
2. CONTROL INTERNO.....	47
3. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE EN “COFADENA”.....	48

## **CAPÍTULO IV**

### **PROPUESTA**

1. CONSIDERACIONES SOBRE EL CONTROL INTERNO EN LA ETAPA DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA .....	59
1.1 Declaraciones sobre Norma de auditoría SAS-78.....	60
1.2 Normas Internacionales de Auditoría NIA-400.....	60
1.3 Los nuevos conceptos del control interno, Informe –COSO.....	60
1.4 Normas de Auditoría Gubernamental – NAG.....	60
1.5 Ley de Administración y Control Gubernamental (Ley SAFCO).....	61
2. CONCEPTO DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO.....	62
3. JERARQUÍA DE CONTROLES.....	62
3.1 Ambiente de Control.....	63
3.2 Controles directos.....	66
3.3 Controles Generales.....	66
4. SEGMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA.....	86
5. OBJETIVOS DE AUDITORÍA.....	87
5.1 Evidencia de control.....	89
5.2 La evidencia sustantiva.....	90
6. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.....	91
6.1 Método de cuestionarios.....	91
6.2 Método gráfico o diagramas de flujo.....	100
6.3 Método narrativo o descriptivo.....	112
6.3.1 Objetivos críticos de control.....	115
6.4 Combinación de métodos.....	118
7. PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.....	120
7.1 Cuando existen controles.....	120
a) Pruebas del recorrido.....	120
7.2 Cuando no existen controles.....	122
7.3 Controles claves.....	123
8. DETERMINACIÓN DEL TIPO DE ENFOQUE DE AUDITORÍA.....	125

9. RIESGO DE CONTROL.....	126
10. METODOLOGÍA PARA EL ANÁLISIS DE RIESGO DESDE LA PERSPECTIVA DE UNA AUDITORÍA INTERNA.....	127
10.1 Definición de riesgo.....	127
10.2 Interrelación con otros componentes.....	128
10.3 Tipos de riesgo en la entidad.....	130
10.3.1 Riesgo de Diseño.....	130
10.3.2 Riesgo de Cumplimiento.....	131
10.3.3 Riesgo del Entorno Interno.....	131
10.3.4 Riesgo del Entorno Externo.....	133
10.4 Estrategia para identificar y analizar los riesgos.....	134
10.5 Identificación del riesgo.....	136
10.5.1 Objeto.....	136
10.5.2 Herramientas.....	136
10.5.3 Oportunidad.....	136
10.5.4 técnicas.....	137
10.6 Análisis del riesgo.....	138
10.6.1 Frecuencia de ocurrencia.....	138
10.6.2 Importancia.....	139
10.7 Administración del riesgo.....	140
10.8 Implantación de control.....	141
11. MEMORANDUM DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA.....	145
12. INFORME SOBRE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.....	154
12.1 Características del informe de control interno.....	155
12.2 Situaciones a informar.....	155
12.3 Informe de recomendaciones sobre aspectos administrativo – contable del sistema de control interno.....	157
13. CONCLUSIONES SOBRE LA EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO.....	159
14. RECOMENDACIONES EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.....	162
ANEXOS	
BIBLIOGRAFÍA	

# MARCO METODOLÓGICO

## CAPÍTULO I

### MARCO METODOLÓGICO

#### 1. JUSTIFICACIÓN

Se ha constatado en la práctica, que muchos auditores internos de "COFADENA", no realizan en forma adecuada la Evaluación del Sistema de Control Interno Contable en la etapa de planificación, es decir, inician el trabajo por la preparación de los programas de auditoría y consiguientemente ejecutan los procedimientos, sin haber tomado conocimiento de los controles vigentes de la Entidad.

De acuerdo a Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República, para realizar una auditoría financiera, primero se tiene que conocer los antecedentes de la entidad, identificar los controles existentes a través del Estudio y Evaluación del Sistema de Control Interno Contable, este procedimiento es uno de los pasos más importantes dentro de la planificación de auditoría, porque permite identificar las debilidades y fortalezas en las operaciones administrativas y operativas de la Entidad.

Por ello, con la presente investigación, se pretende aportar las técnicas y procedimientos de auditoría para Evaluar el Sistema de Control Interno Contable en "COFADENA", en este sentido, se procura exponer y desarrollar metodológicamente el relevamiento del control interno contable y la comprobación del funcionamiento de los controles, de esta manera reducir el riesgo de auditoría y realizar el trabajo en forma eficiente y profesional.

La presente investigación servirá como guía para obtener el conocimiento de la estructura del sistema de control interno contable, es decir, para ver como están diseñados e implantados los controles operativos y controles administrativos en

cada uno de los ciclos transaccionales de los Estados Financieros de "COFADENA".

Además, se beneficiarán con la presente investigación los auditores que no tengan suficiente experiencia y práctica profesional en el relevamiento del Sistema de Control Interno Contable.

Por otro lado, el resultado de la investigación ayudará a mejorar la utilización de las técnicas y procedimientos para la Compresión y Comprobación del Sistema de Control Intemo Contable.

Finalmente, la Evaluación del Sistema Control Interno Contable, siendo una tarea fundamental en la auditoría financiera para examinar los registros y estados financieros de "COFADENA", servirá para determinar el enfoque de la auditoría (naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos), de esta manera se podrá trabajar en forma eficiente en el desarrollo de la auditoría, además, facilitará el trabajo reduciendo los tiempos en la ejecución de los procedimientos.

## **2. ANTECEDENTES**

La Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional "COFADENA", es una Entidad Pública descentralizada del Ministerio de Defensa Nacional, el objetivo de la entidad es ejecutar proyectos económicos de la institución Armada como aquellas de desarrollo nacional y regional, para lo cual, se le faculta a constituir empresas públicas o mixtas y dedicarse a actividades económicamente rentables, así como participar en industrias básicas y estratégicas del país como representante de la Institución Armada.

COFADENA, tiene bajo tuición empresas y unidades productivas en el interior de la república, como ser: Fábrica Boliviana de Munición (F.B.M.), Unidad Productiva Agrícola Bermejo (UPAB), Unidad de Explotación de Recursos Hídricos (UERH) y

Empresa Nacional Automotriz (ENAUTO), en las cuales se realizan las auditorías financieras.

### 3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los informes que elaboran los auditores internos de "COFADENA" sobre las diferentes auditorías, son evaluados posteriormente por la Contraloría General de la República, en dicha evaluación, el ente rector continuamente menciona la falta de realización del conocimiento de los controles de la entidad mediante la evaluación del sistema de control interno, en consecuencia, muchas veces fueron devueltos para su corrección y reformulación. Esta situación es un problema para los auditores internos de "COFADENA", motivo por el cual, se elaborará una metodología específica para el relevamiento de información sobre los controles de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental que hacen referencia de cumplir ese procedimiento.

### 4. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

¿De que manera afecta la falta de cumplimiento de las Normas de Auditoría en la etapa de planificación, sobre la Evaluación del Sistema de Control Interno Contable cuando se realiza la auditoría financiera en COFADENA?

¿Cómo se identificación y utilizan las técnicas y procedimientos para la Evaluación del Sistema de Control Interno contable en la etapa de planificación de auditoría de COFADENA?

¿Cómo se realiza la comprobación del diseño y funcionamiento del Sistema de Control Interno para determinar el enfoque de auditoría en COFADENA?

## 5. DETERMINACIÓN DE OBJETIVOS

### 5.1. Objetivo General

Evaluar el Sistema de Control Interno Contable en "COFADENA".

### 5.2. Objetivos Específicos

- Describir las Normas Nacionales e Internacionales relacionados con la Evaluación del Sistema de Control Interno en la etapa de planificación de una auditoría interna.
- Describir los métodos y procedimientos para el conocimiento de los controles internos administrativos y operativos.
- Diseñar una metodología específica a la medida de "COFADENA", para comprobar el diseño y el funcionamiento del Sistema de Control Interno Contable, para luego determinar el enfoque de auditoría.

## 6. MARCO TEÓRICO

### 6.1 Control interno

A continuación describiremos el significado del control interno, conceptos que fueron desarrollados por diferentes autores y organismos contables que liderizan nuestra profesión.

El control interno: "es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y los demás empleados de una entidad, diseñado para proporcionar un grado de seguridad razonable con respecto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías: eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de

la información financiera y cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables". **(Informe COSO, 1997, p166-167).**

Como se podrá advertir, cuando la organización cumpla con los tres criterios, se puede decir que el control interno es eficaz, porque la organización cumplirá sus objetivos y metas, los estados financieros presentaran una información confiable y finalmente existirá el acatamiento a las leyes y normas.

Los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, define el control interno: " el control interno es un proceso compuesto por una cadenas de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integradas a los procesos básicos de la misma e incorporados a la infraestructura de la organización, bajo la responsabilidad de sus consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por estos y todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas". **(CGR, 2000, p11).**

Lo que se destaca en el concepto anterior, es que el control interno debe estar diseñado con el objeto de reducir los riesgos internos y externos, que pueden perjudicar la consecución de los objetivos de la organización.

Las Declaraciones sobre Normas de Auditoría, indica: "... el auditor deberá obtener un entendimiento de cada uno de los cinco componentes del control interno, suficiente para que el plan de auditoría, desarrollado con procedimientos se pueda entender el diseño de los controles importantes, para una auditoría de estados financieros y ellos han sido implantados y están en operación". **(AICPA, 1995, p102)**

Las Declaraciones sobre Normas de Auditoría hacen referencia al entendimiento de los cinco componentes de control interno, es decir, el ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y finalmente el monitoreo o supervisión.

Siguiendo al autor Whittington indica que en la planificación de una auditoría es esencial que los auditores tengan una comprensión suficiente del control interno de la Entidad. Esto abarca tanto una comprensión del diseño de las políticas, procedimientos y registros. Por lo tanto, la consideración del control interno por parte de los auditores proporciona una base para su evaluación del riesgo de control.

El estudio de la estructura del control interno de las entidades públicas del estado es importante para los auditores y se incluye en particular como una norma de auditoría generalmente aceptada. Al respecto, la segunda norma de trabajo de campo señala: el auditor debe lograr entender de manera suficiente la estructura de control interno para planear la auditoría y determinar la naturaleza, programación y alcance de las pruebas que se ha de realizar.

La responsabilidad de los auditores internos, es examinar directamente los controles internos y recomendar para mejorar los mismos. Las normas emitidas referidas a la auditoría especifican que el alcance de una auditoría interna debería abarcar el examen y la evaluación de la suficiencia y la efectividad del sistema de control interno de la entidad, así como una evaluación cualitativa de las actuaciones individuales para cumplir con las responsabilidades asignadas. Según estas normas, los auditores internos deberían:

1. Revisar la fiabilidad y la integridad de la información financiera y operativa y los procedimientos empleados para identificar, medir clasificar y difundir dicha información.

2. Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de aquellas políticas, planes, procedimientos, leyes y normativas susceptibles de tener un efecto importante sobre las operaciones e informes, así como determinar si la organización cumple con los mismos.
3. Revisar los medios utilizados para la salvaguarda de activos y verificar la existencia de los mismos.
4. Valorar la eficiencia en el empleo de los recursos.
5. Revisar las operaciones o programas para cerciorarse de que si los resultados son coherentes con los objetivos y las metas establecidas y si se han llevado a cabo según los previstos.

Todas las actividades dentro de una organización caen, potencialmente, dentro del ámbito de responsabilidad de los auditores internos. Por lo tanto, los auditores internos dentro de una entidad tienen un papel importante en la evaluación de la eficacia de los sistemas de control contribuyendo así a su eficacia continuada.

## 7. IDENTIFICACIÓN DE LAS CATEGORÍAS, VARIABLES E INDICADORES

### ESTRUCTURA DE LA HIPÓTESIS

#### Operativización de las variables

CATEGORÍA	VARIABLE	INDICADORES	TÉCNICA
<p>El Control Interno es un proceso efectuado por el consejo de directores de la entidad, gerencia y demás de personal designado para proporcionar una seguridad razonable, en relación con el logro de los objetivos de la siguientes categorías:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Seguridad de la información financiera.</li> <li>2. Eficacia y eficiencia de las operaciones</li> <li>3. Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.</li> </ol>	Evaluación del control interno	Documentar la comprobación del control interno	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cuestionarios</li> <li>- Narraciones descriptivas</li> <li>- Diagramas de flujo</li> </ul>
	Comprobación del funcionamiento del control interno	Realizar pruebas de controles o de cumplimiento para ver si el control funciona	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Indagación</li> <li>-Inspección</li> <li>-Observación</li> <li>-Descripción de la operación</li> <li>-Repetición de la operación (pruebas de cumplimiento)</li> </ul>
	Definición del enfoque de auditoría	Enfoque de cumplimiento: Hay confianza en el control interno, porque hay controles, ayuda a concretar uno de los objetivos de auditoría.	Realizar: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pruebas analíticas:</li> <li>- Pruebas globales</li> <li>- Análisis vertical</li> <li>- Análisis horizontal</li> <li>- Análisis de tendencias</li> </ul>
		Enfoque sustantivo: No hay confianza en el control interno no satisface ningún objetivo de auditoría	Realizar Pruebas de detalle <ul style="list-style-type: none"> <li>- Muestreo a criterio</li> <li>- Muestreo estadístico</li> </ul> Hallazgo de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> <li>-Condición</li> <li>- Criterio</li> <li>- Causa</li> <li>- Efecto</li> <li>- Recomendaciones</li> </ul>

## 8. ESTRATEGIA METODOLÓGICA

### 8.1. Método de la Investigación

El método de investigación es de tipo pro-positivo, es decir, una investigación de tipo cualitativa, porque se analizará e interpretará los informes de auditoría evaluados por la Contraloría General de la República y la técnica que se utilizará para obtener información es a través de la observación, entrevistas y el análisis documental, para finalmente llegar a una conclusión, en este contexto, la propuesta técnica ayudará a resolver a los auditores internos de "COFADENA" la aplicación de las técnicas y procedimientos referente a la Evaluación del Sistema de Control Interno en la etapa de planificación de una auditoría de registros y estados financieros, asimismo, ayudará a identificar los controles que están implantados en la entidad y ver si se están ejecutando tal como fueron diseñados.

### 8.2. Unidad de Análisis

Se analizará específicamente los informes de los Auditores internos de "COFADENA", en dichos informes se evaluará si se realizaron la Evaluación del Sistema de Control Interno Contable, cuando ejecutaron las auditorías de los registros y estados financieros.

**8.2.1. Métodos, técnicas y procedimientos para el relevamiento del sistema de control interno contable:** Se analizará que tipo de metodología utilizan para el conocimiento de los controles, es decir, Método Descriptivo, Método de cuestionarios y Método de flujo gramas.

**8.2.2. Identificación de los componentes en los Estados Financieros para el relevamiento del control interno:**

- Ciclo disponible

- Ciclo exigible
- Compras
- Inventarios
- Activos Fijos
- Sueldos y salarios
- Pasivos
- Otras cuentas

**8.2.3. Pruebas de controles:**

- Inspección de la documentación del sistema.
- Observaciones en determinados controles.
- Indagación.

**8.2.4. Pruebas sustantivas:**

- Indagación con el personal de la entidad.
- Procedimientos analíticos.
- Inspección de los documentos respaldatorios y otros registros contables.
- Observación física de los activos.
- Confirmaciones externas.
- Legalidad.

**8.2.5. Consideraciones de los objetivos críticos de control para realizar las pruebas de cumplimiento y aplicar los controles claves en cada uno de los componentes o ciclos transaccionales:**

- Exactitud
- Integridad
- Oportunidad
- Separaciones de funciones
- Salvaguarda de activos

**8.2.6. Determinación del riesgo de control para cada ciclo transaccional:**

- Riesgo Alto, Medio y Bajo

**8.2.7. Determinar el enfoque de auditoría:**

- Enfoque de confianza en el control interno – Pruebas de cumplimiento y Pruebas analíticas
- Enfoque de no confianza en el control interno – Pruebas sustantivas o Pruebas de detalle.

**9. UNIVERSO**

El análisis de la Evaluación del Sistema de Control Interno, estará enfocado a la *unidad de auditoría interna de una entidad pública descentralizada del Ministerio de Defensa Nacional "COFADENA" y sus empresas dependientes.*

**10. DETERMINACIÓN DE LA FUENTE DE INFORMACIÓN**

Para recolectar la información sobre el objeto de estudio, se recurrirá a fuentes documentales generados por la Contraloría General de la República de Bolivia, informes relacionados a los resultados de la evaluación de los informes de la unidad de auditoría practicadas sobre los estados financieros de la entidad desde la gestión de 2001 hasta la gestión 2006.

Además, con el objeto de obtener información sobre el tema de estudio, se recurrirá a bibliografía que fueron emitidas por organismos contables relacionados con el tema de investigación, citamos cada una de ellos:

- Comité Internacional de Prácticas de Auditoría IAPC, organismo que ha emitido las Normas internacionales de Auditoría- NIA, Sección 300-399 "Planeación" y la Sección 400-499 "Control Interno"
- Instituto Americano de Contadores Públicos AICPA, organismo profesional que ha emitido las Declaraciones sobre Normas de Auditoría –SAS, SAS1, SAS55.
- Instituto de Auditores Internos IIA, organismo que ha emitido las Normas para el Ejercicio Profesional de Auditores Internos – NEPAI, referente a la planificación de auditoría considerando la evaluación del control interno.
- Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad de Bolivia CTNAC, organismo técnico que ha emitido las Norma de Auditoría Nro 3 relacionados a la Planificación del trabajo de Auditoría.

## **11. TÉCNICAS**

### **11.1. Análisis de la documentación**

Se analizarán las fuentes de información, obteniendo todo lo relacionado sobre la evaluación de control interno, informes de control interno y papeles de trabajo.

### **11.2. Entrevista**

Se realizará entrevistas a Directores de las Unidades Auditoría Interna de "COFADENA" y Ministerio de Defensa Nacional.

### **11.3. Clasificación de la información**

Se clasificará la información de acuerdo a orden de importancia y posteriormente realizar un análisis.

#### **11.4. Descomposición de la información**

Se analizará cada una de los componentes del problema para llegar a una conclusión mas precisa.

### **12. ÍNDICE TENTATIVO DE LA TESIS**

#### CAPÍTULO I

Planteamiento del problema

Justificación de la investigación

Objetivos de específicos

Identificación de las variables

Metodología de la investigación

#### CAPÍTULO II

Marco Teórico

Marco Conceptual sobre control interno

#### CAPÍTULO III

Marco Práctico

Conclusiones

Abreviaturas

Bibliografía

Anexos

13. CRONOGRAMA

TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO					
CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES					
ACTIVIDAD	TIEMPO	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO
Revisión del planteamiento del problema	2D	■			
Revisión del planteamiento del Marco Teórico	2D	■			
Revisión del Planteamiento de la Hipótesis	3D		■		
Investigación de la temática (Objeto de estudio)	8D			■	
Presentación del Borrador de la tesis	5D				■
Defensa de la Tesis					■

MARCO  
TEÓRICO

## CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

### 1. EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO<sup>1</sup>

La información nos muestra que el sistema de control interno, es el plan de organización y conjunto de métodos y procedimientos que adopta la gerencia de una Entidad, para ayudar al cumplimiento del objetivo de administración, de asegurar, tanto como sea posible, la conducción ordenada y eficiente de las actividades, incluyendo la sujeción a las políticas de la administración, la salvaguarda de los activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la exactitud e integridad de los registros contables y la preparación oportuna de información financiera confiable.

La consideración de la evaluación del sistema de control interno, constituye una parte esencial en la auditoría de estados financieros, en consecuencia, la segunda norma de auditoría generalmente aceptada de trabajo de campo señala que, deberá obtenerse una comprensión suficiente de la estructura de control interno con el fin de planear la auditoría y determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas que deban realizarse.

Es responsabilidad del Auditor Interno (Contador Público) comprender o evaluar el control interno de la Entidad a un grado tal que le permita determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicarse para que el trabajo resulte efectivo.

"El auditor debe obtener comprensión suficiente de la estructura de control interno, para planear la auditoría, determinar la naturaleza, oportunidad y alcance

---

<sup>1</sup> El término "Sistema de control interno" significa todas las políticas y procedimientos (controles internos) adoptados por la gerencia de una entidad para el logro de los objetivos de la entidad y de la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la exactitud e integridad de los registros contables y la oportuna preparación de información financiera confiable y cumplimiento de leyes y normas.

de las pruebas a ser aplicadas" (**Manual de Auditoría Gubernamental de San Salvador, 2002, p55**).

Es necesario que los auditores internos en la planificación de auditoría, documenten en los papeles de trabajo (1) las bases para evaluación de control de riesgo a su nivel máximo de aseveraciones relacionadas con balances, clases de transacciones y revelaciones de componentes de estados financieros, cuando tales aseveraciones son significativamente dependientes de los sistemas de información computarizados y (2) considerar que los procedimientos de auditoría planificados son diseñados para alcanzar los objetivos y para reducir los riesgos a un nivel aceptable.

**Según Dr. Larry P. Bailey en su obra titulada "Guía Millar de Auditoría"** interpreta la segunda Norma de Ejecución de Auditoría (NAGA<sup>2</sup>) y menciona: Debe lograrse suficiente comprensión del control interno, para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, duración y extensión de las pruebas a realizar.

"El auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de los sistemas de control interno y contable, para planear la auditoría y desarrollar un efectivo enfoque de auditoría. El auditor deberá aplicar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos que aseguran su reducción a un nivel aceptablemente bajo" (**Normas Internacionales de Auditoría, 1998, p117**).

Además, la NIA nos indica que:

En la planeación de la auditoría, tal conocimiento deberá ser usado en:

- Identificar tipos de errores potenciales.
- Considerar factores que afecten el riesgo de errores importantes.
- Diseñar pruebas sustantivas.

Para la naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos, el auditor elige su desarrollo al obtener su entendimiento, que variará, dependiendo del tamaño y

---

<sup>2</sup> Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas emitidas por el AICPA

complejidad de la entidad, experiencia anterior con la misma, naturaleza de los controles específicos de la entidad. Por ejemplo, de la valoración del riesgo necesitado para la planeación de una auditoría, el entendimiento de la vigilancia necesaria para planear una auditoría de una entidad pequeña, no compleja, puede ser igualmente limitado.

La segunda parte del trabajo de campo de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptado (NAGA), establece: "Para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y la extensión de las pruebas que deben realizarse, debe entenderse suficientemente el control interno" (NAGAs, 1994, p25).

La comprensión del control interno de la entidad por parte de los auditores proporciona una base para 1) **planificar la auditoría**, 2) **evaluar el riesgo de control**.

Al planificar una auditoría, es esencial que los auditores tengan una comprensión suficiente del control interno de la entidad. Esto abarcará tanto una comprensión del diseño de las políticas, procedimientos y registros, como un conocimiento de si estos han sido puestos en operación la entidad.

La consideración del control interno por parte de los auditores también proporciona una base para su evaluación del **riesgo de control**: el riesgo de que no se eviten o se detecten errores materiales por parte del control interno del cliente.

**El American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** creó las 10 Normas de Auditoría Generalmente Aceptados (NAGA) para garantizar la calidad del trabajo de los auditores, se describen según detalle:

**Normas Generales:**

1. La auditoría la realizará una persona o personas que tengan una formación técnica adecuada y competencia como auditores.

2. En todos los asuntos concemientes a ella, el auditor u auditores mantendrán su independencia de actitud mental,
3. Debe ejercerse el debido cuidado profesional al planear y efectuar la auditoria y al preparar el informe.

**Normas de ejecución del trabajo:**

1. El trabajo se planeará adecuadamente y los asistentes si los hay deben ser supervisados rigurosamente.
2. Se obtendrá un conocimiento suficiente el control interno, a fin de planear la auditoría y determinar la naturaleza, el alcance y la extensión de otros procedimientos de la auditoría.
3. Se obtendrá evidencia suficiente y competente mediante la inspección, la observación y la confirmación, con el fin de tener una base razonable para emitir una opinión respecto a los estados financieros auditados.

**Normas de información:**

1. El informe indica si los estados financieros están presentados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. El informe especificará las circunstancias en que los principios no se observaron consistentemente el periodo actual respecto al periodo anterior.
3. Las revelaciones informativas de los estados financieros se considerarán razonablemente adecuadas salvo que se especifique lo contrario en el informe.
4. El informe contendrá una expresión de opinión referente a los estados financieros tomados en su conjunto o una aclaración de que no se puede expresarse una opinión.

El conocimiento suficiente del control interno de la entidad de su ambiente de control interno, permite a los auditores determinar el enfoque de auditoría<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> El enfoque de auditoria sirve para determinar o conocer si los controles internos que ha diseñado e implementado la entidad, están funcionado correctamente.

En este sentido, la evaluación del control interno influye profundamente en la naturaleza del proceso de auditoría.

"El auditor debe tener comprensión suficiente de la estructura de control interno para planear la auditoría, determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a ser aplicadas" (**Normas de Auditoría Gubernamental, 1994, p55**).

El Lic. Walker Paiva, en su libro titulado "Control Interno en el nuevo enfoque" después de haber realizado un estudio expresa: El control interno es el punto de partida lógico del examen de estados financieros. Por muy diversas razones, su importancia ha aumentado muy significativamente durante los últimos 50 o 60 años. En primer lugar, la aplicación de pruebas vino a sustituir desde hace mucho a la "auditoría completa" como procedimiento estándar.

## **2. SIGNIFICADO DEL CONTROL INTERNO**

"Los principios de control interno son reglas o postulados que uniforman los métodos, procedimientos y políticas, que permiten a la entidad establecer y mantener un sólido y efectivo sistema de control tanto administrativo como financiero, y que además permitan su evaluación, así como identificar el grado de responsabilidad de los procedimientos en los diferentes niveles de la entidad u organización pública" (**Principios de Control Gubernamental- IPDEVI del Perú**).

Los principios de control interno han surgido principalmente como consecuencia del estudio y aplicación de las determinadas normas teóricas y de la experiencia práctica, que han sido formulados a través del tiempo. Dichos principios deben ser tomados como información y guía para quienes apliquen y pueda adaptarse con finalidad a los diferentes niveles de la organización de la entidad pública.

**Según los P,NGCI,NBCI (Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental) define:** El control interno es un proceso compuesto por

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

"El control interno de una compañía consta de las políticas y los procedimientos establecidos para asegurarse razonablemente de que los objetivos se alcanzarán, entre ellos el de preparar los estados financieros confiables. Los auditores se dieron cuenta de que, al estudiar el control interno del cliente, lograran identificar áreas de fortalezas y de debilidad" (Whinttington, 2005, p7).

En este contexto, cuanto más sólido sea el control interno, menos pruebas requerirán los saldos de las cuentas en los estados financieros. Los auditores ampliarán la naturaleza y extensión de sus pruebas en cualquiera de las cuentas o en cualquier fase de las operaciones financieras en que los controles sean débiles.

"Control interno, es un proceso realizado por el consejo de administración de la compañía, por los ejecutivos y otros empleados, que ofrece una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos en las siguientes categorías: confiabilidad de los informes financieros, eficacia y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables" (Whinttington, 2005, p44).

Como se ha podido observar los conceptos de control interno, en otras palabras, son los pasos que toma una entidad para prevenir el fraude, tanto la malversación de activos como los informes fraudulentos, es decir, es un instrumento que permite

prevenir o detectar los errores e irregularidades que se puedan presentar en las operaciones administrativas y operativas.

### **3. SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y CONTABLE SEGÚN NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA-NIA 400**

Los controles internos relativos al sistema contable están dirigidos a lograr objetivos tales como:

- ❖ Las transacciones son efectuadas de acuerdo con la autorización general o específica de la gerencia.
- ❖ Todas las transacciones y otros eventos, son registrados oportunamente en la cuenta apropiada por su monto correcto, en el periodo contable adecuado a fin de permitir la presentación de estados financieros de acuerdo con un marco definido de reporte financiero.
- ❖ El acceso a los activos y registros, es permitido sólo con la autorización de la gerencia.
- ❖ Los activos registrados son comparados con los activos existentes físicamente a intervalos razonables y las razones apropiadas son tomadas con respecto a cualquier diferencia.

### **4. SISTEMA DE CONTABILIDAD Y CONTROL INTERNO**

Según el Lic. Rubén Centellas España, en su obra titulada "Auditoría Operacional como un instrumento de evaluación integral de las empresas" menciona que: El auditor debe adquirir la comprensión del sistema de contabilidad y de los controles internos relativos, estudiar y evaluar la operación de aquellos controles internos sobre los que desea apoyarse, para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

La gerencia es responsable de mantener un sistema de contabilidad adecuado, que incorpore diversos controles internos con amplitud apropiada al

tamaño y a la naturaleza de la actividad respectiva. El auditor necesita tener seguridad razonable de que el sistema de contabilidad sea adecuado y que toda la información contable se debiera haberse registrado en forma íntegra.

## **5. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE CONTROL INTERNO**

Así como el control interno influyó en la evolución de la auditoría, también su propio concepto se transformó en la profesión a través del tiempo. Así se tiene los siguientes conceptos del control interno.

### **AICPA (SAS-1) 28/OCT/58**

"El control interno comprende el plan de organización (1), todos los métodos contenidos y las medidas adoptadas en el negocio para proteger sus activos (2), verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables (3), promover la eficiencia operativa (4), y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia (5)".

### **INTOSAI – 1971**

"Es el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad, para salvaguardar su recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover eficiencia en las operaciones y estimular la observancia de la política prescrita y el cumplimiento de los objetivos y metas programadas".

Esta definición fue adoptada por el primer seminario de auditoría gubernamental llevado a cabo en Austria en 1971, bajo el auspicio de Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la organización internacional de los Organismos Superiores de Control (INTOSAI). La misma definición fue aprobada como parte de las recomendaciones de VIII Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadores Superiores (VIII INCOSAI) En Madrid España en 1974.

## **COMITÉ DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS – 1980.**

“El control interno comprende el plan de organización (1) y la totalidad de métodos y procedimientos que en forma ordenada, se adopta en una entidad para asegurar la protección de todos los recursos (2) la obtención de información financiera y administrativa correcta, segura y oportuna (3), la promoción de eficiencia operacional (4), y la adhesión del personal a las políticas predefinidas para la dirección (5)”.

En resumen, el sistema de control interno se basa fundamentalmente en los criterios siguientes:

- Un método digno de confianza para establecer las responsabilidades administrativas y financieras.
- Un plan adecuado y efectivo de los registros contables y financieros.
- Un plan adecuado y efectivos de las obligaciones del personal de la entidad.

Las anteriores definiciones hasta aquí expuestas, dieron lugar a que se clasifiquen dos formas de control interno: administrativo y financiero, donde el control interno administrativo antecede al control interno financiero, porque es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones.

De esta manera, surgieron las siguientes definiciones de ambas clases de sistemas de control interno.

### **5.1. Control interno administrativo**

“El Control interno administrativo está constituido por el plan de organización, los procedimientos y registros que conciernen a los procesos de decisión, que conducen a la autorización de las transacciones por parte de los niveles jerárquicos superiores, de tal manera que fomenten la eficiencia en las operaciones, la observancia de las políticas y normas prescritas y el logro de

las metas y objetivos programados " (**Manual de Auditoría Interna de San Salvador, 2002, p5**).

