

# TRABAJO FIN DE MÁSTER

---

## CONTROL INTERNO DE LA EMPRESA EN EL PROCESO DE AUDITORÍA EXTERNA

Presentado por Olena Udovychenko  
Tutor: Rafael Molero Prieto

Facultad de Administración y Dirección de Empresas  
Máster en Dirección Financiera y Fiscal  
Curso 2020-2021



UNIVERSITAT  
POLITÈCNICA  
DE VALÈNCIA



## **RESUMEN**

El desarrollo de la teoría y metodología de la auditoría sobre la evaluación del estado del control interno de la entidad auditada tiene como objetivo contribuir a una mayor fiabilidad de los estados financieros de las entidades económicas: tanto de las grandes empresas, como de las PYMes (pequeñas y medianas empresas), así como a aumentar la eficacia y eficiencia de la auditoría.

La metodología para evaluar el estado del control interno de las entidades auditadas, es decir, las empresas cuyos estados contables y financieros están sujetos a auditoría, se basa en un conjunto de métodos y técnicas.

La necesidad de una evaluación del control interno de la entidad auditada con fines de auditoría externa, determina la relevancia del tema del trabajo: sus metas y objetivos, método, base de información y guías, que permitirán el uso de los resultados de esta investigación.

El propósito del trabajo consiste en desarrollar enfoques metodológicos y organizativos para evaluar el estado del control interno en las empresas en el proceso de realización de una auditoría externa, así como fundamentar nuevas disposiciones conceptuales en este área.

## **PALABRAS CLAVE**

Control interno, auditoría externa, riesgo, eficiencia

## **ABSTRACT**

The development of the theory and methodology of the audit on the evaluation about the condition of internal control has the purpose to contribute to a greater reliability of the financial statements of the economic entities: both large companies and SMEs (Small and medium-sized enterprises), as well as to increase the effectiveness and efficiency of the audit.

The methodology for evaluating the state of internal control of the audited entities, that is, the companies whose accounting and financial statements are subject to audit, is based on a set of methods and techniques.

The need of the evaluation of internal control about the audited entity for external audit purposes determines the relevance of the subject on the engagement: its goals and objectives, method, information base and guidelines which will allow the use of the results of this investigation.

The purpose of the work is to develop methodological and organizational approaches to evaluate the state of internal control in companies in the process of conducting an external audit, as well as to establish new conceptual provisions in this area.

## **KEYWORDS**

Internal control, external audit, risk, efficiency

## AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer a mi familia por estar a mi lado durante todo este año, por su apoyo moral, por su paciencia y su amor.

Por otra parte, agradecer a Israel Luis González Iborra, administrador y gerente de Logística Agrofruit, S.L., por facilitarme la información sobre su empresa y apoyarme en la elaboración de este trabajo.

Gracias a Fernando Polo, director del Máster, por darme la oportunidad de adquirir estudios en este Máster en Dirección Financiera y Fiscal.

Agradecer a todos los profesores por enseñarme y, especialmente, a mi tutor, Rafael Molero por ayudarme durante todo el proceso de mi TFM.

También, darles las gracias a todos mis compañeros por estar siempre a mi lado, por ayudarnos mutuamente y ser buenos amigos.

Gracias.

# ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	9
1.1 JUSTIFICACIÓN	9
1.2 OBJETIVOS	10
1.3 METODOLOGÍAS	11
<b>2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS</b>	11
2.1 DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO	12
2.1.1 MODELO COSO	15
2.1.2 LEY SARBANES-OXLEY	16
2.1.3 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO	18
2.1.3.1. ENTORNO DE CONTROL	20
2.1.3.2. VALORACIÓN DEL RIESGO POR LA ENTIDAD	24
2.1.3.3. SISTEMA DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	25
2.1.3.4. ACTIVIDADES DE CONTROL	28
2.1.3.5. SEGUIMIENTO DE LOS CONTROLES	30
2.2 ETAPAS DEL CONTROL INTERNO	36
2.3 FUNCIONES DEL CONTROL INTERNO	38
<b>3. ANTECEDENTES</b>	41
3.1. PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS POR EL AUDITOR EXTERNO PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO	42
3.2. ANÁLISIS DE RIESGO	46
3.2.1. COMPONENTES DEL RIESGO DE AUDITORÍA	48
3.2.2. EVALUACIÓN DE RIESGO	49
<b>4. DESARROLLO</b>	58
4.1. DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA	59
4.2. ESTRUCTURA EMPRESARIAL Y FUNCIONES DEL PERSONAL	60
4.3. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE LA EMPRESA	65
4.4. CONCLUSIÓN SOBRE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE LA EMPRESA	68
<b>5. CONCLUSIONES</b>	69
<b>6. BIBLIOGRAFÍA</b>	72
<b>ANEXO I: EJEMPLO DE LA ORDEN DE LA CARGA Y DESCARGA</b>	76
<b>ANEXO II: NORMAS INTERNAS</b>	77
<b>ANEXO III: EJEMPLO DEL REPORTE DEL VIAJE REALIZADO</b>	78
<b>ANEXO IV: EJEMPLO DE LA LISTA DE CONSUMO DE MATERIALES</b>	79

## ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1: “Los elementos del Sistema de control interno”.....	17
Gráfica 2: “El seguimiento de controles”.....	29
Gráfica 3: “Las funciones de control interno”.....	37
Gráfica 4: “El juicio profesional del auditor sobre los controles”.....	40
Gráfica 5: “Factores principales que afectan el juicio del auditor sobre la eficacia de los controles”.....	40
Gráfica 6: “Estructura organizativa de Logística Aggrofruit, S.L.”.....	58

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: “Definiciones científicas de control”.....	10
Tabla 2: “Análisis comparativo de los componentes de control interno descritos en la NIA-ES 315 y en el COSO I”.....	17
Tabla 3: “Elementos relevantes del entorno de control”.....	20
Tabla 4: “Preguntas para evaluar el entorno de control”.....	21
Tabla 5: “Las preguntas para analizar el sistema de información”.....	24
Tabla 6: “Etapas de la introducción de control interno en la empresa”.....	34

## LISTA DE ACRÓNIMOS UTILIZADOS

ACRÓNIMO	SIGNIFICADO
AAA	American Accounting and Reporting Association: La Asociación de Contadores Americanos
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants: La Asociación de Contadores Profesionales Certificados Internacionales
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway
EE.UU	Estados Unidos
ERD	Empresa de Reducida Dimensión
FEI	Financial Executives International: Ejecutivos financieros internacionales
IIA	Institute of Internal Auditors: El Instituto de Auditores Internos
IMA	Institute of Management Accountants: El Instituto de Contadores de Gestión
NIA	Norma Internacional de Auditoría
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board: Supervisión Contable de Empresas Públicas
PGC	Plan General Contable
S.L.	Sociedad Limitada

SCI	Sistema de Control Interno
SEC	Securities and Exchange Commission: Comisión de Bolsa y Valores
SOX	Ley Sarbanes-Oxley

# 1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo de una economía de mercado predetermina la necesidad de mejorar las formas racionales de gestión, en todas las formas posibles adaptadas a las condiciones rápidamente cambiantes del entorno económico externo e interno. Pero también existe la necesidad de los sistemas de gestión adecuados en todos los niveles, sobre todo en una entidad económica a gran escala.

Para "sobrevivir" en las condiciones modernas, una entidad económica debe tener información contable, de control y analítica. Dicha información, por un lado, asegura la formación de estados financieros fiables, que se confirme como resultado de una auditoría, y por otro lado, permite el desarrollo y adopción de decisiones de gestión, que pronostican el dinamismo de los cambios de la infraestructura del mercado. Toda esa información apoya la gestión de las relaciones con clientes y socios en el proceso de implementación de diversos procesos comerciales (suministro, producción, ventas, etc.).

Entre los enfoques teóricos y prácticos más significativos es necesario destacar la formación de un sistema efectivo de gestión económica de una entidad económica y su subsistema como el control interno, debido a que el procedimiento del control de las operaciones comerciales se aprueba por el director de una entidad económica y forma parte de su política contable y de gestión.

El control interno constituye la parte integral del sistema regulatorio de una entidad económica, combina el ambiente de control, el sistema contable y los controles individuales orientados a generar estados financieros fiables. Es una forma de realimentación, gracias a la cual la entidad que gestiona el sistema del control interno recibe la información necesaria sobre su estado real para una correcta evaluación de lo que realmente se ha hecho e identificación de las posibles desviaciones de los parámetros especificados.

## 1.1 JUSTIFICACIÓN

Cada empresa, incluso la más pequeña, no puede existir sin un sistema establecido de control interno. A cualquier propietario le interesa su seguridad y el control de los flujos financieros, para lo que desarrolla ciertos requisitos que a menudo no están formalizados, pero todos los obedecen. Las reglas de organización y de control en muchos casos se establecen cuando ocurren ciertos problemas, tales como: la escasez o los robos de bienes, alguna necesidad de corregir áreas contables al cambiar de contable, fuga de información a un

competidor, etc. Para eliminar los posibles problemas en el futuro y evitar situaciones desagradables, el gerente comienza a cerrar áreas problemáticas: revisar el sistema de almacenamiento de mercancías, organizar la logística en cada etapa del movimiento de mercancías, ocuparse de los problemas para garantizar la copia de seguridad del sistema de contabilidad, comprar e instalar productos de software para proteger la información de fugas entre otros. Pero es posible trabajar en la construcción de un sistema de control interno no "reparando agujeros", sino para llevarlo a cabo de una manera integral, consistente y desarrollándose gradualmente.

La ausencia de problemas con las autoridades fiscales, así como la corrección de la toma de decisiones por parte del jefe de la empresa depende de la corrección de la contabilidad. La falta de control por parte de un director conduce a robos y otras violaciones.

Para prevenir estas consecuencias es necesario monitorear periódicamente el trabajo del jefe de contabilidad, de los contables, de los revisores y supervisores y del otro personal responsable de la entidad legal.

La falta de controles internos tarde o temprano conducirá a violaciones deliberadas o no intencionales, las cuales serán identificadas por las autoridades reguladoras y conllevarán la aplicación de sanciones. Por lo tanto, es económicamente conveniente incurrir en los costos de organizar el control, en lugar de pagar multas y justificarse en los tribunales a posteriori.

El objetivo principal del control interno de la contabilidad es asegurar que los empleados del servicio financiero cumplan con los requisitos de la legislación vigente y órdenes internas, así como la corrección de reflejo en la contabilidad de las transacciones comerciales corrientes.

Con la correcta organización del control es posible evitar daños materiales en forma de sanciones, cargos adicionales y sanciones de las autoridades reguladoras estatales.

## **1.2 OBJETIVOS**

Este Trabajo Fin de Máster tiene los siguientes objetivos que definen los límites de este proyecto:

### **OBJETIVOS GENERALES:**

- Establecer la base teórica sobre los elementos, las etapas y principales funciones del sistema del control interno.
- Estudiar los procedimientos necesarios establecidos por un auditor externo para evaluar el sistema de control interno de la entidad auditada.

- Analizar la escala de confianza con el sistema del control interno de la entidad auditada

**OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

- Estudiar una empresa existente, su estructura organizativa, las funciones del personal entre otros.
- Evaluar el sistema del control interno de la empresa a través de los estudios y el análisis.

### **1.3 METODOLOGÍAS**

Este trabajo se realizará en las siguientes etapas:

- La primera fase consiste en entender la esencia del control interno. Para eso es necesario realizar los estudios teóricos sobre los elementos por los cuales está compuesto el control interno y analizarlos posteriormente. También, definir las principales funciones del control interno de la empresa y establecer las fases del mismo.
- En la siguiente fase se determina el nivel de confianza al sistema del control interno de la entidad auditada, el cual debe ser evaluado por un auditor externo a través de los procedimientos necesarios. Por lo tanto, esta etapa consiste en definir y estudiar dichos procedimientos.
- Después, se analizará el riesgo de auditoría del control interno, el cual depende del nivel de confianza.
- En la siguiente etapa se aplican los conocimientos obtenidos en la práctica y se realiza un análisis de una empresa existente y de su sistema de control interno.
- La etapa final consta de la evaluación del sistema de control interno de la empresa objeto de estudio basándose en la información obtenida en la etapa anterior.