"Es el plan de organización, procedimientos y registros que concierne a los procesos de decisión, que llevan a la autorización de las transacciones y actividades de administración, de manera que fomenta la eficiencia de las operaciones y la observancia de la política prescrita y cumplimiento de las metas y objetivos programados".

El control interno administrativo es el fundamento para el examen y evaluación de los procesos de decisión en cuanto al grado de efectividad, eficiencia y economía. Por esto, se relaciona con el plan de organización, los procedimientos y registros concernientes a los procesos gerenciales, las políticas dictadas al respecto y los objetivos generales.

El control interno administrativo puede abarcar el análisis estadístico, estudios de tiempo y movimiento, informes de rendimiento, programa de capacitación de funcionarios y controles de calidad, entre otros aspectos.

## **5.2. Control interno financiero**

"El control interno financiero comprende el plan de organización, los procedimientos y registros concernientes a la custodia de recursos financieros, la verificación de la exactitud, confiabilidad y oportunidad de los registros e informes financieros" (**Manual de Auditoría Interna de San Salvador, 2002, p5**).

"Es el plan de organización, procedimientos y registros que conciernen a la custodia de los bienes y a la verificación de la exactitud y confiabilidad de los registros e informes financieros".

El control interno financiero, debe ser proyectado para dar seguridad razonable a fin de que:

1. Las operaciones y transacciones se ejecuten de acuerdo con la autorización general o específica.
2. Dichas transacciones se registren convenientemente para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con los principios y normas de contabilidad gubernamental y con sujeción a las demás disposiciones legales. En tal sentido, se interrelacionan los subsistemas de presupuesto, contabilidad, tesorería y crédito público según las circunstancias.
3. Los recursos públicos estén debidamente salvaguardados, de tal manera que su acceso o disposición sea para fines de la entidad.
4. La gestión financiera cuente con la documentación de soporte necesaria.
5. Los registros, la información gerencial y los estados financieros presentados, sean producto de periódicas conciliaciones.
6. El área financiera cuente con equipo tecnológico y ubicación física adecuados.

## 6. OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL

"La fijación de objetivos desarrolla la elaboración de controles necesarios para las actividades de gestión y dirección dentro del sistema informativo de la empresa, los cuales convergen principalmente en la contabilidad como instrumento para la toma de decisiones. Por lo que el objetivo primordial de un sistema de control interno es el alcance de la fiabilidad de la información" (Aguirre, 2001, p26).

De manera general se pueden identificar los siguientes objetivos de control en el proceso de transacciones que serán aplicables a todos los sistemas de organización empresarial:

- a) Autorización de las transacciones.
- b) Adecuado registro, clasificación e imputación del periodo contable de las transacciones.
- c) Verificación de los sistemas.
- d) Obtención de una información exacta y fiable.
- e) Adecuada segregación de funciones.
- f) Salvaguarda y custodia física de activos y registros.

## 7. OBJETIVOS DE CONTROLES INTERNOS CONTABLES

Según Juan Aguirre Ormachea, en su obra titulada "Áreas específicas de implantación Procedimientos y Control " determina: El objetivo de un sistema de controles internos contables, se basará en la definición de una metodología apropiada para el proceso de la información contable y en la garantía de una correcta gestión organizativa que evite la posibilidad de errores y fraudes.

La implantación de controles y procedimientos, se ejecutará con el objeto de *asegurar principalmente:*

- Adecuado registro de los activos y apropiada custodia y salvaguarda de los mismos.
- Adecuado registro de los pasivos, con el reconocimiento de todas las provisiones y pérdidas previstas y reales.
- Autorización de todos los gastos incurridos en el periodo.
- Inclusión en los registros contables de todos los ingresos generados en la actividad empresarial de la entidad.
- Elaboración de los estados financieros y de información económica – financiera diversa de acuerdo con registros contables supervisados, revisados y debidamente preparados.
- Detección de irregularidades, debilidades y errores durante el proceso de toda la información administrativa – contable.

Los controles a implantar en el sistema contable, variarán siempre de unos a otros, en función de la naturaleza, tamaño y características propias del sistema en cuestión. No obstante determinados controles serán comunes en la mayoría de las veces.

## 8. CONTROL INTERNO BAJO EL CONCEPTO COSO<sup>4</sup>

### 8.1 Lo que se entiende por Control Interno

El control interno, consta de cinco componentes relacionados entre sí. Se derivan de la manera en que la dirección dirija la empresa y están integrados en el proceso de la dirección. Aunque los componentes son aplicados a todas las empresas pequeñas y medianas, pueden implantarlos de forma distinta que las grandes. Aunque sus sistemas de control pueden ser menos formales y estructurados, una pequeña empresa también puede tener un control interno eficaz. **(Cooper & Lybrand, 1997, p8).**

Los componentes del control interno, son los siguientes:

1. **Entorno de Control:** El entorno de control, marca la pauta del funcionamiento de una organización e influye en la concientización de sus empleados respecto al control. Es la base de todos los demás componentes del control interno, aportando disciplina y estructura. Los factores del entorno de control influyen la integridad, los valores éticos y la capacidad de los empleados de la entidad, la filosofía de dirección y el estilo de gestión, la manera en que la dirección asigna la autoridad y las responsabilidades y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados y la atención y orientación que proporciona el consejo de administración.

---

<sup>4</sup> COSO: Comité of Sponsoring Organizations, representa la integración de cinco (5) Organismos Profesionales: Asociación Americana de Contadores (AAA), Instituto de Contadores Públicos Autorizados (AICPA), Instituto de Ejecutivos Financieros (FEI), Instituto de Auditores Internos (IIA), Instituto de Contadores Gerenciales (IMA)

2. **Evaluación de riesgos:** Cada entidad, se enfrenta a diversos riesgos externos e internos, que tienen que ser evaluados. Una condición previa a la evaluación del riesgo, es la identificación de los objetivos a los distintos niveles, vinculados entre sí e internamente coherentes. La evaluación de los riesgos consiste en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos y sirve de base para determinar como han de ser gestionados los riesgos. Debido a que las condiciones económicas, industriales, legislativas y operativas continuarán cambiando continuamente, es necesario disponer de mecanismos para identificar y afrontar los riesgos asociados con el cambio.
  
3. **Actividades de Control:** Las actividades de control, son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se lleven a cabo las instrucciones de la dirección. Ayudan a asegurar que se tomen las medidas necesarias para controlar los riesgos relacionados con la consecución de los objetivos de la entidad. Hay actividades de control en toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones. Incluye una gama de actividades tan diversa como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones de rentabilidad operativa, salvaguarda de activos y segregación de funciones.
  
4. **Información y Comunicación:** Hay que identificar, recopilar y comunicar información pertinente en forma y plazo que permita cumplir cada empleado con sus responsabilidades. Los sistemas informáticos producen informes que contienen información operativa, financiera y datos sobre el cumplimiento de las normas que permite dirigir y controlar el negocio de forma adecuada. También debe haber una comunicación eficaz en un sentido más amplio, que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la organización, arriba

hacia abajo y a la inversa. El mensaje por parte de la alta dirección a todo el personal ha de ser claro.

5. **Supervisión:** Los sistemas de control interno requieren supervisión, es decir, un proceso que comprueba que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continuada, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones periódicas dependerán esencialmente de una evaluación de los riesgos y de la eficacia de los procesos de supervisión continuada.

## 8.2. Definición del Control Interno bajo el Informe COSO

Según el Informe COSO (Comité of Sponsoring Organizations), el control interno se define de la siguiente forma: El control interno es un proceso efectuado 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 dentro de las siguientes categorías:

- ✓ Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- ✓ Fiabilidad de la información financiera.
- ✓ Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

En este sentido, es necesario, definir ciertos conceptos fundamentales:

El control interno es **un proceso**: Es un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo.

El control interno lo llevan acabo las **personas**: No se trata solamente de manuales de políticas e impresos, sino de personas en cada nivel de la organización.

El control interno, sólo puede aportar un **grado de seguridad razonable**, no la seguridad total a la dirección y al consejo de administración de la entidad.

El control interno está pensado para facilitar la **consecución de los objetivos** en una o más de las diferentes categorías que, al mismo tiempo, se solapan.

### **8.3. Entorno de Control**

Según el Informe COSO (Comité of Sponsoring Organizations): El entorno de control marca las pautas de comportamiento en una organización, y tiene influencia directa en el nivel de concienciación del personal respecto al control. Constituye la base de todos los demás elementos del control interno, aportando disciplina y estructura. Entre los factores que constituyen el entorno de control, se encuentra la honradez, los valores éticos y la capacidad del personal; la filosofía de la dirección y su forma de actuar; la manera en que la dirección distribuye la autoridad y las responsabilidades y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, así como la atención y orientación que proporciona el consejo de administración.

### **8.4. Actividades de Control**

**Según el Informe COSO (Comité of Sponsoring Organizations):** Las actividades de control consisten en las políticas y los procedimientos que tienden a asegurar que se cumplen las directrices de la dirección. También tienden a asegurar que se tomen las medidas necesarias para afrontar los riesgos que ponen en peligro la consecución de los objetivos de la entidad. Las actividades de control se llevan a cabo en cualquier parte de la organización, en todos los niveles y en todas sus funciones y comprenden una serie de actividades tan diferentes como pueden ser aprobaciones y autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, el análisis de

los resultados de las operaciones, la salvaguarda de los activos y la segregación de funciones.

### 8.5. Funciones y Responsabilidades

**Según el Informe COSO (Comité of Sponsoring Organizations):** Todos los miembros de una organización, tienen alguna responsabilidad en materia de control interno. Sin embargo, la responsabilidad del control interno recae en la dirección y, en primer lugar, en el presidente o director general. Los responsables de las áreas de finanzas y contabilidad, son personas claves en cuanto a la forma en que la dirección ejerce el control, si bien todo el personal directivo tiene un papel importante en la medida que cada uno es responsable del control de las actividades de sus unidades. Asimismo, los auditores internos contribuyen a la eficacia continuada del sistema de control interno evaluándolo y no son responsables en su establecimiento o mantenimiento.

### 8.6. Herramientas de evaluación

**Según el Informe COSO (Comité of Sponsoring Organizations):** Las herramientas de evaluación, están diseñadas para proporcionar orientación y ayuda a las empresas respecto a la evaluación de los sistemas de control interno, en relación con los criterios establecidos. Debido a que los hechos y circunstancias varían de una entidad a otra y de un sector a otro, las metodologías y técnicas de documentación también variarán. Por consiguiente, pueden utilizarse distintas herramientas de evaluación u otras metodologías con distintas técnicas de evaluación.

Estas herramientas de evaluación, pueden utilizarse por todas las entidades independientes de su tamaño. Al utilizarse en empresas pequeñas o medianas, en la adaptación de dichas herramientas debe tenerse en cuenta que las entidades más pequeñas tienden a ser menos formales y a estar menos estructurados que las organizaciones de mayor tamaño, que el hecho de tener menos niveles organizativos probablemente hará que la comunicación del consejero delegado y otros directivos clave

con los niveles inferiores de personal sea más directa y continua y que estos factores incidirán en la forma en que se ejerce control.

## 9. PROCESO DE VALORACIÓN DE RIEGOS DE LA ENTIDAD

De acuerdo a las definiciones de control interno, se hace referencia a los riesgos internos y externos que pueden perjudicar el logro de objetivos de la entidad, en este contexto, es preciso hablar la evaluación del control interno con un enfoque de riesgos, para entender este acápite sobre los riesgos en el proceso de evaluación del sistema de control interno.

Siguiendo al autor Yanel Blanco Luna, en su obra titulada normas y procedimientos de auditoría integral, habla sobre la importancia de la valoración de riesgos en la entidad y expresa ampliamente: el proceso de la valoración de riesgos de la entidad es su proceso para identificar y responder a los riesgos de negocio y los resultados que de ellos se derivan. Para propósitos de la presentación de informes financieros, el proceso de valoración de riesgos de la entidad, incluye la manera como la administración identifica los riesgos de la entidad, incluye la manera como la administración identifica los riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que da origen a una presentación razonable, en todos los aspectos importantes de acuerdo con las políticas y procedimientos utilizados para la contabilidad y presentación de informes financieros, estima su importancia, valora la probabilidad de su ocurrencia, y decide las acciones consiguientes para administrarlos. Por ejemplo, el proceso de valoración de riesgos de la entidad, puede direccionar la manera como la entidad considera la posibilidad de existencia de transacciones no registrados, o identifica y analiza las estimaciones importantes registradas en los estados financieros.

Los riesgos relevantes para la presentación de informes financieros, incluyen eventos y circunstancias externos e internos, que puede ocurrir y afectar de manera adversa la habilidad de una entidad para iniciar, registrar, procesar e informar los

datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración contenidas en los estados financieros. Una vez identificados los riesgos, la administración considera su importancia, la probabilidad de sus riesgos, la administración considera su importancia, la probabilidad de su ocurrencia, y la manera como deben ser administrados. Los riesgos pueden surgir o cambiar a causa de circunstancias tales como las siguientes: Cambios en el entorno de la operación, personal nuevo, sistemas de información nuevos o modernos, crecimiento rápido, nueva tecnología, modelos de negocio, productos y actividades nuevos, reestructuración corporativa, operaciones extrajeras expandidas, nuevos pronunciamientos de contabilidad.

#### **10. PROCESO DE CONTROL DE LA ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVO-CONTABLE**

"Las políticas y procedimientos operativos, tanto administrativos como contables, establecidos en la entidad, se comunicarán al personal apropiado dentro de la organización con el fin de alcanzar la máxima eficacia en las mismas. Esta comunicación suele hacerse mediante mecanismos de comunicación escrita y verbal, incluyendo recordatorios y actualizaciones periódicas, estableciendo así con claridad las políticas, procedimientos y niveles de autoridad" (Aguirre, 2001, p19).

Del mismo modo, se hará necesario ejercer un control administrativo y de gestión que unida a la efectividad de los controles, políticas, criterios y procedimientos establecidos, formará parte de la propia organización de la empresa.

Esta evaluación de operaciones, se hará a través de la revisión de la operativa administrativa, contable, financiera y de otras que entren a formar parte en la gestión empresarial de la empresa. Estas actividades de "controlador" de los controles se llevan a cabo por el departamento Auditoría Interna de la entidad.

## 11. ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

Según las NEPAI (Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna) se señala:

02 El objetivo de la revisión de lo adecuado del sistema de control interno es determinar si el sistema establecido, provee razonable seguridad de que los objetivos y metas de la organización, serán alcanzados eficiente y económicamente.

03 El propósito de la revisión de la efectividad del sistema de control interno, es determinar si los sistemas están funcionando como se espera que funcionen.

Las Normas de Auditoría Interna, expresan también que la evaluación del sistema de control interno de la organización, sirve para determinar el adecuado desempeño o funcionamiento de los sistemas

## 12. SISTEMAS DE INFORMACIÓN, CONTABILIDAD Y CONTROL

Carlos A. Slosse en su obra titulada AUDITORÍA UN NUEVO ENFOQUE EMPRESARIAL, indica que, Sistema es un conjunto de elementos estructurados de una manera lógica y organizada que, operando coordinadamente, tienen por finalidad alcanzar un determinado objetivo. Así, el sistema de información, contabilidad y control, tienen por finalidad la consecución de:

- Salvaguardar los activos;
- Brindar confiabilidad a la información contable;
- Promover la eficiencia operativa;
- Adherir a las políticas del ente.

En mayor o menor medida, toda dirección instalada en un sistema de controles que asegure la conducción ordenada, eficacia y eficiente de la actividad del ente.

### 13. LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO

**Meigs y Meigs Bettner Whittington** en su **Obra titulada Contabilidad la Base para tomar decisiones gerenciales**, menciona que: El control interno, es altamente efectivo para aumentar la confiabilidad de la información contable y en protección de activos, ningún sistema de control interno proporciona protección completa contra el fraude, el robo o contra errores. Por ejemplo, los controles basados en la segregación de tareas pueden ser burlados – al menos temporalmente – mediante la colusión entre dos o más empleados. El descuido puede también ocasionar un resquebrajamiento en el control interno.

Al diseñar un sistema de control interno, el aspecto de costos, no puede ser ignorado. Un sistema de control interno debe ser efectivo en términos de costo. Una estructura de control muy compleja puede llevar consigo un gasto mayor que el justificado por la protección obtenida.

Los sistemas de control interno y contable, no pueden proporcionar a la gerencia, evidencias concluyentes de que los objetivos son alcanzados, debido a sus limitaciones inherentes. Tales limitaciones incluyen:

- Requerimiento usual de la gerencia de que el costo de implantación de un control interno no exceda los beneficios que se esperan de él.
- Muchos de los controles internos tienden más a ser dirigidos a transacciones rutinarias que a las transacciones no rutinarias.
- El potencial de ocurrencia de error humano debido a negligencia, distracción, errores de juicio y no entendimiento de instrucciones.
- La posibilidad de eludir el control interno a través de la colusión de un miembro de la gerencia o de un empleado con terceros fuera y dentro de la entidad.

- La posibilidad de que una persona responsable de ejercer un control interno pueda abusar de esa responsabilidad, por ejemplo, un miembro de la gerencia eludiendo un control interno.
- La posibilidad que los procedimientos puedan ser inapropiados debido a cambios en las condiciones, y a que el cumplimiento con los procedimientos pueda deteriorarse.

#### 14. COSTO – BENEFICIO DE CONTROL INTERNO

En ningún caso el costo del control interno excederá los beneficios que se espera obtener de su aplicación.

“El control interno que se aplique en una entidad pública debe proporcionar *garantía razonable del cumplimiento de los objetivos del control interno y la disminución del riesgo*” (**Manual de Auditoría Interna de San Salvador, 2002, p6**).

Para cumplir con el marco general de las normas de control interno, es necesario que se realice una evaluación documentada sobre su aplicabilidad y de ser necesario realizar los ajustes en las normas internas, de manera que los beneficios obtenidos superen los costos de implementación y que se minimicen los riesgos de control.

#### 15. CONTROL GUBERNAMENTAL

##### 15.1. Constitución Política del Estado (CPE)

**La Constitución Política del Estado** como ley fundamental, establece las primeras expresiones de control gubernamental y concretamente en los artículos 154º y 155º se refiere al control a cargo de la Contraloría General de la República, de acuerdo a lo siguiente:

**Artículo 154°** Habrá una oficina de contabilidad y contralor fiscales que se denominará Contraloría General de la República y de los funcionarios de sus dependencia.

**Artículo 155°** La Contraloría General de la República, tendrá el control fiscal sobre las operaciones de las entidades autónomas, autárquicas y sociedades de economía mixta.

## **15.2. Característica principal del control interno**

**Según las Normas de Auditoría**, la independencia es la principal característica del control interno posterior y del control externo posterior.

En el caso del control interno previo se trata de un proceso que involucra a todas las personas, ejecutado de manera continua a la realización de las actividades, por lo que no es independiente.

El control gubernamental debe ser desarrollado de manera independiente, debido a que las personas e instituciones que lo ejecutan, deben estar libres de compromisos y de ideas preconcebidas para tener una actitud mental independiente, evaluando hechos y circunstancias tales como son; comparados de ciertos criterios preestablecidos.

Una de las formas de ejecutar el control gubernamental es a través de la auditorías, que deben realizarse en forma independiente.

**Según la LEY SAFCO - ley 1178 DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL**, indica en sus artículos 15° para el caso de auditores internos prohíbe ejercer el control interno previo, y artículo 16° para el caso de la auditoría externa contempla el carácter de independencia que debe adoptar la auditoría gubernamental.

Adicionalmente la Norma General de Auditoría Gubernamental N° 212 menciona: En toda auditoría, los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos que puedan comprometer su imparcialidad u objetividad.

### **15.3. Sistema de Control Gubernamental y su estructura según la ley 1178**

#### **15.3.1. Sistema de Control Gubernamental:**

Según las disposiciones legales: El Sistema de Control Gubernamental es un conjunto de principios, políticas y normas, procesos y procedimientos que tienen el propósito de:

*Mejorar:*

- La eficacia y eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del estado.

La eficacia significa impulsar una gestión que alcance los objetivos y metas propuestas.

La eficiencia significa promover una gestión que optimice la relación entre los resultados obtenidos y los recursos invertidos.

- La confiabilidad de la información generada sobre el uso de los recursos públicos.

La información sobre el uso de los recursos públicos debe ser transparente y creíble, con el fin de procurar una comprensión básica por parte de la sociedad sobre el uso de los recursos del estado y de esta manera coadyuvar el ejercicio de la democracia.

- Los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión.

Los responsables de la gestión de la entidad, deben responder adecuadamente y oportunamente por los objetivos, la forma y los resultados de la utilización de los recursos públicos que les fueron confiados.

- La capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del estado.

Significa establecer procedimientos y controles adecuados para asegurar la protección del patrimonio público evitando la comisión de irregularidades en la administración de los recursos públicos.

#### **15.3.2. Componentes de Sistema de Control Gubernamental:**

**Según la Ley SAFCO, Ley 1178 de "Administración y Control Gubernamental":** El Sistema de Control Gubernamental está integrado por:

- El Sistema de Control Externo Posterior.
- El Sistema de Control Interno.

#### **15.3.3. Características del Sistema de Control Externo Posterior:**

**Según la Ley SAFCO, Ley 1178 de "Administración y Control Gubernamental":** EL Sistema de Control Externo Posterior es un proceso retroalimentador que se nutre de los resultados obtenidos para compararlos con ciertos parámetros o criterios preestablecidos. Se efectúa con carácter posterior a las operaciones.

El control externo posterior es independiente e imparcial y en cualquier momento puede examinar las operaciones o actividades ya realizadas por la entidad pública.

### **15.4. Características del Sistema de Control Interno**

#### **15.4.1. Sistema de Control Interno en las Entidades Públicas:**

**Según P,NGI,NBCI<sup>5</sup>** El control interno es un proceso que involucra a todo el personal de una entidad y se lleva a cabo bajo la responsabilidad de la máxima autoridad ejecutiva. Debe diseñarse con el objeto de

---

<sup>5</sup> Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental

proporcionar seguridad razonable del logro de los objetivos institucionales.

**El artículo 10º Decreto Supremo N° 23215**, Reglamento para el ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República menciona: "El sistema de control gubernamental interno está dado por el plan de organización de cada entidad y las técnicas de autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección física, incorporadas en los procedimientos administrativos y operativos para alcanzar los objetivos generales del sistema. Está compuesto por el control interno previo, el control interno posterior a cargo de los responsables superiores y la auditoría interna"

#### **15.4.2. Objetivos generales de Control Interno:**

**Según el texto de consulta de la Contraloría General de la República**, Fundamentos del Sistema de Control Gubernamental es:

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

#### **15.4.3. Responsabilidad de la implantación del Sistema de Control Interno:**

**Según la Ley SAFCO, Ley 1178 de "Administración y Control Gubernamental" en su artículo 27 indica:** La responsabilidad de la

implantación corresponde a la **Máxima Autoridad Ejecutiva** de la Entidad.

### **15.5. Control interno previo**

**Según P,NGI,NBCI** Es un proceso que involucra a todo el personal y se lleva acabo bajo la responsabilidad de la **Máxima Autoridad Ejecutiva**. Se aplica siempre antes de la ejecución de las operaciones o antes de que sus actos causen efectos. Debe diseñarse con el objeto de proporcionar seguridad razonable del logro de los objetivos institucionales con eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información operativa y financiera, rendición de cuentas, cumplimiento de las disposiciones legales y protección del patrimonio.

**El Artículo 11° Decreto Supremo N° 23215**, Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República menciona: "El control interno previo comprende los procedimientos incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos administrativos y operativos de cada entidad, para ser aplicados en sus unidades por los servidores de la misma, antes de la ejecución de sus operaciones y actividades o que sus actos causen efecto, con el fin de verificar el cumplimiento de las normas que las regulan, los hechos que las respaldan y la conveniencia y oportunidad de su ejecución"

#### **15.5.1. Aplicación del Control Interno Previo:**

**Según la Ley SAFCO, Ley 1178 de "Administración y Control Gubernamental"** en su artículo 14 indica: La aplicación del control interno previo corresponde a los **servidores públicos** que participan directamente en el desarrollo de las operaciones de la entidad en sus respectivas unidades.

#### **15.5.2. Objetivos del Control Interno Previo:**

**Según la Ley SAFCO, Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental en su artículo 14 indica:**

- Verificar que los actos a realizarse cumplan con las normas que la regulan.
- Verificar que dichos actos estén respaldados con hechos reales y debidamente documentados.
- Verificar que los actos a realizarse y los resultados que se esperan a lograr sean convenientes y oportunos para los fines y programas de la entidad.

#### **15.5.3. Control Interno Posterior:**

**El artículo 12º del Decreto Supremo 23215, Reglamento para el Ejercicio para las atribuciones de la Contraloría General de la República menciona:** "El control interno posterior a cargo de los responsables superiores comprende los procedimientos del control incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos administrativos y operativos de cada entidad, para ser aplicados por los responsables superiores sobre los resultados de las operaciones bajo sus directa competencia".

Se puede concluir que el Control Interno Posterior: Es un proceso diseñado con el objeto de proporcionar seguridad razonable del logro de los objetivos institucionales de eficiencia y eficacia, confiabilidad de la información operativa y financiera, rendición de cuentas, cumplimiento a disposiciones legales y protección del patrimonio. Proceso que involucra a los responsables de las operaciones y a la unidad de auditoria interna. Se lleva acabo bajo la responsabilidad de la Máxima Autoridad Ejecutiva y se aplica sobre los resultados de las operaciones ya ejecutadas.

### 15.6. Responsables de realizar el control interno posterior

Según la Ley SAFCO, Ley 1178 de "Administración y Control Gubernamental" en su artículo 14 indica:

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

### 15.7. Evolución del control interno según normas americanas

Control Interno según las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS)

En 1972, el SAS 1 (Statement on Auditing Standard ) definió control administrativo como el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones debido a que dicho control administrativo está relacionado con el proceso de toma de decisiones conducente a la autorización de transacciones por la gerencia.

Evidentemente, los auditores procuraban concretar una definición de control interno relacionada con la contabilidad. De todas maneras, ya se conocía que este control contable era responsabilidad de la gerencia, brindaba una seguridad razonable, incluía al método de procesamiento de datos y por supuesto, contaba con limitaciones inherentes a las responsabilidades de error involuntarias o las ineffectividades por su colusión.

En 1980, el SAS 30 aclaró que el estudio y evaluación del control interno realizado por el auditor como parte de una auditoría constituye un paso intermedio para formarse una opinión sobre los estados financieros y; por lo tanto, no es suficiente como para opinar sobre el sistema de control en su totalidad.

En 1988, el SAS 55 no consideraba al control interno como un sistema sino como una estructura que comprendía básicamente tres elementos: el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control, y la redefinió de la siguiente manera: "La estructura de control interno de una entidad consiste en la políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Pese a que la estructura de control interno podría incluir una amplia variedad de objetivos y políticas y procedimientos relacionados, solo algunos de ellos tal vez sean relevantes para la auditoría de estados financieros de una entidad. Por lo general, los procedimientos de políticas relevantes a una auditoría, se refiere a la capacidad de la entidad de registrar, procesar, resumir e informar los datos financieros".

En 1995 el SAS 78 corrige al SAS 55 a efectos de reconocer la definición y descripción del control interno según el informe COSO (Comité of Sponsoring Organizaciones). Se establece que el control interno es un proceso (efectuado por el Consejo de Directores de la entidad, Gerencia y demás personal) diseñado para proporcionar una razonable seguridad en relación con el logro de objetivos de las siguientes categorías:

- Confiabilidad de la información financiera
- Efectividad y eficiencia de las operaciones
- Cumplimiento de leyes y regulaciones aplicadas.

SOPORTE  
INFORMATIVO

## CAPÍTULO III

### 1. MARCO INFORMATIVO

El objetivo del presente capítulo, es procesar la información que fue obtenida en la investigación, la técnica que se utilizó, es a través del análisis documental de los informes de la Contraloría General de la República y entrevistas realizadas a los funcionarios de "COFADENA" en la presente gestión, relacionadas al objeto de estudio "*Evaluación del Sistema de Control Interno Contable en COFADENA*".

Los informes de auditoría de las gestiones 2000, 2001, 2002 y 2003, fueron analizados e interpretados y como resultado se han identificado deficiencias técnicas en la etapa de planificación en cada uno de los informes de auditoría interna en "COFADENA", dichos informes fueron evaluados por la Contraloría General de la República para la corrección o reformulación.

Además, se trata de explicar, si en la etapa de planificación de auditoría se han evaluado los controles internos contables de la entidad con alguno de los métodos y técnicas de auditoría, para identificar las debilidades o fortalezas en las operaciones, para ver si están diseñados los controles contables y administrativos en la entidad, y si se están ejecutando dichos controles, ver el grado de implantación de los controles internos que pueda minimizar los riesgos internos, o contrariamente existe incumplimiento a los controles por parte de la Entidad y como consecuencia afecte a la confiabilidad de la información financiera de "COFADENA".

### 2. CONTROL INTERNO

La Máxima Autoridad Ejecutiva de "COFADENA", es la responsable de establecer y mantener un adecuado sistema de control interno contable, en consecuencia, la entidad debe contar con sistemas administrativos y operativos que tengan

incorporados instrumentos idóneos de control interno, a fin de favorecer el cumplimiento de sus metas y objetivos, proveer la emisión de información

financiera confiable, que coadyuve a la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones, el cumplimiento de la normativa vigente, reglamentos internos y la protección adecuada de los activos y recursos, incluyendo acciones tendientes a la detección y disuasión de fraudes y otras irregularidades.

En este contexto, "COFADENA" tiene que tener mecanismos de control de: autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección física, incorporados en los procedimientos administrativos y operativos para alcanzar los objetivos de la entidad.

### **3. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE EN "COFADENA"**

En la etapa de planificación de auditoría, el auditor deberá obtener una comprensión suficiente de la estructura de control interno, con el fin de planear la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas que deban realizarse.

De acuerdo a normas de auditoría, existen tres métodos para evaluar del sistema de control interno contable, por medio de: cuestionarios, narrativos o descriptivos y gráficos o diagramas de flujos, el propósito principal del relevamiento es la obtención del conocimiento sobre el diseño de los controles de los Estados Financieros y posteriormente verificar su funcionamiento y determinar la eficacia de dicho proceso.

El auditor debe dar mayor énfasis sobre cómo está diseñado y cómo opera el control interno sobre la presentación de reportes financieros mediante la aplicación de procedimientos, como ser: indagaciones al personal, inspección de documentos, observar de la aplicación de controles específicos y rastrear las

transacciones a través del sistema de información relevante para la presentación de reportes financieros.

El auditor interno debe evaluar el control interno contable, para identificar o detectar los errores e irregularidades importantes que podrían afectar los saldos de las cuentas en los Estados Financieros de "COFADENA".

Los errores se refieren a declaraciones no intencionales en los estados financieros, estos errores podrán implicar: errores en procesar los datos contables para elaborar los estados financieros, errores en la aplicación de principios de contabilidad relacionados en la presentación de los Estados Financieros.

Sin embargo, las irregularidades se refieren a las declaraciones incorrectas u omisiones intencionales de cifras o revelaciones en los estados financieros, incluyen la presentación de información financiera fraudulenta para presentar estados financieros engañosos, a veces denominado fraude gerencial y malversación de activo, o denominado desfalco. Las irregularidades podrán incluir los siguientes actos: falsificación o alteración de los registros contables o documentación de soporte para preparar los estados financieros, aplicación indebida intencional de principios de contabilidad, relacionados con cifras, clasificación, forma de presentación o revelación.

Por lo tanto, el auditor debería obtener una comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender: las principales transacciones en las operaciones de la entidad, como se inician dichas transacciones; registros contables importantes, documentos de soporte y cuentas en los estados financieros; el proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros.

**CUADRO N° 1**  
**INFORMES DE AUDITORÍA INTERNA EN "COFADENA" DE LA GESTIÓN 2000**  
**EVALUADOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

INFORMES DE AUDITORÍA EN COFADENA	PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA FINANCIERA	NORMAS *C.G.R.	Cumplimiento de Normas	
			SI	NO(1)
Examen de confiabilidad de los registros y Estados Financieros al 31/12/1999 N° DAI 001/2000  Evaluación del Sistema de Presupuesto de Oficina Central, Informe N° DAI-009/2000	<b>PLANIFICACIÓN</b>	<b>**N.A.G. 221</b>		
	Planificación	N.A.G. 221.01	2	
	Términos de Referencia	N.A.G. 221.04.a)	2	
	Comprensión de las actividades	N.A.G. 221.04.b)	2	
	Análisis de Planificación	N.A.G. 221.04.c)	2	
	Importancia relativa	N.A.G. 221.04.d)	2	
	Objetivos críticos de auditoría	N.A.G. 221.04.e)	2	
	<b>Evaluación del Control Interno</b>	N.A.G. 221.04.g)		2
	Riesgos de Auditoría	N.A.G. 221.04.h)	2	
	Muestreo de Auditoría	N.A.G. 221.04.i)	2	
	Programa de Trabajo	N.A.G. 221.04.j)	2	
	MPA - Memorandum Planificación	N.A.G. 221.06	2	
	<b>CONTROL INTERNO</b>	<b>N.A.G. 223</b>		
	Estudio y evaluación del control interno	N.A.G. 223.01		2
	<b>Control Interno ( 5 componentes).</b>	N.A.G. 223.03	2	
Evaluación del Control Interno	N.A.G. 223.03.a)		2	
Comprobación del Control Interno	N.A.G. 223.03.b)		2	
Informe de Evaluación del Control Interno	N.A.G. 223.06	2		

Fuente: Análisis documental de los informes de Auditoría Interna de COFADENA en la gestión 2000, que fueron evaluados por la Contraloría General de la República.

\* CGR: Contraloría General de la República

\*\* NAG: Normas de Auditoría Gubernamental

(1) En la etapa de planificación, en los 2 informes no se consideró las Normas de Auditoría.

De acuerdo a los informes de evaluación por parte de la Contraloría General de la República sobre los informes de auditoría de confiabilidad de los registros y Estados Financieros y la auditoría de Evaluación del Sistema de Presupuestos que realizó el auditor interno de "COFADENA" en la gestión de 2000, se ha evidenciado que existen observaciones por la Contraloría donde dice

explícitamente sobre el informe N° DAI 001/2000 " No se efectuó la evaluación de los controles internos existentes en las operaciones de la entidad, aspecto por el cual, las deficiencias reportadas por Auditoría Interna son producto de la aplicación de pruebas sustantivas sobre los saldos y no de la aplicación de las pruebas de cumplimiento sobre los controles existentes, en consecuencia los resultados obtenidos son parciales".

Como se ha podido observar, la falta de evaluación del control interno con alguno de los métodos, origina a que el auditor no pueda identificar los riesgos de control que podrían tener un efecto en la confiabilidad de los Estados Financieros de COFADENA, porque dentro de la información financiera puede existir la apropiación indebida de fondos en la entidad, falsificación de documentos y de la información financiera, demoras en la rendición de fondos solicitados para la compra o gastos institucionales y otros riesgos que se puedan materializar.

Con respecto al informe N° DAI-009/2000 menciona la Contraloría " que existe deficiencias técnicas, por la inexistencia de respaldo de las respuestas positivas de cuestionario utilizado y la falta de explicación de las respuestas no aplicables". La falta de respaldo en las respuestas positivas y la falta de explicación a las respuestas no aplicables, genera una deficiencia porque las declaraciones que realiza el auditor no están respaldadas con una evidencia suficiente y competente tal como establecen las Normas de Auditoría Gubernamental.

**CUADRO N° 2**  
**INFORMES DE AUDITORÍA INTERNA EN "COFADENA" DE LA GESTIÓN 2001**  
**EVALUADOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

INFORMES DE AUDITORÍA EN COFADENA	PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA FINANCIERA	NORMAS C.G.R.	Cumplimiento de Normas	
			SI	NO
	<b>PLANIFICACIÓN</b>	<b>N.A.G. 221</b>		
Examen especial de Ingresos y Egresos de QUIMBABOL S.A.M. N° DAI-008/2001.	Planificación	N.A.G. 221.01	6	
	Términos de Referencia	N.A.G. 221.04.a)	7	
	Comprensión de las actividades	N.A.G. 221.04.b)	7	
Evaluación del Sistema de Presupuesto de COFADENA, gestión 2001, N° DAI-001/2001.	Análisis de Planificación	N.A.G. 221.04.c)	7	
	Importancia relativa	N.A.G. 221.04.d)	5	2
	Objetivos críticos de auditoría	N.A.G. 221.04.e)	7	
	<b>Evaluación del Control Interno</b>	N.A.G. 221.04.g)	4	3
Evaluación del Sistema de Presupuestos COFADENA al 31/12/2000, N° DAI-001/2001 (C1).	Riesgos de Auditoría	N.A.G. 221.04.h)	6	1
	Muestreo de Auditoría	N.A.G. 221.04.i)	7	
	Programa de Trabajo	N.A.G. 221.04.j)	7	
	MPA – Memorandum Planificación	N.A.G. 221.06	6	1
	<b>CONTROL INTERNO</b>	<b>N.A.G. 223</b>		
	Estudio y evaluación del control interno	N.A.G. 223.01	4	3
	<b>Control Interno ( 5 componentes).</b>	N.A.G. 223.03	6	1
Auditoría Especial de activos fijos de COFADENA al 31/12/2000, DAI - 005/2001.	Evaluación del Control Interno	N.A.G. 223.03.a)	4	3
	Comprobación del Control interno	N.A.G. 223.03.b)		7
	Informe de Evaluación del Control Interno	N.A.G. 223.06	7	
Examen Especial de activos fijos e inventarios de semovientes de Campo 23 de Marzo, N° DAI 003/2001.				
Examen Especial de activos fijos e inventarios de semovientes de Campo 23 de Marzo, N° DAI 003/2001 (C1).				

Fuente: Análisis documental de los informes de Auditoría Interna de "COFADENA" en la gestión 2001, que fueron evaluados por la Contraloría General de la República.

\* En la etapa de planificación de auditoría, N° de veces que no se consideró los procedimientos de Auditoría.

De acuerdo a los informe de evaluación por parte de la Contraloría General de la República sobre los informes de: Auditoría Especial de Activos Fijos, Auditoría Especial de Ingresos y Egresos, Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros y la Auditoría de Evaluación del Sistema de Presupuestos que realizó el auditor interno de "COFADENA" en la gestión de 2001, se ha comprobado que existen observaciones por la Contraloría donde expresa explícitamente en su informe de evaluación " en la evaluación del memorándum de planificación de auditoría, no se ha obtenido evidencia de análisis que debió efectuar Auditoría Interna sobre los siguientes aspectos: Ambiente de Control, determinación de riesgos de auditoría, niveles de materialidad, comprobación del funcionamiento de control interno y el enfoque de auditoría".

La falta de evaluación del Ambiente de Control por el auditor, ocasiona entre otros aspectos que no se haya identificado la competencia profesional de cada uno de los funcionarios, no se sabe si la entidad tiene un buen sistema organizativo, no se conoce si existen los reglamentos específicos, manual de organizaciones y funciones, además, no se sabe cual es la actitud asumida por el máximo ejecutivo y los miembros de "COFAOENA" respecto a la implantación de los controles y la exigencia que se ejerce para obtener información confiable. La falta de evaluación de control interno ha impedido identificar y evaluar el riesgo de control y en consecuencia, no se ha definido el enfoque de auditoría y no se sabe que tipo de procedimientos se aplicó en la revisión de los Estados Financieros. Finalmente, no se efectuó la comprobación de funcionamiento del control interno porque no se ha identificado los controles.

Por todo lo mencionado, en la etapa de planificación de la auditoría, el auditor no ha cumplido en forma íntegra las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República, referente a la planificación de una Auditoría Financiera, esto origina a que el auditor interno no identificó los riesgos de

control, y consiguientemente, tuvo un efecto directo en los saldos de los Estados Financieros de "COFADENA".

**CUADRO N° 3  
INFORMES DE AUDITORÍA INTERNA EN "COFADENA" DE LA GESTIÓN 2002  
EVALUADOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

INFORMES DE AUDITORÍA EN COFADENA	PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA FINANCIERA	NORMAS C.G.R.	Cumplimiento	
			SI	NO
Examen de Confiabilidad de Registros y Estados Financieros de COFADENA AL 31/12/2001 N° DAI INF-001/2002 <b>EVALUACIÓN – CONTRALORÍA</b>  No se obtuvo comprensión de los controles internos para planificar la auditoría, a fin de identificar los principales ciclos transaccionales o componentes de los estados financieros (NAG 223,01), No se ha identificado los factores de riesgos inherentes y de control, a efectos de establecer el alcance de los procedimientos de auditoría (NAG 221,04 h)). No se ha preparado programas de trabajo para ejecutar la auditoría (NAG221,04.j).	<b>PLANIFICACIÓN</b>	<b>N.A.G. 221</b>		
	Planificación	N.A.G. 221.01	SI	
	Términos de Referencia	N.A.G. 221.04.a)	SI	
	Comprensión de las actividades	N.A.G. 221.04.b)	SI	
	Análisis de Planificación	N.A.G. 221.04.c)	SI	
	Importancia relativa	N.A.G. 221.04.d)	SI	
	Objetivos críticos de auditoría	N.A.G. 221.04.e)	SI	
	<b>Evaluación del Control Interno</b>	N.A.G. 221.04.g)		NO
	Riesgos de Auditoría	N.A.G. 221.04.h)		NO
	Muestreo de Auditoría	N.A.G. 221.04.i)	SI	
	Programa de Trabajo	N.A.G. 221.04.j)		NO
	MPA - Memorandum Planf.- Enfoque Auditoría.	N.A.G. 221.06		
	<b>CONTROL INTERNO</b>	<b>N.A.G. 223</b>		
	Estudio y evaluación del control interno	N.A.G. 223.01		NO
	Control Interno ( 5 componentes).	N.A.G. 223.03	SI	
Evaluación del Control Interno	N.A.G. 223.03.a)		NO	
Comprobación del Control Interno	N.A.G. 223.03.b)		NO	
Informe de Evaluación del Control Interno	N.A.G. 223.06	SI		

Fuente: Análisis documental de los informes de Auditoría Interna de "COFADENA" en la gestión 2002, que fueron evaluados por la Contraloría General de la República.

De acuerdo a los informes de evaluación por parte de la Contraloría General de la República sobre el informe de Auditoría de confiabilidad de los registros y Estados Financieros que realizó el auditor interno de "COFADENA" en la gestión de 2002, se ha constatado que en la etapa de planificación de auditoría "no se ha

**obtenido la comprensión de los controles internos contables** que pueda identificar los principales ciclos transaccionales o componentes de los Estados Financieros, no identificó los factores de riesgos inherente y de control a efectos de establecer el alcance de los procedimientos de auditoría y no se preparó los

programas de trabajo para ejecutar la auditoría, aspectos que contravinieron las Normas de Auditoría Gubernamental 223.01" donde indica, que se debe efectuar un estudio y una evaluación apropiada del control interno como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, asimismo, las NAG 221.04.h) hace referencia al establecimiento de los riesgos de auditoría para efectos de establecer el alcance de los procedimientos de auditoría, y las NAG. 2214.04.j) menciona la elaboración de Programas de auditoría, donde se defina la naturaleza, la extensión y la oportunidad de los procedimientos para obtener evidencia competente y suficiente.

La falta de conocimiento de los controles, origina a que no se pueda identificar las debilidades y fortalezas de las operaciones que se realizan en la entidad, esto tiene un efecto sobre la ejecución de la auditoría y la elaboración del informe de control interno, por que se ha recomendado a la entidad en forma parcial y no permite reducir los riesgos de control que podrían afectar en los Estados Financieros y consecuentemente la información no podría ser confiable.

**CUADRO N° 4  
 INFORMES DE AUDITORÍA INTERNA EN "COFADENA" DE LA GESTIÓN 2003  
 EVALUADOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

INFORMES DE AUDITORÍA EN COFADENA	PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA FINANCIERA	NORMAS C.G.R.	Cumplimiento	
			SI	NO
<p>Examen de confiabilidad de los registros y estados financieros de COFADENA al 31/12/2002, N° INF 004/2003.</p> <p><b>EVALUACIÓN – CONTRALORÍA</b></p> <p>El cuestionario aplicado para el relevamiento de los controles vigentes, no se encuadra debidamente respaldado ni habría sido considerado en la determinación del enfoque de auditoría, por cuanto fue elaborado el 20 de marzo del 2003, mientras que el memorandum de planificación fue elaborado el 5 de marzo. (NAG 223,05,a). No se identificaron controles claves (223.a), No fue elaborado para los distintos componentes en función de los riesgos de inherentes y de control, no se determinó la rotación de énfasis de auditoría, no se definió el criterio de selección de muestras,</p>	<b>PLANIFICACIÓN</b>	<b>N.A.G. 221</b>		
	Planificación	N.A.G. 221.01	SI	
	Términos de Referencia	N.A.G. 221.04.a)	SI	
	Comprensión de las actividades			
	Análisis de Planificación	N.A.G. 221.04.b)	SI	
	Importancia relativa	N.A.G. 221.04.c)	SI	
	Objetivos críticos de auditoría	N.A.G. 221.04.d)	SI	
	<b>Evaluación del Control Interno</b>	N.A.G. 221.04.e)		NO
	<b>Riesgos de Auditoría</b>	N.A.G. 221.04.g)		NO
	<b>Muestreo de Auditoría</b>	N.A.G. 221.04.h)		NO
	<b>Programa de Trabajo</b>	N.A.G. 221.04.i)		NO
	<b>MPA - Memorandum Planf.- Enfoque Auditoría.</b>	N.A.G. 221.04.j)	SI	
		N.A.G. 221.06	SI	
	<b>CONTROL INTERNO</b>	<b>N.A.G. 223</b>		
	<b>Estudio y evaluación del control interno Control Interno ( 5 componentes).</b>	N.A.G. 223.01		NO
	<b>Evaluación del Control Interno</b>	N.A.G. 223.03	SI	
	<b>Comprobación del Control Interno</b>	N.A.G. 223.03.a)		NO
<b>Informe de Evaluación del Control Interno</b>	N.A.G. 223.03.b)		NO	
	N.A.G. 223.06	SI		

Fuente: Análisis documental de los informes de Auditoría Interna de "COFADENA" en la gestión 2003, que fueron evaluados por la Contraloría General de la República.

Según el informe de evaluación por la Contraloría General de la República sobre el informe de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros que realizó el auditor interno de "COFADENA" en la gestión de 2003, se ha observado, que el cuestionario aplicado para el relevamiento (conocimiento) de los controles vigentes, no se encontraba debidamente respaldado, ni se había determinado el

enfoque de auditoría (Naturaleza, alcance y Oportunidad de procedimientos de auditoría), asimismo, no se elaboró para los distintos componentes de los Estados

Financieros (Disponible, Cuentas por Cobrar, Inventarios, Activos Fijos, Cuentas por Pagar, Patrimonio) los riesgos de control, no se determinó la rotación de énfasis de auditoría (puntos críticos de auditoría), finalmente, no se definió el criterio de selección de muestras.

Por todo lo mencionado anteriormente, en la etapa de planificación de auditoría el auditor interno de "COFADENA" no ha considerado las Normas de Auditoría Gubernamental NAG 221.e) Objetivos críticos de auditoría, NAG 221.g) **Evaluación del Control Interno**, NAG.221.h) Riesgo de Auditoría, NAG.223.b) Comprobación del Control Interno. La falta de aplicación de las Normas de Auditoría en la etapa de planificación no permite obtener el conocimiento de las operaciones de la entidad e identificar los riesgos a nivel de Estados Financieros de "COFADENA" y la recomendación que se realizó a COFADENA fue limitada y no ha reducido o eliminado las deficiencias de control.

PROPUESTA  
TÉCNICA

## CAPÍTULO IV PROPUESTA

### 1. CONSIDERACIONES SOBRE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LA ETAPA DE PLANIFICACIÓN DE UNA AUDITORÍA INTERNA

Al practicar una auditoría, el auditor se enfrenta a dos tipos de riesgos. El primero es que la entidad cometa un error e incurra en una irregularidad en el proceso contable, lo cual dará lugar a Estados Financieros incorrectos. El auditor estima este riesgo mediante el estudio y evaluación del sistema de control interno en la entidad. Por lo general, se supone que mientras más eficaz sea dicho sistema menor será el riesgo de que la entidad elabore Estados Financieros incorrectos. El segundo riesgo es que el auditor no detecte los errores o irregularidades que dan lugar a la elaboración de Estados Financieros incorrectos. El auditor controla este riesgo haciendo variar la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas sustantivas (pruebas de saldos de las revelaciones que aparecen en los Estados Financieros). Por lo tanto, existe una relación inversa entre la eficacia de los sistemas de controles internos de la entidad y el esfuerzo que realiza el auditor al comprobar los saldos y las declaraciones que aparecen en los Estados Financieros.

La planificación de auditoría se debe plasmar en un documento que se conoce como MPA (Memorándum de Planificación de Auditoría), es un resumen de todas las etapas que se debe cumplir para decir que se ha desarrollado una planificación de acuerdo a Normas de Auditoría Gubernamental. En este entendido, los auditores que desarrollen la auditoría lo más importante en la etapa de planificación de auditoría es la evaluación del control interno contable.

Respecto a la evaluación del control interno en la etapa de planificación las Normas Nacionales e Internacionales mencionan lo siguiente:

### **1.1. Declaraciones sobre Norma de auditoría SAS-78**

En todas las auditorías, el auditor deberá obtener un entendimiento de cada uno de los cinco componentes del control interno, suficiente para que el plan de auditoría desarrollado con procedimientos, se pueda entender el diseño de los controles importantes y si ellos han sido implantados y están en operación.

### **1.2. Normas Internacionales de Auditoría NIA-400**

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

### **1.3. Los nuevos conceptos del control interno, Informe -COSO**

Los auditores internos examinarán directamente los controles internos y recomendarán mejoras a los mismos. Las Normas emitidas por el Institute of Internal Auditors IIA especifican el alcance de una auditoría interna y menciona que: debería abarcar el examen y la evaluación de la suficiencia y la efectividad del sistema de control interno de la entidad así como una evaluación cualitativa de las actuaciones individuales para cumplir con las responsabilidades asignadas.

### **1.4. Normas de Auditoría Gubernamental – NAG**

La tercera norma de auditoría financiera, indica: Debe efectuarse una evaluación apropiada del control interno, como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) Conocimiento y comprensión de los procedimientos establecidos en la entidad, al término del cual, el auditor gubernamental debe ser capaz de hacer una evaluación preliminar.

- b) Comprobación de que los controles relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron observados en la primera fase, con el propósito de determinar el grado de confianza en las pruebas sustantivas.

### 1.5. Ley de Administración y Control Gubernamental (Ley SAFCO)

A continuación se mencionaran los respectivos artículos de la Ley 1178 y su Reglamentación que determinan el marco de las actividades relacionados con la evaluación del control interno:

Ley 1178 Art. 15º.- La Auditoría Interna se practicará por una unidad especializada de la propia entidad, que se realizará las siguientes actividades en forma separada, combinada o integral: **evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos**; determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros; analizar los resultados y la eficacia de las operaciones.

Decreto Supremo 23215 Art. 13º.- La Auditoría Interna comprende los procedimientos de control posterior establecidos y aplicados por una unidad especializada de cada entidad para evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración e información gerencial **y de los instrumentos de control interno incorporados en ellos**, examinar los registros y estados financieros para determinar su pertinencia y confiabilidad, y analizar los resultados y eficiencia de la operaciones realizadas.

Antes de pasar al siguiente punto, es necesario recordar el concepto de control interno bajo los nuevos conceptos que liderizan nuestra profesión:

## 2. CONCEPTO DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO

La evaluación del control interno, es un proceso ejecutado por auditores internos y externos para la determinación de su eficacia o para programar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría. Esta evaluación puede tener diversos alcances dependiendo del objeto de la auditoría a realizar.

Cabe recordar, que la eficacia del control interno constituye una opinión vertida en función de la evaluación del proceso de control interno en un momento dado e implica la existencia de una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad auditada, relacionados con las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de leyes y normas aplicables

La metodología para la evaluación del control interno, comprende dos fases: la primera de ellas procura obtener un entendimiento y comprensión suficiente sobre el diseño del control interno. La segunda fase se desarrolla para probar la operatividad o cumplimiento de dicho sistema.

## 3. JERARQUÍA DE CONTROLES

Existen dos categorías de controles que se denominan controles generales y controles directos. Estas categorías genéricas incluyen una serie de controles ordenados jerárquicamente en función a la importancia relativa de los mismos respecto de su aporte a la prevención y detección de errores e irregularidades. No obstante, todos los controles están influenciados directa o indirectamente por el ambiente de control que involucra a todo el personal y constituye el marco dentro del cual se diseñan y aplican los controles internos. Dicho marco o entorno de control procura el funcionamiento adecuado de la entidad en base a la generación

de una cultura organizacional enfocada hacia el cumplimiento de sus objetivos mediante el fortalecimiento del proceso de control interno.

Antes de describir los controles generales y directos, primero definiremos y desarrollaremos los factores del ambiente de control.

### 3.1. Ambiente de Control

Primero vamos a definir el ambiente de control, diremos que es un conjunto de reglas y valores que constituyen la base del funcionamiento de todos los otros componentes del control interno (... evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y monitoreo), da orden y disciplina a todo ese proceso. Para tener una confianza en los controles se tiene que tener un ambiente de control bueno para que todo el proceso de control sea eficaz.

El ambiente de control se lo va evaluar a nivel global, o sea el ambiente de control no se puede subdividir o identificar para cada operación determinada, generalmente el ambiente de control influye en todas las operaciones de un área e influye en toda la entidad, por lo tanto, se tienen que dar una opinión general sobre los factores que están formando parte de ese ambiente de control.

El ambiente de control tiene nueve factores, que son los siguientes:

1. La integridad y los valores éticos.
2. Planificación estratégica.
3. Sistema organizativo.
4. La asignación de funciones y responsabilidades.
5. La filosofía de la dirección (estilo de gerenciamiento).
6. La competencia del personal (competencia profesional).
7. Las políticas de recursos humanos.
8. El rol de la auditoría interna.

9. **Clima organizacional (atmósfera de confianza).**
  
1. **Integridad y los valores éticos:** se tiene que evaluar cuales son los valores éticos en la entidad, ver si se están aplicando, se tiene que revisar si hay código de ética y si existe un comité de ética, y ver si hay muchos hechos de corrupción en la entidad.
  
2. **Planificación estratégica:** Se tiene que analizar si la entidad tiene un Programa Operativo Anual que se deriva de un plan estratégico con objetivos estratégicos y a su vez estén encadenados con el plan general de desarrollo, con las normas de inversión pública y normas de planificación.
  
3. **Sistema organizativo:** Se tiene que evaluar si la entidad tiene manuales de procesos, manual de organización y funciones, reglamentos específicos para todos los sistemas de administración y control, ver si se ha implantado y verificar si se aplica en la entidad.
  
4. **Asignación de funciones y responsabilidades:** Se tiene que revisar si en la entidad hay POAIS (programación operativa anual individual), verificar si está vigente o existe algún otro instrumento mediante el cual se puede asignar las distintas responsabilidades a cada uno de los funcionarios.
  
5. **Filosofía de la dirección (estilo de gerenciamiento):** Ver si hay exigencia para la aplicación de controles por los ejecutivos de mando gerencial superior, ver cual es el estilo de gerenciamiento que desarrolla, si es participativo o es autoritario, eso hace de que la gente se sienta más compenetrado con los objetivos y genere mayor compromiso en la ejecución de las actividades.

6. **Competencia profesional del personal:** Ver si se tiene competencia en los puestos más importantes, de acuerdo al perfil requerido al desarrollo de las actividades particulares, si se evalúa la competencia al principio de la incorporación de las personas y además, se evalúa el desempeño durante el año y si se toman acciones contra los desempeños buenos y malos.
  
7. **Política de recursos humanos:** Ver de que manera se valora el recurso humano, porque es el activo más importante para la entidad.
  
8. **El rol de la auditoría interna:** ver si la unidad de auditoría realiza actividades con imparcialidad, si existe la independencia necesaria y se respeta sus roles, si tiene acceso a todas las operaciones, actividades y funcionarios dentro de la entidad.
  
9. **Clima organizacional (atmósfera de confianza):** Ver si la entidad desarrolla políticas de puertas abiertas, si una persona de menor nivel tiene acceso a los funcionarios de mayor nivel para plantear sus ideas y sugerencias para el mejoramiento de los procesos de las operaciones.

Como se puede observar, se tiene que tener una idea general sobre el ambiente de control que involucra los nueve factores, evaluado todo lo anterior se puede decir si el ambiente de control es bueno o malo, esto va influir en el alcance de las pruebas de cumplimiento.

Por lo tanto, el ambiente de control tiene una apreciación general, que es muy difícil decir que hay un ambiente de control específico para una operación, por eso se tiene que determinar el riesgo de orden global.

Por otra parte, se tienen que identificar los controles directos y controles generales, para cada uno de los rubros que forman parte de los estados financieros de "COFADENA".

### 3.2. Controles directos

Está compuesto por los controles gerenciales, controles independientes y controles de procesamiento, veamos cada una de ellas:

**Gerenciales:** Son los controles que desarrollan los mandos superiores y son completamente ajenos a las operaciones, o sea la particularidad que tienen estos controles es que desarrollan los mandos superiores, y además, estas personas no participan en el procesamiento normal de las operaciones, estos controles lo desarrollan los directores de área, gerentes superiores o el máximo ejecutivo, son controles posteriores a la ejecución.

**Independientes:** Están desarrollados por sectores independientes, sin tener en cuenta de la jerarquía de quien los ejecuta, por ejemplo, la unidad contable hace controles sobre la unidad de tesorería a través de las conciliaciones bancarias, hace controles sobre almacenes a través de la participación de inventarios, son controles independientes de quien las desarrolla la operación en si.

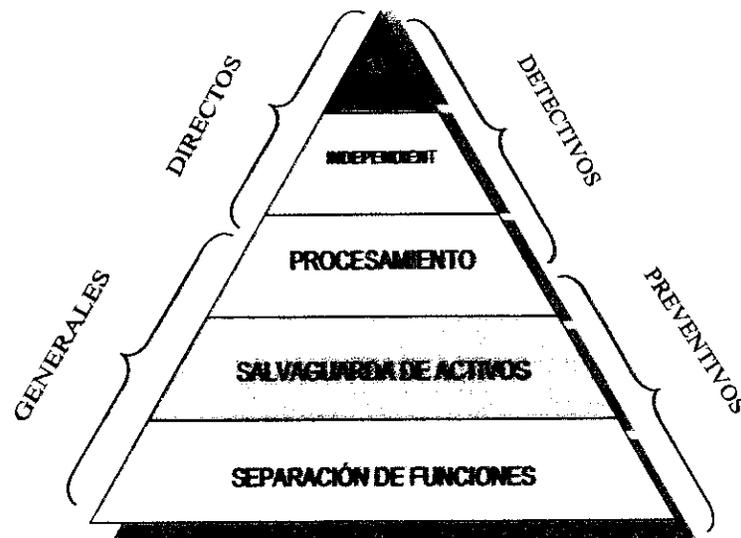
**Procesamiento:** Desarrollan las mismas personas que están ejecutando cada una de las operaciones o transacciones, y ahí tenemos los controles típicos de autorización y aprobación, como también otros controles que se pueda tener para verificar la exactitud, la integridad y la oportunidad, o sea, la mayor parte de los controles que desarrollan son las mismas personas que ejecutan las operaciones a esos se les llaman controles de procesamiento.

### 3.3. Controles Generales

Está compuesto por segregación de funciones y salvaguarda de activos:

**Segregación de funciones:** Es la separación de todos aquellos funciones que son incompatibles, o sea, en la medida que haya separación adecuada de funciones podemos decir de que hay control por oposición, control por oposición implica que en un proceso secuencial ningún funcionario va desarrollar su tarea desde el principio hasta la finalización del proceso, entonces, todo tendría que estar bien separado cuestión de que haya control entre los mismos funcionarios en un proceso secuencial, eso se da cuando se tiene ciertas condiciones de estructura, sin embargo, en las empresas y unidades pequeñas no hay separación de funciones porque su estructura es pequeña por lo tanto, tiene que haber mayor participación de control de parte de los ejecutivos y gerentes de dichas empresas.

GRAFICO Nº 1  
JERARQUIA DE CONTROLES



**Salvaguarda:** Son todos los que se relacionan con la protección física de los bienes que se basan en el acceso restringido, por ejemplo, los almacenes y tesorería deben tener un acceso completamente restringido, solo deben estar

ahí las personas que están autorizados cuando hablamos de salvaguarda no solo nos referimos a los bienes si no también a la información, por eso hoy en día los sistemas informáticos tienen su *pasuaward*, o sea cada funcionario tiene su propio clave de entrada.

A continuación presentamos las principales actividades de control aplicables a cada uno de las cuentas, rubros o partidas relacionados con la Confiabilidad de Registro y Estados Financieros de "COFADENA", es decir, actividades de control para Disponible, para Inventarios, Activos Fijos, Sueldos y Salarios y Compras o Gastos, dichos procedimientos de control deben tomarse en cuenta en la elaboración de los cuestionarios, análisis de flujogramas y finalmente cuando se obtiene información por el método narrativo, ahora veamos cada una de ellas:

## DISPONIBILIDADES

### I. Controles generales

#### *a) Separación de funciones*

La separación de funciones es considerada adecuada si se presentan las siguientes condiciones:

- Las funciones de caja y preparación de los depósitos deben estar segregadas de las de registro de dichos conceptos.
- Las funciones de preparación y aprobación de las conciliaciones bancarias deben estar segregadas de todas las demás funciones de ingresos y egresos de fondos.

#### *b) Salvaguarda de activos*

- Las cuentas bancarias solo pueden ser abiertas o cerradas por resolución de la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE) de "COFADENA" y a nombre de la entidad.
- Los cheques deben llevar firmas mancomunadas y los firmantes de los egresos de fondos solo pueden ser designados por la MAE de "COFADENA".