## **2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS**

En las condiciones económicas modernas, la actividad de cualquier organización está sujeta a una gran cantidad de riesgos, tanto internos como externos. En este sentido la dirección de la empresa establece el objetivo de construir el proceso de gestión de tal forma que se evite el desarrollo de eventos indeseables que lleven a la aparición de riesgos. Resulta obvio que independientemente del tipo de las actividades de la organización se debe prestar la

mayor atención a un sistema claramente construido, que funcione bien, flexible y oportuna a los cambios, en otras palabras, al sistema de control interno (SCI). En la etapa actual, el curso hacia la introducción de un sistema de funcionamiento orientado al riesgo ha indicado la necesidad de un cambio de énfasis en el campo de la auditoría.

Por eso, cuando se discuten temas de auditoría externa e interna, determinando el lugar de la auditoría en el sistema de control, es necesario dar el concepto de SCI, su propósito, destacar tareas y funciones, describir técnicas y métodos.

El proceso de globalización, que ha afectado a todos los ámbitos de la actividad profesional procede la necesidad de regenerar la profundidad del estudio de este tema. Este hecho exigió enfoques unificados para comprender y definir SCI.

## **2.1. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO**

Antes de determinar el control interno sería conveniente analizar las definiciones del control en un sentido global. La Tabla 1 muestra las siguientes tesis sobre el control:

Control <sup>1</sup> :	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 1) Examen u observación cuidadosa que sirve para hacer una comprobación: <i>control de calidad...</i></li> <li>- 3) Conjunto de mecanismos y dispositivos que regulan el funcionamiento de una máquina, aparato o sistema...</li> <li>- 4) Lugar donde se realiza el control o examen de una cosa, o conjunto de personas o medios dispuestos para realizarlo...</li> </ul>
Control <sup>2</sup> :	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Comprobación, inspección, fiscalización, intervención;</li> <li>- Dominio, supremacía;</li> <li>- Coordinación de la conducta;</li> <li>- Regulación, limitación;</li> <li>- Oficina, despacho, dependencia, etc., donde se controla</li> </ul>

Tabla 1: "Definiciones científicas de control". Fuente: Elaboración propia

De las interpretaciones propuestas se puede concluir que el control es un sistema para monitorear y verificar el proceso de funcionamiento y el estado real del objeto controlado.

---

1. Diccionario general ilustrado LENGUA ESPAÑOLA c-ho. CREDSA (pág. 454)  
 2. Diccionario de lengua española. Océano, (s.-p.)

El desarrollo favorable de negocio, confianza en los estados financieros por parte de los usuarios, crecimiento de la competitividad de la empresa pueden tener un éxito si en la empresa existe el sistema de control interno. Esta afirmación se justifica que con un equipo de control interno organizado racionalmente en el sistema de gestión empresarial, es posible identificar aspectos problemáticos del desarrollo de la empresa, identificar desviaciones de los indicadores estándar, buscar reservas para las actividades de una entidad económica. Además, se mejora la calidad y eficiencia de los áreas productivas de la empresa, sus divisiones estructurales (incluida la financiera) y sucursales, lo que establece relaciones de confianza con los acreedores y atracción de inversores.

La organización del sistema de control interno depende en gran medida de las características específicas de la empresa, su escala y las etapas del ciclo de vida. En consecuencia, el control interno es una de las funciones de la dirección de la empresa para su gestión y siempre está presente de una forma u otra en la empresa.

A nivel legislativo la definición de control interno se encuentra en la Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 315 "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno" en el artículo 4 (c). Según la NIA-ES *"Control interno: el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno."*

La NIA-ES 315 analiza en detalle el concepto de control interno, que es la etapa actual de desarrollo de la auditoría. La esencia del control interno se puede describir de la siguiente manera: un conjunto de herramientas y métodos utilizados por la organización para reducir los riesgos comerciales que amenazan el logro de los objetivos de dicha organización, como el cumplimiento de los datos de informes financieros con el estado real de las cosas, el logro de la eficiencia y productividad de las operaciones realizadas, así como el cumplimiento de los requisitos legales.

Cualquier sistema de control interno, incluso uno de muy alta calidad, tiene limitaciones que, en determinadas circunstancias, no le permitirán evitar distorsiones en la información.

Es imposible crear un sistema que reduzca los riesgos a cero. Por ejemplo, el sistema de control interno será impotente contra la colusión de los funcionarios de la organización.

El propósito de crear un sistema de control interno es asegurar la supervisión y verificación del funcionamiento de cualquier objeto de control interno (la empresa en su conjunto, sus divisiones y sucursales, otros objetos de control interno) para el cumplimiento de sus actividades con leyes, estándares, planes, normas, reglas, órdenes de gestión, decisiones tomadas. Para los empleados de la entidad, los documentos administrativos internos, cuyos requisitos deben cumplir, son los mismos documentos normativos que las normas legales.

Podemos destacar los sujetos y objetos de control interno.

Entre los sujetos de control interno se distinguen los siguientes:

- órganos representativos de los propietarios de la organización representados por la junta directiva, la comisión de auditoría;
- alta dirección representada por el director ejecutivo;
- órganos especiales que ejercen funciones de control;
- comisiones creadas con carácter temporal para la realización de inventarios, inspecciones temáticas, etc.;
- otro personal de la organización.

Los objetos del control interno como concepto general son, por ejemplo:

- cumplimiento de los requisitos administrativos: cumplimiento de las descripciones de funciones y disciplina laboral;
- cumplimiento de los requisitos tecnológicos: cumplimiento de los reglamentos técnicos y la calidad de los productos;
- garantizar la seguridad empresarial y los requisitos de seguridad de la información;
- fiabilidad de los estados financieros;
- eficiencia de la actividad económica entre otros.

Entonces, podemos concluir que el sistema de control interno es un proceso organizado y llevado a cabo por representantes del propietario, la gerencia y otros empleados de la entidad, con el fin de proporcionar suficiente confianza en el logro de las metas en términos de fiabilidad de los informes contables (financieros), eficiencia y efectividad de las operaciones comerciales y cumplimiento de la organización con las normas legislativas. Esto significa que la fundación del SCI y su funcionamiento tienen como objetivo eliminar los riesgos de la actividad económica que amenacen el logro de cualquiera de estos objetivos.

### 2.1.1 MODELO COSO

El inicio del proceso de unificación de definiciones y requisitos relacionados con SCI se estableció en 1985 en EE. UU. Los siguientes cinco organismos profesionales de autorregulación: AICPA (American Institute of Certified Public Accountants<sup>3</sup>), AAA (American Accounting and Reporting Association<sup>4</sup>), FEI (Financial Executives International<sup>5</sup>), IIA (Institute of Internal Auditors<sup>6</sup>) e IMA (Institute of Management Accountants<sup>7</sup>) han establecido una comisión nacional para abordar la deformación financiera. Este organismo es una organización privada voluntaria establecida en los Estados Unidos dedicada a brindar orientación adecuada a los ejecutivos corporativos sobre los aspectos más importantes de gobierno organizacional, ética empresarial, informes financieros, control interno, gestión de riesgos corporativos y lucha contra el fraude.

Un grupo de trabajo especial COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission<sup>8</sup> - Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway) realizó un estudio y, basando en sus resultados, en el año 1992 emitió un documento final que define el concepto básico de COSO.

El informe "Internal Control - Integrated Framework"<sup>9</sup> nombrado COSO I existe en la actualidad. El documento engloba las principales normas de fundación, gestión e inspección de un sistema de control interno. Desde su manifestación el informe COSO I ha logrado una amplia aceptación que convirtió el documento en un modelo de referencia.

---

3. *American Institute of Certified Public Accountants: del inglés "La Asociación de Contadores Profesionales Certificados Internacionales"*

4. *American Accounting and Reporting Association: del inglés "La Asociación de Contadores Americanos"*

5. *Financial Executives International: del inglés "Ejecutivos financieros internacionales"*

6. *Institute of Internal Auditors: del inglés "El Instituto de Auditores Internos"*

7. *Institute of Management Accountants: del inglés "El Instituto de Contadores de Gestión"*

8. *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: del inglés "Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway"*

9. *"Internal Control - Integrated Framework": del inglés "Control interno - marco integrado"*

El modelo COSO tiene como objetivo ayudar a valorar y desarrollar los sistemas de control interno de las entidades. Para ello define el control interno de una organización como *“un proceso llevado a cabo por la junta directiva, la alta dirección y el resto del personal de la organización, diseñado para proporcionar una “seguridad razonable” sobre el logro de los objetivos en las siguientes categorías:*

- *eficiencia y productividad de las operaciones;*
- *confiabilidad de los estados financieros;*
- *cumplimiento de leyes y reglamentos.”*

El modelo COSO de control interno incluye varios conceptos básicos entre los cuales son los siguientes:

- El control interno es un proceso. No es un fin, sino que es un medio del mismo;
- El control interno depende de las personas. Representa no sólo las políticas y formas de liderazgo, sino también a las personas en todos los niveles de la empresa;
- El control interno puede proporcionar a la dirección y al consejo de administración de la empresa sólo garantías suficientes, pero no garantías absolutas;
- El control interno tiene como objetivo lograr metas en una o más categorías separadas pero superpuestas.

La esencia del modelo COSO se puede expresar de la siguiente manera: se administra cuando se evalúa y dirige el riesgo.

### **2.1.2. LEY SARBANES-OXLEY**

Por primera vez, comenzaron a hablar sobre la implementación obligatoria del sistema de control interno en la empresa después de los escándalos relacionados con las grandes empresas estadounidenses como Enron, Parmalat y WorldCom: la administración proporcionó estados financieros distorsionados, exagerando las cifras de ingresos, logrando así el atractivo de la inversión; el resultado fue la quiebra de la empresa de energía más grande de Estados Unidos. Las principales razones del colapso de estas empresas son la falta de un sistema establecido de control interno. Los escándalos llevaron a la adopción de la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) en 2002, que impuso estrictos requisitos de presentación de informes para que las empresas públicas aumentaran su credibilidad, requiriendo auditorías independientes sistemáticas y controles internos y externos.

La aceptación de requisitos estrictos a la información, a las acciones de gerentes, directores y auditores, y a la introducción de sanciones penales para los inversores engañosos

ayudaron a sobrevivir a la crisis y restablecer la confianza de los usuarios de los estados financieros en los Estados Unidos.

En primer lugar, hay que decir que SOX se refiere a empresas cuyas acciones se negocian en las bolsas de valores estadounidenses. También se aplica a las empresas extranjeras cuyas acciones se negocian de una forma u otra en los Estados Unidos.

La Ley tiene como objetivo reformar la contabilidad, el gobierno corporativo y la información financiera de las empresas públicas para que los accionistas, gerencia, directores, prestamistas, inversionistas y el mercado en su conjunto tengan confianza en la confiabilidad de los estados financieros publicados.

El aspecto más importante de la Ley Sarbanes-Oxley son los requisitos para el sistema de control interno de la empresa, que se encuentran en la sección 404 de la Ley - "Evaluación de la administración del sistema de control interno". Este apartado requiere que la dirección de la empresa evalúe el sistema de control interno de la empresa y elabore un informe sobre el estado del control interno, que deberá incluir los siguientes puntos:

- documentos que confirmen la responsabilidad de la administración de establecer y mantener una estructura adecuada del sistema de control interno y los procedimientos de control interno en relación con la información financiera;
- realizar una evaluación anual de la efectividad y eficiencia del sistema y los procedimientos de control interno en relación con los estados financieros de la organización.