- Los fondos no depositados se deben guardar en cajas de seguridad.
- Las chequeras sin uso y las que están siendo utilizadas deben guardarse bajo llave.
- El acceso a las funciones de procesamiento de pagos y a los registros de datos relacionados debe estar restringido solo a los funcionarios autorizados.
- Los archivos de la documentación deben contar con un encargado de su custodia y con las medidas de seguridad correspondientes. La documentación que se reciba para su archivo debe estar acompañada por una planilla para detallar los números de los comprobantes recibidos, la cantidad de fojas para cada comprobante y la constancia de recepción en conformidad.

## **II. Controles Directos**

### **a) Controles gerenciales**

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

- Utilización de información presupuestaria mensual para realizar comparaciones de los saldos de efectivo netos (totales de fondos percibidos menos los fondos pagados) con los saldos del disponible a una fecha determinada a efectos de comprobar su integridad.
- Utilización de informes gerenciales y de excepciones elaborados por el Centro de Registro de Información (CRI), para la revisión y el análisis de los siguientes aspectos:
  - Saldos de caja y bancos diarios o semanales.
  - Flujo de fondos.
  - Desviaciones de las proyecciones de flujo de fondos.

### **b) Controles independientes**

Funcionarios del CRI que no hayan participado de las registraciones de fondos deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Arqueos periódicos de efectivo y valores para poder posteriormente analizar y justificar las diferencias detectadas respecto de los saldos registrados a una fecha determinada.
- Conciliar mensualmente dentro de los diez días de mes siguiente, los resúmenes bancarios con el mayor general, para verificar la integridad de los saldos bancarios.

La unidad de auditoría interna debe participar en las siguientes actividades de control:

- Solicitar la confirmación de saldos de cuentas bancarias durante el periodo para comprobar la adecuada valuación (existencia e integridad). Las diferencias que surjan por comparación con los registros deberán ser analizadas por el CRI.

### **c) Controles de procesamiento**

El sistema de procesamiento electrónico de (software) o en su defecto, los funcionarios que participen directamente en el proceso de captación y utilización de fondos deben aplicar las siguientes actividades de control.

#### **Para ingresos de fondos:**

- Identificar y respaldar suficientemente los conceptos de los ingresos, dichos ingresos deben ser incluidos en documentos numerados correlativamente.
- Depositar inmediatamente los ingresos en las cuentas bancarias autorizadas de la entidad.
- Ingresar para su procesamiento todos los datos necesarios de los ingresos en forma completa y sólo una vez.
- Procesar los ingresos en forma completa y precisa dentro de las 24 Hrs de recibidas.
- Aplicar correctamente los ingresos a los saldos a cobrar del exigible, cuando sea pertinente.

#### **Para egresos de fondos**

- Ingresar toda la documentación de egresos para su procesamiento en forma completa y precisa y solo una vez.

- Acumular los datos de los egresos en forma completa y precisa en los registros correspondientes.
- Procesar la información de los egresos en forma completa y precisa en el periodo contable adecuado.
- Preparar en forma íntegra y precisa las órdenes de pago sobre la base de facturas de proveedores aprobadas u otra documentación de respaldo.
- Aprobar las órdenes de pago por un funcionario de nivel apropiado.
- Inutilizar la documentación de respaldo de las órdenes de pago con un sello "cancelado" al momento de efectuarse el desembolso.
- A excepción de los pagos por caja chica y los casos en que la ley exija el pago de remuneraciones o transferencias en efectivo o cuando no exista una agencia bancaria en la localidad, todos los desembolsos se efectuarán mediante cheque a nombre del beneficiario y expedido contra las cuentas bancarias de la entidad.
- Utilización de fondos de caja chica únicamente para pagos menores, no pudiéndose fraccionar los pagos por compras mayores.
- Efectuar los pagos con cargo a caja chica contra presentación de comprobantes prenumerados y autorizados que inmediatamente se inutilizan para evitar pagos duplicados.

## **ACTIVO EXIGIBLE**

### **I. Controles generales**

#### **a) Separación de funciones**

Existirá una adecuada separación de funciones incompatibles, el funcionario que debe exigir la devolución o rendición de fondos es independiente del que ha autorizado la entrega de los mismos; como así también, del funcionario que es el responsable del manejo y custodia de los fondos.

### **b) Salvaguarda de activos**

Debe existir un acceso restringido a las cuentas del activo exigible. La responsabilidad del manejo de estas cuentas debe recaer en un funcionario de nivel apropiado. Dichas cuentas solo deberán ser descargadas previa presentación de documentación completa y autorizada.

## **II. Controles directos**

### **a) Controles gerenciales**

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

- Control presupuestario mensual para corroborar la integridad y la existencia de los ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios devengados y no cobrados.
- El CRI debe elaborar mensualmente informes gerenciales y de excepciones para que la dirección pueda controlar entre otros:
  - Antigüedad de las cuentas a cobrar,
  - Clasificación de las cuentas a cobrar de acuerdo a su morosidad,
  - Análisis de las provisiones por incobrabilidad o malos créditos.

### **b) Controles independientes**

Funcionarios del CRI que no hayan participado en las registraciones de las entregas de dinero u otros activos exigibles deberán aplicar las siguientes actividades de control.

- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguiente, los auxiliares de cada deudor con la cuenta del balance de comprobación de sumas y saldos para verificar la integridad de las cuentas a cobrar.
- Controlar mensualmente en función a la numeración correlativa de la documentación que todos los servicios o ventas realizadas hayan sido cobradas, aquellos servicios o ventas no percibidos deben formar parte de los saldos exigibles.

La unidad de auditoría interna debe participar en la siguiente actividad de control:

- Solicitar la confirmación de saldos de cuentas a cobrar durante el periodo para comprobar la adecuada valuación (existencia e

integridad). Las diferencias que surjan por comparación con los registros deberán ser analizadas y aclaradas por el CRI.

### **c) Controles de procesamiento**

El sistema de procesamiento o en un defecto, los funcionarios que participan directamente en el proceso de generación y recuperación de los activos exigibles deben aplicar las siguientes actividades de control:

#### **Entregas de dinero**

- Elaborar documentos adecuados con numeración correlativa que permitan identificar el funcionario involucrado, la fecha de emisión, la cantidad de dinero, el concepto y otros datos que se consideren necesarios.
- Autorizar las entregas de dinero mediante un funcionario de nivel apropiado de acuerdo con normas internas.

#### **Registro**

- Registrar las cuentas a cobrar en las cuentas individuales de los deudores.
- Aplicar correctamente los reintegros a los saldos a cobrar.
- Procesar los reintegros en forma completa y precisa en el periodo contable adecuado.

#### **Rendición de cuentas**

- Aprobar la rendición de cuentas por un funcionario de nivel apropiado. Dicha rendición debe contener todos los datos necesarios que identifiquen la entrega de dinero y la utilización del mismo, como así también, la documentación de respaldo correspondiente.
- Designar un responsable para el manejo de estas cuentas que deberá encargarse de reclamar a los funcionarios deudores el cumplimiento de las normas internas en cuanto a la rendición de las entregas de dinero.

## COMPRAS - GASTOS

### I. Controles generales

#### a) Separación de funciones

Una adecuada segregación de funciones incompatibles en el área de compras, cuentas a pagar y pagos, se manifiesta si:

- Las funciones de compra y de recepción están segregadas de las funciones de procesamiento de facturas, cuentas a pagar y registro.
- Las funciones de compra y de recepción están segregadas.
- Las funciones de procesamiento de facturas y de cuentas a pagar están segregadas.
- Las funciones de preparación y aprobación de pagos están segregadas de las de registro de pagos.
- Las funciones de aprobación de pagos y de preparación de los mismos están segregadas entre si.

#### b) Salvaguarda de Activos

- El acceso a las funciones de procesamiento y a los registros de datos relacionados con las órdenes de compra y la información del proveedor esta restringido.
- El acceso a las funciones de procesamiento de recepción de bienes y a los registros de datos relacionados esta restringido.
- El acceso a las funciones de procesamiento de facturas de proveedores y a los registros de datos relacionados esta restringido.
- El acceso a las funciones de procesamiento de pagos y a los registros de datos relacionados esta restringido.

### II. Controles directos

#### a) Controles generales

La dirección superior debe aplicar al menos las siguientes actividades de control:

- Utilización del presupuesto de compras de bienes (partidas 30000 y 40000) y de contratación de servicios (partidas 20000) y su correspondiente seguimiento y comparación de los resultados reales con los montos presupuestados.
- El CRI debe elaborar informes gerenciales y de excepciones para que la gerencia pueda controlar entre otros:
  - Bienes comprados y servicios recibidos durante el periodo.
  - Compras a los principales proveedores.
  - Cuentas pendientes de pago.
  - Compras o cuentas a pagar individualmente significativas.
  - Cuentas a pagar en discusión.
  - Cambios en los datos permanentes de los proveedores.

**b) Controles independientes**

Funcionarios del CRI que no hayan participado del proceso de compras deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguientes, los auxiliares de cada proveedor con la cuenta del balance de comprobación de sumas y saldos para verificar la integridad de las cuentas a cobrar.
- Controlar mensualmente en función a la numeración correlativa de los informes de recepción que todas las compras realizadas que hayan sido pagadas, aquellos servicios o compras no pagados deben formar parte de los saldos a pagar.

La unidad de auditoría interna debe participar en la siguiente actividad de control:

Solicitar la confirmación de saldos de cuentas a pagar durante el periodo para comprobar adecuada valuación (existencia e integridad). Las diferencias que surjan por comparación con los registros deberán ser analizadas y aclaradas por el CRI.

### **c) Controles de procesamiento**

El sistema de procesamiento o en su defecto, los funcionarios que participan directamente en el proceso de compras y contrataciones deben aplicar las siguientes actividades de control:

#### **Compras**

- Aprobar las modificaciones a los datos permanentes de proveedores por un funcionario del nivel apropiado.
- Identificar, analizar y corregir en forma oportuna los datos sobre las compras rechazadas.
- Ingresar todos los datos sobre compras para su procesamiento en forma íntegra y precisa y solo una vez.
- Emitir órdenes de compra prenumeradas que identifiquen a los proveedores, cantidades solicitadas, precios y otras condiciones.

#### **Recepción**

- Emisión de actas o informes de recepción que identifiquen a los proveedores, fechas y cantidades reales y condición de los bienes recibidos.
- Comparar los informes de recepción con las órdenes de compra. Las diferencias que resulten de esta comparación deben ser investigadas en forma oportuna.
- Identificar, analizar y corregir en forma oportuna los informes de recepción rechazados o no relacionados con las órdenes de compra respectivas.
- Ingresar los datos sobre todos los bienes y servicios recibidos para su procesamiento en forma íntegra y precisa y solo una vez.
- Procesar los datos de recepción en forma completa y precisa en el periodo contable correcto.
- Utilizar informes de recepción prenumerados y controlar periódicamente su secuencia, para comprobar el registro íntegro de las recepciones.

### **Control de facturas**

- Comparar los datos de las facturas de proveedores por bienes recibidos con las órdenes de compra y los informes de recepción. Las diferencias detectadas deben ser investigadas oportunamente.
- Identificar, analizar y corregir oportunamente las facturas de proveedores rechazadas o no comparadas con las órdenes de compra respectivas.
- Verificar la exactitud matemática de las facturas de proveedores.

### **Cuentas a pagar**

- Acumular en los registros los datos de las facturas de proveedores en forma íntegra y precisa.
- Ingresar todos los datos de las facturas de proveedores para su procesamiento en forma íntegra y precisa solo una vez.
- Procesar los datos de las facturas de proveedores en forma íntegra y precisa en el periodo contable adecuado.
- Aprobar para su pago las facturas de proveedores por bienes y servicios recibidos por un funcionario del nivel apropiado.
- Emitir los cheques solo sobre la base de facturas de proveedores aprobadas u otra documentación de respaldo.
- Aprobar los pagos a proveedores por un funcionario del nivel apropiado.
- Identificar, analizar y corregir los datos de pagos rechazados en forma oportuna.
- Ingresar todos los datos de desembolsos para su procesamiento en forma íntegra y precisa y solo una vez.
- Acumular los datos de desembolsos en forma íntegra y precisa en los registros correspondientes.
- Procesar los datos de desembolsos en forma íntegra y precisa en el periodo contable adecuado.

## INVENTARIOS

### I. Controles generales

#### a) Separación de funciones

Existirá una de adecuada separación de funciones incompatibles si se presentan las siguientes condiciones:

- Las funciones de almacenes o inventarios están segregadas de la contabilidad.
- Las responsabilidades de supervisión de los recursos físicos y aprobación de los ajustes están segregadas de la custodia, despacho, adquisición y recepción de las existencias.

#### b) Controles para salvaguardar los activos

- Almacenar las existencias en un lugar seguro para evitar, mermas, pérdidas y deterioro de las existencias, así como para lograr la identificación fácil, segura y el manipuleo ágil de los bienes.
- Restricciones de acceso físico al almacén.
- Realización de inspecciones periódicas a las instalaciones.
- Solicitar la contratación de seguros contra robos, incendios, pérdidas, siniestros y otros.
- Considerar las normas y reglamentos existentes y desarrollar los procedimientos y/o instructivos específicos de higiene y seguridad industrial para la prevención de probables accidentes originados por el grado de peligrosidad de los bienes y las condiciones de su almacenamiento. Para el efecto, se debe considerar los siguientes aspectos mínimos:
  - Facilidad para el movimiento de los bienes en el almacén.
  - Señalización para el tránsito y transporte.
  - Condiciones ambientales de ventilación, luz, humedad y temperatura.
  - Asignación de espacios protegidos para sustancias peligrosas.
  - Utilización de ropa y equipo de seguridad industrial.

- Adopción de programas de adiestramiento en seguridad industrial.
- Determinación de medidas de emergencia en casos de accidentes.
- Adopción de medidas contra incendios, inundaciones, etc.
- Adopción de medidas de primeros auxilios.

## II. Controles directos

### a) Controles gerenciales

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

- Control presupuestario (partidas del grupo 30000) utilizando información de los ingresos a almacenes por compras de materiales y suministros para corroborar la integridad de las adquisiciones.
  - El CRI debe elaborar informes gerenciales y de excepciones para que la dirección pueda controlar entre otros:
    - Cantidad de las existencias (niveles de inventario),
    - Precios de compra (costos unitarios),
    - Existencias obsoletas o de poco movimiento,
    - Ajustes resultantes de inventarios físicos.

### b) Controles independientes

Funcionarios del CRI que no hayan participado de las registraciones de fondos deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Practicar recuentos físicos periódicos, planificados o sorpresivos de los bienes para comprobar su existencia. La entidad establecerá las condiciones de los recuentos físicos mediante la emisión de reglamentos, procedimientos y/o instructivos.
- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguiente, los listados de inventario con las cuentas de mayor para corroborar la integridad de los saldos.
- Verificar periódicamente la aplicación de las medidas de salvaguarda.

### c) Controles de procesamiento

El sistema de procesamiento o en su defecto, los funcionarios que participan directamente: en la administración de los almacenes de activos realizables deben aplicar las siguientes actividades de control que son consistentes con lo establecido en las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios:

- Elaborar registros e informes sobre el manejo de bienes y actualizarlos permanentemente.

Los registros deben permitir el desarrollo de las siguientes acciones:

- Verificar fácil y rápidamente la disponibilidad de los bienes.
- Evaluar el curso y costo históricos de los bienes.
- Conocer su identificación, codificación y ubicación.
- Establecer responsabilidad sobre el empleo de los bienes y la administración de las existencias.

Por su parte, los informes deben permitir y describir y evaluar la situación de los bienes en un momento dado.

- Utilización de informes de recepción y vales de salida o requisiciones controlados por correlatividad numérica para comprobar la integridad de los movimientos. Se debe controlar la calidad y cantidad de los bienes comprados antes de su ingreso a almacenes.
- Aprobación de todos los documentos que respaldan la recepción y el consumo de materiales y suministros por medio de un funcionario de nivel apropiado.
- Procesar los comprobantes de los consumos en forma íntegra y precisa y solo una vez.
- Verificar e inspeccionar las cantidades solicitadas para consumo antes de ser entregadas.
- Calcular adecuadamente el costo o consumo de los materiales y suministros.

## ACTIVO FIJO

### I. Controles generales

#### a) Separación de funciones

Existirá una adecuada separación de funciones incompatibles en el área de activos fijos si se presentan las siguientes condiciones:

- Las funciones de aprobación de las compras y retiros de activos fijos están segregadas de la contabilidad.
- La custodia de los activos fijos esta segregada de las funciones de registro de los movimientos en la contabilidad.
- La función de aprobación de planes de reparación y mantenimiento esta segregada de la contabilidad.
- Las responsabilidades de supervisión de los recuentos físicos y aprobación de los ajustes están segregadas de la custodia de los activos fijos.

#### b) Salvaguarda de activos

- Acceso restringido a los activos fijos y a las funciones de procesamiento de los movimientos contables de dichos bienes.
- Solicitar la contratación de seguros contra incendios, inundaciones, desastres naturales y los que la entidad considere pertinentes.  
Establecer medidas de seguridad física e industrial para el uso, ingreso o salida de los bienes, dentro o fuera de la entidad, velando además, porque estos no sean movidos internamente, ni retirados sin la *autorización* y el *control correspondiente*.
- Mantener saneada y resguardada la documentación técnico legal de los bienes inmuebles de la entidad.
- Establecer medidas de seguridad para impedir el uso de activos fijos para fines distintos a los de la entidad.
- Realizar inspecciones periódicas sobre el estado y conservación de los activos fijos.

- Establecer políticas y procedimientos de mantenimiento para promover el rendimiento efectivo de los bienes en servicio, evitando su deterioro, averías u otros resultados indeseables que pongan en riesgo la conservación del bien.

## ii. Controles directos

### a) Controles gerenciales

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

Control presupuestario (partidas del grupo 40000) utilizando información de altas del activo para corroborar la integridad de las adquisiciones.

- El CRI debe elaborar informes gerenciales y de excepciones para que la dirección pueda controlar entre otros:
  - Compras de activos fijos por programa,
  - Compras que superan los montos presupuestados.
  - Gastos de reparación y mantenimiento,
  - Ajustes resultantes de inventarios físicos,
  - Activos completamente depreciados.

### b) Controles independientes

Funcionarios del CRI que no hayan participado de las registraciones de activos fijos deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguiente, los listados de activo fijo con las cuentas de mayor, para corroborar la integridad de los saldos.
- Practicar recuentos físicos periódico de activos fijos para comprobar la existencia de los bienes.

La realización de dichos recuentos debe permitir el logro de los siguientes objetivos:

- Establecer con exactitud la existencia de bienes en operación, tránsito, arrendamiento, depósito, mantenimiento, desuso,

inservibles, sustraídos, siniestrados, en poder de terceros. Identificando también fallas, faltantes y sobrantes.

- Proporcionar información sobre la condición y estado físico de los bienes.
- Ser fuente principal para realizar correcciones y ajustes, establecer responsabilidades por mal uso, negligencia y descuido o sustracción.
- Verificar las incorporaciones y retiros de bienes que por razones técnicas o de otra naturaleza no hubieran sido controlados.
- Considerar decisiones que mejoren y modifiquen oportunamente deficiencias en el uso, mantenimiento y salvaguarda de los bienes.
- Comprobar el grado de eficiencia del manejo de bienes de uso.
- Generar información básica para la disposición de bienes.
- Programar adquisiciones futuras.

### **c) Controles de procesamiento**

El sistema de procesamiento o en su defecto, los funcionarios que participan directamente de la administración de los activos fijos deben aplicar las siguientes actividades de control:

- Utilizar documentos prenumerados para documentar las adquisiciones y retiros de activos fijos.
- Aprobar las adquisiciones y retiros de activos fijos por funcionarios de nivel apropiado.
- Ingresar los datos de las transacciones de adquisiciones y retiros y depreciaciones en forma precisa y solo una vez.
- Aprobar mensualmente el ajuste por inflación del valor residual de los activos fijos.

## SUELDOS Y SALARIOS Y CARGAS SOCIALES

### I. Controles generales

#### a) Separación de funciones

Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- Las funciones de supervisión y control de horarios están segregadas de las otras funciones de la Unidad de Personal como el procesamiento de liquidaciones de salarios y su registro.
- Las funciones de procesamiento de planillas y de registro están segregadas.
- La autorización de pagos de beneficios laborales esta separada de las funciones de registro.

#### b) Salvaguarda de activos

- Acceso restringido al procesamiento de las remuneraciones y cargas sociales y sus pagos correspondientes, como así también, a los registros de datos relacionados, incluyendo los datos permanentes de cada uno de los funcionarios de la entidad.
- Establecer medidas de seguridad sobre el registro de asistencia (registro de tiempos individuales).

### II. Controles directos

#### a) Controles gerenciales

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

- Utilización del presupuesto para comparar gastos reales de servicios personales (partidas del grupo 10000) con los presupuestados.

El CRI debe elaborar informes gerenciales y de excepción para controlar, entre otros:

- Funcionarios que cobran montos superiores al promedio correspondiente a su jerarquía.

- Licencias por enfermedad o vacaciones por funcionario y en conjunto.
- Fluctuaciones en las renumeraciones por funcionario y en conjunto.
- Ingresos y baja de funcionarios.
- Costo de horas extras por funcionario y en conjunto.

**b) Controles independientes**

Funcionarios del CRI que no hayan participado de las registraciones de personal deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguiente, los registros de asistencia con las planillas de sueldos.
- Verificar mensualmente el monto de sueldos pagados según resúmenes bancarios con los registros.

**c) Controles de procesamiento**

El sistema de procesamiento o en su defecto, los funcionarios que participan directamente en el proceso de captación y utilización de fondos deben aplicar las siguientes actividades de control:

- Procedimientos para revisar y aprobar las liquidaciones de renumeraciones (planillas de pago) y cargas sociales antes de su pago, para verificar la veracidad y correcta valuación de estos conceptos.
- Procedimientos para revisar y aprobar las modificaciones de los datos permanentes de los dependientes por un funcionario de nivel apropiado.
- Aprobar los pagos por sueldos y cargas sociales por un funcionario de nivel apropiado.
- Realizar los pagos por sueldos al funcionario correspondiente o a otra persona autorizada.
- Revisar y aprobar los registros de horas trabajadas y otros datos periódicos utilizados como base de cálculo de las renumeraciones por un funcionario de nivel apropiado.

- Acumular en forma precisa e íntegra en los registros de sueldos los datos sobre remuneraciones devengadas y su pago.
- Procesar en forma íntegra y precisa los datos sobre remuneraciones y cargas sociales y sus pagos en el período contable correcto.
- Calcular adecuadamente el total ganado, los ajustes o deducciones de las mismas y los beneficios correspondientes.
- Autorizar las deducciones especiales y el pago de beneficios sociales por un funcionario de nivel apropiado.
- Preparar los pagos por sueldos en forma completa y preciso solo sobre la base de nominas aprobadas.

#### 4. SEGMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA

Para ejecutar la auditoría financiera en forma eficiente, se debe realizar una segmentación por ciclos transaccionales, a efectos de no dificultar la ejecución del trabajo de campo, después se evaluará el diseño de los controles generales y controles directos para cada uno de los ciclos de los Estados Financieros de "COFADENA".

Como primer paso, se debe obtener el Balance General de la Entidad para empezar a trabajar en forma ordenada, lo recomendable es dividir en ciclos transaccionales o también se puede trabajar por rubros o cuentas, dependiendo de la magnitud de las operaciones y el plantel de los auditores que exista en la entidad, de esta forma se asignará los trabajos a cada uno de los auditores.

Si no se distribuye el trabajo en forma adecuada por rubros es probable que el personal de auditoría se superponga en el trabajo, ó sea 2 personas pueden estar trabajando con la misma información, por ejemplo, si a un auditor le asignan para que analice la parte de exigible y al otro auditor para que examine la parte de ventas, los dos pueden estar trabajando con la misma información de los ingresos y utilizando la misma documentación como ser facturas, recibos y otros, entonces,

lo aconsejable es dividir por ciclos transaccionales, es decir, ciclo de ventas y cobranzas, de esta manera se evita que los auditores se superpongan y se aumente la eficiencia del trabajo de auditoría.

Por lo tanto, es conveniente dividir el trabajo de auditoría en los siguientes ciclos transaccionales:

1. Ventas y cobranzas: Estará conformado por ventas o ingresos, caja - bancos y previsión para incobrables.
2. Pagos o desembolsos: Estará conformado por caja - bancos, cuentas por pagar, inventarios y gastos.
3. Nóminas y Beneficios Sociales: Estará formado por gastos por sueldos, cuentas por pagar por sueldos, previsión para beneficios sociales y bancos.
4. Inventarios y Costos: Está formado por inventarios por compras, costo de ventas será igual a consumo de materiales.
5. Bienes de Capital: Estará formado por activos fijos, obras en construcción, obligaciones financieras, cuentas por pagar con proveedores normales, gastos o egresos por intereses y bancos por el pago de las obligaciones.

Cabe hacer notar, que cuando se revisa las cuentas de gasto e ingreso, se tienen que revisar y examinar al mismo tiempo las partidas y rubros presupuestarios, eso significa que se auditará dos estados básicos al mismo tiempo o sea el Estado de Resultados y el Estado de Ejecución Presupuestaria.

## 5. OBJETIVOS DE AUDITORÍA

En función de los objetivos de auditoría, se tiene que determinar los procedimientos de auditoría y para determinar los objetivos, nos basamos en las afirmaciones o aseveraciones que realiza la gerencia, dichas aseveraciones se transforman en objetivos de auditoría, cabe hacer notar que las afirmaciones son las que está expresando el máximo ejecutivo, el jefe administrativo y el jefe de contabilidad de

la entidad en un documento llamado Estados Financieros cuando firman dichos estados, estas aseveraciones se refieren a la existencia, integridad, exactitud, propiedad, exigibilidad, valuación y exposición de los (activos, pasivos, patrimonio, ingreso y egresos), que tienen que ser verificados por el auditor con los procedimientos de auditoría, se tiene que probar si se cumplen en la realidad dichas aseveraciones de la gerencia.

Por consiguiente, dichos objetivos de auditoría deben figurar en los programas de trabajo de auditoría, eso significa que tiene que diseñar los programas a la medida de la entidad para verificar la integridad, existencia y otros objetivos de auditoría.

Veamos ahora cada uno de los objetivos de auditoría:

- **Existencia:** Tenemos que verificar que los activos y pasivos estén registrados y existan en la realidad.
- **Integridad:** Se Verificará que todas las transacciones se hayan incluido en los Estados Financieros.
- **Exactitud:** Se verificará que todas las transacciones se hayan registrado en los comprobantes de contabilidad, de acuerdo con la documentación pertinente.
- **Propiedad:** Verificar que los activos sean propiedad de la entidad, ver si existe título de propiedad.
- **Exigibilidad:** Evaluar si los créditos representan derechos de cobro para la entidad y los pasivos constituyen obligaciones reales que tienen que ser cancelables.

- **Valuación:** Verificar que todos los activos, pasivos y resultados se encuentren valuados de acuerdo a Normas de Contabilidad Gubernamental Integrada.
- **Exposición:** Verificar que las operaciones estén presentadas y reveladas adecuadamente en los Estados Financieros, incluyendo en las Notas a los Estados Financieros.

Cuando se ejecutan los procedimientos de auditoría, se tiene que obtener las evidencias de auditoría, que son de dos tipos: evidencia de control y evidencia sustantiva:

### 5.1. Evidencia de control

Es aquella que nos proporciona satisfacción sobre los controles en los cuales hemos decidido confiar, en el sentido de que exista y se hayan operado efectivamente durante el periodo bajo examen, respalda las afirmaciones sobre los componentes y en consecuencia nos permite tomar decisiones sobre el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos. Esta evidencia se obtiene a través de las pruebas de cumplimiento cuando se desarrolla o se ejecuta los procedimientos en la etapa de planificación, en este contexto, se trabajará con procedimientos de cumplimiento únicamente sobre aquellos controles que nos interesa, no se realizará pruebas de cumplimiento para todos los controles, si bien se va a relevar todos los controles para tener un conocimiento del diseño, pero las pruebas se realizará sobre los controles claves.

En consecuencia, se trabajará por muestreo sobre los controles claves, cabe mencionar que los controles claves no son todos, existirá controles claves uno o dos por rubro, por ejemplo, si analizamos diez rubros, habrá por lo menos diez controles claves, por lo tanto, se desarrollará diez procedimientos de control que servirá para ver si esos controles están operando efectivamente durante el periodo bajo examen, en consecuencia, esto nos

permitirá tomar decisiones sobre la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos.

Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia de control se encuentran:

- Inspección de documentos del sistema.
- Pruebas de reconstrucción.
- Observación de determinados controles.
- Técnicas de datos de prueba.

## **5.2. La evidencia sustantiva**

Es aquella que brinda satisfacción sobre los saldos y afirmaciones expuestas en los estados financieros, se obtiene a través de la aplicación de procedimientos sustantivos sobre saldos, o sea, todo lo que esté expresado en números se evalúa con procedimientos sustantivos, estos procedimientos se ejecutará en la etapa de ejecución de auditoría

Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia sustantiva se encuentran:

- Indagación al personal de la entidad.
- Procedimientos analíticos.
- Inspección de documentos respaldatorios y otros registros contables.
- Observación física.
- Confirmaciones externas.

Es pertinente hacer notar que algunas veces la inspección de un documento puede tener doble propósito, o sea, para ver un control y para ver un saldo, eso significa que se realizará al mismo tiempo pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

## 6. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Este es uno de los pasos más importantes dentro de la etapa de planificación, que hasta ahora no se realiza en forma adecuada, como ya habíamos mencionado en el planteamiento del problema. Primero tenemos que identificar los componentes de los Estados Financieros y después debemos comenzar a relevar los controles, ósea vamos a identificar o tomar conocimiento de los controles que están diseñados en los procedimientos operativos y administrativos.

Existen tres técnicas o métodos para relevar los controles, que es la de cuestionarios, la narrativa y los flujogramas, cualquiera de esas técnicas sirve para identificar los controles que están vigentes dentro de la Entidad.

### 6.1. Método de cuestionarios

En nuestro medio, los cuestionarios son los más tradicionales, 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 Entidad bajo examen.

La aplicación del cuestionario sirve de guía para el relevamiento y la determinación de las áreas críticas de una manera uniforme facilitando la preparación en el informe de control interno.

Como su nombre lo indica, este método se basa en un conjunto de preguntas "estándar" presentadas por escrito en un formulario preimpreso, sobre los aspectos fundamentales del Control Interno, que son comunes a la mayoría de las entidades y que se interrogan sobre los sistemas y operaciones que se realizan dentro de la entidad.

Esta variedad de preguntas prefabricadas son útiles para diferentes auditorías, ya que son llenados en las oficinas de la entidad o sector auditado.

La forma orgánica que tienen estos formularios de cuestionarios de preguntas, consiste en estar separados por áreas operativas, las cuales se encuentran codificadas, presentándose los distintos aspectos en secciones detalladas en un índice, lo que permite ubicar el tema buscado, mediante un acceso directo y rápido, lo que contribuye a un trabajo ordenado, fácil de revisar y útil, también para buscar un tema.