Para cumplir con los requisitos de la Ley Sarbanes-Oxley, la dirección de las empresas debe establecer una estructura sistemática integral de control interno, documentarla, evaluarla periódicamente y elaborar los informes correspondientes. Al mismo tiempo, la Ley exige auditorías independientes del control interno de la organización. Por lo tanto, la función principal de los auditores externos es proporcionar a los accionistas y al público en general los hallazgos de auditoría que constituirán una base para confiar en la presentación justa de la administración de los controles internos sobre los estados financieros.

Todas las empresas del mundo deben cumplir con la Ley Sarbanes-Oxley, pero solo si están registradas en la SEC (Securities and Exchange Commission<sup>10</sup>). El cumplimiento de los requisitos de esta ley requiere importantes costos financieros y de tiempo. Esta ley protege los intereses de los inversores. El organismo encargado de proteger sus intereses es una organización sin fines de lucro representada por la Junta de PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board<sup>11</sup>). El Consejo PCAOB se estableció de acuerdo con la Ley Sarbanes-Oxley.

Las normas de auditoría PCAOB que surgen de la Ley Sarbanes-Oxley requieren que el auditor proporcione, tanto en el informe del auditor como en un informe separado, la siguiente información relacionada con el auditado:

- resultados de las pruebas del control interno de la entidad;
- evaluación de la provisión de la organización con un sistema de control interno capaz de mantener registros contables que reflejen de manera precisa y fiable las actividades de la empresa; seguridad que los registros contables de las transacciones necesarias para preparar los estados financieros de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados y que todas las transacciones estén autorizadas por la gerencia y los directores;
- una descripción de las debilidades significativas en el control interno y otros defectos y defectos importantes identificados como resultado de comprobar el sistema de control interno de la organización.

### **2.1.3. ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO**

La NIA-ES 315 (A51) similar al Informe COSO I define cinco elementos principales del sistema de control interno, que son:

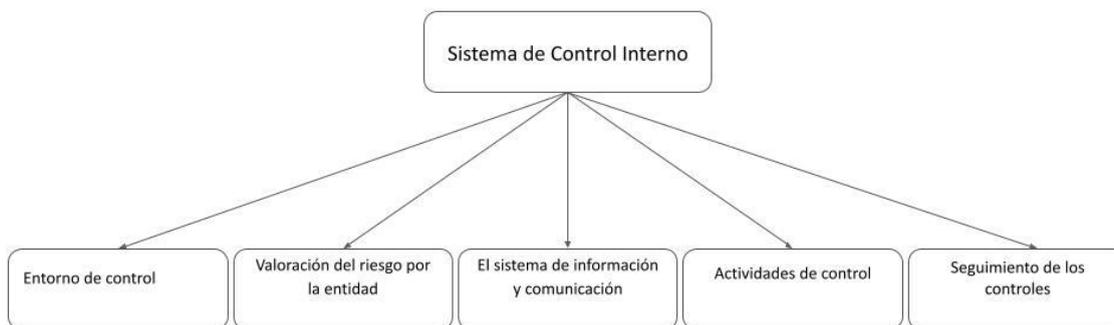
- *Entorno de control;*
- *El proceso de valoración del riesgo por la entidad;*
- *El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación;*
- *Actividades de control relevantes para la auditoría;*
- *Seguimiento de los controles.*

---

10. *Securities and Exchange Commission: del inglés "Comisión de Bolsa y Valores"*

11. *Public Company Accounting Oversight Board: del inglés "Supervisión Contable de Empresas Públicas"*

En la gráfica 1 los elementos del sistema de control interno se presentan del siguiente modo:



Gráfica 1: “ Los elementos del Sistema de control interno”. Fuente: NIA-ES 315

En la Tabla 2 se presenta el análisis comparativo de los componentes de control interno descritos en la NIA-ES 315 y en el COSO I:

NIA-ES 315	COSO I
Entorno de control (#14)	Ambiente de Control
El proceso de valoración del riesgo por la entidad (#15-17)	Evaluación de Riesgos
El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación (#18-19)	Información y Comunicación
Actividades de control relevantes para la auditoría (#20-21)	Actividades de Control
Seguimiento de los controles (#22-24)	Supervisión

Tabla 2: “Análisis comparativo de los componentes de control interno descritos en la NIA-ES 315 y en el COSO I”. Fuente: Elaboración propia.

La división del sistema de control interno en estos 5 elementos proporciona a los auditores un enfoque conveniente para comprender varios aspectos del sistema de control interno de la entidad auditada. Se debe notar que:

- El orden de organización y las particularidades del funcionamiento del sistema de control interno dependen del tamaño y complejidad de la entidad auditada. En particular, las pequeñas empresas pueden utilizar controles menos formalizados, sustituyéndolos por procesos y procedimientos más simples para lograr sus objetivos. En consecuencia, puede que no exista una definición clara de los elementos del sistema de control interno, pero sus principales objetivos coinciden con los de las empresas más grandes. Por ejemplo, el gerente puede (y en ausencia de personal adicional debe) realizar de forma independiente funciones relacionadas con varios elementos del sistema de control interno.
- Se puede utilizar una terminología diferente para describir los diversos aspectos del sistema de control interno y su impacto en la auditoría, pero los 5 elementos deben considerarse durante la auditoría.
- La tarea clave del auditor es evaluar si los controles específicos son capaces de prevenir, detectar o corregir representaciones erróneas materiales en el grupo de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones de la información.

#### ***2.1.3.1. ENTORNO DE CONTROL***

El entorno de control es un conjunto de principios y estándares de las actividades de la empresa que determinan la comprensión general del control interno y los requisitos para éste a nivel de la empresa en su conjunto. Es la base para asegurar y mantener la disciplina y el orden en la entidad, la efectividad de su sistema de control interno. Es la base de un sistema de control interno eficaz que mantiene la disciplina y el orden.

En cualquier empresa, incluso en una pequeña, siempre existe una cierta cultura corporativa, ética de comportamiento de sus empleados. Parte de los elementos de la cultura corporativa pueden ser formalizados cuando se cumplen por la empresa los requisitos de la legislación, en particular, laboral. Por ejemplo, la organización tiene un horario de trabajo documentado, que se presenta a los empleados para que lo firmen; o se crean las descripciones de puestos que detallen los requisitos básicos para un candidato para este puesto; o se forma la estructura de subordinación de los empleados, las condiciones de trabajo y la remuneración, que se indican en los contratos de trabajo entre otros. Incluso las grandes organizaciones no siempre están involucradas en el desarrollo de un documento tan complejo

como un código de ética para los empleados. Los componentes del entorno de control pueden estar presentes en la organización, pero no estar formalizados. Entre estos componentes se puede distinguir los siguientes: los principios de honestidad, los principios de comportamiento de los empleados, la relación entre departamentos funcionales, desarrollar relaciones con el departamento de contabilidad, principios y reglas para la contratación de personal.

El entorno de control implica la ejecución de funciones de dirección y liderazgo. También incluye la opinión, conciencia y acciones de los representantes de los administradores y gerentes con respecto al sistema de control interno de la entidad auditada. El entorno de control supone la comprensión de la importancia de dicho sistema para las actividades de la entidad auditada.

Según la NIA-ES 315 #14 el entorno de control se evalúa por el auditor si: *“(a) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si (b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control...”*

La evaluación de auditoría de la construcción del entorno de control de la entidad auditada incluye los siguientes elementos relevantes definidos en la NIA-ES 315 A70 (a-g) y presentados en la Tabla 3 “Elementos relevantes del entorno de control”:

<b>Elementos relevantes</b>	<b>Descripción</b>
Comunicación y vigilancia de la integridad y de los valores éticos. (A70 (a))	Elementos fundamentales que influyen en la efectividad de los procesos para el desarrollo, gestión y seguimiento de controles
Compromiso con la competencia profesional. (A70 (b))	Incluye la actitud de la gerencia hacia el nivel de calificaciones requeridas para ciertos puestos y la correlación de este nivel con el conjunto de habilidades y habilidades requeridas.
Participación de los responsables del gobierno de la entidad. (A70 (c))	Independencia de la dirección; experiencia y reputación de los responsables; el nivel de participación de los responsables y la

	información que obtienen así como una descripción general de las actividades; la idoneidad de sus acciones y el modo de que interactúan con los auditores internos y externos.
Filosofía y estilo operativo de la dirección. (A70 (d))	Posición de la dirección sobre la aceptación y gestión de riesgos comerciales; la posición y las acciones de la gerencia con respecto a la contabilidad y preparación de estados financieros, y la actitud de la gerencia hacia el procesamiento de datos, la contabilidad y los empleados.
Estructura organizativa. (A70 (e))	El sistema dentro del cual se lleva a cabo la planificación, implementación, control y verificación de las actividades orientadas a lograr los objetivos de la entidad auditada.
Asignación de autoridad y de responsabilidad. (A 70 (f))	Delegación de autoridad y responsabilidades de acuerdo con el procedimiento para la asignación de áreas de actividad operativa y el establecimiento de relaciones de responsabilidad y jerarquía de gestión.
Políticas y prácticas de recursos humanos. (A70 (g))	Selección, contratación, inducción, capacitación, evaluación, asesoramiento, promoción y compensación del personal, y acción disciplinaria.

Tabla 3: “Elementos relevantes del entorno de control”. Fuente: NIA-ES 315

Dichos elementos del entorno de control se aplican para toda la empresa y, a menudo, son más subjetivos de evaluar que los controles tradicionales que estudian los auditores. Esto determina la necesidad de que el auditor utilice su juicio profesional al evaluar el entorno de control.

Podemos destacar algunas preguntas clave (Tabla 4 “Preguntas para evaluar el entorno de control”) al examinar y evaluar un entorno de control para las entidades auditadas según los elementos relevantes del entorno de control.

*Comunicación y vigilancia de la integridad y de los valores éticos:*

- ¿Cuál es la reputación de la administración en la sociedad?
- ¿Qué medios de intercambio de información oral / escrito tiene la empresa?
- ¿Qué ejemplo presenta la administración para sus empleados en las actividades del día a día?
- ¿Cómo se resuelve el problema del comportamiento poco ético o de la falta de integridad?

*Compromiso con la competencia profesional:*

- ¿Cuál es la competencia o evidencia de competencia (el resultado de actuación, incentivos entre otros) de la administración que realiza la gestión?
- ¿La empresa practica la contratación de los empleados más competentes o utiliza el principio de minimizar los costos laborales?
- ¿Cómo resuelve la empresa el problema de la incompetencia de los empleados?

*Participación de los responsables del gobierno de la entidad:*

- ¿Cómo ejercen los responsables del gobierno la supervisión sobre el proceso de la preparación de los estados financieros para reducir los riesgos de incorrección material?
- ¿Supervisar cómo realizan el control de desarrollo, implementación y mantenimiento del sistema de control interno de la entidad auditada con respecto a la confiabilidad del proceso de información financiera, la eficiencia y efectividad de las operaciones y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables?

*Filosofía y estilo operativo de la dirección:*

- ¿Cuál es la posición de la dirección en el sistema de control interno?
- ¿Qué planteamiento admite la administración al tomar riesgos?
- ¿El pago de bonificaciones depende del desempeño de la gestión?
- ¿Cómo participa la dirección en la preparación de los estados financieros?

<p><i>Estructura organizativa:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• ¿Es la estructura organizativa adecuada para la naturaleza y el tamaño del auditado (que no sea demasiado compleja)?</li><li>• ¿Es diferente de las estructuras que se encuentran en otras organizaciones de tamaño similar que operan en la misma actividad económica?</li></ul>
<p><i>Asignación de autoridad y de responsabilidad:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• ¿Conoce el personal del auditado las expectativas de la administración sobre los resultados de su trabajo?</li><li>• ¿Hay instrucciones de puesto claras?</li></ul>
<p><i>Políticas y prácticas de recursos humanos:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• ¿Existen políticas y procedimientos para la contratación, inducción, formación, evaluación del desempeño, asesoramiento, promoción, remuneración y acción disciplinaria para los empleados?</li></ul>

Tabla 4: "Preguntas para evaluar el entorno de control". Fuente: Elaboración propia

Tener un entorno de control efectivo puede compensar los defectos en los controles establecidos para los procesos individuales. Por el contrario, las insuficiencias en el entorno de control pueden debilitar la eficacia de los controles establecidos para los procesos individuales. Por ejemplo, en ausencia de una cultura de integridad y valores éticos, el auditor debe determinar claramente qué procedimientos de auditoría son suficientes para detectar incorrecciones materiales en los estados financieros. En algunos casos, el auditor puede llegar a la conclusión de que los defectos en el sistema de control interno son tan importantes que la única acción disponible para el auditor sería negarse a realizar el trabajo de auditoría.