El procedimiento utilizado, será la interrogación a los funcionarios de la entidad y estará diagramada para recibir una de las tres posibilidades respuestas, es decir, las tres respuestas posibles son: 1) "SI", 2) "NO" y 3) "N/A – NO APLICABLE". Normalmente, las preguntas son planteadas de modo que las respuestas indiquen lo siguiente: si es "afirmativa" indica que es un punto fuerte en el sistema de control interno y sirve para ver la existencia de un control determinado; si es "negativa" denota la falla, debilidad o defecto de un control y puede ser controles que no existen ; y si es "no aplicable" indica que la pregunta no tiene sentido o existencia dentro del relevamiento que se realiza, es decir, no se adapta a la entidad dicho control o no es compatible con la operación.

Presentamos mas abajo los modelos de cuestionarios para la evaluación del control interno en una auditoría financiera, considerando los factores que afectan al ambiente de control y las actividades de control para rubro disponible.

**Ventajas:**

1. Las entrevistas son más cortas, más ágiles y reducen los costos de trabajo.
2. Hace que los exámenes sean sistemáticos y el auditor tome buena experiencia en el uso del formulario y le rinde mejor fruto su trabajo.
3. En la fase de evaluación da la seguridad de no haberse omitido aspectos fundamentales del proceso relevado.

4. Ayuda a determinar cuales son los puntos fuertes "SI" y los puntos débiles "NO" del sistema de control interno.

**Desventajas:**

1. Cuando se hace entrevistas no permite llevar el análisis secuencial de la operación, ya que la misma es seguida por el orden de preguntas según como lo indica el formulario.
2. Si el ente auditado tiene una operación compleja o su grado de administración no es fácil de entender o resulta muy particular, hace engorroso el trabajo y se debe utilizar la cuarta columna de "observaciones y aclaraciones"
3. Si la empresa sujeto a auditoría es pequeña no se puede utilizar este método.
4. El problema de los cuestionarios es la estandarización para todas las empresas y todas las empresas no son iguales, porque cada una tiene su estructura, tiene sus controles, entonces cuando son tan estándares los cuestionarios es muy probable que exista varios no aplicables.
5. El encargado de auditoría, debe adaptar los cuestionarios a los procedimientos y naturaleza de las operaciones de la entidad.

ENTIDAD: COFADENA  
 ELABORADO POR: Lic. Javier Vargas L.  
 SUPERVISADO POR: Lic. Felipe Valencia T.

**EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO  
 AMBIENTE DE CONTROL**

CUESTIONARIO	REF P/T	SI	NO	N/A
<p><b>INTEGRIDAD Y VALORES ÉTICOS</b></p> <p>1. ¿Existe un Código de Ética aprobado por la entidad?</p> <p>2. ¿El Código de Ética ha sido difundido mediante talleres o reuniones para explicar su contenido?</p> <p>3. ....</p> <p><b>ADMINISTRACIÓN ESTRATÉGICA</b></p> <p>4. Existen estrategias consistentes con la misión de la entidad?</p> <p>5. ¿Los objetivos de gestión de las unidades funcionales son consistentes con los objetivos de gestión de la entidad?</p> <p>6. ....</p> <p><b>SISTEMA ORGANIZATIVO</b></p> <p>7. ¿La entidad revisa y modifica la estructura organizacional de acuerdo con los cambios significativos?</p> <p>8. Existen procedimientos administrativos y éstos están incluidos en los reglamentos específicos?</p> <p>9. ....</p>				

ENTIDAD: COFADENA  
 ELABORADO POR: Lic. Javier Vargas  
 SUPERVISADO POR: Lic. Felipe Valencia T.

**EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO  
 AMBIENTE DE CONTROL**

CUESTIONARIO	REF P/T	SI	NO	N/A
<p><b>ASIGNACIÓN DE RESPONSABILIDAD Y NIVELES DE AUTORIDAD</b></p> <p>10. ¿Se ha elaborado el Programa Operativo Anual Individual escritas para todos los funcionarios de la entidad?</p> <p>11. ¿Los funcionarios que toman decisiones administrativas y operativas significativas tiene el nivel de autoridad correspondiente?</p> <p>12. ....</p> <p><b>FILOSOFÍA DE LA DIRECCIÓN</b></p> <p>13. ¿Existen evidencias que la dirección desarrolla controles de ejecución presupuestaria haciendo comparaciones con el cumplimiento de las metas y objetivos?</p> <p>14. ¿La Dirección toma acciones oportunas procurando corregir las deficiencias de control interno?</p> <p>15. ....</p>				

ENTIDAD: COFADENA  
 ELABORADO POR: Lic. Javier Vargas  
 SUPERVISADO POR: Lic. Felipe Valencia T.

**EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO  
 AMBIENTE DE CONTROL**

CUESTIONARIO	REF P/T	SI	NO	N/A
<p><b>COMPETENCIA PROFESIONAL</b></p> <p>16. ¿La entidad ha establecido los requisitos de competencia requeridos para los puestos clave o trabajos específicos que necesitan un alto nivel de desempeño profesional?</p> <p>17. ¿Existen procedimientos para evaluar específicamente la competencia profesional al momento de la incorporación del funcionario de la entidad?</p> <p>18. ....</p> <p><b>POLÍTICAS DE ADMINISTRACIÓN PERSONAL</b></p> <p>19. ¿Existe un reglamento específico de Administración de personal con procedimientos para cada una de las etapas relacionados con la dotación, la evaluación del desempeño, la capacitación y movilidad de los Recursos Humanos?</p> <p>20. ¿Existen políticas adecuadas que permiten transparencia en las promociones?</p> <p>21. ....</p>				

ENTIDAD: COFADENA  
 ELABORADO POR: Lic. Javier Vargas  
 SUPERVISADO POR: Lic. Felipe Valencia T.

**EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO  
 AMBIENTE DE CONTROL**

CUESTIONARIO	REF P/T	SI	NO	N/A
<p><b>ROL DE AUDITORÍA INTERNA</b></p> <p>22. ¿Los auditores internos ha firmado la declaración de independencia para la presente gestión?</p> <p>23. ¿La Unidad de Auditoría Interna accede a todas las áreas, archivos sin restricciones?</p> <p>24. ....</p> <p><b>ATMÓSFERA DE CONFIANZA</b></p> <p>25. ¿Existen mecanismos para que los niveles inferiores puedan presentar propuestas o sugerencias, entre los distinto niveles organizacionales?</p> <p>26. ¿La entidad considera los esfuerzos que realizan los funcionarios en términos de eficacia y eficiencia?</p> <p>27. ....</p>				

ENTIDAD: COFADENA  
 ELABORADO POR: Lic. Javier Vargas  
 SUPERVISADO POR: Lic. Felipe Valencia T.

**EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO  
 ACTIVIDADES DE CONTROL**

CUESTIONARIO	REF P/T	SI	NO	N/A
<p><b>DISPONIBLE</b></p> <p><b>CONTROLES GENERALES</b>                      Separación de funciones:</p> <p>1. ¿Las funciones de caja y preparación de los depósitos están segregadas de las de registro de dichos conceptos?</p> <p>2. ....</p> <p><b>Salvaguarda:</b></p> <p>3. ¿Los fondos no depositados se guardan en cajas de seguridad?</p> <p>4.....</p> <p><b>CONTROLES DIRECTOS</b>                      Controles Gerenciales:</p> <p>5. ¿La dirección superior utiliza la información presupuestaria mensual para realizar las comparaciones de los saldos de efectivo netos (total de fondos recibidos menos los fondos pagados) con los saldos del disponible a una fecha determinada a efectos de comprobar su efectividad?</p> <p>6. ....</p> <p><b>Controles independientes:</b></p> <p>7. ¿Los funcionarios del Centro de Registro de Información concilian mensualmente dentro de los 10 días del mes siguiente, los resúmenes bancarios con el mayor general para verificar la integridad de los saldos bancarios?</p>				

ENTIDAD: COFADENA  
 ELABORADO POR: Lic. Javier Vargas  
 SUPERVISADO POR: Lic. Felipe Valencia T.

**EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO  
 ACTIVIDADES DE CONTROL**

CUESTIONARIO	REF P/T	SI	NO	N/A
<p>8.....</p> <p><b>Controles y funciones de procesamiento</b></p> <p>9. ¿El funcionario responsable deposita inmediatamente los ingresos en las cuentas bancarias autorizadas de la entidad?</p> <p>10.....</p> <p><b>CUENTAS POR COBRAR (*)</b></p> <p><b>Controles Generales:</b>                      Separación de funciones                      Salvaguarda:</p> <p><b>Controles Directos:</b>                      Controles Gerenciales                      Controles independientes                      Controles y funciones de procesamiento</p> <p><b>INVENTARIOS (*)</b>                      .....</p> <p><b>ACTIVOS FIJOS (*)</b>                      .....</p> <p><b>PASIVOS PATRIMONIO (*)</b>                      .....</p> <p>(*) Idem. Seguir la misma metodología, para las demás cuentas del Balance General.</p>				

## 6.2. Método gráfico o diagramas de flujo

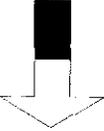
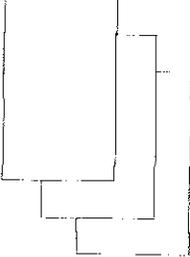
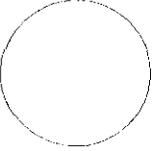
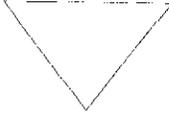
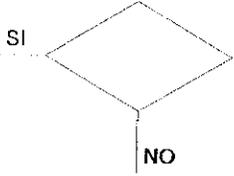
El cursograma o flujograma es la representación gráfica del sentido, curso, flujo o recorrido de un conjunto de información, o de un sistema o proceso administrativo u operativo, dentro del contexto de la organización, mediante la utilización de símbolos convencionales que representan operaciones, registraciones, controles, etc., que ocurren o suceden en forma oral o escrita en el que hacer diario del ente.

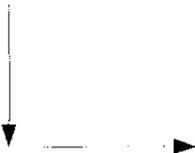
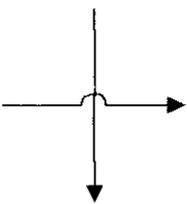
Esta técnica se considera que es lo mejor, sin embargo, hay que manejar ciertas técnicas, simbologías y un ordenamiento lógico y además, se debe tener una práctica y habilidad para desarrollar los gráficos, nos permite observar la separación de los distintas unidades, se puede ver como se inicia una operación, como se procesa dicha operación, como sale el producto de esa operación y nos permite identificar los diferentes controles que existen dentro de los procedimientos administrativos y operativos.

Los cursogramas tienen dos grandes partes:

1. La simbología utilizada representa la operación o proceso y el flujir o recorrido de la información.
2. La forma de realizar, dibujar o graficar depende de los siguientes factores a tener en cuenta:
  - a) Lenguaje a usar, entendiéndose por éste el conjunto de señales que dan a entender una cosa.
  - b) Método a desarrollar, o sea mantener un modo razonado de obrar o proceder.

A continuación presentamos una lista de símbolos y su interpretación más generalizada en nuestro medio:

REPRESENTACIÓN	NOMBRE	SIGNIFICADO
	<p>INICIO DE UN PROCESO</p>	<p>Se emplea cuando se inicia un circuito. Dentro de un mismo cursograma hay varios puntos donde se inician procesos, se debe enumerar en orden cronológico cada inicio de secuencia.</p>
	<p>DOCUMENTO</p>	<p>Se utiliza para identificar cualquier tipo de documentos originados o recibido en cada sistema, puede ser una orden, cheque, una requisición, una factura, un recibo, un voucher, una correspondencia, listados. Dentro del símbolo se identifica el nombre del documento. Además, debe mostrarse el número de copias de cada documento.</p>
	<p>OPERACIÓN O PROCESAMIENTO</p>	<p>Representa un documento en el cual hay anotaciones de entrada y salida de operaciones, normalmente son los libros auxiliares o principales llevados a mano, llevados mediante medios mecánicos. Representa también la información producida en contraposición a las fuentes originales de documentos.</p>
	<p>ARCHIVO PERMANENTE</p>	<p>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 definitiva.</p>
	<p>FINALIZACIÓN DEL PROCESO</p>	<p>Este símbolo se utiliza para identificar la conclusión del flujograma de cada subsistema. Es el último símbolo que se gráfica.</p>
	<p>DECISIÓN</p>	<p>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 de cómo se va a seguir dependerá del resultado de una prueba, una comparación o la existencia de alguna condición. Se trata de situarse de si o no.</p>

REPRESENTACIÓN	NOMBRE	SIGNIFICADO
	<p>ARCHIVO TEMPORAL</p>	<p>Un archivo que representa una o más transacciones similares las cuales se conservan en forma temporal.</p>
	<p>COMUNICACIÓN</p>	<p>La línea del flujo de 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, normalmente, en el flujo se dibuja de arriba hacia abajo y de izquierda a derecha.</p>
	<p>DESGLOSE</p>	<p>Efecto contrario al de conexión, es decir, cuando se separan copias o formularios que marchaban juntos.</p>
	<p>PUENTE ENTRE LÍNEA DE FLUJO</p>	<p>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.</p> <p>La línea corta y que se gráfica superpuesta a otra, representa que se ha trazado en una segunda instancia debido a que existió una operación previa. Normalmente se utiliza este símbolo para la distribución y archivo de documentos o para graficar la visión panorámica.</p>
	<p>LÍNEAS DE REFERENCIA</p>	<p>Representa la relación o circulación de una información hacia otro nivel como por ejemplo: la comparación de un documento con un registro. Se gráfica en sentido derecho del flujograma. Se puede representar la combinación o relación de de documentos. Normalmente se utiliza para relacionar documentos con el registro.</p>

Para finalizar, expondremos las ventajas e inconvenientes que tiene este método.

**Ventajas:**

1. Permite al auditor apreciar en forma panorámica los distintos procedimientos que se combinan en el relevamiento.
2. Simplifica y agiliza la tarea de relevamiento.
3. Ayuda a coordinar la entrevista o sea se maneja siguiendo la secuencia lógica del proceso, sistema o información.
4. Reduce considerablemente el tiempo de lectura y control o supervisión del trabajo.
5. Identifica la existencia o ausencia de controles financieros y operativos.
6. Indica y resalta cuando existen trabajos innecesarios o superfluos y duplicidad de información o tareas.
7. Facilita la presentación de recomendaciones y sugerencias a la gerencia de la empresa sobre asuntos financieros y operativos.
8. Indica cuando hay errores de información o escasez de la misma.
9. Con un golpe de vista se puede apreciar toda la operación, desde luego, se puede identificar los controles, los archivos y la separación de funciones.

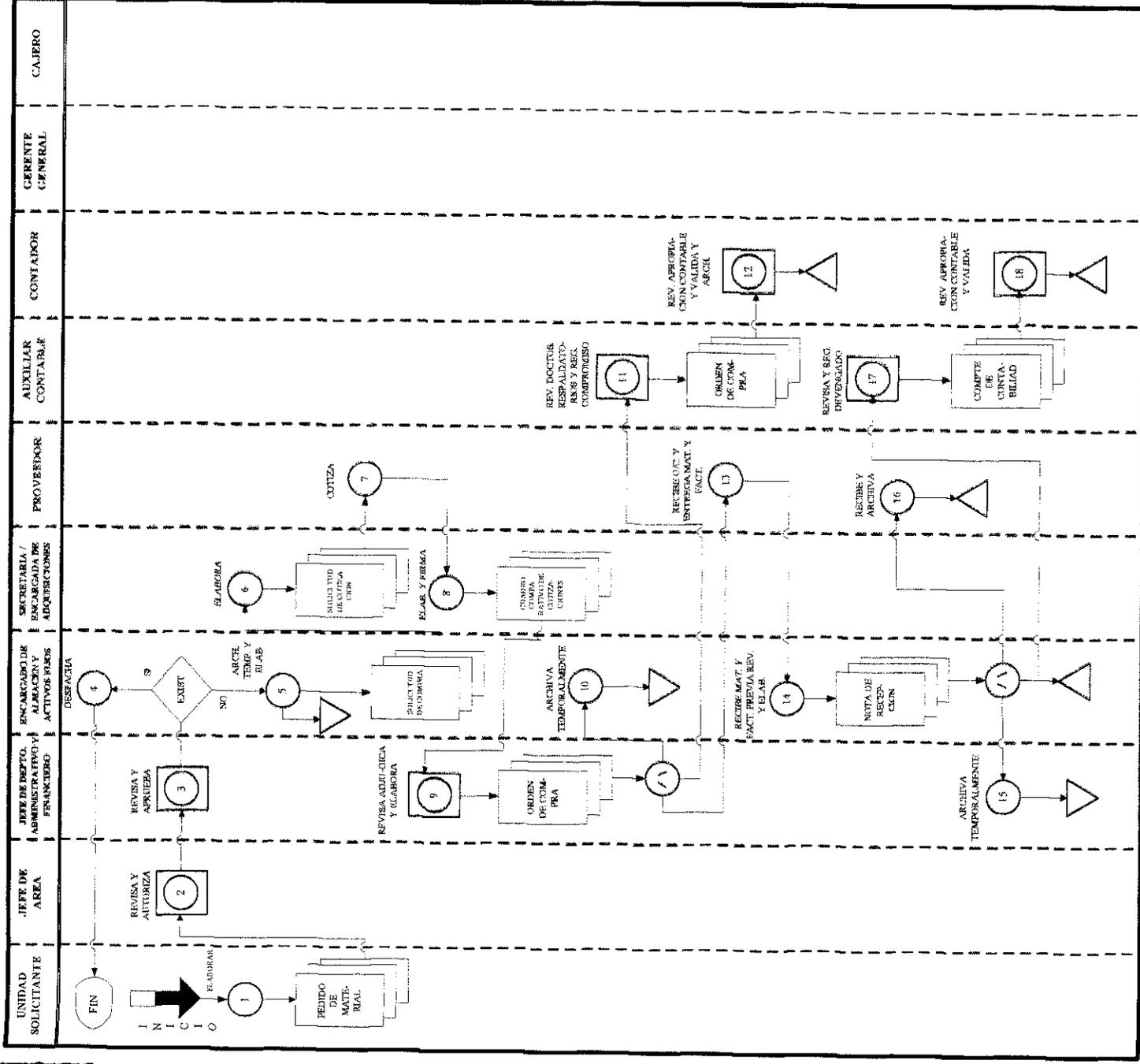
**Inconvenientes:**

1. Necesidad de entrenamiento y capacitación del personal que lo utiliza.
2. No existe una simbología universal para adoptar una dentro de un equipo de auditores.
3. Necesidad de crear dentro del equipo de auditores, una serie de reglas sobre la confección de los cursogramas para que exista uniformidad de criterios.

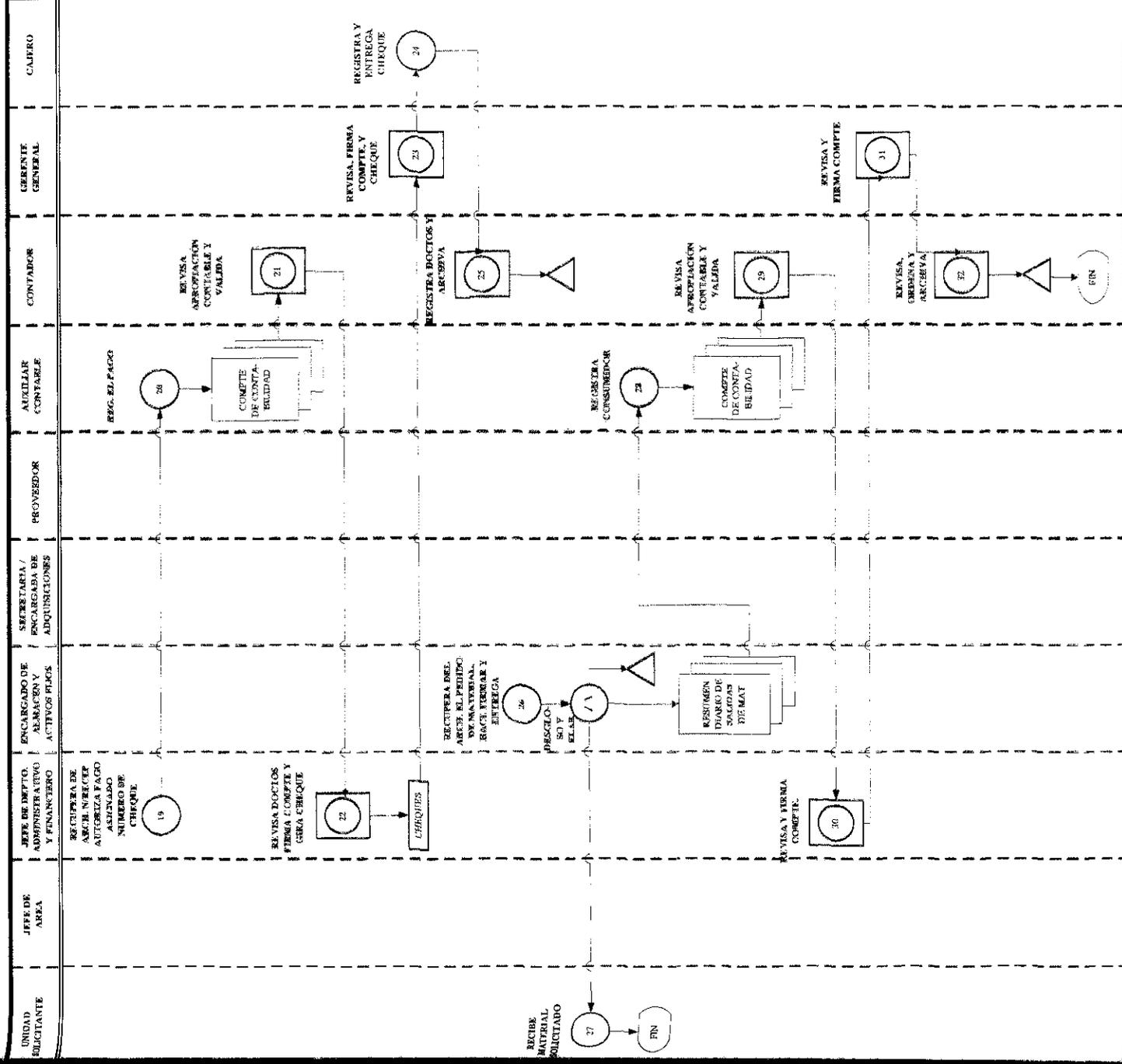
En seguida, presentamos como modelo un diagrama de flujo sobre la compra de materiales inferiores a Bs. 10.000 en "COFADENA".

COFADENA

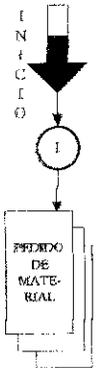
FLUJOGRAMA ADMINISTRATIVO PARA LA COMPRA DE MATERIALES POR VALORES INFERIORES A Bs. 10.000



**COFADENA**  
**FLUJOGRAMA ADMINISTRATIVO PARA LA COMPRA DE**  
**MATERIALES POR VALORES INFERIORES A Bs. 10.000**



**COFADENA**  
**DIAGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DE COMPRA DE**  
**MATERIALES POR VALORES INFERIORES A Bs. 10.000**

RESPONSABLE	DESCRIPCIÓN	DIAGRAMA DE PROCESO	OBSERVACIÓN
UNIDAD SOLICITANTE	1. LA UNIDAD SOLICITANTE ELABORA EL PEDIDO DE MATERIAL, TOMANDO EN CUENTA LAS ESPECIFICACIONES DEL O LOS MATERIALES, SEGÚN EL PLAN OPERATIVO DE LA INSTITUCIÓN Y PARTICULARMENTE EL PRESUPUESTO DE SU UNIDAD.  FIRMA Y REMITE AL JEFE DE ÁREA.		
JEFE DE AREA	2. EL JEFE DE ÁREA REvisa EL PEDIDO, Y AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA, FIRMA EN CALIDAD DE AUTORIZACIÓN. REMITE AL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO.		
JEFE DEPTO. ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO	3. EL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO, REvisa EL PEDIDO, Y AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA, FIRMA, APROBANDO EL MISMO.  REMITE AL ENCARGADO DE ALMACÉN Y ACTIVOS FUOS.	 	
ENC. DE ALMACEN Y ACTIVOS	4. EL ENCARGADO DE ALMACÉN Y ACTIVOS FUOS VERIFICA SU STOCK DE EXISTENCIAS, Y AL EVIDENCIAR SU EXISTENCIA, DESPACHA EL PEDIDO.  AL NO EXISTIR EL MATERIAL SOLICITADO, ARCHIVA TEMPORALMENTE EL PEDIDO Y ELABORA LA SOLICITUD DE COMPRA, TRANSCRIBIENDO LAS ESPECIFICACIONES DEL PEDIDO DE MATERIAL.  FIRMA Y REMITE A LA SECRETARIA/ENCARGADA DE ADQUISICIONES.	  	

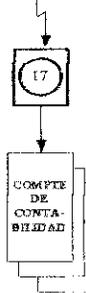
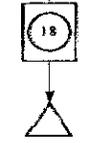
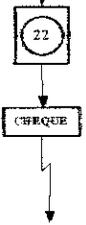
**COFADENA**  
**DIAGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DE COMPRA DE MATERIALES**  
**POR VALORES INFERIORES A Bs. 10.000**

RESPONSABLE	DESCRIPCIÓN	DIAGRAMA DE PROCESO	OBSERVACIÓN
SECRETARIA/ ENCARGADA DE ADQUISICIONES	6. LA SECRETARIA/ENCARGADA DE ADQUISICIONES ELABORA LA SOLICITUD DE COTIZACIÓN DIRIGIDA A LOS DISTINTOS PROVEEDORES (TRES COMO MÍNIMO).  FIRMA Y REMITE A LOS PROVEEDORES.		
PROVEEDOR	7. CADA UNO DE LOS PROVEEDORES QUE RECIBIERON EL FORMULARIO, COTIZAN EL PEDIDO, ESTAMPANDO SU SELLO Y FIRMA DE LA CASA COMERCIAL LEGALMENTE INSCRITA EN EL REGISTRO DE LA CÁMARA DE COMERCIO.  DEVUELVE A SECRETARIA/ENCARGADA DE ADQUISICIONES.		
SECRETARIA/ ENCARGADA DE ADQUISICIONES	8. LA SECRETARIA/ENCARGADA DE ADQUISICIONES RECIBE LAS COTIZACIONES DE CADA UNO DE LOS PROVEEDORES Y ELABORA EL CUADRO COMPARATIVO DE COTIZACIONES, TRANSCRIBIENDO LAS ESPECIFICACIONES DE LAS COTIZACIONES. LO FIRMA, Y CON ELLO ASUME LA RESPONSABILIDAD DE LOS DATOS TRANSCRITOS.  REMITE AL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO.		
JEFE DEPTO. ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO	9. EL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO REVISA EL CUADRO COMPARATIVO DE COTIZACIONES, JUNTO A TODA LA DOCUMENTACIÓN, Y ADJUDICA AL PROVEEDOR QUE MEJORES VENTAJAS COMPARATIVAS OFERCE. ELABORA LA ORDEN DE COMPRA Y DESCLOSA.  UNA COPIA AL ENCARGADO DE ALMACÉN Y ACTIVOS FIJOS. OTRA COPIA AL OPERADOR CONTABLE. EL ORIGINAL AL PROVEEDOR.		
ENC. DE ALMACEN Y ACTIVOS	10. EL ENCARGADO DE ALMACÉN Y ACTIVOS FIJOS RECIBE LA COPIA DE LA ORDEN DE COMPRA Y ARCHIVA TEMPORALMENTE.		

**COFADENA**  
**DIAGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DE COMPRA DE**  
**MATERIALES POR VALORES INFERIORES A Bs. 10.000**

RESPONSABLE	DESCRIPCIÓN	DIAGRAMA DE PROCESO	OBSERVACIÓN
AUXILIAR CONTABLE	11. EL AUXILIAR CONTABLE REVISLA LA DOCUMENTACIÓN Y REGISTRA EL MOMENTO DEL COMPROMISO DEL GASTO.  FIRMA Y REMITE AL CONTADOR.		
CONTADOR	12. EL CONTADOR REVISLA LA APROPIACIÓN CONTABLE, Y AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA, FIRMA EL COMPROBANTE EN CALIDAD DE VALIDACIÓN.		
PROVEEDOR	13. EL PROVEEDOR ADJUDICADO RECIBE LA ORDÉN DE COMPRA Y ENTREGA EL MATERIAL Y SU CORRESPONDIENTE FACTURA, AL ENCARGADO DE ALMACÉN Y ACTIVOS FIJOS.		
ENC. DE ALMACEN Y ACTIVOS	14. EL ENCARGADO DE ALMACÉN Y ACTIVOS FIJOS RECUPERA DE SU ARCHIVO TEMPORAL LA COPIA DE LA ORDEN DE COMPRA. RECIBE EL MATERIAL MAS LA FACTURA. COMPARA LAS CARACTERÍSTICAS INDICADAS EN LA ORDEN DE COMPRA, CON LAS QUE REALMENTE TIENEN LOS MATERIALES EN LO FÍSICO. AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA ELABORA LA NOTA DE RECEPCIÓN. LO FIRMA  UNA COPIA PARA EL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO. OTRA COPIA PARA SU ARCHIVO. OTRA COPIA PARA EL PROVEEDOR. EL ORIGINAL PARA EL AUXILIAR CONTABLE.		
JEFE DEPTO. ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO	15. EL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO RECIBE LA COPIA DE LA NOTA DE RECEPCIÓN Y ARCHIVA TEMPORALMENTE.		
	16. EL PROVEEDOR RECIBE LA COPIA DE LA NOTA DE RECEPCIÓN COMO CONSTANCIA DE HABER ENTREGADO EL PRODUCTO.		

**COFADENA**  
**DIAGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DE COMPRA DE**  
**MATERIALES POR VALORES INFERIORES A Bs. 10.000**

RESPONSABLE	DESCRIPCIÓN	DIAGRAMA DE PROCESO	OBSERVACIÓN
AUXILIAR CONTABLE	17. EL AUXILIAR CONTABLE REvisa LA DOCUMENTACIÓN Y AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA, ELABORA EL COMPROBANTE DE CONTABILIDAD, REGISTRANDO EL MOMENTO DEL DEVENGADO DEL GASTO.  FIRMA Y REMITE AL CONTADOR.		
CONTADOR	18. EL CONTADOR REvisa LA APROPIACIÓN CONTABLE, Y AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA, FIRMA EL DOCUMENTO EN CALIDAD DE VALIDACIÓN.		
JEFE DEPTO. ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO	19. EL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO RECUPERA DE SU ARCHIVO TEMPORAL LA NOTA DE RECEPCIÓN, Y AUTORIZA EL PAGO, ASIGNANDO EL NÚMERO DEL CHEQUE. REMITE AL OPERADOR CONTABLE.		
AUXILIAR CONTABLE	20. EL AUXILIAR CONTABLE RECIBE LA COPIA DE LA NOTA DE RECEPCIÓN CON LA DEBIDA AUTORIZACIÓN DE PAGO, QUE SE EVIDENCIA CON LA FIRMA DEL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO Y ELABORA EL COMPROBANTE DE CONTABILIDAD PARA REGISTRAR EL MOMENTO DEL PAGO.  FIRMA Y REMITE AL CONTADOR.		
CONTADOR	21. EL CONTADOR REvisa LA APROPIACIÓN CONTABLE, Y AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA, FIRMA EL DOCUMENTO EN CALIDAD DE VALIDACIÓN.  REMITE AL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO.		
JEFE DEPTO. ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO	22. EL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO REvisa LA DOCUMENTACIÓN, Y AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA, FIRMA EL COMPROBANTE DE CONTABILIDAD. PARALELAMENTE GIRA EL RESPECTIVO CHEQUE A LA ORDEN DEL PROVEEDOR ADJUDICADO Y LO FIRMA.  REMITE AL GERENTE GENERAL.		