### **2.1.3.2. EL PROCESO DE VALORACIÓN DEL RIESGO POR LA ENTIDAD**

El componente más interesante es la evaluación de riesgos. Es un elemento básico, ya que es un proceso de identificación y análisis de riesgos que representan la probabilidad y consecuencias de que una organización no logre su objetivo. ¿Cuál es el objetivo principal de una entidad económica? Por supuesto, los ingresos, las ganancias, la atracción de la inversión para el propietario. Y si existen riesgos en las actividades de la empresa que no permitan lograr el objetivo, entonces deben eliminarse.

El proceso de valoración de riesgos consiste en recopilar y proporcionar a la administración la información necesaria para tomar decisiones sobre la realización de las acciones debidas para prevenir los riesgos operativos y fraudulentos.

La construcción correcta del proceso de valoración de riesgos por parte de la empresa ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material en los estados financieros. Al auditar pequeñas empresas que no tienen un proceso de evaluación de riesgos formalizado, el auditor debe discutir con la administración cómo se identifican los riesgos y qué acciones está tomando la administración para administrarlos.

El auditor debe observar cómo actúa la administración en :

- Identificación de riesgos operacionales (riesgos inherentes y residuales) significativos para la preparación de estados financieros;
- Evaluación del nivel de materialidad de los riesgos;
- Evaluación de la probabilidad de que puedan ocurrir;
- Toma de decisiones sobre las medidas para gestionar estos riesgos.

Cuando el auditor identifica riesgos de representación errónea de importancia relativa que la administración no pudo identificar, el auditor debería:

- Determinar las razones, por las cuales no han reconocido los riesgos por parte de la administración;
- Determinar el grado en que los procesos aplicados son apropiados a las circunstancias prevalecientes;
- Si existen imperfecciones significativas en el proceso de valoración de riesgos del auditado, discuta el asunto con los encargados del gobierno corporativo.

Cuando la dirección u otro personal de la entidad económica excede sus poderes oficiales entonces la eficacia del control interno disminuye. Una de las áreas importantes de la valoración de riesgos es la evaluación del riesgo de abuso. El abuso puede estar asociado con la adquisición y uso de activos, la contabilidad, incluida la preparación de estados financieros y otros. La evaluación de este riesgo implica identificar áreas y procesos donde pueden ocurrir abusos, también las oportunidades para su actuación, incluyendo desperfectos en el entorno de control y procedimientos de control interno de una entidad económica.

### ***2.1.3.3. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN***

La principal fuente de información para la toma de decisiones son los sistemas de información de una entidad económica.

La calidad de la información almacenada y procesada en estos sistemas puede afectar significativamente las decisiones de gestión de una entidad económica y la eficacia del control interno. El sistema de información de una empresa debe asegurar la calidad de la contabilidad, incluida la preparación de estados financieros.

La comunicación es la difusión de información necesaria para la toma de decisiones de gestión y el ejercicio del control interno. Por ejemplo, el personal de una entidad económica debe conocer los riesgos relacionados con su área de responsabilidad, el rol que se le asigna y las tareas de ejercer el control interno e informar a la gerencia.

El auditor debe tener conocimiento de los sistemas de información relacionados con la preparación de estados financieros y actividades relacionadas, que incluyen lo siguiente:

- los grupos de operaciones similares en las actividades de la entidad auditada, que son esenciales para la presentación de informes financieros;
- procedimientos para sistemas contables tanto computarizados como manuales, con la ayuda de los cuales se inician, se asientan, procesan e incluyen transacciones comerciales en los estados financieros;
- registros contables relevantes en copia impresa o en formato electrónico, información y partidas específicas de estados financieros relacionados con las transacciones comerciales iniciadas, su registro, procesamiento y generalización;
- fijación por los sistemas de información de datos sobre los eventos y condiciones que no forman parte del mismo tipo de operaciones, pero que, no obstante, pueden ser importantes para la presentación de informes financieros;
- el proceso de preparación y elaboración de los estados financieros, incluidos los procedimientos y métodos utilizados por la administración de la entidad auditada para calcular estimaciones contables importantes y para difundir la información significativa;
- control de los asientos contables en el libro diario, que contienen los asientos que no son estandarizados, utilizados para registrar transacciones o ajustes únicos o extraordinarios.

En relación con el sistema de información podemos destacar algunas preguntas presentadas en la Tabla 5 que pueden surgir de parte del auditor a la administración de la entidad auditada.

<i>Fuentes de información</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>● ¿Tipos de las transacciones realizadas en el marco de las actividades de la entidad auditada que tienen un impacto significativo en la preparación de los estados financieros?</li></ul>
-------------------------------	--

	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ¿Cómo surgen las transacciones dentro de los procesos comerciales de la entidad auditada?</li> <li>● Registros relevantes, preparados de forma electrónica o manual; información auxiliar y cuentas de informes financieros independientes relacionados con el inicio, registro, procesamiento e inclusión en los estados financieros.</li> <li>● ¿Cómo refleja el sistema de información los eventos y circunstancias (distintas de las transacciones comerciales) que tienen un impacto significativo en la preparación de los estados financieros?</li> </ul>
<p><i>Procesamiento de datos</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● El proceso utilizado para preparar los estados financieros de la entidad auditada, incluyendo estimaciones y revelaciones contables significativas.</li> <li>● Procedimiento para el intercambio de información sobre las facultades y responsabilidades en la preparación de estados financieros.</li> <li>● El riesgo de incorrección material relacionado con las acciones ilegales al pasar los asientos del libro diario.</li> <li>● Procedimientos utilizados para:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Inicio, registro, procesamiento e inclusión en los estados financieros de transacciones significativas y no estándar (tales como transacciones con partes vinculadas);</li> <li>- Transferencia de información del sistema de procesamiento de transacciones comerciales al libro mayor o al sistema de preparación de los informes financieros;</li> <li>- Recopilar la información para su inclusión en los estados financieros con respecto a eventos y circunstancias distintas de las transacciones comerciales (como deterioro/ amortización de los activos y los cambios en la posibilidad de</li> </ul> </li> </ul>

	<p>recuperar las cuentas para cobrar);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contabilidad y control de los asientos estándar y no estándar en el libro diario;</li> <li>- Asegurar que la información se acumula, se registra, se procesa, se agrega y se refleja adecuadamente y de acuerdo con el sistema de información financiera aplicable en los estados financieros.</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ¿Cuáles son las formas de solucionar los problemas del procesamiento incorrecto de las transacciones? Pueden ser automatizadas o requerir intervención manual.</li> <li>● ¿Es posible en cualquier circunstancia suspender los controles automáticos y cuáles podrían ser los resultados de su falla?</li> <li>● ¿Cómo se proporciona la información excepcional y cuáles son las formas de resolver?</li> </ul>
<p><i>Áreas de uso de la información recibida</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ¿Qué informes proporciona el sistema de información de forma regular y cómo se utilizan para los fines de gestión empresarial?</li> <li>● ¿Qué información proporciona la administración a los encargados del gobierno corporativo y a los terceros ?</li> </ul>

Tabla 5: "Las preguntas para analizar el sistema de información". Fuente: Elaboración propia

#### **2.1.3.4. ACTIVIDADES DE CONTROL RELEVANTES PARA LA AUDITORÍA**

El siguiente elemento del sistema de control interno está destinado a ayudar a reducir los riesgos. Las actividades de control son acciones destinadas a minimizar los riesgos de las actividades de una organización. Por ejemplo, la aparición de una escasez de bienes o una parte de la propiedad de la organización, llevará al hecho de que la organización recibirá menos ingresos por la venta de bienes. ¿Cómo se puede reducir este riesgo? Organizando instalaciones de almacenamiento con acceso a activos materiales de un número limitado de personas, celebrando un acuerdo con ellas sobre responsabilidad material, realizando inventarios regulares de bienes y otros bienes. La práctica de la vida muestra que estos

procedimientos de control no siempre conducen a la eliminación del riesgo al 100%, pero contribuyen a su reducción significativa.

La valoración de riesgos es la base del sistema de control interno. La dirección, los propietarios de la empresa, entienden que es imposible evitar todos los riesgos que enfrenta la organización en el ejercicio de sus actividades. Es importante evaluar los riesgos comerciales más típicos que conducirán a las mayores pérdidas a la empresa. A continuación, es necesario desarrollar actividades de control para ayudar a minimizar los riesgos más importantes. Los costos de implementar las actividades de control no deben exceder los posibles riesgos. No es necesario comprar un almacén blindado por valor de miles de euros para almacenar una caja de tornillos que se planea vender.

Las actividades de control de la entidad auditada incluyen políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se sigan las órdenes de la administración y que se tomen las acciones para abordar los riesgos que pueden dificultar el logro de los objetivos de la entidad auditada. Las acciones de control de la entidad auditada, realizadas de forma manual o mediante sistemas de información, tienen distintas finalidades y se aplican a distintos niveles organizativos y funcionales. Ejemplos de tales acciones de control específicas son:

- Autorización de operaciones;
- Comprobación de la eficacia de las actividades;
- Procesamiento de datos;
- Medios de control físico;
- Separación de responsabilidades.

Las principales áreas de enfoque del auditor incluyen:

- ¿Qué riesgos de incorrección material (asociados con tipos materiales de transacciones comerciales, saldos de cuentas y revelaciones en estados financieros) existen a nivel de la preparación de estados financieros y requieren administrarlos? La tarea del auditor es identificar los áreas donde es más probable que ocurra una incorrección material de importancia relativa.
- ¿Cómo los controles específicos (individualmente o en combinación con otros controles) previenen o detectan y corrigen incorrecciones materiales en transacciones, saldos de cuentas o revelaciones de información?
- ¿La empresa ha desarrollado e implementado algún control para prevenir el fraude? Estos controles están diseñados para identificar riesgos fraudulentos dentro del auditado, como acciones de gestión que eluden los controles existentes.

- Riesgos significativos. La comprensión de los controles sobre los riesgos importantes proporciona al auditor la información necesaria para desarrollar un enfoque de auditoría eficaz.

Para las pequeñas empresas, los controles existentes a menudo serán menos formalizados e innecesarios debido a la directa participación de la dirección en la gestión de la empresa. Por ejemplo, la dirección puede:

- Desarrollar una cultura corporativa que destaque la importancia de los controles;
- Contratar empleados competentes y profesionales;
- Monitorear los ingresos y gastos según el presupuesto adoptado;
- Aprobar todas las transacciones importantes;
- Monitorear los indicadores clave de ejercicio de la actividad económica;
- Distribuir la autoridad entre los empleados de tal manera que se logre la máxima separación de funciones.

#### ***2.1.3.5. SEGUIMIENTO DE LOS CONTROLES***

Un elemento clave del sistema de control interno es su seguimiento. En el momento actual de la implementación del SCI en las actividades de las organizaciones, la mejora del seguimiento del sistema de control interno es un problema urgente, tanto desde el punto de vista de comprensión de la esencia de este proceso, como desde el punto de vista de su implementación práctica.

Cada elemento del sistema de control interno requiere seguimiento, que significa un proceso de evaluación periódica de la calidad de su trabajo. El SCI es más efectivo si el seguimiento está integrado en la infraestructura de la organización. El seguimiento integrado mejora la calidad y efectividad de los hechos, también ayuda a evitar los costos adicionales y permite responder más rápido a ciertos hechos.

Si el seguimiento de controles se considera integrado con cada uno de los elementos del sistema de control interno, entonces la estructura del SCI de la organización se presentará de la siguiente manera como se ve en la Gráfica 2: “Estructura del Sistema de control interno en función del seguimiento de controles” :



El seguimiento del entorno de control. El entorno de control incluye, en primer lugar, todas las propiedades de la propia empresa; sus obligaciones; proceso tecnológico; transacciones comerciales que tienen lugar en él; interconexión de unidades estructurales internas de la empresa entre otros.

El modelo anterior del SCI tiene una estructura lineal de elementos sucesivos, de los cuales el entorno de control es fundamental.

El entorno de control es la condición inicial que determina la posibilidad de formar un sistema de control interno. Se debe prestar la mayor atención al seguimiento del entorno de control, ya que este elemento es una combinación de la actitud general de los órganos de gobierno de una entidad económica ante la necesidad de control interno y las acciones tomadas por estos órganos para crear las condiciones para el funcionamiento efectivo de otros elementos y del sistema de control interno en su conjunto. Las acciones de la dirección deben estar orientadas, en primer lugar, al desarrollo de un conjunto de normas internas que permitan un control interno efectivo. Dado que la mayoría de las empresas no cuentan con un mecanismo eficaz para mantener el entorno de control, a través de su seguimiento se puede identificar y prevenir deficiencias importantes, aumentando así la productividad del SCI.

Las tareas principales de seguimiento del entorno de control del sistema de control interno que se puede destacar son las siguientes:

- identificación de los incumplimientos por parte de la entidad económica y sus empleados de la legislación aplicable, así como los estándares y valores éticos establecidos;
- identificación y divulgación de deficiencias en los documentos reglamentarios que determinan las tareas y poderes de los empleados individuales. En este caso, ya en el proceso de preparación del documento, es posible evitar muchos defectos de algunos factores internos;
- identificación de inconsistencias de la estructura organizacional con las necesidades de la entidad económica, tomando en cuenta la naturaleza y escala de sus actividades;
- encontrar fallas en la política de personal de la organización, así como en la contratación de empleados, en el seguimiento de la implementación de su adaptación, formación, promoción y retribución;
- identificación de la ineficiencia de la división de responsabilidad y autoridad, así como la rendición de cuentas de los empleados entre sí.

El seguimiento del entorno de control es un proceso básico esencial en el sistema de control interno. Con un seguimiento continuo, es posible organizar el funcionamiento de alta calidad de este elemento, lo que permitirá construir un SCI eficaz.

El seguimiento del proceso de valoración de riesgos. El proceso de valoración de riesgos en el sistema de control interno es la identificación y, si es posible, la eliminación de los riesgos de hacer negocios, así como sus posibles consecuencias. Debe tenerse en cuenta que los riesgos pueden estar asociados con hechos y circunstancias tanto externas como internas.

En este caso el seguimiento revelará deficiencias significativas en el proceso de valoración de riesgos, asegurando así la eficacia de la gestión de riesgos en la empresa. Un buen seguimiento proporcionará información que le ayudará a tomar decisiones para evitar que surjan riesgos.

Algunas tareas el cumplimiento de las cuales puede asegurar este proceso son las siguientes:

- identificación de imperfecciones en el proceso de valoración de riesgos;
- encontrar defectos en las medidas que minimicen los riesgos;
- identificación de medidas ineficaces de reducción de los riesgos a través del seguimiento de sus resultados;
- identificación de deficiencias en el orden de informar a los responsables sobre los factores internos y externos que afectan los riesgos de la empresa;
- recopilación y acumulación de experiencia previa;
- renovación y actualización de la base de conocimientos.

En conclusión, cabe señalar que el seguimiento del proceso de evaluación de riesgos permitirá formular estrategias alternativas, realizar ajustes y, de ser necesario, volver a planificar el trabajo del sistema de control interno en esta dirección.

El seguimiento del sistema de información y comunicación. La efectividad del funcionamiento del control interno en función del sistema de gestión de las actividades de la entidad económica depende del sistema adecuado de apoyo contable y analítico para este proceso, es decir, de la disponibilidad de la información objetiva, operativa, fiable y de alta calidad.

Cabe destacar que para la organización del control interno, se asigna un papel significativo al uso de sistemas de información altamente eficientes basados en los últimos software y hardware para el procesamiento automatizado de datos, proporcionando todo tipo de información: regulatoria, de referencia, planificación, etc.

Hablando del sistema de información de alta calidad del SCI, debe entenderse que toda la información necesaria debe llegar al lugar, a la hora y con el grado de precisión de compresión requerido.

Si el soporte informativo del SCI es insuficiente, la solución de las tareas de control en su totalidad es difícil, por lo que, para el funcionamiento eficaz del sistema de información, es necesario su seguimiento.

Entre las tareas del seguimiento del sistema de información pueden ser las siguientes:

- identificar deficiencias en el proceso de gestión de los flujos de información tales como recepción y transmisión de información;
- garantizar la seguridad de la información;
- divulgación de las deficiencias para proteger contra el acceso no autorizado y contra la difusión de información confidencial;
- evaluación de las medidas desarrolladas en caso de imprevistos.

La solución de las tareas enumeradas debería ayudar a fortalecer la eficiencia del control. La falta de un sistema de información adecuado puede convertirse en una de las razones del deterioro de la situación financiera de la empresa. La efectividad del SCI, así como la efectividad de la gestión en general, dependen en gran medida de cómo se organice el trabajo del sistema de información: recolección, procesamiento, distribución de la información con el fin de asegurar el proceso de toma de decisiones relacionadas con la preparación de estados financieros.

El seguimiento de las actividades de control. Las actividades de control incluyen políticas y procedimientos que ayudan a garantizar que se sigan las órdenes de la administración.

Como se ha propuesto integrar el seguimiento con cada elemento del SCI, entonces el propósito de las acciones de control de seguimiento será eliminar las violaciones y deficiencias identificadas con base en los resultados de las actividades de control realizadas.

Tareas a realizar en el proceso del seguimiento de las actividades de control:

- recolección, sistematización y procesamiento de la información que caracteriza el estado, dinámica y dirección de las actividades de control;
- identificación de las razones de la inconsistencia de los resultados esperados (planificados, deseados) de las actividades de control;
- comprobar la puntualidad de las actividades dirigidas a mantener el SCI;
- control sobre la suficiencia de las medidas de control, es decir, para prevenir la escasez, así como la superación de las actividades de control, ya que su excesiva llevará a un gasto irracional del uso de fuerzas y de tesorería;
- verificación de la efectividad de las actividades de control. El resultado de las actividades de control debe ser una mejora de los indicadores finales.

En conjunto, todas las metas y objetivos del seguimiento formulados establecen un conjunto de herramientas para el estudio continuo de los procesos que ocurren en la empresa, y también tendrán un impacto tremendo en las medidas para reducir riesgos y mejorar la eficiencia del SCI. Así, se obtiene una interacción e interdependencia continua de todos los componentes del sistema de control interno.

El seguimiento como elemento integrado del SCI puede ayudar en:

- asegurar la implementación de los planes;
- el cumplimiento de la legislación vigente en la ejecución de las actividades financieras y económicas;
- reducir los riesgos de tomar decisiones de gestión erróneas;
- implementación de control efectivo y otras medidas;
- Implementación del funcionamiento efectivo y continuo del sistema de control interno.

Así, la introducción del seguimiento en todos los procesos de las actividades de la entidad económica asegurará la fiabilidad del funcionamiento del SCI, también reducirá los riesgos de tomar decisiones erróneas.

El criterio para la efectividad del seguimiento del SCI es el cumplimiento de los principios que aseguran el funcionamiento continuo y efectivo de este proceso en todas las áreas de las actividades y niveles de toma de decisiones de la empresa.

Se puede destacar los siguientes principios para el seguimiento del sistema de control interno:

- el principio de permanencia consiste en monitorear el funcionamiento del SCI de manera continua con el fin de evaluar su cumplimiento con los objetivos de la empresa, identificar deficiencias, desarrollar propuestas y ejecución del control de la implementación de soluciones para mejorar el SCI;
- el principio de inclusión, es decir, el seguimiento debe integrarse con otros elementos del SCI y debe considerarse en relación directa con ellos. La eficiencia general no se puede lograr enfocando el seguimiento en una gama relativamente estrecha de objetos. El seguimiento debe integrarse en las operaciones y los procesos comerciales del día a día;
- el principio de puntualidad se refiere a proporcionar la información sobre las desviaciones a las personas autorizadas para tomar decisiones sobre las desviaciones correspondientes lo antes posible. La identificación y eliminación de los defectos del sistema se realiza antes de la aparición de consecuencias que afectan negativamente las actividades de la empresa en su conjunto;

- el principio de objetividad implica la elección de aquellos medios, procedimientos y métodos de control que permitan formar resultados objetivos sobre el funcionamiento del SCI y sobre las actividades de la organización;
- el principio de mejora indica que el seguimiento del SCI debe construirse de tal manera que sea posible adaptar de manera flexible el funcionamiento del SCI para resolver nuevos problemas que surjan como resultado de cambios en las condiciones internas y externas de la organización y para asegurar la posibilidad de su expansión y modernización.

Los conceptos de la esencia del seguimiento del sistema de control interno descritos mediante estructura, metas, objetivos, principios, permiten construir una organización eficaz de seguimiento y lograr un sistema fiable de gestión administrativa y gestión financiera.

## **2.2. ETAPAS DEL CONTROL INTERNO**

La implantación del sistema de control interno debe ir predeterminada de una serie de preparación metodológica, que consiste en la formación de una lista de operaciones, de la creación de una base de datos de posibles riesgos y de los mapas de control interno. Es necesario analizar con la normativa reguladora de los procedimientos de control interno.

El control interno en la empresa no debe introducirse de la noche a la mañana, sino en etapas.

Generalmente, las etapas de la construcción de un sistema eficaz se pueden representar en la Tabla 6 “Etapas de la introducción de control interno en la empresa” de la siguiente manera:

Etapa 1. Determinación de departamentos para introducir el control	Las acciones a realizar: <ul style="list-style-type: none"><li>● Definición de los procesos de negocio</li><li>● Definición de las funciones</li><li>● Definición de las personas responsables</li></ul>
Etapa 2. Valoración de los riesgos	Las acciones a realizar: <ul style="list-style-type: none"><li>● Identificación de riesgos en la realización de las actividades económicas</li><li>● Previsión de las posibles consecuencias</li><li>● Eliminación, minimización de los riesgos</li></ul>

<p>Etapa 3. Implementación de los procedimientos de control</p>	<p>Las acciones a realizar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Aprobación del reglamento sobre el departamento de control interno</li> <li>● Asegurar las funciones de control en las descripciones de puestos, contratos laborales de los empleados</li> <li>● Determinación de sanciones por violación o incumplimiento de deberes oficiales</li> </ul>
<p>Etapa 4. Seguimiento de ejecución</p>	<p>Las acciones a realizar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Identificación de desviaciones no eliminadas por el sistema de control interno</li> <li>● Evaluación de la calidad de la ejecución de los procedimientos de control</li> </ul>

Tabla 6: "Etapas de la introducción de control interno en la empresa". Fuente: Elaboración propia

En la primera etapa es necesario identificar aquellos departamentos en los que se observan indicadores de desempeño irrazonablemente bajos, porque es en dichos departamentos donde el riesgo de detectar violaciones es alto.

Como parte del siguiente paso es necesario identificar los riesgos que pueden surgir al realizar las funciones anteriores. Cabe señalar que se debe prestar atención sólo a aquellos riesgos que realmente pueden llevar a pérdidas financieras significativas o distorsionar los informes financieros o de gestión. La identificación más precisa de los riesgos asociados a determinados procesos comerciales es posible mediante el análisis de la información acumulada por la empresa sobre hechos negativos (errores en los informes, robos, daños a bienes y materiales), la frecuencia de su ocurrencia y la cantidad de daño causado.