**COFADENA**  
**DIAGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DE COMPRA DE**  
**MATERIALES POR VALORES INFERIORES A Bs. 10.000**

RESPONSABLE	DESCRIPCIÓN	DIAGRAMA DE PROCESO	OBSERVACIÓN
GERENTE GENERAL	23. EL GERENTE GENERAL REVISa EL COMPROBANTE Y EL CHEQUE, Y AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA, FIRMA AMBOS DOCUMENTOS. REMITE AL CAJERO.		
CAJERO	24. EL CAJERO RECIBE TODA LA DOCUMENTACIÓN Y ENTREGA EL CHEQUE AL PROVEEDOR, PREVIA FIRMA EN EL CORRESPONDIENTE REGISTRO. LA DOCUMENTACIÓN LA REMITE HACIA EL CONTADOR.		
CONTADOR	25. EL CONTADOR REVISa QUE LA DOCUMENTACIÓN ESTE COMPLETA, LA ORDENA Y ARCHIVA.		
ENCARGADO DE ALMACÉN Y ACTIVOS FIJOS	26. EL ENCARGADO DE ALMACÉN Y ACTIVOS FIJOS, RECUPERA DE SU ARCHIVO TEMPORAL EL PEDIDO DE MATERIAL, HACE FIRMAR CON EL JEFE DE LA UNIDAD SOLICITANTE Y ENTREGA LOS MATERIALES SOLICITADOS. PARALELAMENTE ELABORA EL RESUMEN DIARIO DE SALIDAS DE MATERIAL Y REMITE AL OPERADOR CONTABLE.		
UNIDAD SOLICITANTE	27. EL JEFE DE LA UNIDAD SOLICITANTE, RECIBE EL MATERIAL SOLICITADO.		
AUXILIAR CONTABLE	28. EL OPERADOR CONTABLE RECIBE EL RESUMEN DIARIO DE SALIDAS DE MATERIAL, DEBIDAMENTE FIRMADO Y REGISTRA LA ETAPA DEL CONSUMIDO, EN EL COMPROBANTE DE CONTABILIDAD, IMPUTANDO EL GASTO AL PROGRAMA, PROYECTO, OBRA O ACTIVIDAD CORRESPONDIENTE. FIRMA Y REMITE AL CONTADOR.		

**COFADENA**  
**DIAGRAMA DE PROCEDIMIENTOS DE COMPRA DE**  
**MATERIALES POR VALORES INFERIORES A Bs. 10.000**

RESPONSABLE	DESCRIPCIÓN	DIAGRAMA DE PROCESO	OBSERVACIÓN
CONTADOR	29. EL CONTADOR REvisa LA APROPIACIÓN CONTABLE, Y AL NO ENCONTRAR OBSERVACIÓN ALGUNA, FIRMA EN CALIDAD DE VALIDACIÓN. REMITE AL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO.		
JEFE DEPTO. ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO	30. EL JEFE DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO REvisa EL COMPROBANTE Y FIRMA. REMITE AL PRESIDENTE EJECUTIVO.		
GERENTE GENERAL	31. EL GERENTE GENERAL REvisa EL COMPROBANTE Y FIRMA. REMITE LA DOCUMENTACIÓN AL CONTADOR.		
CONTADOR	32. EL CONTADOR, RECIBE LA DOCUMENTACIÓN Y VERIFICA QUE NO FALTE NINGÚN DOCUMENTO, LO ARCHIVA CON LO CUAL FINALIZA EL PRESENTE TRAMITE.		

Cuando la entidad tenga los instrumentos administrativos diseñados e implantados se puede trabajar con el método de flujogramas, por que la entidad tiene organizado los procedimientos de las operaciones en diagrama de flujos, entonces lo que se tiene que hacer es obtener dichos procesos y procedimientos de las operaciones y de ahí se tiene que hacer el análisis e identificar los controles.

Sin embargo, en las empresas y unidades productivas donde no existan los manuales de organización y funciones, manual de procedimientos, no es pertinente realizar el relevamiento de los controles con la técnica de flujogramas, por que no existen dichas herramientas administrativas.

En el flujograma diseñado por la entidad, se tiene que identificar los controles de: autorización, integridad, exactitud, oportunidad y salvaguarda de activos, además, se tiene que identificar los controles directos y generales que se ha descrito en las páginas 78 al 98 y luego identificar las debilidades, fortalezas y los controles claves para tener una expectativa del control interno o enfoque de auditoria.

### **6.3. Método narrativo o descriptivo:**

Es la narración o descripción detallada en forma de relato de las características de los sistemas o el modo de operar de una organización, referente a las secuencias relevadas provenientes de las explicaciones de los individuos de la entidad, en cuanto a: funciones, normas, procedimientos, operaciones, archivos, custodia de bienes, etc. Todos los datos o información recopilada son incorporados tal como se obtienen en los papeles de trabajo del auditor.

Para el relevamiento del sistema de control interno por el método descriptivo se tiene que indagar a los funcionarios de la entidad, es decir, realizar a través encuestas o entrevistas a los funcionarios encargados de las tareas y para

fomular las preguntas se debe guiarse con los objetivos críticos de control que son 5: autorización, integridad, exactitud, oportunidad y salvaguarda, se tiene preguntar relacionado a los controles que deberían tener diseñados en cada operación, por ejemplo, se tiene que preguntar si las operaciones para empezar tienen controles de autorización y aprobación y así sucesivamente. También se puede guiar con las siguientes interrogantes:

<b>Que?</b>	Tareas
<b>Para que?</b>	Propósito
<b>Quien?</b>	Ejecutores operativos y de control
<b>Cómo?</b>	Medios utilizados
<b>Donde?</b>	Soporte de la información
<b>Cuando?</b>	Oportunidad

Un vez realizado todas las entrevistas se releen los papeles de trabajo y en caso de existir dudas se vuelve a conversar con el entrevistado para confirmar los conceptos expresados, para desarrollar esta técnica lo recomendable es tener una buena letra porque que se tiene que transcribir en los papeles de trabajo. Una vez terminada todas las encuestas se debe hacer una reunión con el jefe del sector para que este le dé la aprobación a los relatos descritos, manifestando que los mismos son correctos.

Este método puede ser aplicado en auditoría de pequeñas entidades, 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.

Ahora presentamos un modelo de relevamiento del control interno por el método descriptivo o narrativo:

Empresa	COFADENA
Procedimiento	Recepción de cobranzas
Relevamiento efectuado	26 de febrero del 2006
Auditor	Lic. Javier Vargas Laine
Supervisado por	Lic. Felipe Valencia Tapia

*En la Oficina Central- Recepción, se procede a la apertura de toda la correspondencia, por los valores recibidos se confecciona la planilla "valores ingresados" por duplicado. Se archiva la copia y se remite el original, junto con los valores a Tesorería.*

*En cuanto a las cobranzas realizadas por los cobradores, estos emiten un recibo provisorio, no numerado por duplicado. El original es entregado al cliente. Los cobradores efectúan semanalmente la rendición de los valores recaudados, mediante la presentación de la Planilla de Cobranzas (se prepara un original y una copia que queda en poder de éste) juntamente con los valores y los duplicados de los Recibos Provisorios, que son entregados a Tesorería.*

*Tesorería, luego de controlar la información procede a emitir por duplicado los Recibos Oficiales (el original envía al cliente y el duplicado queda adherido al talonario) y prepara diariamente una Planilla Resumen de Cobranzas, que abarca las realizadas por los cobradores, las cobranzas recibidas por correo y las concretadas en ventanilla. Esta planilla se prepara por duplicado, archivándose el original en Tesorería. La copia pasa a Cuentas Corrientes para que ésta proceda a efectuar las descargas en las fichas de cada cliente y, a posteriori, se envía a la contaduría.*

*Diariamente, Tesorería efectúa el depósito de las cobranzas de los clientes y de los otros ingresos producidos. Al realizarse éste se coloca el sello de depósito.*

*En base de la boleta conformada por el banco, contaduría registra el registro del ingreso y luego archiva la boleta.*

*Mensualmente se reciben en Tesorería los extractos bancarios, luego se efectúan las conciliaciones bancarias y se archivan los extractos respectivos.*

**6.3.1. Objetivos críticos de control:** son cinco: autorización, integridad, exactitud, oportunidad y salvaguarda, controles que debe existir en cada operación administrativa y operativa.

**1. Controles de Autorización:**

- Los procedimientos administrativos y operativos deben establecer los responsables de autorizar y aprobar las operaciones.
- Las operaciones de ingreso y salida de bienes; como también, la recepción y prestación de servicios deben estar previamente *autorizadas* evidenciando el cumplimiento de la normatividad vigente.
- Las operaciones de ingreso y salida de bienes, como también la recepción y prestación de servicios deben estar posteriormente *aprobadas* evidenciando el cumplimiento de las condiciones previamente establecidos y autorizados.
- El registro de los comprobantes debe estar previamente *autorizado* como constancia de su conformidad sobre la base de la documentación de respaldo pertinente.
- Los funcionarios que *autoricen* y *aprueben* la documentación deben tener la jerarquía suficiente y su ejercicio debe responder a una asignación de funciones formalizada.

**2. Controles de integridad:**

Los procedimientos administrativos y operativos deben establecer los comprobantes internos (formularios) que se utilizarán en las operaciones. Estos comprobantes deben estar diseñados con numeración correlativa y con todos los datos necesarios que permitan identificar, entre otros, fechas de emisión y operación, responsable del movimiento, bienes o

servicios relacionados y cantidad y costos, precios y tarifas, según corresponda.

- Todos los movimientos de bienes y todas las prestaciones y recepciones de servicios deben estar evidenciados en los comprobantes internos y/o documentos externos correspondientes.
- Todos los comprobantes internos y externos que evidencien movimientos de bienes o prestación de servicios deben registrarse en los registros correspondientes.
- Todas las operaciones de los procesos y todas las tareas de los procedimientos de las tareas de los procedimientos administrativos y operativos rutinarios deben cumplirse según instrucciones previamente establecidos.

### **3. Controles de exactitud:**

- Los procedimientos administrativos y operativos deben establecer instrucciones claras para evitar discrecionalidades o interpretaciones subjetivas.
- Los procedimientos administrativos deben ser consistentes con las Normas Básicas emitidas por los órganos rectores. La compatibilización de los reglamentos específicos implica una garantía razonable de dicha consistencia.
- Las personas que aprueban y autorizan deberían hacer algún tipo de verificaciones antes de poner su firma, o sea antes de autorizar se debería revisar todos los antecedentes cuestión de que se puede iniciar una transacción determinada, de la misma forma la aprobación implica un control de calidad que se ha cumplido con todas las etapas que están determinadas para un proceso determinado, entonces las personas que aprueban se

supone que han verificado y se ha cumplido todas esas etapas y eso nos da una garantía de la exactitud.

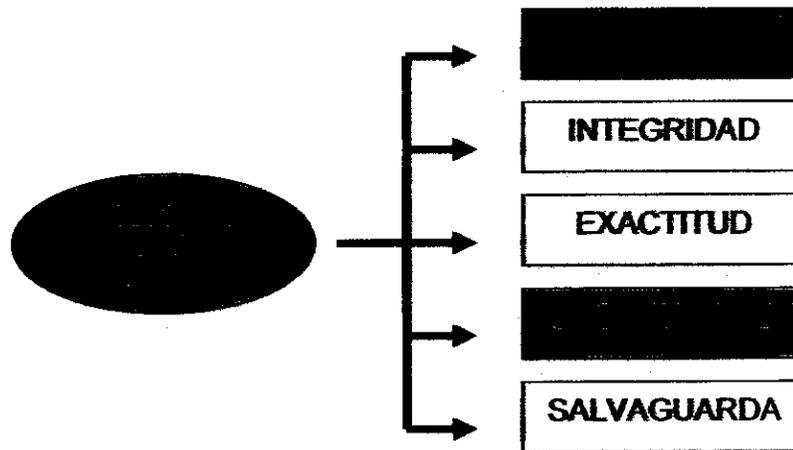
#### **4. Controles de oportunidad:**

- Los procedimientos **deben determinar** los tiempos de las operaciones y sus etapas.
- La ejecución de cada procedimiento debe desarrollarse en el tiempo pretendido según procedimientos aprobados.
- El registro de comprobantes y documentos debe imputarse al periodo en que se origina la operación.
- Los comprobantes y documentos deben registrarse inmediatamente de emitidos.
- La emisión de comprobantes y documentos debe realizarse en el momento en que se originó la operación que la ha originado.

#### **5. Controles de salvaguarda:**

- Los procedimientos administrativos y operativos deben establecer las **medidas de seguridad** necesarias sobre los bienes y la información de la Entidad.
- Los bienes y documentos en la Entidad deben tener acceso restringido y protegerse con medidas de seguridad adecuada.
- Los documentos recibidos y los comprobantes emitidos por la Entidad deben resguardarse bajo medidas de seguridad suficientes antes y después de su procesamiento.
- Los bienes y documentos de la Entidad deben estar bajo la custodia de funcionarios específicamente designados que no presenten incompatibilidades funcionales, permitiendo un adecuado control por oposición.

GRAFICO N° 2  
OBJETIVOS CRÍTICOS DE CONTROL



#### 6.4. Combinación de métodos:

En el desarrollo de los tres métodos anteriores, habíamos establecido diferencias o inconvenientes y virtudes de cada uno de ellos. Quiero concluir manifestando que para lograr una evaluación eficiente del Sistema de Control Interno contable y que a su vez tienda a la optimización del trabajo del auditor, se debería realizar una combinación adecuada de los métodos conocidos, teniendo en cuenta factores tales como:

- a) Tamaño de la empresa.
- b) Distribución geográfica.
- c) Cantidad de personas que emplea.
- d) Modo de operar del ente.
- e) Tipo de trabajo a realizar.
- f) Tiempo a insumir en la labor.
- g) Cantidad de personas que actuaran en el relevamiento.

Es decir, para poder realizar la Evaluación del Sistema de Control Interno Contable en "COFADENA" el auditor posee tres herramientas, las cuales cumplen con el mismo objetivo, pero quien las utiliza puede combinar el uso de las mismas para lograr:

- a) Mejor exposición.
- b) Mejor análisis.
- c) Mejor comprensión.
- d) Mejor tiempo insumido.
- e) Menor costo operativo.
- f) Mayor eficiencia operativa.

La elección de un método único para todo el trabajo de relevamiento del Sistema de Control Interno Contable diría que debe ser totalmente desechada, principalmente si optamos por el método descriptivo. Este método para la auditoría externa resulta sumamente costoso por la cantidad de horas que insume, por lo tanto, para este tipo de trabajos se utiliza el método de cuestionarios, con el complemento de partes narrativas y con el diagrama de los circuitos principales de la empresa. Pero en el caso de la auditoría interna, pensamos que el mejor se adapta a sus necesidades es el método de los cursogramas, ya que éstos permite detectar cuáles son los puntos deficientes o débiles de los sistemas y permiten la rápida confección de propuestas o sugerencias para corregir estas debilidades.

El alcance o extensión que se requiere dar al relevamiento del Control Interno depende de si es la primera auditoría o son auditorías recurrentes por el mismo auditor.

Cuando se efectúa por primera vez una auditoría de una empresa, es conveniente realizar una profunda Evaluación del Sistema de Control Interno Contable vigente. En el caso de auditorías posteriores, se puede hacer una confirmación de los relevamientos anteriores para actualizarlos el conocimiento y ver si los puntos que eran fuertes aún se mantienen y si los puntos defectuosos o débiles fueron corregidos, ver si hay alguna modificación en la estructura organizacional.

## 7. PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

El propósito de esta etapa es establecer si los controles que el auditor a relevado están funcionando como es debido, tiene el propósito de probar la efectividad de un sistema de control, por lo tanto, se deben efectuar pruebas de control para ver si el procedimiento de control se está ejecutando.

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.

Si el examen del auditor le lleva a la conclusión de que el sistema no es satisfactorio por lo tanto, no se confiará en él, en ese caso el auditor no necesita hacer **pruebas de cumplimiento**, porque pondrá todos sus esfuerzos en las **pruebas sustantivas** para obtener evidencia de los saldos que aparecen en los estados financieros.

### 7.1. Cuando existen controles:

Se ha realizado el relevamiento a través de cualquiera de los métodos y ve que existen controles y si existe controles se tiene que probar con un par de transacciones y se verá si realmente existe evidencia de control, por ejemplo: con tildes, firmas o rúbricas o algo que evidencia que esa transacción o ese comprobante ha sido revisado a efectos de comprobar la aplicación de un control determinado del proceso, porque pueda estar diseñado perfectamente pero no se esté cumpliendo en la realidad.

#### a) Pruebas de recorrido:

Después de haber identificado los controles en base a esas tres técnicas que habíamos descrito, después se efectúa las pruebas de recorrido que sirve para probar eso que se ha relevado si se cumple en

la realidad, eso significa que se hará algunas pruebas de transacciones, o sea se tomará al azar uno o dos documentos,

comprobantes y ver si en realidad en el comprobante o cualquier otro documento están reflejadas todas esas etapas que dice el procedimiento, entonces de esa manera se confirma, cabe hacer notar, esto no es una prueba para conseguir evidencia de control, sino, es una prueba para conseguir evidencia de lo que se ha relevado si es correcto o no, después si esto funciona o no funciona se verá con pruebas de mayor alcance que son las **pruebas de cumplimiento** donde se trabajará con un alcance del 20%, 30%, 40% de las operaciones dependiendo de los riesgos o enfoque de auditoría.

Por lo tanto, las pruebas del recorrido se realizan con uno o dos comprobantes que servirá para hacer un control de calidad del relevamiento que se ha realizado, por que muchas veces le cuentan al auditor y en la práctica no se ejecutan o no se cumplen.

Cuando se realiza las pruebas de recorrido, se puede presentar dos situaciones en el resultado, ahora veamos cada una de ellas:

**a.1) Cuando el resultado da positivo:**

Se hace la prueba del recorrido y el resultado es bueno o positivo quiere decir que en primera instancia se deposita confianza preliminar en los controles y ayuda ese control a completar el objetivo de auditoría y ayuda a determinar el enfoque de auditoría, eso quiere decir que: si se tiene controles suficientes y buenos podría desarrollar un **enfoque netamente de cumplimiento**, porque son controles que están bien diseñados y aparentemente funcionan, pero todavía no se si funcionan perfectamente bien, por que no he tomado una muestra amplia, pero sí me cubren

algunas expectativas de los objetivos de integridad, existencia, propiedad, valuación y exposición.

**a.2) Cuando el resultado da negativo:**

Se hace la prueba del recorrido y el resultado es malo o negativo porque no satisface ningún objetivo de auditoría, y además se ve que no se está cumpliendo como estaba diseñado, en esos casos el **enfoque preliminar será sustantivo**, entonces ya estoy en condiciones de asignar el nivel de riesgo, y se revelará en el informe de control interno como un hallazgo de auditoría.

**7.2. Cuando no existen controles:**

Se hace un relevamiento y se evidencia que no existen controles, entonces es un punto débil, eso implica una deficiencia de control y es un hallazgo por la inexistencia de un control que era necesario implantar, por ejemplo, se preguntó sobre la aprobación de una operación y la respuesta fue negativa, donde nos indican que sale sin ningún tipo de aprobación o algunas veces se aprueba y no está formalmente definido en un documento de quien tiene que aprobar, por lo tanto, **es un hallazgo de auditoría** y obviamente después se tiene que satisfacer a través de las pruebas del recorrido para confirmar esa situación y se tiene que mandar al informe de control interno.

Por lo tanto hay 2 tipos de hallazgos controles inexistentes porque se supone que deberían estar y los controles que están diseñados pero que no se está cumpliendo en la entidad.

Las **pruebas de cumplimiento**, no se realizarán sobre todos los controles, se evaluarán sólo los controles claves, se efectuará esas pruebas con un alcance determinado ó sea con una muestra de transacciones de comprobantes, previamente se tiene que identificar a través de las pruebas del recorrido y si

está dentro de lo normal se **debe confiar inicialmente** y después se elige los controles claves.

### 7.3. Controles claves:

Para que un control sea clave, tiene que cumplir 3 condiciones:

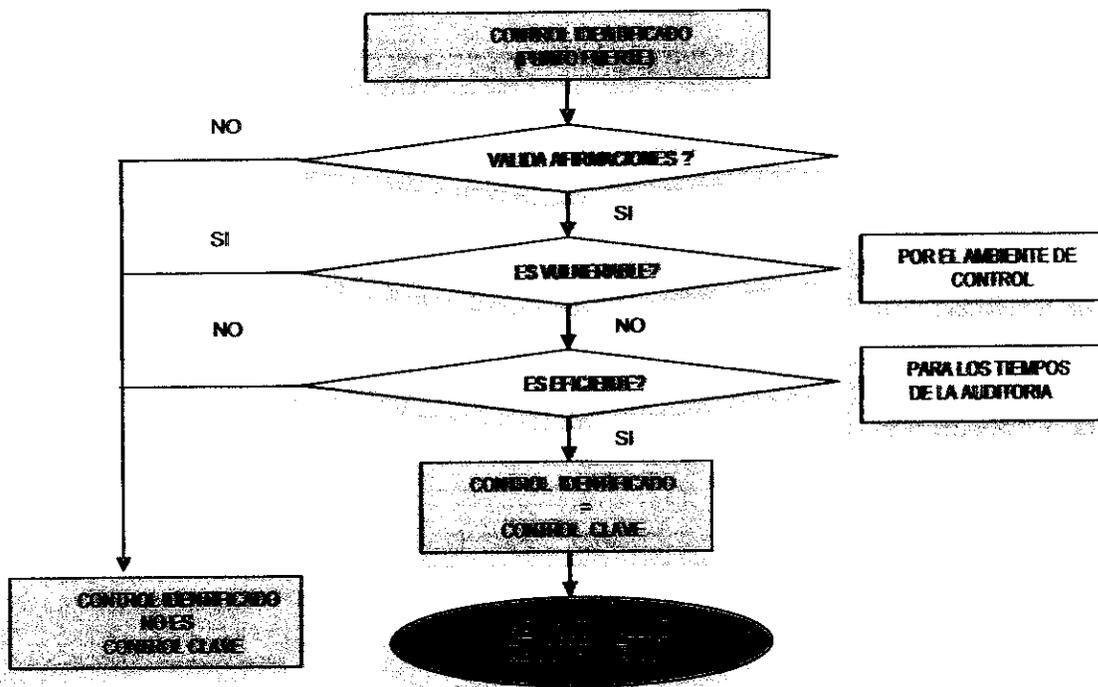
1. Tiene que validar por lo menos una afirmación o un objetivo de auditoría que son: la existencia, integridad, valuación, exposición, oportunidad (son afirmaciones o aseveraciones de la gerencia), entonces, se tiene que ver si ese control sirve para validar una de estas afirmaciones. Supongamos que valida una afirmación por lo menos, se pasa al siguiente paso.
2. Ver si se vulnera por el ambiente de control, para lo cual tengo que haber hecho una apreciación sobre el ambiente de control considerando los 9 factores, supongamos que no se vulnera el ambiente de control ó sea no afecta a ese control.
3. Entonces me pregunto si es eficiente en términos de auditoría o no es eficiente, no me preocupa tanto la eficiencia de control a nivel administrativo porque puede ser un control excelente, lo que me interesa es la eficiencia a nivel de auditoría o sea para revisar ese control no tengo que perder demasiado tiempo. Por lo tanto, los controles que se consideren como claves sobre los cuales se van a desarrollar las **pruebas de cumplimiento** tienen que ser controles de fácil revisión y no se tiene que requerir demasiado tiempo o ser tan complicado para su revisión.

Normalmente los controles claves son muy pocos dentro del balance general, por ejemplo, tenemos las conciliaciones bancarias, arqueo de

fondos, inventario de almacenes, confirmación de cuentas por cobrar e inventario de activos fijos, son controles típicos que tiene que diseñar e implantar la administración de la entidad y que se considera como controles claves.

Por lo menos para cada componente se tiene que identificar un control clave, o sea un control clave para disponible, un control clave para exigible, un control clave para inventarios y así sucesivamente para otros rubros o cuentas que forman parte del Balance General.

GRAFICO N° 3  
CONTROLES CLAVES



## 8. DETERMINACIÓN DEL TIPO DE ENFOQUE DE AUDITORÍA

Existen dos enfoques básicos al control interno con respecto a un objetivo de auditoría relacionados con las cuentas específicas de los estados financieros.

**Enfoque de confiabilidad:** Conocido también como un enfoque de cumplimiento, donde anticipamos que el riesgo de control es moderado o bajo con respecto a uno o más objetivos de auditoría y se da una confianza al control interno.

**Enfoque sustantivo:** Se dice así, por que no se confía en los controles internos, esta situación sucede por la existencia de errores monetarios en las transacciones y los saldos de cuentas.

Lo que se propone en la etapa de planificación, es determinar: la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, para explicar mejor nos preguntaremos Que?, Cuanto? y Cuando?

- **Naturaleza -Que?** Significa que tipo de procedimientos se va aplicar para conseguir la evidencia de auditoría, o sea, de cumplimiento o sustantivo o una combinación de los dos.
- **Alcance - Cuanto?** Se refiere con que alcance vamos a desarrollar esas pruebas, se debe determinar el cuanto, o sea con muestras amplias, pequeños o moderados, estarán en función a los riesgos que existan o estén vinculados en los distintos ciclos operacionales.
- **Oportunidad - Cuando?** En que momento se debería aplicar los procedimientos, no necesariamente se deberían aplicar cuando se tiene el balance, se puede elegir al cierre o antes del cierre del Balance General.

El enfoque de auditoría se debería hacer para cada uno de los rubros o ciclos transaccionales, o sea un enfoque para disponible, para cuentas por cobrar, para activos fijos, esto dependerá de los problemas que se haya encontrado en el relevamiento de control. Por lo tanto, para determinar un buen enfoque se tiene que tener conocimiento y haber analizado los riesgos de control.

Se presenta un modelo del enfoque de auditoría para cada una de las cuentas que conforman los Estados Financieros, donde se describe los riesgos inherentes y de control para cada uno de los ciclos o cuentas transaccionales (ver Anexo N° 1).

## 9. RIESGO DE CONTROL

En la evaluación del riesgo de auditoría existen tres tipos de riesgos: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, para nuestro análisis nos enfocaremos en el riesgo de control por tratarse específicamente el tema de nuestra investigación "la Evaluación del Sistema de Control Interno Contable" y diremos que el Riesgo de Control es la contingencia de que el control interno establecido por la administración en la empresa falle en prevenir o detectar los errores monetarios.

Una vez que el auditor interno ha evaluado el control interno contable de la entidad, está en la posibilidad de valorar o asignar el Riesgo de Control en la auditoría, es bien importante que el auditor utilice el criterio profesional.

A continuación citamos los tipos de procedimientos que se deben realizar cuando el riesgo de control es alto, medio y bajo.

- **Cuando el Riesgo de Control es alto** se dará un enfoque sustantivo y se realizará pruebas de saldos, porque el diseño de control interno es malo y no está funcionando eficazmente, significa que no se confía en los controles internos, existe una gerencia centralizada con poder para influir

y modificar el sistema y existen fuertes fallas en los controles internos básicos y los estados financieros contienen errores importantes.

- **Quando el Riesgo de Control es medio** se dará un enfoque mixto, se realizará pruebas de cumplimiento, pruebas analíticas y pruebas de saldos, porque existe un sistema de contabilidad bien estructurada con algunas fallas poco importantes en el sistema, existe una gerencia centralizada pero respetuosa de las políticas contables, el sistema de control funciona adecuadamente en la parte detectiva y que aunque ocurren errores monetarios éstos son detectados por el sistema.
- **Quando el Riesgo de Control es bajo** se dará un enfoque de cumplimiento se realizará pruebas de cumplimiento y pruebas analíticas.

Por que los controles son eficaces y están funcionando adecuadamente, los principales flujos de información se están procesando en forma correcta, existe una administración honrada y el sistema de control interno está funcionando adecuadamente, por lo tanto se depositará confianza en el control interno de la empresa.

## 10. METODOLOGÍA PARA EL ANÁLISIS DE RIESGO DESDE LA PERSPECTIVA DE UNA AUDITORÍA INTERNA

### 10.1 Definición de riesgo

El riesgo es una posibilidad de ocurrencia de un hecho desfavorable que puede perjudicar el logro de los objetivos de la entidad, los riesgos son peligros, que si se materializa ya deja de ser riesgo y deja de ser posibilidad, citamos algunos ejemplos de riesgos:

- El hecho de mantener dentro de la entidad en los almacenes material inflamable es una fuente de riesgo, porque puede explotar o convulsionarse en cualquier momento por una chispa de fuego.

- Cuando las operaciones se realizan en forma inoportuna, esta situación puede suceder porque el funcionario fue incorporada recientemente a la entidad no conoce los plazos establecidos, la causa puede ser también por falta de supervisión.
- Puede existir una operación inválida por no estar autorizado por un funcionario competente y la información no sea confiable.

Cuando se materializan los riesgos pueden ocasionar pérdidas económicas para la entidad, ya que pueden existir mayores costos operativos, menos calidad de los productos y retrasos en la ejecución.

La evaluación de los riesgos tiene 2 sub componentes, es decir, la identificación de los riesgos y el análisis de los riesgos. En COFADENA se puede realizar la identificación y análisis de los riesgos mediante el Departamento de

Planificación o a través de los jefes de cada área, después consolidar en un solo documento y luego informar a la Máxima Autoridad Ejecutiva para que decida.