En la tercera etapa de la implementación del sistema de control interno es necesario aprobar el reglamento sobre el departamento de control interno, que especificará el número de empleados, los métodos de inspección y las principales funciones del departamento. Además, la forma más efectiva de asegurar el control son las descripciones de puestos, que indican los deberes de los empleados y los contratos laborales, que determinan las sanciones por su incumplimiento.

En la cuarta etapa de la implementación del sistema de control interno, es necesario monitorear los resultados y fijar los principales indicadores de cada departamento. El número de indicadores y su "peso" se seleccionan en función del juicio profesional de los empleados

del servicio de control interno. Si existe una mejora cualitativa en estos indicadores, podemos hablar de la implementación efectiva de las acciones de control en la organización, se deben identificar nuevas reservas de crecimiento para poder utilizarlas. Sin embargo, en caso de un empeoramiento cualitativo en los principales indicadores, se toman decisiones sobre la introducción de procedimientos de control adicionales, se hacen propuestas para reemplazar a los empleados sin escrúpulos y sobre los cambios estructurales necesarios en la empresa.

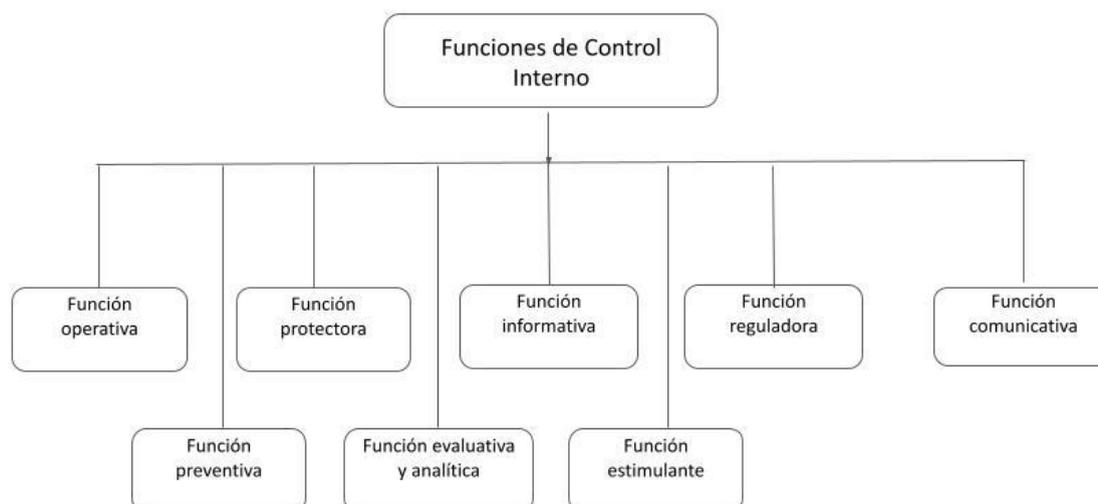
El control interno lo llevan a cabo todos los empleados de la empresa de forma permanente y está orientado a lograr los objetivos actuales y estratégicos de la empresa. La organización del sistema de control interno incluye cuatro etapas y requiere un esfuerzo significativo de la dirección y los gerentes debido a que el trabajo de implementación de dicho sistema es complicado y trabajoso, pero al mismo tiempo efectivo. El esquema para implementar procedimientos de control es adecuado para una empresa de cualquier afiliación industrial y de cualquier tamaño. Además, para las actividades más productivas de la empresa es necesario el trabajo paralelo del servicio de control interno y el servicio de auditoría interna, ya que estas divisiones cumplen con el objetivo principal de aumentar la eficiencia de la empresa.

### **2.3. FUNCIONES DEL CONTROL INTERNO**

Cada entidad económica organiza el proceso de control interno, con base en las características de su forma organizacional y legal, tamaño de la empresa, tipo de actividad, tamaño y estructura del personal, funciones y metas del control interno.

El control interno en la organización tiene lugar en cada etapa de la gestión y está estrechamente interconectado con todos los procesos que tienen lugar en la empresa, desde la etapa de planificación hasta el análisis del resultado de desempeño obtenido.

Las principales funciones de control interno están representadas en la Gráfica 3 “Las funciones de control interno”:



Gráfica 3: “Las funciones de control interno”. Fuente: Elaboración propia

La función operativa del control interno consiste en una evaluación diferenciada del desempeño de las tareas asignadas. El control operativo, realizado por el nivel gerencial más bajo, informa sobre las actividades actuales de la empresa en base a datos contables. La función de control operacional se manifiesta en el trabajo diario de cada empleado de la organización, se caracteriza por la provisión de información confiable a la gerencia de la empresa y la adopción de las decisiones gerenciales más efectivas y oportunas.

La función preventiva se manifiesta en la etapa de control preliminar al plantear un problema a resolver y planificar las medidas para lograr las metas. En estas etapas, el control intenta prevenir violaciones a la legislación vigente, identificar reservas financieras adicionales en la etapa de pronósticos y planes, detener intentos de uso irracional de fondos. El sistema de control interno debe proporcionar el grado necesario de confianza en que los empleados de la empresa cumplen estrictamente a:

- los requisitos y reglas de los documentos internos de la empresa, como las regulaciones del departamento, servicio y otras divisiones de la empresa;
- descripciones de puestos de jefes, gerentes y especialistas de la empresa;
- política contable de la empresa;
- órdenes y órdenes del director general y demás gerentes, que fueron dictadas de acuerdo con su competencia;
- las leyes y otras normativas en la implementación de las operaciones financieras y comerciales.

La función protectora sirve para garantizar la seguridad de los activos, documentos y registros de la empresa. Los activos tangibles de la empresa deben estar protegidos por un sistema de control fiable para evitar su robo, mal uso o destrucción accidental.

La función evaluativa y analítica del control interno se manifiesta en la etapa de control posterior al analizar y evaluar los resultados de las actividades para lograr la meta establecida. Con base en los resultados del análisis de actividades se llega a una conclusión sobre la adecuación del control y se desarrollan recomendaciones para su mejora.

La función informativa del sistema de control interno se considera como la generación de información de control para la gestión a través de los flujos de información. La función informativa lleva el carácter inicial que asegura todo el proceso de movimiento y desarrollo del sistema de control. De hecho, el proceso de gestión se considera un proceso de transformación de la información. Entonces, la función informativa es la creación puntual de una base de información para la gestión utilizada para tomar decisiones de gestión.

La función estimulante tiene como objetivo desarrollar el potencial humano, mejorando los conocimientos y habilidades del empleado, lo que influye en la calidad del desempeño de las tareas asignadas. Y como resultado debe conducir a una mejora en el trabajo realizado y al desarrollo de empleados como personal altamente calificado.

La función reguladora del control interno consiste en asegurar la eficiencia de las actividades económicas a fin de evitar costos involuntarios en todas las áreas de actividad económica, así como prevenir el uso ineficiente de todos los demás recursos. La función reguladora se manifiesta en la etapa de control actual durante la implementación de las instrucciones para lograr los objetivos establecidos.

Sobre la base de un sistema de comunicaciones debidamente construido, el control asegura una conexión entre el aparato de gestión y el proceso de lograr los objetivos de la empresa al proporcionar información fiable y puntual. Sin la presencia de retroalimentación entre elementos o sistemas interrelacionados e interactuantes es imposible gestionarlos de manera eficaz. Es la naturaleza de la función comunicativa.

En resumen, podemos concluir que el control interno debe realizarse y organizarse en todas las empresas. Dependiendo de sus propias características, la entidad elige las formas y tipos de su control interno. Independientemente de la forma de control interno elegida, el control en todas las organizaciones debe tener las siguientes funciones: operativa, protectora, reguladora, preventiva, evaluativa y analítica, informativa, comunicativa y estimulante.

### 3. ANTECEDENTES

La NIA 315 establece a los auditores a evaluar el sistema de control interno (SCI). El auditor debe tener conocimiento del sistema de control interno necesario para la auditoría y utilizarlo para identificar posibles incorrecciones, así como los riesgos de incorrección material de la información.

El auditor necesita obtener conocimientos sobre el sistema de contabilidad y el sistema de control interno durante la auditoría, suficientes para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque eficaz para su realización. La efectividad del sistema de control interno depende de la capacidad de resolver rápidamente los objetivos asignados y proteger al auditado de posibles riesgos.

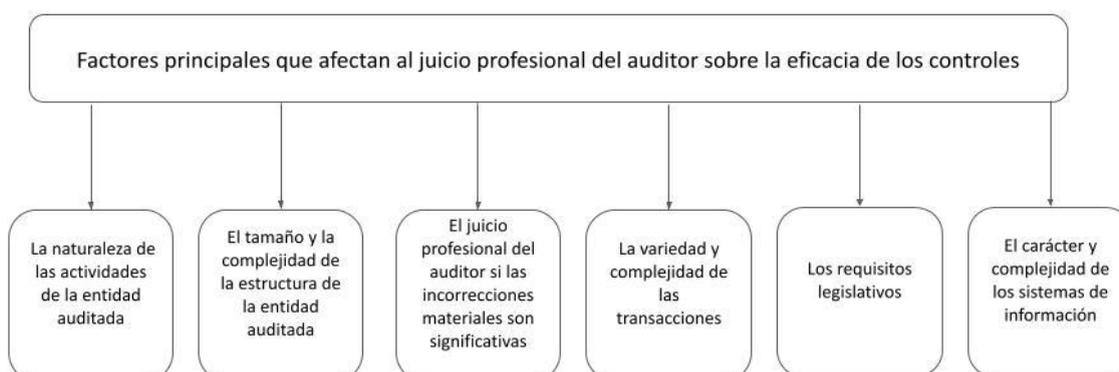
La división del sistema de control interno en cinco elementos proporciona a los auditores un enfoque conveniente para analizar cómo los diversos elementos del sistema de control interno del auditado pueden afectar la auditoría. Es importante que el auditor establezca que los controles específicos previenen o identifican y eliminan de manera efectiva las incorrecciones materiales a nivel de preparación de estados financieros en los grupos del mismo tipo de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

La organización y el funcionamiento del sistema de control interno depende del tamaño y la complejidad de la estructura de la entidad auditada. En general, los controles que son relevantes para la auditoría se relacionan con la preparación de los estados financieros para los usuarios externos por parte de la entidad auditada. Los controles afectan los riesgos de incorrección material en estos estados financieros. El juicio profesional del auditor consiste en definir si un control relevante, solo o en combinación con otros controles, se relaciona con los objetivos de auditoría en la parte de evaluación de los riesgos de incorrección material de importancia relativa y en la parte de planificación y ejecución de los procedimientos adicionales en función de los riesgos evaluados (Gráfica 4 “El juicio profesional del auditor acerca de los controles”)



Gráfica 4: “El juicio profesional del auditor acerca de los controles”. Fuente: NIA-ES 315

Al hacer este juicio profesional el auditor toma en cuenta las circunstancias específicas, los elementos del control aplicados y los principales factores que afectan a este juicio (Gráfica 5: “Factores principales que afectan al juicio profesional del auditor sobre la eficacia de los controles”)



Gráfica 5: “Factores principales que afectan al juicio profesional del auditor sobre la eficacia de los controles”. Fuente: Elaboración propia

### 3.1. PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS POR EL AUDITOR EXTERNO PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El auditor está obligado a estudiar la estructura del sistema de contabilidad y de control interno, los detalles de su funcionamiento para desarrollar los enfoques para realizar una auditoría. Existen varios métodos para documentar la información relacionada con estos sistemas. La elección de un método en particular es una cuestión de juicio profesional del auditor. Los métodos comunes, solos o en combinación, incluyen descripciones textuales, cuestionarios, listas de verificación, diagramas y esquemas. El tamaño y la complejidad de la

entidad que se audita, así como la naturaleza de sus sistemas de contabilidad y de control interno afectan la forma y el alcance de la documentación.