## 10.2 Interrelación con otros componentes

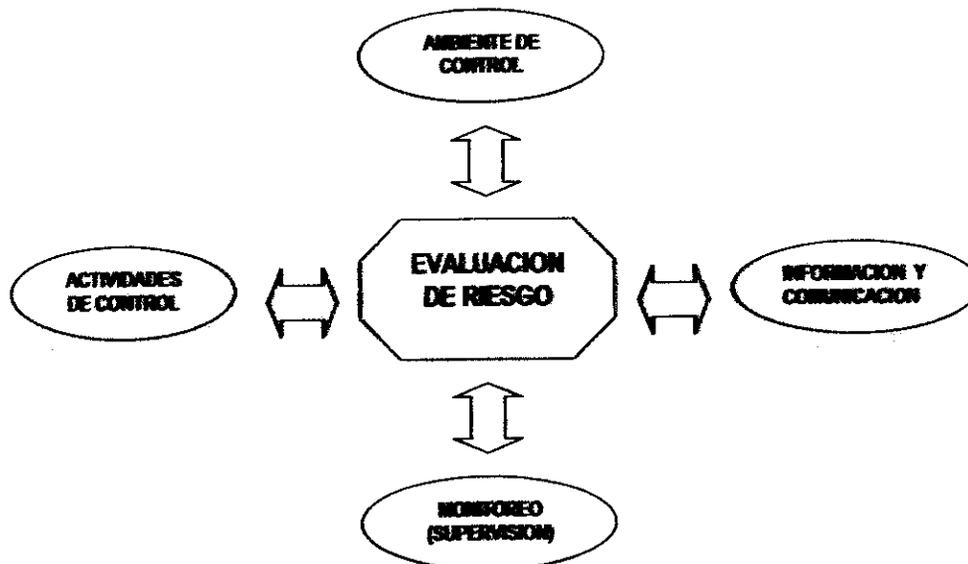
El informe COSO establece como uno de los componentes la evaluación de los riesgos, este componente se relaciona con los otros componentes del control interno, es decir, con el Ambiente de Control, Actividades de Control, Sistema de Información y Comunicación y finalmente con el Monitoreo o Supervisión, para una mayor comprensión de las relaciones, veamos cada uno de ellos:

- **Con el Ambiente de Control**, se relaciona con 2 de sus factores es decir, con la Administración Estratégica, porque a través de este factor se debe establecer los objetivos de gestión, por otro lado, se relaciona con la Filosofía de la Dirección, porque la Gerencia General de COFADENA

debe exigir a los funcionarios la aplicación de los controles y la evaluación de riesgos.

- **Con las Actividades de Control**, se relacionan con las actividades de control, por ejemplo, cuando se evalúan las actividades de control se descubre la falta de diseño de los controles obviamente se olvidaron de identificar los riesgos.
- **Con el Sistema de Información y Comunicación**: para poder identificar los riesgos se tiene que tener información interna y externa sobre algún tipo de documento, para luego identificar los controles.
- **Con el monitoreo o supervisión**, influye las evaluaciones internas y externas, a través de la supervisión se puede identificar la falta de controles, en el diseño o en el cumplimiento de los controles, si se identifica será un riesgo potencial y se implantará inmediatamente los controles que sean necesarios para neutralizar el impacto del riesgo, eso significa que tiene que haber un control de supervisión sobre la ejecución que vigile el cumplimiento.

GRAFICO N° 4  
RELACIÓN DEL RIESGO CON LOS OTROS COMPONENTES  
DEL CONTROL INTERNO



### 10.3 Tipos de riesgos en la Entidad

#### 10.3.1 Riesgo de Diseño

Es la posibilidad de que se materialice el riesgo producto de que no está contemplada ninguna actividad de control en los procesos y procedimientos que tiene la Entidad, porque no tienen incorporados los objetivos críticos de control, donde especifiquen los plazos, autorizaciones, aprobaciones, entonces hay un riesgo de que las operaciones sean inválidas, inoportunas, erróneas, incompletas, además, los efectos o impactos, se pueden traducir en fraudes, ineficacias, ineficiencias, disminución del patrimonio, registros sin respaldos y otros.

Cabe señalar, que un control no previene ni detecta errores e irregularidades, solo ejerce influencia porque es una guía de comportamiento, donde tiene que tener especificaciones claras, es decir, se deben fijar en los reglamentos los límites de autorización, fecha de inicio y de finalización de la operación, establecer la numeración correlativa, todo lo anterior es elemental a nivel de control porque en función a ello se puede verificar (actividades de control) de que realmente se ha registrado todas las operaciones, después se tiene que reforzar con los controles preventivos, predetectivos y detectivos, recordemos que los controles preventivos procuran eliminar los riesgos a través de los controles generales sobre la seguridad física y separación de funciones, en cambio, los controles predetectivos son controles de procesamiento o controles concurrentes, procuran eliminar los efectos cuando realizan revisión los supervisores y si ellos detectan realizarán una inmediata corrección, los típicos controles son: la autorización, aprobación y supervisión, finalmente, los controles detectivos, tratan de mitigar los efectos, se realiza después de las dos anteriores o sea se detecta un riesgo materializado a través de la inspección, verificación y comprobación.

### 10.3.2 Riesgo de Cumplimiento

Se dice que hay un riesgo de cumplimiento, cuando existe un control diseñado y no se lleva en la práctica o no se cumple en su integridad por los funcionarios de las diferentes unidades ejecutoras y esta situación genera un riesgo para la entidad porque no se cumplen todos los procedimientos establecidos en los manuales y reglamentos que tiene la entidad.

### 10.3.3 Riesgo del Entorno Interno

Los riesgos del entorno interno son condicionamientos por cambios que se producen dentro de la entidad y están fuera de los procedimientos (reglamentos), estos cambios pueden ser manejados por la entidad pero no por las unidades ejecutoras.

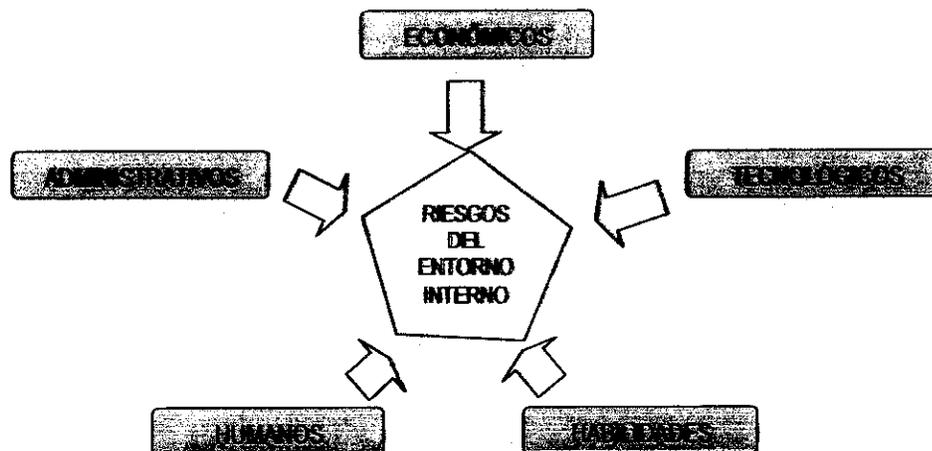
Los riesgos del entorno interno, son: Recursos humanos, recursos tecnológicos, recursos económicos, recursos administrativos y habilidades de la gente, se tiene que manejar estos recursos en forma adecuada, ahora veamos cada uno de las condicionantes del entorno interno:

- **Manejo de recursos económicos:** La Entidad puede tener problemas económicos, porque no tiene una buena demanda de sus servicios, o no tenga una buena cobranza de sus clientes, no tenga buenos financiadores de capital, o puede ser que la entidad cuente con dinero, sin embargo, se maneja inadecuadamente.
- **Recursos tecnológicos:** Se puede dar la posibilidad de que no se maneje en forma adecuada porque se destina a otro sector las computadoras en lugar de hacer a un área importante, por otro lado, en la entidad no hay plan de mantenimiento de los equipos de computación o finalmente no se mejora con las nuevas versiones de las computadoras por el avance tecnológico.
- **Recursos administrativos:** Cuando hay una reestructuración de la entidad los procedimientos administrativos y operativos no están

adecuados o ajustados a la realidad, por otro lado, muchas veces para la aprobación de una operación tienen que pasar por diferentes direcciones y en el transcurso de eso hay premura y las ejecuciones quedan pendientes hasta no ser aprobados por el jefe inmediato superior

- **Recursos Humanos:** puede haber rotación de personal en forma discrecional, por ejemplo, se tiene un plantel bien entrenado para una área específica y el Máximo Ejecutivo, decide realizar la rotación y eso perjudica el logro de los objetivos de las unidades funcionales o finalmente no se tiene toda la gente que se debería tener en un área determinada.
- **Habilidades:** muchas veces depende de los funcionarios de Recursos Humanos que hayan hecho un plan de capacitación para los funcionarios de la Entidad y a la vez esté aprobado por la Máxima Autoridad Ejecutivo para que se destinen los recursos necesarios.

**GRAFICO Nº 5**  
**RIESGOS DEL ENTORNO INTERNO**



Los riesgos internos, se pueden controlar con mayor relación que los riesgos externos, porque depende de la entidad, lo recomendable es que los riesgos del entorno interno lo deberán manejar los funcionarios que

trabajan en el Departamento de Planificación, cuando estén elaborando el Programa Operativo Anual y el Plan Estratégico Institucional, necesariamente deberían considerar los problemas del entorno porque pueden perjudicar los objetivos de la entidad.

#### 10.3.4 Riesgo del Entorno Externo

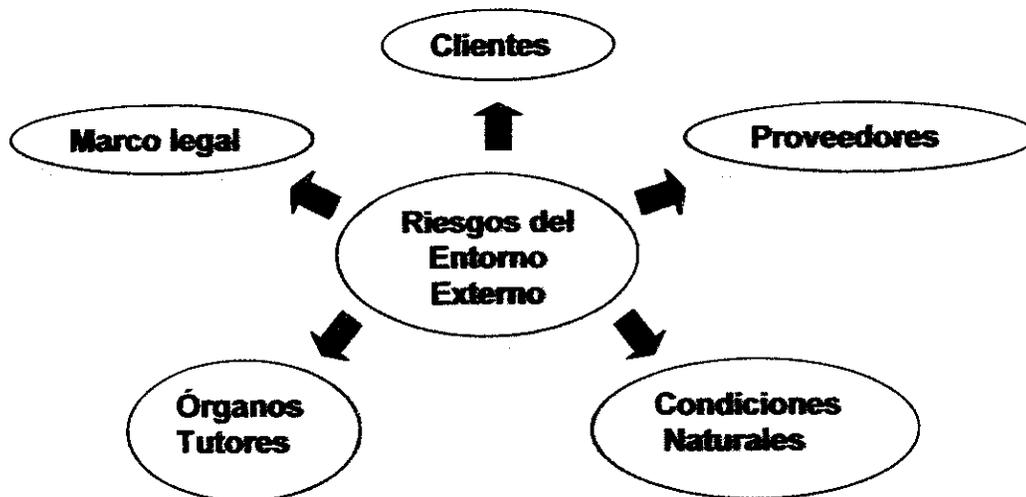
Son cambios del entorno externo que pueden suceder y están fuera del alcance de la Entidad son inmanejables, por más buenos controles internos que se tengan diseñados y aplicados, los factores externos de igual manera afectan e irán en contra del cumplimiento de objetivos. Estos riesgos externos, están por fuera de la entidad y son como ejemplos los siguientes: interacciones con los usuarios, proveedores, marco legal, medio ambiente, órganos tutores, ahora veamos como afecta cada uno de ellos a la entidad:

- **Los clientes:** condicionan el nivel de la demanda, si en una empresa comercial no existe la calidad en los productos y servicios los usuarios o clientes no tendrán preferencia en comprar.
- **Los proveedores:** condicionan en la manera que no abastecen todos los insumos que se necesita con rapidez y con las características que se había solicitado, puede suceder que el proveedor tenga dificultades económicas y no pueda producir los insumos y en consecuencia no entregue en forma inmediata.
- **Condiciones Naturales:** cuando hay una catástrofe ambiental como ser: lluvia, inundación y otros puede sorprender a la entidad, por otro lado, se tiene que tomar en cuenta las condiciones sociales (conflictos) porque puede existir un bloqueo en las carreteras y puede perjudicar la consecución de objetivos de la entidad, para evitar esas sorpresas desagradables se tiene que diseñar algunos sistemas de alertas para tener algún factor de prevención y con un buen sistema de información se puede reducir los impactos.

- **Órganos tutores:** puede ser que los órganos tutores emitan nuevas leyes, o sea el Ministerio de Hacienda, Contraloría General de la República y las Superintendencias que son los órganos de control pueden modificar la normativa vigente y eso genera un riesgo, porque la gente no se adecua rápidamente a esos cambios.
- **Marco legal:** puede existir el cambio del marco legal, por ejemplo, cuando el Congreso y del Poder Ejecutivo emiten nuevas Leyes y Decretos Supremos.

La Entidad tiene que tener un poder de prevención y tiene que tomar una medida inmediata, de tal manera que no haya un impacto fuerte.

CUADRO N° 6  
RIESGOS DEL ENTORNO EXTERNO



#### 10.4 Estrategia para identificar y analizar los riesgos

Se tiene que identificar las causas que pueden tener origen en el pasado, presente y futuro, se manejará dos herramientas: Objetivos Críticos de Control que son los puntos de control (autorización, integridad, exactitud, oportunidad y salvaguarda) y los Factores Críticos del Éxito, que son condicionantes o

situaciones que se tienen que dar para que no se pueda lograr los objetivos institucionales.

Los auditores trabajan sobre las causas del pasado y presente, lo que generalmente encuentran son deficiencias (es un riesgo materializado) que ya se concretaron en el pasado que se llama en términos de auditoría un hallazgo de auditoría (condición), sobre lo que ya pasó, ahora si no se lo neutraliza puede volver a pasar, entonces el auditor tiene que recomendar la implantación de una actividad de control.

Las **causas del presente**, se da cuando hoy existe el incumplimiento de un control o la inexistencia de un control, entonces hoy en el presente se evalúa el procedimiento y se ve que no hay controles de: Protecciones físicas, supervisión, aprobación es una causa del presente producto de la inexistencia de controles, cabe recordar que en las causas del presente se manejará los riesgos de diseño y riesgos de cumplimiento.

La inexistencia del diseño de un control es una causa del presente, habrá un efecto potencial por ejemplo, si se hace una auditoría de Tesorería y se detecta que el cajero no tiene caja de seguridad, el auditor no tiene que esperar que al cajero le roben, tiene que decirle te pueden robar y debe recomendar la implantación de una medida de control, para que tome alguna decisión la Máxima Autoridad, en este contexto, el auditor tiene que anticiparse a ese tipo de riesgos y eso es el valor agregado del auditor, es por eso que los auditores internos tiene que analizar la inexistencia de controles.

Las **causas del futuro**: se piensa que puede pasar tal situación, se piensa que puede haber un conflicto social, por ejemplo la amenaza del Comité Cívico de Santa Cruz, se piensa que va salir una nueva norma de bienes y servicios, se piensa que puede ingresar al mercado una nueva empresa competidora, el proveedor que abastece los insumos puede tener problemas financieros,

entonces no podrá cumplir con los pedidos. En este sentido, es recomendable que las causas del futuro se monitoreen.

## **10.5 Identificación del riesgo**

### **10.5.1 Objeto**

Son los riesgos corrientes (de diseño y de cumplimiento) sobre lo cual trabaja el auditor, es decir, sobre los procesos y/o procedimientos.

Los riesgos potenciales, se trabajarán sobre los cambios del entorno interno y entorno externo.

### **10.5.2 Herramientas**

La herramienta que se utilizarán para identificar los riesgos corrientes son los objetivos críticos de control, en los riesgos presentes se identifican riesgos de diseño y de cumplimiento, los riesgos corrientes están dentro de los procesos y procedimientos, en el monitoreo o auditoría se llega a identificar las fallas en los controles que implican riesgos de cumplimiento o diseño.

La herramienta para identificar los riesgos potenciales en los factores internos y externos, son los factores críticos del éxito.

### **10.5.3 Oportunidad**

- Cuando estamos diseñando por primera vez o cuando sale una nueva norma se realizará de acuerdo a la nueva estructura.
- Cuando realicemos el rediseño de un procedimiento, se realizará en función de las recomendaciones que se reciban de los auditores sobre sus hallazgos, entonces se tendrá que readecuar.
- A través de un monitoreo de los jefes del área, por ejemplo, si han visto que las rutinas del proceso están incompletos se debe rediseñar.

- Para los riesgos potenciales se debe realizar en tiempo real es decir todos los días.

#### 10.5.4 Técnicas

- **Autoevaluaciones directas:** se hace a través de cuestionarios que tienen que contestar los funcionarios de cada área, con esta técnica los dueños del proceso se autoevalúan y verán si es eficaz el mismo responsable de operación.
- **Autoevaluación indirecta:** es la mejor técnica, se realiza a través de los workshops (equipos de trabajo) o sea, se trabaja formando equipos con cada sector, quien sabe el procedimiento de una operación es la misma gente que la aplica, entonces, la misma gente del sector es la que identifica los problemas, es recomendable que haya un facilitador externo o si nos, otra persona de otra área, cuando se evalúan los procedimientos se tiene que reflejar las condiciones de: Autorización, exactitud, oportunidad, integridad, salvaguarda para que se desarrollen bien los procedimientos.
- **Análisis del diseño a través del mapping:** se analizan los flujogramas donde están diseñados los procedimientos, ahí se identifica con precisión los controles y la falta de controles.
- **Relevamientos:** esta técnica se aplica en la etapa de planificación de auditoría, se puede complementar con otras técnicas, como son las observaciones cuando se realizan las pruebas de cumplimiento, cabe recordar que algunos controles no tienen evidencia de su diseño, en esa circunstancia, se tiene que hacer otros procedimientos para evidenciar las actividades de control. Se puede aplicar los cuestionarios utilizando la guía de control interno que ha emitido la Contraloría, después se debe evaluar las respuestas, los que dicen si, significa que los controles están implantados, hay que probar con las pruebas de cumplimiento y las respuesta que dicen no, son deficiencias de control por falta de diseño de una actividad de control.

- **Supervisión:** a medida que se supervisa se van perfeccionando los procedimientos (es una supervisión sobre la marcha).
- Para los riesgos potenciales, se realiza a través de simulaciones conociendo la operatoria de los sistemas de alertas tempranos por eso se trabajará con indicadores.

## 10.6 Análisis del riesgo

Para tomar decisiones sobre los riesgos se tiene que manejar 2 variables: La probabilidad de ocurrencia y la importancia relativa y se llegará a determinar los niveles y se trabajará con magnitudes y con un buen criterio profesional.

### 10.6.1 Frecuencia de ocurrencia

Se tiene que evaluar la probabilidad de que la causa se produzca, a eso se la llama frecuencia de ocurrencia, se analizará de acuerdo a las estadísticas de los hechos del pasado (riesgos materializados anteriormente), pero cuando se habla de riesgos futuros se tiene que simular que las cosas pueden suceder y ahí se habla de probabilidad de ocurrencia.

En la frecuencia de ocurrencia, se trabajará con tres niveles, por esta razón al probable le asignaremos con un valor de tres (3) porque se va dar en la realidad, posible con dos (2) tal vez se de y remoto con uno (1) no se va dar.

**CUADRO N° 1  
FRECUENCIA DE OCURRENCIA ( F.O.)**

CALIFICACION		SIGNIFICADO
	Poco Significativo	No afecta el logro
<b>2</b>	Significativo	Afecta pero no impide el logro
<b>3</b>	Muy Significativo	Impide el logro

**10.6.2 Importancia**

Después se tiene que ver la importancia relativa, es decir, si la importancia es alta, media o baja, de acuerdo al nivel de riesgo se determinará las prioridades y se determinará los controles.

Para un adecuado análisis, se asignarán valores a la importancia relativa, los muy significativos con un valor de tres (3), significativo con dos (2) y poco significativo con uno (1).

**CUADRO N° 2  
IMPORTANCIA DEL RIESGO (I.R.)**

CALIFICACION		SIGNIFICADO
	Remota	Poco frecuente o no ocurrió
<b>2</b>	Posible	Frecuente o podrá ocurrir
<b>3</b>	Probable	Muy frecuente o seguro que ocurrirá

Cuando son riesgos que se han dado en el pasado y en el presente, y se ve que no hay controles, se tiene que suponer que se puede repetir en el futuro (hay una base cierta), por lo tanto, la frecuencia de ocurrencia

será alta, por otro lado, se supone que tal vez suceda o se presume que en el futuro se puede dar (no es una base cierta).

Por ejemplo,

- Si la importancia relativa es tres (3) y la frecuencia de ocurrencia es Tres (3) es alta la prioridad, se tiene que administrar si o si, entonces se pondrá una actividad de control en forma inmediata por que es muy riesgosa.
- Si la importancia relativa es uno (1) y la frecuencia de ocurrencia es uno (1) la probabilidad de ocurrencia, es completamente baja no se da importancia.

Todo lo que es alto, se debe implantar inmediatamente, cuando es medio se implantará en el corto plazo o sea dentro del año y cuando es bajo los riesgos no es necesario implantar pero se tiene que hacer un monitoreo constante porque puede volverse medio o alto.

CUADRO Nº 11

TABLA DE RESULTADOS (I.R. X F.O. = NIVEL DE RIESGOS)

FO IR \	1	2	3
1			3
2		4	6
3	3	6	9

### 10.7 Administración del riesgo

Para poder administrar los riesgos, el ejecutivo de la entidad, debe tomar en cuenta las siguientes alternativas de decisión:

- **Eliminar el riesgo:** es imposible que el riesgo sea cero (0), lo único que puede hacer es cambiar los objetivos.
- **Reducir los riesgos:** Se puede reducir o mitigar los riesgos con controles preventivos y controles detectivos.
- **Transferir el riesgo:** se transfiere el riesgo contratando una póliza de seguro sobre de los bienes que tengan valor, cabe aclarar que aquí no se elimina el riesgo, la póliza de seguro sólo hace un resarcimiento económico en caso de suceder algún siniestro.
- **Asumir el riesgo:** significa que se tiene que convivir con el riesgo por que no es muy significativo, sin embargo, es bueno tener un plan de contingencia.
- **Sistema de alerta:** es un conjunto de indicadores (sistemas de alertas) a través de la información debe ser capturada en lo posible en tiempo real por ejemplo se tiene que tener contactos con la prensa, sindicalistas, meteorología y otros que sean necesarios.

El Manejo de Riesgo Empresarial (ERM) significa que el éxito depende del cumplimiento de los objetivos y el cumplimiento de los objetivos estará condicionado a una efectiva administración del riesgo.

### 10.8 Implantación de control

Se puede decir que la razón de los controles, son los riesgos, es decir, primero se tiene que conocer los riesgos y después implantar los controles necesarios, los riesgos siempre estarán vinculados con los objetivos, entonces los objetivos de la entidad, es el insumo principal para poder identificar los riesgos y luego implantar los controles de acuerdo al nivel de riesgo se determinan las prioridades.

A continuación presentamos un cuadro matriz para la identificación y análisis de los riesgos para el Área Financiera de "COFADENA", en dicho cuadro se identifica las deficiencias y luego se clasifica los riesgos a través de las

herramientas de Objetivos Críticos de Control (OCC) y Factores Críticos del Éxito (FCE), luego se determina a cual de los objetivos (eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera o cumplimiento de las disposiciones legales ) del informe COSO afecta y en seguida se analiza los riesgos a través de las Importancia Relativa (IR) y la Frecuencia de Ocurrencia (FO) y se determina las posibles consecuencias y finalmente se debe recomendar la implantación de las actividades de control para que pueda prevenir un error o una irregularidad en los Estados Financieros.

**CUADRO N° 4**

**IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE RIESGOS EN “COFADENA”  
AREA FINANCIERA**

FACTOR DE RIESGO IDENTIFICACIÓN	DESCRIPCIÓN	CLASIFICACIÓN DEL RIESGO		OBJETIVO	I R X F O	POSIBLES CONSECUENCIAS	ACTIVIDADES DE CONTROL
		OCC	FCE				
Falta de formulación presupuestaria adecuada	Desconocimiento de Principios básicos en la elaboración y ejecución del presupuesto y la gestión financiera.	Riesgo de diseño.	Sistema de presupuestos.	Cumplimiento de normas.	2 X 3 = 6	Inadecuada formulación y ejecución presupuestaria.	
Estacionalidad de fondos	Altas sumas de dinero son mantenidos en cuentas corrientes o en caja sin generar ningún rendimiento.	Riesgo del entorno interno.	Recursos económicos.	Eficacia y eficiencia de las operaciones	3 X 2 = 6	Perdida de intereses en cuentas corrientes.	
Jineteo de fondos	Los dineros recaudados no se registran oportunamente.	Riesgo de cumplimiento.	Oportunidad de registro.	La información no es confiable y existe incumplimiento de leyes.	4 X 2 = 8	La información financiera no es confiable.	
Inversiones sin respaldo	La discrecionalidad de ciertos funcionarios permite hacer grandes inversiones en entidades que no ofrecen sólido respaldo.	Riesgo de cumplimiento.	Exactitud, autorización y salvaguarda.	Cumplimiento de normas y eficiencia en las operaciones.	3 X 3 = 9	Incumplimiento de leyes y normas e ineficiencia operativa	

**CUADRO N° 4**

**IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE RIESGOS EN "COFADENA"  
AREA FINANCIERA**

FACTOR DE RIESGO	DESCRIPCIÓN	CLASIFICACIÓN DEL RIESGO		OBJETIVO	I R X F O	POSIBLES CONSECUENCIAS	ACTIVIDADES DE CONTROL
		OCC	FCE				
Falta de control sobre los bienes del estado.	La falta de control y las pocas medidas de seguridad para su protección hacen frecuente la pérdida de bienes	Riesgo de diseño.	Sistema de administración de bienes y servicios.	Cumplimiento de normas, eficacia y eficiencia de las operaciones y confiabilidad de la información	3 X 3 = 9	Perdida de documentos de respaldo, irregularidades y pérdida de activos.	
Información financiera de mala calidad.	La falta de coordinación, la mala calidad de la información y la ausencia en algunos casos, hacen que el proceso contable sea dispendioso, poco confiable y los estados financieros se presenten tardíamente y no sean tenidos en cuenta para la toma de decisiones.	Riesgo de cumplimiento.	Sistema de contabilidad	Incumplimiento de normas- Confiabilidad de la información financiera.	2 X 4 = 8	Operaciones no registradas. Información no confiable. Información inoportuna.	

## 11. MEMORÁNDUM DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA

El Memorándum de Planificación de Auditoría (MPA), es el resultado del proceso de planificación de auditoría, en el cual se resume los factores, consideraciones y decisiones significativas pertinentes al enfoque y al alcance de auditoría. Registra lo que debe hacerse, la razón por la cual se hace, donde, cuando, y quién lo debe hacer, en este sentido, se debe elaborar de acuerdo a la Resolución CGR-1/002/98 emitida por la Contraloría General de la República, cabe resaltar, la información relevante que debe contener el MPA:

1. Los términos de referencia, y es necesario adjuntar los memorándums de asignación para desarrollar el trabajo.
2. Las operaciones y los riesgos inherentes.
3. Información sobre la segmentación o la separación en ciclos transaccionales cuando se realiza una auditoría financiera.
4. La evaluación del control interno a nivel de diseño.
5. Evaluación de riesgos de control: Alto, medio y bajo.
6. Enfoque de auditoría, sustantivo o de cumplimiento por ciclos o rubros.
7. La significatividad, hasta que porcentaje se van a soportar los errores o irregularidades, o sea no deben superar los errores el 5% del activo o pasivo y si supera generaría una salvedad.
8. El apoyo de otros profesionales, cuando se requiere especialista en un área.
9. Presupuesto de tiempos de las distintas etapas: planificación, ejecución y comunicación de resultados.
10. Programas de trabajo, con los procedimientos sustantivos y de cumplimiento.

Como se puede advertir, la planificación de auditoría, termina con la preparación del Memorándum de Planificación de Auditoría, que resume todas las etapas de la planificación, sin embargo, en este documento (MPA) se considerará lo más importante de la planificación que precisamente es la Evaluación del Control Interno Contable a nivel de diseño o sea la identificación de los controles en las

operaciones. La parte del funcionamiento del control interno se desarrollará con las pruebas de cumplimiento en la etapa de ejecución.

A continuación, se presenta un modelo del Memorándum de Planificación de Auditoría (MPA) que servirá de guía al plantel de auditoría de "COFADENA", donde se detalla su contenido y forma:

## **MEMORÁNDUM DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA**

### **TÉRMINOS DE REFERENCIA**

#### **a) Principales objetivos y responsabilidades en materia de informes:**

El objetivo principal es emitir un informe independiente sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros de la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional "COFADENA" al 31 de diciembre del 2006.

La Máxima Autoridad Ejecutiva de la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional "COFADENA" es la responsable de la presentación oportuna de los estados financieros y la veracidad de la información contenida en los mismos.

El titular de la Unidad de Auditoría Interna es responsable por la opinión que emita en función de la auditoría realizada, asimismo, si durante la auditoría realizada se detectaren hallazgos significativos, estos serán objeto de informes separados determinando responsabilidades según las circunstancias.

#### **a) Alcance del examen:**

Evaluar, verificar y examinar, en forma integral los registros y estados financieros, asimismo, evaluar el sistema de control interno de la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional "COFADENA" al 31 de diciembre del 2005.

#### **b) Normas Vigentes aplicables para la realización del examen**

- Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental (20/07/90)
- Resolución Suprema N° 217095 que aprueba las Normas Básicas del Sistema de Presupuestos (04/07/1997).
- Resolución Ministerial N° 704/89 del 22/06/89, Reglamento para la Elaboración, Presentación y Ejecución de los Presupuestos del Sector Público.
- Resolución Suprema N° 218040 que aprueba las Normas Básicas de Contabilidad Gubernamental Integrada (29/07/1997).

- Normas de Auditoría Gubernamental (NAG), aprobados con Res. CGR-1/119/2002.
- Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental P, NGCI, NBCI, aprobados con Resolución N° CGR-1/070/2000.
- Guía de Aplicación de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, aprobados con Resolución CGR-1/173/2002.
- Directrices de Formulación Presupuestaria para la gestión 2005, emitido por el Ministerio de Hacienda.
- Manual de Organización, funciones y cargos de la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional.
- Manual de organización, funciones y cargos de la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional.
- Reglamento de Fondos en Avance de la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional.
- Reglamento de Caja Chica de la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional.
- Decreto Ley N° 14379 "Código de Comercio"

**c) Plazos estimados para la presentación del informe**

- Se ha iniciado el trabajo de auditoría el 2 de febrero del 2006, para presentar el 31 de marzo de la presente, para luego presentar a la Gerencia General de COFADENA, Contraloría General de la República, Contaduría General del Estado y al Ministerio de Defensa Nacional (Ente Tutor).

**CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD**

**a) Antecedentes:**

**Leyes o Decretos Supremos que hayan creado la entidad y modificado su estructura, composición y atribuciones.**

La Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional "COFADENA", fue creado mediante Decreto Supremo 10576 del 10 de noviembre del año 1972, como una entidad pública descentralizada del Ministerio de Defensa, con personería jurídica, autonomía administrativa, técnica y de gestión, patrimonio propio e independiente, de conformidad al artículo 23.

**Relaciones de tuición**

De acuerdo al Decreto Supremo N° 25917 la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional se encuentra bajo tuición del Ministerio de Defensa Nacional y rige su accionar a través de un Directorio conformado por las autoridades del Ministerio de Defensa y del Alto Militar.

### **Leyes, normas y regulaciones aplicables específicamente a la entidad.**

Mediante Decreto ley N° 18335 de 21 de mayo de 1981, se aprueba el estatuto orgánico de "COFADENA" en sus 16 capítulos y 88 artículos, ratificándose el reconocimiento de su personería jurídica, dispuesto por la Resolución Suprema N° 170444 de fecha 4 de septiembre de 1973.