Los auditores utilizan cuestionarios, donde, dependiendo de la respuesta a la pregunta planteada, se dan una cierta cantidad de puntos para evaluar la estructura de los sistemas de contabilidad y de control interno, es decir si éstos están organizados tan bien para la prevención o detección y corrección de las incorrecciones materiales. La evaluación real de la fiabilidad de los sistemas contables y de control interno de la entidad auditada se determina en la base de la comparación de los puntos realmente puntuados por los resultados del cuestionario con el número máximo de puntos.

El conocimiento del sistema de contabilidad y de control interno, por regla general, se basa en la experiencia de la comunicación preliminar con la entidad auditada y se complementa con:

- solicitudes a la administración de la entidad auditada;
- examen de los documentos y registros;
- observación de las actividades y operaciones de la entidad auditada, incluida la observación de la organización de las operaciones informáticas.

El auditor comprueba constantemente la exactitud de su evaluación inicial del SCI.

Al estudiar durante la auditoría el estado del control interno de la entidad auditada, el auditor externo está interesado en las siguientes áreas de una evaluación integral del nivel de control interno:

- Organización de control interno. Los componentes más importantes de control interno son la presencia o ausencia de un plan estructurado general, descripciones de puestos entre otros. Se analizan especialmente las cuestiones de delegación especial de autoridad - su existencia, cumplimiento, eficiencia.
- Separación de funciones. Este es uno de los principios fundamentales de control, basado en disconformidades existentes de los empleados individuales o sus grupos. El auditor verifica si existen situaciones inaceptables en el sistema de control interno (SCI) cuando la misma persona controla el funcionamiento desde el principio y hasta el final, ya que las distintas funciones (gestión, ejecución, contabilidad, almacenamiento de bienes) deben estar separadas.
- Control de personal. El SCI debe garantizar una selección constante de personal y medidas para mejorar sus calificaciones. El auditado debe realizar una gestión clara del personal, incluida la definición de requisitos para la selección y distribución del personal, debe actualizar la documentación desarrollada sobre las autoridades delegadas, asegurar la posibilidad de promoción en base a calificaciones, experiencia

laboral y otras características necesarias del personal, su correcta selección y formación puntual, salarios justos. El auditor debe asegurarse de que este sistema garantiza la capacidad de todos, incluido cualquier empleado de la entidad auditada, para realizar las tareas asignadas de manera calificada.

- Acceso a activos tangibles. Se trata de una verificación por parte del auditor del hecho y de la efectividad de la limitación (directa o indirecta) del acceso de la administración a los activos materiales auditados, la presencia de personas materialmente responsables.
- Control aritmético y contable. El sistema de contabilidad es parte del SCI de la entidad auditada. En general, el SCI debe garantizar la exactitud aritmética de los saldos de los grupos de cuentas, la conciliación de datos interrelacionados, el uso de cuentas de control, inventarios y otros tipos de control. El auditor debe asegurarse de que todas las transacciones hayan pasado los procedimientos contables adecuados, que sean legales, que realmente se hayan llevado a cabo y que se reflejen completa y exactamente en los documentos y registros contables.

El auditor está obligado a evaluar el sistema de control interno de una entidad económica al menos en las siguientes tres etapas:

- conocimiento general del sistema de control interno;
- evaluación inicial de la fiabilidad del sistema de control interno;
- confirmación de la fiabilidad de la evaluación del sistema de control interno.

Las empresas auditoras pueden decidir aplicar en sus actividades más etapas de la evaluación del sistema de control interno y realizar la evaluación de manera más detallada.

Conocimiento general del sistema de control interno. Al comienzo de su trabajo, el auditor debe tener una idea general de los detalles y la escala de las actividades de la entidad económica y su sistema contable. Con base en los resultados del conocimiento inicial el auditor debe decidir si, en general, puede confiar en el sistema de control interno de la entidad económica a auditar en su trabajo.

En el caso de que el auditor decida que no puede basarse en su trabajo en el sistema de control interno de la entidad económica, debe planificar la auditoría de tal manera que la opinión del auditor no se base en la confianza en este sistema. Esto se puede hacer cuando el auditor evalúa la confiabilidad del sistema de control interno como “baja” o cuando es más conveniente o económicamente justificable que el auditor no confíe en el sistema.

En el caso de que, con base en los resultados de un conocimiento general del sistema de control interno de una entidad económica, el auditor decida que puede confiar en el

sistema de control interno en su trabajo, debe llevar a cabo una primera evaluación de la fiabilidad del sistema de control interno.

Evaluación inicial de la fiabilidad del sistema de control interno. El procedimiento para la evaluación inicial de la confiabilidad del sistema de control interno se lleva a cabo sobre la base de métodos y técnicas que el auditor desarrolla de forma independiente, pero teniendo en cuenta los requisitos de la normativa.

Durante la evaluación inicial de la confiabilidad del sistema de control interno, el auditor debe tener en cuenta que:

- la documentación contable y comercial de la entidad económica debe verificarse para confirmar la fiabilidad de los controles para todo el período sobre el que se informa, y no solo para períodos seleccionados de tiempo;
- en la verificación es necesario prestar más atención a aquellos períodos en los que la actividad tuvo características o diferencias en comparación con la actividad típica para todo el período en su conjunto;
- evaluar la fiabilidad de todo el sistema de control interno o de los controles individuales como "baja" no excluye la posibilidad de evaluar la confiabilidad de otros controles individuales como "media" o "alta".

Con base en los resultados del procedimiento de evaluación de la fiabilidad inicial, la organización de auditoría puede evaluar la fiabilidad de todo el sistema de control interno o los controles individuales como "media" o "alta". En este caso, el auditor debe planificar los procedimientos de auditoría basados en este supuesto, pero no debe confiar absolutamente en este sistema.

En el caso de que, basándose en los resultados del procedimiento de evaluación inicial, el auditor evalúe la fiabilidad del sistema de control interno en su conjunto o los controles individuales como "baja", está obligado a declarar esto y planificar los procedimientos de la auditoría en consecuencia.

Confirmación de la fiabilidad de la evaluación del sistema de control interno. El auditor que, con base en los resultados del procedimiento de evaluación inicial, tomó una decisión de confianza en el sistema de control interno o controles individuales, está obligado durante la auditoría a llevar a cabo procedimientos para confirmar la confiabilidad de este sistema.

Los procedimientos para confirmar la fiabilidad del sistema de control interno o los controles individuales se llevan a cabo sobre la base de métodos y técnicas que son desarrollados por el auditor de forma independiente, pero teniendo en cuenta los requisitos de la normativa.

En el caso de que el auditor durante los procedimientos de aseguramiento de la fiabilidad, llegue a la conclusión de que la evaluación de la fiabilidad del sistema de control interno en su conjunto o cualquier control interno individual será menor que la obtenida durante la evaluación inicial, está obligado a ajustar el procedimiento para la implementación de otros procedimientos de auditoría en consecuencia, con el fin de aumentar en general la confiabilidad de sus conclusiones basadas en los resultados de la auditoría.

Los procedimientos de auditoría realizados para verificar la operatividad y fiabilidad del sistema de control interno y los controles individuales se denominan pruebas de control.

Todas las etapas de la evaluación del sistema de control interno deben estar adecuadamente documentadas, indicando los argumentos que guiaron al auditor, dándole una evaluación adecuada de la fiabilidad de todo el sistema o controles individuales, o tomando una decisión que afecte la planificación de los procedimientos de auditoría.

### **3.2. ANÁLISIS DE RIESGO**

La evaluación de riesgos y control interno se establece en la Norma Internacional de Auditoría internacional 400 “Evaluaciones De Riesgo Y Control Interno” (NIA 400).

El objetivo de la NIA 400 es establecer estándares y ofrecer orientación para comprender los sistemas de contabilidad y control interno, y el riesgo de auditoría y sus componentes: riesgo inherente, riesgo del sistema de control y riesgo de detección.

Antes de empezar la auditoría, el auditor debe tener un conocimiento suficiente de los sistemas de contabilidad y control interno para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría eficaz.

El auditor debe utilizar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos de auditoría para asegurar que este riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría 200 “Objetivos globales del auditor independiente y la realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría” (NIA-ES 200), el objetivo de una auditoría es brindar una oportunidad para que el auditor exprese una opinión sobre si los estados financieros (en todos los aspectos materiales) están preparados de acuerdo con el marco de información financiera establecido (es decir, documentos reglamentarios). Por tanto, el principal objetivo al que se enfrenta el auditor es expresar el dictamen de auditoría correcto. Por desgracia, no siempre es posible descubrir todas las infracciones importantes basándose en los resultados de una

auditoría. Las razones de esto pueden ser objetivas (por ejemplo, selectividad de la auditoría) y subjetivas (el nivel de calificaciones y competencia del auditor).

Por lo tanto, el riesgo de auditoría es el riesgo de que el auditor exprese una opinión inapropiada o incorrecta en los casos en que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

El riesgo de expresión incorrecta de una opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros o cierta información al realizar servicios de auditoría relacionados tiene dos lados:

- El riesgo de sobrestimar la fiabilidad de la información cuando el auditor cree que se han identificado todas las representaciones erróneas materiales, pero aún existen representaciones erróneas significativas no detectadas.
- El riesgo de subestimar la fiabilidad de la información cuando el auditor cree que las incorrecciones materiales han permanecido sin identificar, cuando todas las incorrecciones materiales han sido realmente detectadas.

El riesgo de auditoría se determina con base en la experiencia del auditor y los resultados de las pruebas de los sistemas de contabilidad y control interno. Cuanto más fiable sea el sistema de contabilidad y más confianza en el sistema de control interno, menor será el riesgo de auditoría, menor será el volumen de procedimientos de auditoría que el auditor puede planificar y realizar. Al mismo tiempo, cuanto menor es el riesgo de auditoría, más es posible planificar el nivel de materialidad (máxima distorsión permisible de la información) y menor el volumen de la auditoría.

Por lo tanto, para optimizar el alcance de los procedimientos de auditoría planificados, es muy importante determinar con la mayor precisión posible el nivel de materialidad y el riesgo de auditoría aceptable para esta auditoría. En el proceso de auditoría, al obtener evidencia y preparar los informes finales, el riesgo de auditoría puede aclararse y, posiblemente, en relación con esto, se llevarán a cabo procedimientos de auditoría adicionales o se ajustará el nivel de materialidad; por lo tanto, la opinión del auditor sobre la fiabilidad de los estados financieros también puede ser ajustada.

### **3.2.1. COMPONENTES DEL RIESGO DE AUDITORÍA**

El riesgo de auditoría incluye tres componentes que son: riesgo inherente; riesgo del sistema de control; riesgo de no detección.

#### **RIESGO INHERENTE**

Como se establece en la NIA 400, el riesgo inherente es el riesgo de incorrección del saldo de la cuenta o clase de transacciones, que puede ser material, por separado o junto con la distorsión de los saldos en otras cuentas o clases de transacciones, asumiendo la ausencia de las correspondientes medidas de control interno.

Es decir, el riesgo inherente relacionado con las actividades económicas de la empresa. Al mismo tiempo, tiene importancia en la acumulación de condiciones que aumentan el riesgo de factores internos y externos. Entre estos factores se encuentran los siguientes:

- desprecio de los productos vendidos. La disminución de los precios de los productos puede ocurrir debido a la aparición en el mercado externo de competidores con productos de mayor calidad y más baratos;
- disminución de la calidad del producto;
- estructura organizativa y de gestión de la empresa. La inconsistencia de la estructura organizativa y de gestión puede conducir a una disminución en la eficiencia de la empresa, que en el futuro puede incluso conducir a una quiebra;
- selección de personal. La productividad laboral, la calidad de los productos manufacturados y la rentabilidad de la producción dependen de la correcta selección y formación del personal;
- organización del control interno;
- el estado de la contabilidad y la eficacia de las políticas contables. La falta de contabilidad y control adecuados en la empresa conduce a una reflexión inconveniente sobre las cuentas contables, la distorsión de los saldos en ellas.