### **Disposiciones tributarias aplicables.**

- Decreto Supremo N° 26077 "Texto ordenado de la Ley 843"
- Decretos Reglamentarios de la Ley 1606.
- Decreto Ley N° 14379 "Código de Comercio"
- Ley 2646 "Impuesto a las Transacciones Financieras"
- Ley N° 2492 "Código Tributario Boliviano"

### **Resoluciones del ente tutor.**

- Resolución de Directorio N° 006/2005 "autoriza el desembolso y entrega a la Fuerzas los recursos del T.G.N. FOPRINSOC por Bs. 339.953,34, al Ejército: 60%; FAB. 25% y FAB. 15%".
- Resolución de Directorio N° 010/2005 "autoriza la inversión adicional de \$us 29.542.- aporte a LUNA RANCH-COFADENA, para adquirir tractor".
- Resolución de Directorio N° 011/2005 "modifica la distribución de las utilidades a los comando de las fuerzas: ejercito 50%, FAB. 27.5% y F.N.B. 22.5%".

### **b) Organización y estructura:**

La organización y la estructura vigente del personal de la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional de la gestión 2005, es la siguiente:

Gerencia General:  
Dirección de Operaciones:  
Dirección Administrativa Financiera:  
Dirección de Planificación y Proyectos:  
Dirección de Auditoría Interna  
Departamento legal

### **c) Financiamiento:**

La Corporación de las Fuerzas Armada para el Desarrollo Nacional "COFADENA", financia sus operaciones con recursos propios, es decir, con ingresos que provienen por concepto de dividendos por la capitalización de una de sus empresas FANEXA, ahora llamada UEE-FANEXA S.A.M. y alquiler de inmuebles y líneas telefónicas a la UEE-FANEXA S.A.M.

**d) Naturaleza de las operaciones:**

**Características de los productos o servicios que brinda**

La Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional, ejecuta proyectos económicos de la institución armada como aquella de Desarrollo Nacional y Regional, para lo cual se le faculta a constituir empresas públicas o mixtas y dedicarse a actividades económicamente rentables, así como participar en industrias básicas y estrategias del país como representante de la Institución Armada.

**Características de los principales, clientes, usuarios y/o beneficiarios.**

Los principales clientes: Son los socios inversionistas que se busca para capitalizar las empresas o suscribir contratos de riesgo compartido.

Los usuarios y beneficiarios: Son todas las empresas y unidades productivas dependientes de COFADENA, reciben un asesoramiento para emprender una actividad económica que garantice la rentabilidad de sus operaciones.

**Métodos de distribución y almacenamiento**

El asesoramiento técnico en lo económico y social, para las empresas que hallan ubicados en las ciudades de Cochabamba (UERH, ENAUTO y F.B.M), Bermejo (UPAB) y Trinidad (R. C. LUNA - RANCH).

**Factores anormales que afectan a la actividad.**

Cuando existe cambio de la Máxima Autoridad Ejecutiva, paralelamente hay cambios de los directores de las diferentes unidades administrativas, en consecuencia, existe modificaciones de la estructura organizativa.

**Fuente de provisión y principales proveedores.**

Los principales proveedores para la provisión de bienes y servicios para el desenvolvimiento de las actividades, son los siguientes:

Material de Escritorio	PRU ROBIN
Gasolina	Estación de Servicio MUÑOZ BOJANIC
Tintas para impresoras	Águila Importaciones

**Características de los inmuebles y principales activos fijos**

Las instalaciones donde se encuentra la Corporación se encuentra en calidad de usufructo, cabe hacer notar, que COFADENA aportó para la construcción de la

obra gruesa de la planta baja y el mezanine y actualmente no paga ningún tipo de alquiler por la utilización de los ambientes.

**e) Fuerza laboral:**

**Cantidad de empleados y acuerdos de salarios.**

Ver P/T.....

**Composición técnica y profesionales de la planta.**

Ver P/T.....

**f) Historial de auditoría externa**

Conocimiento de los resultados de las auditorías externas anteriores y seguimiento a sus recomendaciones.

Las últimas auditorías y seguimientos que se realizaron en la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional, fueron los siguientes:

- Tercer seguimiento por la Contraloría General de la República, de la auditoría practicada en la gestión 2001, sobre los estados financieros de la gestión 2000.
- Auditoría Externa de Ingresos y Egresos de la gestión 2004 practicada por la Consultora de Auditores PM&A CONSULT.

**SISTEMA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

**a) Información financiera emitida**

- Balance General.
- Estado de Resultados
- Estado de Flujo de Efectivo
- Estado de Evolución del Patrimonio

**b) Registros contables y presupuestos utilizados**

- Comprobantes de Contabilidad
- Libro mayor
- Sumas y Saldos
- Presupuesto de Ingresos y gastos (Anteproyecto del presupuesto).

**c) Sistema de contabilidad patrimonial y los controles aplicados**

- El sistema de contabilidad donde se procesa las transacciones, es un sistema integrado de contabilidad (SINCOM).

**d) Sistema de contabilidad presupuestaria y los controles aplicados**

- El sistema para procesar la información presupuestaria de ingresos y egresos es el sistema SINCOM.

**e) Prácticas para la administración de fondos ( NBCI Sistema de Tesorería).**

- La Corporación ha elaborado el Reglamento Específico del Sistema de Tesorería, para administrar sus recursos y fue aprobado con Resolución Gerencial N° 004/2005. en fecha 8 de diciembre del 2005.

**f) Principales practicas y principios contables aplicados para la presentación de sus registros y estados financieros, método de valuación.**

De acuerdo a la Nota a los Estados Financieros de COFADENA de la gestión 2005 se puede apreciar las principales prácticas y principios contables:

- Para la reexpresión de los Estados Financieros, entidad a tomado en cuenta la Norma Contable N° 3 del Consejo Técnico de Contabilidad y Auditoría del Colegio de Auditores de Bolivia.
- Para la valuación de los Bienes de Uso, ha considerado las variaciones en las UFV (Unidad de Fomento a la Vivienda) y la reexpresión de valores de las Cuentas por Cobrar en Dólares, se utilizó el Tipo de Cambio de Dólar.
- La depreciación de los activos se realiza utilizando el porcentaje de la legislación boliviana y los años de vida útil residual por el método de línea recta.

**g) Cambios en políticas, sistemas y procedimientos contables respecto de la gestión anterior.**

- De acuerdo a conversaciones con el jefe de contabilidad, para la reexpresión de los balances comparativos se utilizó las UFVs

**h) Información extracontable utilizada por la gerencia**

- Conciliaciones bancarias desde el mes de enero a diciembre 2005.
- Ejecuciones presupuestarias de ingresos y egresos de enero a diciembre del 2005.
- Estado de cuentas por cobrar de empresas propias y terceros.

**i) Revisiones analíticas para complementar el conocimiento de la entidad y determinar las áreas que serán objeto de un mayor énfasis.**

- Para determinar las áreas críticas se ha realizado el análisis de tendencias realizando revisiones analíticas comparando dos gestiones 2004 y 2005 el Balance General, Estado de Resultados y Estado de Ejecución de Gastos. Ver P/T.....

**DETERMINACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS INHERENTES.**

Como riesgo inherente se ha identificado las siguientes situaciones:

La complejidad de los registros en asientos compuestos.  
Falta cumplimiento de las Normas Básicas de Contabilidad Gubernamental Integrada para la preparación de los Estados Financieros  
Cuentas por Cobrar que datan desde gestiones anteriores que aún no se ha recuperado.

## **EVALUACIÓN DEL DISEÑO DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN, CONTABILIDAD Y CONTROL.**

### **a) Segmentación de la Auditoría**

Para el examen de los estados financieros de la Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional "COFADENA", se ha dividido por ciclos transaccionales: Disponible, Cuentas por Cobrar, Inventarios, Activos Fijos, Pasivos a Corto Plazo, Pasivos a Largo Plazo, Patrimonio, Ingresos y Egresos.

### **b) Determinación de los objetivos de auditoría por componentes**

Los objetivos para las cuentas del activo y pasivo:

- La existencia real de los activos y pasivos.
- Que los activos sean propiedad de la entidad.
- Que todas las transacciones sean incluidos y expuestos en forma integra en los Estados Financieros.
- Que los derechos y obligaciones que tiene la entidad sean reales
- Que todas las transacciones se registraron en forma exacta.
- La adecuada clasificación de los activos y pasivos
- Realizar el corte de documentación a la fecha de corte.
- Realizar el cruce de información con fuentes externas
- Verificar que los inventarios de hayan valuado a un valor realizable
- Que los activos y pasivos han sido valuados y expuestos adecuadamente.

Los objetivos para las cuentas de Ingreso y Egreso

- Verificar la existencia de los ingresos y egresos
- Todas las transacciones se ha incluido y expuesto en forma integra en los Estados Financieros.
- Que todas las transacciones se registraron en forma exacta.
- Las transacciones se han registrado en forma oportuna
- Se han clasificado adecuadamente las transacciones.
- Se han realizado los traspasos en las partidas presupuestarias.

### **c) Relevamiento de los controles vigentes (Ambiente de control, controles directos y controles generales. Ver P/T.....)**

**d) Ambiente de control.**

Durante nuestra evaluación, se ha percibido que el ambiente de control es adecuado, porque que existen herramientas administrativas como ser manual de organización y funciones, reglamentos específicos, manual de procesos, además, se ha elaborado el Programa Operativo Anual acorde con la Misión y Visión de la entidad.

Durante los últimos años, la Unidad de Auditoría Interna de COFADENA realizó las auditorías de confiabilidad, identificando riesgos de control y posteriormente ha emitido recomendaciones para la implantación y fortalecer las actividades de control.

**Efectividad de los controles ejercidos por la Gerencia.**

Importancia que la Gerencia otorga a los controles y la exigencia que ejerce para obtener información confiable.

- e) Identificación de los puntos fuertes y débiles de control. *(Ver Evaluación Control Interno)*
- f) Identificación de los controles clave que permitan desarrollar un enfoque de cumplimiento *(ver Evaluación Control Interno)* y adelantar tareas procurando lograr una auditoría eficiente.
- g) Determinación y valoración de los riesgos de control para cada componente.

Ver P/T .....

**DETERMINACIÓN DEL ENFOQUE DE AUDITORÍA PARA LOS DISTINTOS COMPONENTES EN FUNCIÓN A LA COMBINACIÓN DE LOS RIESGOS INHERENTES Y DE CONTROL (Naturaleza, Alcance y oportunidad de las pruebas)**

**DETERMINACIÓN DEL NIVEL DE MATERIALIDAD**

Con el objetivo de dar opinión con una seguridad razonable del 95% de confianza, se considerará para el presente trabajo como significativo (errores y irregularidades) mayores a 5 % sobre: total activos, total pasivos, total patrimonio, total ingresos y total gastos.

**CRITERIO DE SELECCIÓN DE LAS MUESTRAS**

Para la evaluación de los estados financieros se utilizará el muestreo no estadístico, en este entendido, se utilizará el muestreo a criterio del auditor, de acuerdo a la naturaleza de las cuentas, dando mayor énfasis en las cuentas de mayor significatividad.

**PLANES DE ROTACIÓN DE ENFASIS DE AUDITORÍA.**

Se analizará las cuentas de mayor significado y mayor riesgo.

**CONSIDERACIÓN DE LA NECESIDAD DE PARTICIPACIÓN DE OTROS ESPECIALISTAS EN EL PROCESO DE AUDITORÍA:**

Para realizar la presente evaluación no se ha requerido ningún tipo de especialista.

**ADMINISTRACIÓN DEL TRABAJO**

**Fecha de las etapas a cumplir**

Planificación	01/03/06 al 10/03/06
Ejecución	13/03/06 al 24/03/06
Comunicación de Resultados y	27/03/06 al 30/03/06
Presentación de informe	31/03/06 al 31/03/06

**Presupuesto de tiempo (Horas)**

PERSONAL	PLANIFICACIÓN	EJECUCIÓN	INFORME	TOTAL
Director de Auditoría	24	40	16	80
Auditor I	64	80	40	184
Auditor II	64	80	40	194
<b>TOTAL HORAS</b>	<b>152</b>	<b>200</b>	<b>96</b>	<b>448</b>

**PROGRAMA DE TRABAJO**

En base a los anteriores puntos se ha preparado el correspondiente programa de trabajo para obtener evidencia, para cada uno de los componentes de los Estados Financieros. Ver P/T.....

**12. INFORME SOBRE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

El informe de auditoría es el documento oficial que se pone a conocimiento de las autoridades, razón por la que la información que contiene debe ser de la suficiente importancia, y encontrarse debidamente documentada para incluirla, toda vez que este documento se convierte en instrumento público.

### **12.1. Características del informe de control interno**

Para la elaboración del informe de auditoría, el auditor interno se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Debe brindar la información necesaria y relevante relacionada con el examen practicado y debe responder a los objetivos que dieron origen la auditoría.
- Debe ser conciso, a la vez que suficientemente claro y completo, incluyendo frases y hechos esenciales para facilitar su comprensión.
- Debe presentar comentarios, conclusiones y recomendaciones en forma objetiva, debidamente respaldada por la evidencia documentada en papeles de trabajo que sustentan en cualquier momento su exactitud y veracidad.
- Debe ser preciso respecto de la información que contiene y correcto en relación con los aspectos gramaticales, ortográficos y de puntuación.
- Debe redactarse en tono apropiado, libre de palabras o frases antagónicas, presentando las críticas con una perspectiva justa considerando las circunstancias que rodean el hecho observado y dando las sugerencias para mejorarlos.

### **12.2. Situaciones a informar**

Durante un trabajo de auditoría, el auditor puede desarrollar hallazgos relacionados con el control interno que deben ser informados al Máximo Ejecutivo de la Entidad.

Las situaciones a informar son asuntos que llaman la atención el auditor, pues representan deficiencias importantes en el diseño y operación de la estructura del control interno, porque a su juicio podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar la información financiera consistente con las afirmaciones de la administración sobre los estados financieros. Los siguientes son

ejemplos de posibles situaciones a informar. Se presentan agrupadas por tipo de deficiencias y situaciones específicas dentro de cada una de ellas:

#### Deficiencias en el diseño del control interno

- Diseño inadecuado de la estructura del control interno en general.
- Ausencia de una adecuada segregación de funciones, acorde con los objetivos de control establecidos.
- Falta de revisión y aprobación adecuada de las transacciones, informes contables o reportes emitidos.
- Procedimientos inadecuados para la evaluación y aplicación adecuada de las normas de contabilidad gubernamental.
- Medidas deficientes para la protección de los activos.
- Ausencia de técnicas de control adecuados para el tipo de transacciones efectuadas.
- Fallas en el diseño del sistema para suministrar información completa y correcta, congruente con los objetivos y necesidades de la entidad.

#### Deficiencias en la operación del control interno:

- Deficiencias en los controles establecidos para la prevención y detección de omisiones en la información contable.
- Fallas en el suministro de información completa y correcta de acuerdo con los objetivos de la entidad, como consecuencia de las omisiones en la aplicación de los procedimientos de control.
- Violación intencional de los controles establecidos por parte de personal de alto nivel jerárquico, en detrimento de los objetivos de control.

- Fallas en la protección de los activos, contra pérdidas, daños o uso indebido de los mismos.
- Fallas en la protección de activos, contra pérdidas, daños o uso indebido de los mismos.
- Fallas en la ejecución de funciones que son parte de la estructura de control interno, tales como preparación o revisión oportuna de conciliaciones.
- Aplicación indebida de principios de contabilidad gubernamental con la intención de distorsionar la información financiera.
- Falta de adhesión a las políticas y procedimientos establecidos por la administración.
- Falta de capacidad y entrenamiento de los empleados o funcionarios para el adecuado desarrollo de sus actividades.

**12.3. Informe de recomendaciones sobre aspectos administrativo – contable del sistema de control interno:**

Contiene la descripción de situación y observaciones que llaman la atención del auditor y que en su opinión se deben comunicarse a la Máxima Autoridad Ejecutiva, ya que representan importantes deficiencias en el diseño u operación de la estructura de control interno, que podrían afectar negativamente, la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la gerencia en los estados financieros.

El encabezado del informe presenta la estructura e información:

**NOMBRE DE LA ENTIDAD AUDITADA**  
**INFORME SOBRE ASPECTOS ADMINISTRATIVOS CONTABLES**  
**Y DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**  
**INFORME N° XXX**

El informe se dirige a la **Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE)**, cuyo contenido tiene la siguiente estructura.

## **1. ANTECEDENTES**

Debe contener lo siguiente:

- Mencionar que el informe surge de la auditoría financiera
- Fecha de cierre de los estados financieros
- Nombre de la entidad a la que corresponden los estados financieros
- Mencionar que se reportan aspectos contables y de control interno emergentes de la auditoría financiera

## **2. PRESENTACIÓN DE HALLAZGOS**

En este capítulo se desarrolla cada uno de los hallazgos, con los siguientes requisitos:

- El título del hallazgo, que debe constituir una síntesis del problema
- Desarrollo del hallazgo, en forma clara, concisa y debidamente sustentada, conteniendo implícitamente los atributos de condición, criterio, causa y efecto.
- La recomendación orientada a minimizar o eliminar la causa identificada.

Por cada una de las salvedades y limitaciones expuestas en el dictamen, se deberá incluir en este informe el correspondiente hallazgo con los atributos respectivos de condición, criterio, causa y efecto, por este último se deberá hacer un resumen de la salvedad o limitación haciendo referencia al párrafo del dictamen, seguidamente presentar la recomendación pertinente.

Los hallazgos deben presentarse en orden de importancia y enumeradas en forma correlativa a partir del 2.1

## **FINALIZACIÓN**

Párrafo solicitando cumplimiento de los artículos 2º y 3º de la Resolución N° CGR 1/010/97 del 25 de marzo de 199, de la Contraloría General de la República, (o 36 y 37 del Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones

de la Contraloría General de la República, aprobado mediante Decreto Supremo N° 23215).

Señalar que: "Es cuanto se informa, para los fines consiguientes"

Fecha

Firmas correspondientes

## **13. CONCLUSIONES SOBRE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

En primer lugar, para efectuar un relevamiento (conocimiento) adecuado del proceso de control interno contable en "COFADENA", se necesita conocer básicamente la documentación que soporta dicho proceso. Esta documentación estará constituido por los instrumentos administrativos que formalizan el diseño organizacional, que son: los reglamentos específicos de los sistemas de administración, manuales de organización y funciones y manual de procesos relacionados al procesamiento de la información financiera.

En segundo lugar, para realizar la auditoría financiera en forma eficiente, se debe realizar una segmentación por ciclos transaccionales a efectos de no dificultar la ejecución del trabajo de campo, después se evaluará el diseño de los controles generales y controles directos para cada uno de los ciclos o cuentas de los Estados Financieros.

En tercer lugar, la Unidad de Auditoría Interna de "COFADENA", en la etapa de planificación, debe efectuar el relevamiento (conocimiento) del sistema de control interno contable de la entidad, con el objeto de determinar el enfoque de auditoría, o sea, la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos que se van a desarrollar en la etapa de ejecución de auditoría.

Por otro lado, el auditor interno debe obtener un entendimiento del diseño de los controles relacionados con el ambiente de control y las actividades de control, en caso de existir debilidades en el ambiente de control, debe modificar la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas a ejecutar. Cabe aclarar que el ambiente de control es el que sustenta integralmente al proceso de control interno porque proporciona orden y disciplina para su desarrollo efectivo del cumplimiento del control.

El auditor para obtener un entendimiento del diseño de los controles específicos, debe aplicar los siguientes procedimientos:

- Hacer indagaciones sobre una operación al personal adecuado de la entidad.
- Inspeccionar los documentos de la entidad.
- Observar la aplicación de controles específicos en dichos documentos.
- Rastrear las transacciones a través del sistema de información que esté disponible

El relevamiento o la comprensión del sistema de control interno contable se debe documentar en papeles de trabajo dejando evidencia, por ejemplo: cuando se evalúa por el método de los cuestionarios, las respuestas positivas (controles) se debe respaldar con documentación, para validar las aseveraciones de la entidad.

Cuando el auditor interno realiza pruebas de control sobre la evaluación del control interno, debe cerciorarse:

- Que las operaciones se hayan realizado de acuerdo con autorizaciones del nivel superior adecuado.
- Que todas las operaciones se registren oportunamente, por el importe correcto y las cuentas estén apropiadas adecuadamente.

Cabe recordar, las actividades de control son las que realiza la gerencia y demás personal de la organización para cumplir diariamente las actividades asignadas. Estas actividades están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos, que son: la aprobación, la autorización, la verificación, la conciliación, la inspección, la revisión de los indicadores, la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones son: aseveraciones explícitas o implícitas que deben ser verificados por el auditor.

Después de haber evaluado los controles internos, los auditores internos identificarán los controles mal aplicados, la falta del diseño de un control en una operación o controles que no fueron cumplidas en un proceso administrativo, esta situación se considera como hallazgo de auditoría y se debe reportar en el informe de control interno, en dicho documento se recomendará para corregir esas deficiencias o excepciones, para que no se repitan en lo futuro y de esta manera mejorar el nivel de eficacia del proceso de control interno.

Por otra parte, el auditor interno gubernamental es responsable de alertar a los ejecutivos de la entidad sobre posibles riesgos que pueden afectar los objetivos de gestión. Finalmente, debe ayudar a prevenir los hechos de fraude, errores e irregularidades en las operaciones, mediante la evaluación de los sistemas de administración y control.

#### 14. RECOMENDACIONES SOB LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

- Se recomienda a los auditores internos de "COFADENA" que antes de aplicar cualquier técnica de relevamiento, es conveniente que haya tomado conocimiento los reglamentos específicos y manuales que formalizan y sustentan el proceso de control interno, dichos documentos deben ser comprendidos por el auditor para poder aplicar efectivamente las técnicas que resulten más convenientes.
- Es recomendable cuando no exista documentación que sustente el diseño o implantación de los sistemas operativos y administrativos, realizar encuestas, entrevistas y observaciones, con el objeto de satisfacer sobre las expectativas de los controles que se están aplicando en una operación.
- Es aconsejable que el auditor interno de "COFADENA" cuando realiza una auditoría financiera tome conocimiento de todos los controles contables diseñados y sobre ellos identifique los controles claves a efectos de comprobar su funcionamiento.
- Es pertinente que la Unidad de Auditoría Interna compruebe el funcionamiento de los controles a través de las pruebas de cumplimiento, es decir, debe verificar el grado de cumplimiento de dichos controles para luego informar oportunamente a la Máxima Autoridad Ejecutiva sobre las deficiencias de control interno contable – administrativo.
- Se recomienda al auditor interno de "COFADENA" entender cómo esta diseñado los controles para el procesamiento de la información y cómo opera o funciona el control interno sobre la presentación de reportes financieros.

- Es recomendable que los auditores internos realicen pedidos formales a las unidades administrativas la documentación que necesiten para la ejecución de las pruebas de cumplimiento programadas. Asimismo, deben asegurarse de la integridad de la documentación recibida antes de iniciar las comprobaciones.
- El auditor cuando realice las pruebas de control debe obtener evidencia suficiente y competente por medio de las pruebas de inspección, observación, indagación o repetición de los controles a efectos de determinar un nivel de confianza sobre los controles y opinar sobre la eficacia del proceso de control interno. Cabe mencionar que las evidencias pueden ser testimoniales (indagaciones), documentales (comprobaciones y otros documentos), físicas (observación directa), analíticas (recálculos) e informáticas (soportes electrónicos).
- Es recomendable utilizar el criterio profesional para utilizar cualquiera de los métodos o técnicas (flujogramas, narrativas y cuestionario) para evaluar el sistema control interno contable, dependerá del tipo de operación a examinar, tipo de controles implantados y los riesgos inherentes identificados en la etapa de planificación o conocimiento de las operaciones. Se puede decir que ninguna de las técnicas es el mejor, todos se complementan entre sí, por lo tanto, se debe utilizar el método que más convenga de acuerdo a las circunstancias del momento.
- Es aconsejable que si la auditoria se efectúa por el mismo auditor en la próxima gestión, actualizar el conocimiento de los controles porque puede haber cambio de personal, incremento en las operaciones y modificación de la estructura organizacional.

- Se recomienda al departamento de Control y Seguimiento identificar los riesgos internos y externos que pueden afectar la consecución de objetivos de COFADENA.
- Se recomienda a los auditores internos de "COFADENA" la identificación de los riesgos de diseño y de cumplimiento para emitir las recomendaciones sobre dichas deficiencias.
- Se recomienda a la Gerencia General de "COFADENA" designar una persona clave que esté alerta y pensante para identificar y analizar los riesgos.
- Se recomienda a la Gerencia General de "COFADENA", la exigencia de los controles y la evaluación de los riesgos a los responsables superiores de las Unidades Administrativas.
- Finalmente, se recomienda a los funcionarios del Departamento de Planificación, cuando estén elaborando el Programa Operativo Anual y el Plan Estratégico Institucional de "COFADENA" considerar los problemas del entorno interno y externo.

ANEXOS

(Anexo N° 1)

**ENFOQUE DE AUDITORÍA POR COMPONENTES**  
Al 31 de diciembre del 2006

CUENTAS	RIESGO INHERENTE	RIESGO DE CONTROL	ENFOQUE DE AUDITORÍA
<b>DISPONIBLE</b>			
Caja Chica	<b>Bajo:</b> Los gastos que se realizan son menor cuantía.	<b>Bajo:</b> Se realizan los gastos con autorización del personal competente.	Revisar los informes de descargos de caja chica.
Bancos	<b>Bajo:</b> Sin problemas, existe una sola cuenta bancaria.	<b>Bajo:</b> Se realizan Conciliaciones Bancarias cada mes.	Circularizar al Banco, para verificar la integridad y la exactitud de los saldos al 31 de diciembre del 2005.
<b>CUENTAS POR COBRAR</b>	<b>Alto:</b> Cuentas por cobrar que datan de gestiones anteriores.	<b>Alto:</b> Cuentas por Cobrar Que aún no han sido cobrados y no fueron conciliados Con los deudores.	Revisar las Cuentas por Cobrar significativas para determinar su derecho de cobro, tomando en cuenta, el tiempo documentación legal válida.
	<b>Alto:</b> Algunas Cuentas por Cobrar, no tienen la documentación de respaldo.	<b>Alto:</b> No existe control y seguimiento para el cobro de las deudas.	Realizar las pruebas sustantivas examinando la documentación de las Cuentas por Cobrar y el cumplimiento en los pagos.
<b>INVENTARIOS</b>	<b>Bajo:</b> Los materiales de escritorio son de menor cuantía.	<b>Bajo:</b> Se registran las compras y salidas de materiales en un sistema computarizado	Revisar por muestreo los materiales de mayor significado de entradas y salidas en los registros contables con sus respectivos respaldos.
<b>ACTIVO FIJO</b>	<b>Bajo:</b> No se realizaron adquisiciones de gran significado.	<b>Bajo:</b> Los activos fijos se registran en el sistema SIAF (Sistema de Información de Activos Fijos)	Realizar algunas pruebas analíticas y pruebas de razonabilidad de la actualización y depreciación de la gestión.

(Anexo N° 1)

**ENFOQUE DE AUDITORÍA POR COMPONENTES**  
 Al 31 de diciembre del 2006

Cuentas	Riesgo inherente	Riesgo de control	Enfoque de auditoría
<b>PASIVO:</b>	<b>Bajo:</b> No existe deuda contraída con terceras personas en la presente gestión.	<b>Bajo:</b> Se cumple con las obligaciones de acuerdo al plan de pagos.	Realizar pruebas analíticas y pruebas de razonabilidad, verificar con fecha posterior los pagos realizados.
<b>PATRIMONIO</b>	<b>Bajo:</b> No ha existido movimientos en el rubro patrimonio de gran significado.	<b>Bajo:</b> Se han registrado adecuadamente la reexpresión de valores, de acuerdo a la Norma Contable N° 3.	Realizar pruebas de razonabilidad y algunas pruebas sustantivas.

# BIBLIOGRAFÍA

## BIBLIOGRAFÍA

Arens A. Alvin, Auditoria un Enfoque Integral, sexta edición, 1996, México

Aguirre Ormachea Juan, "Auditoria III" Ediciones Cultural S.A., Madrid España, 2001.

Bettner Whittington Mera Meigs, "Contabilidad la Base para Decisiones Gerenciales" Décima Edición, Editorial Emma Ariza, Herrera, Santa Fe Bogota Colombia, 1998.

Bravo Cervantes Miguel Horacio, Control Interno, Primera Edición, Editorial "San Marcos", Perú, 2000.

Centellas España Rubén, "Auditoria Operacional un instrumento de Evaluación Integral de las Empresas", Segunda Edición, Editorial. "Artes Gráficas" Apolo La Paz Bolivia, 2002.

Contraloría General de la República de Bolivia; PNGCI,NBCI: Principios y Normas Generales Básicas de Control Interno Gubernamental, Resolución Reglamentaria N° CGR-1-/070/2000, Enero 2001.

Contraloría General de la Republica – CGR, "Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la CGR, Decreto Supremo 23215, 1993.

Contraloría General de la Republica – CGR, LEY SAFCO 1178 "Administración y Control Gubernamental", CGR. La Paz, 2003.

Corte de Cuentas de la Republica "Manual de Auditoria Gubernamental TOMO I", mayo. 2002,

Hernandez Sampieri Roberto, Fernandez Collao Carlos, Baptista Lucio Pilar "Metodología de Investigación", 3ra. Edición, Mc Graw Hill, Mexico 1999.

Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (AICPA), SAS "Declaraciones sobre Normas de Auditoría. Emitidas por el consejo de Normas de Auditoría", Editorial Instituto, México Mayo, 1997.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos IFAC A.C. "Normas Internacionales de Auditoría - NIA", COMITÉ INTERNACIONAL DE PRÁCTICAS DE AUDITORIA, Editorial: Impresiones FOC.SA. México, 1997.

Instituto de Auditores Internos – IIA "Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna), Revista N° 13 publicada por el Instituto de Auditores Internos de Bolivia.

Larry p. Barley, Holzmann Miller Oscar j. "Guía de Auditoría", Madrid España, 1998.

Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos GAO, por el Contralor General de los Estados Unidos de América, "Norma de Auditoría Gubernamental" junio 1994

Paiva Q. Walter , "Control Interno en el Nuevo Enfoque", Editorial "Educación y Cultura", Cbba-Bolivia, 2002.

Miguel Ángel Varó "Cursos de Auditoría Gubernamental", asistido al Colegio de Auditores de La Paz, gestión 2003.

Slosse Carlos A. "Auditoría un nuevo enfoque Empresarial", Ediciones Macchi, Buenos Aires Argentina, 1993.

Yanel Blanco Luna "Normas y Procedimientos de Auditoría Integral", Ediciones Ecoe, Bogotá Colombia, 2004.

Whittington O Ray, Auditoría un Enfoque Integral, 12 Edición, Editorial Lily Solano Arevalo, Colombia, Enero 2005.

Zorrilla Santiago y Torrez X. Miguel Guía para elaborar la Tesis, 2da. Edición, Editorial McGRAW. HILL, México 2005.