#### **RIESGO DE CONTROL**

El riesgo de control es el riesgo de que las incorrecciones en los saldos de las cuentas o clases de transacciones que puedan surgir y que puedan ser materiales, solas o junto con las distorsiones en otros saldos de cuentas o clases de transacciones, no se puedan prevenir o detectar y solucionar puntualmente a través de los sistemas de contabilidad y de control interno.

Es decir, el riesgo de control es el riesgo de que la información engañosa no pueda ser detectada o prevenida por un sistema de contabilidad y control interno. Podemos decir que el riesgo de control depende del sistema contable y del sistema de control interno.

El auditor no puede corregir rápidamente los errores en los informes. En este caso, debe evaluar tal situación y determinar la magnitud del riesgo. Al mismo tiempo, el auditor también evalúa la confiabilidad del sistema de contabilidad y de control interno.

El riesgo del sistema contable afecta especialmente al riesgo de control cuando se cometen errores en la documentación de las transacciones.

Los apuntes inexactos en los documentos primarios implican la transferencia de estos datos a los registros y luego a los estados financieros.

### RIESGO DE DETECCIÓN

El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos de auditoría no detecten sustancialmente una representación errónea del saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser material, sola o junto con una representación errónea de otros saldos de la cuenta o clases de transacciones.

Es decir, el riesgo de detección se caracteriza por el hecho de que algunos de los errores significativos pueden ser no detectados como resultado de una elección incorrecta de un conjunto de procedimientos o un desajuste en la selección de técnicas metodológicas.

La magnitud del riesgo de detección está directamente relacionada con el riesgo del sistema de contabilidad y de control interno. En este sentido, el auditor debe proporcionar una lista más completa del trabajo de auditoría que está sujeto a verificación en el plan. Sin embargo, puede haber algún margen de error al verificar las transacciones, que será la magnitud del riesgo de detección. El auditor debe tomar todas las medidas para reducir la magnitud del riesgo de detección, para aplicar procedimientos de verificación y métodos de control más racionales.

### **3.2.2. EVALUACIÓN DE RIESGO**

Todos los componentes del riesgo de auditoría se forman sobre la base de las evaluaciones subjetivas del auditor, es decir juicio profesional. Surge la pregunta de ¿cómo evaluar un riesgo particular en una situación particular?

## EVALUACIÓN DE RIESGO INHERENTE

Al desarrollar el plan y el programa de auditoría, el auditor debe evaluar el riesgo inherente teniendo en cuenta la realidad de los indicadores de los estados financieros y de las cuentas.

Al nivel de riesgo inherente influyen los siguientes factores:

- honestidad de los gerentes de la empresa;
- experiencia y calificaciones del personal de gestión;
- cambios en la estructura organizativa y el personal de la dirección de la empresa;
- la posibilidad de que la falta de experiencia de nuevos empleados tenga un impacto negativo en la preparación de los estados financieros de la empresa;
- la presión de circunstancias externas sobre la gestión de la empresa para lograr a cualquier costo ciertos indicadores de información financiera;
- presión inusual sobre el personal de gestión por parte de los superiores;
- la naturaleza del negocio en sí como: la posibilidad de obsolescencia de productos o servicios producidos por la empresa; la complejidad de la estructura de capital; la presencia de personas dependientes, sucursales y oficinas de representación; características de la red de distribuidores para la distribución de productos;
- factores que afectan a la propia industria en la que opera la empresa que pueden ser los siguientes: estado de la economía y competencia; cambios en la tecnología, demanda de compra.

Al revisar los asientos de contabilidad el auditor debe evaluar:

- la exactitud de los asientos contables, que pueden estar sujetos a distorsiones;
- la complejidad de las operaciones principales y otros hechos que pueden requerir la involucración de un experto;
- el nivel de juicio requerido para determinar los saldos de las cuentas;
- operaciones complejas inusuales;
- operaciones que no están sujetas a un procesamiento normal.

## ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA CONTABLE DEL CLIENTE

Este tema parece ser uno de los aspectos más importantes de la auditoría.

Según la NIA 400 el sistema de contabilidad *“significa la serie de tareas y registros de una entidad por medio de las que se procesan las transacciones como un medio de mantener registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen, e informan transacciones y otros eventos.”*

Sin una contabilidad organizada y que funcione bien es imposible establecer un sistema de control interno. Por tanto, la contabilidad misma ya realiza funciones de control. Por ejemplo, uno de los métodos de contabilidad y auditoría más importantes, el inventario que compara la disponibilidad real de bienes y pasivos con los datos contables, es de hecho, una función de control. Del mismo modo, la documentación de todas las operaciones supone una función de control.

Durante la auditoría, el auditor necesita estudiar y evaluar los siguientes aspectos de la organización del sistema contable del cliente:

- política contable y su cumplimiento de los requisitos normativos. En el proceso de estudio de este tema es recomendable destacar también las principales clases de transacciones comerciales; determinar cómo se inician estas transacciones; analizar las cuentas contables significativas y las partidas de información financiera correspondientes; el proceso de mantenimiento de la contabilidad y preparación de estados financieros desde el momento del inicio de las transacciones antes de su reflejo en los estados financieros;
- la estructura organizativa incluyendo la distribución de responsabilidades y autoridades del personal responsable de la contabilidad y de la preparación de los estados financieros;
- organización del flujo de documentos;
- el papel y el lugar de los medios de los sistemas informáticos de información en la preparación de estados financieros;
- áreas críticas de la contabilidad donde el riesgo de errores o incorrecciones en los estados financieros es particularmente alto. Como ejemplos en las NIAs se citan transacciones inusuales o complejas, especialmente al final del período de presentación de los estados financieros, o la probabilidad de activos altamente líquidos, principalmente efectivo, a pérdida o apropiación indebida;
- controles previstos en ciertas áreas del sistema de contabilidad, es decir, el autocontrol del sistema de contabilidad, por ejemplo, en la opción manual de llevar registros donde debe haber una coincidencia de los saldos.

La documentación de trabajo del auditor refleja todas las faltas del sistema contable identificadas por él.

Se puede destacar los siguientes criterios de la correcta organización del sistema contable del cliente:

- las transacciones se realizaron con la autorización de dirección;

- las transacciones se reflejan en la contabilidad inmediatamente después de su implementación en las cantidades correctas, en las cuentas correspondientes, en el período de informe requerido;
- el acceso a los activos y registros se permite sólo con la aprobación de los gerentes, por ejemplo, responsabilidad material o financiera, organización del almacenamiento de bienes y materiales en un almacén, organización de flujos de tesorería entre otros;
- acceso a los sistemas de contabilidad de la información, ya que la información es el activo más importante de la organización;
- los inventarios se realizan con una frecuencia determinada y se toman medidas para resolver las desviaciones identificadas.

La importancia de la correcta evaluación del sistema contable durante la auditoría se caracteriza como una fuente directa de obtención de evidencia de auditoría durante la misma. Si el sistema de contabilidad no está desarrollado y funciona mal, por ejemplo, falta una serie de documentos que confirmen los registros contables realizados, o no se reflejan los documentos en la contabilidad, entonces la auditoría puede ser difícil o incluso imposible. La evaluación del estado de la contabilidad es uno de los factores importantes para tomar una decisión final sobre si es posible o no realizar una auditoría de los estados financieros del cliente.

Por el contrario, si el auditor concluye que el sistema contable del cliente está debidamente organizado, es decir, el riesgo de errores y violaciones en él es pequeño, entonces puede reducir el intervalo de confianza del riesgo de auditoría real o, de otras palabras, reducir el número de procedimientos de auditoría.

#### EVALUACIÓN DE RIESGO DE CONTROL

El auditor debe prestar mayor atención al estado del sistema de contabilidad y control interno.

El concepto de "sistema de control interno" es uno de los conceptos más importantes en la auditoría internacional moderna. La definición del sistema de control interno se da en el apartado 8 de la NIA 400. El Sistema de control interno *“significa todas las políticas y procedimientos (controles internos) adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integridad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable.”*

El sistema de control interno incluye el ambiente y los procedimientos de control, que respectivamente sale del marco de las cuestiones que están relacionadas con las funciones del sistema contable directamente.

#### EVALUACIÓN DE AMBIENTE DE CONTROL

Se puede denominar el ambiente de control como la actitud general, la ética y las acciones de los directores y la gerencia relacionadas con el sistema de control interno, así como la importancia de dicho sistema para la entidad.

Según NIA, el ambiente de control tiene un impacto directo en el grado de eficacia de ciertos procedimientos de control. Por ejemplo, un ambiente de control fuerte, es decir, organizado y resistente, cuando se considera con una auditoría interna eficaz, puede mejorar significativamente los procedimientos de control específicos.

Sin embargo, la norma acentúa que un ambiente de control fuerte por sí solo no es garantía de un sistema de control interno efectivo.

Los elementos más importantes del ambiente de control, de acuerdo con la NIA, incluyen:

- funcionalidad del consejo de administración de la empresa y de sus comités;
- la filosofía de gestión y el estilo de las actividades operativas de la organización;
- la estructura organizativa de la empresa y las formas en que se distribuye el poder y la responsabilidad;
- el sistema de control de gestión incluyendo la función de auditoría interna, las políticas y los procedimientos de personal, y la distribución de las responsabilidades.

También existen otros ejemplos de los componentes básicos de un ambiente de control interno:

- estado organizativo del departamento de auditoría interna;
- el curso de acción adoptado por la organización, metas y estrategias;
- tipos de las actividades de la empresa;
- la organización del sistema de comunicación y el sistema de información de gestión;
- la adecuación del sistema de flujo de documentación de la empresa a su tamaño y estructura;
- Influencias externas: el nivel de desarrollo económico, la estabilidad económica y política del mercado, el desarrollo de un marco legislativo mercantil, la política fiscal del estado entre otros.

Es importante señalar que la esencia de un sistema económico efectivamente controlado radica en la actitud de la administración hacia el control. De hecho, si la

administración de la empresa cree que la supervisión es necesaria, el resto de su personal se esforzará por cumplir con los requisitos reglamentarios establecidos. La propia administración puede caracterizarse como "burocrática" o "enérgica", es decir, reaccionando lenta o rápidamente a cualquier cambio en las condiciones del mercado. El auditor debe establecer la actitud de los gerentes de la organización ante los riesgos comerciales, financieros e internos, asegurarse de que entienden correctamente la función del control interno en la gestión de la empresa. Además, el auditor debe analizar las acciones específicas de los gerentes en la organización del sistema de control interno. Este es uno de los elementos más importantes que componen el ambiente de control: la filosofía de gestión y el estilo de las operaciones de la empresa.

El siguiente factor, la estructura organizacional, determina las formas de gestión y subordinación, así como los canales de comunicación de información dentro de la empresa. En el proceso del estudio de la estructura organizacional de la entidad auditada, el auditor necesita analizar las relaciones de gestión y funcionamiento en la misma, establecer el grado de cumplimiento de la estructura organizacional con el tamaño y grado de complejidad de la entidad, así como la implementación del propio sistema de control interno.

Al mismo tiempo, la estructura organizativa de la empresa, que asegura un funcionamiento eficiente del sistema de control interno, se basa en el principio de definir las funciones de los empleados y dotar a ellos las siguientes jurisdicciones:

- responsabilidad de tomar decisiones de gestión;
- responsabilidad material para garantizar la seguridad de la propiedad como efectivo, bienes y materiales, entre otros;
- responsabilidad de contabilidad.

Entre otros elementos del ambiente de control es importante destacar las políticas y procedimientos para el personal de la empresa. El personal de la empresa, como se señaló anteriormente, es el aspecto más importante de cualquier sistema de control. Si los empleados tienen cualidades tales como alta competencia, honestidad, son dignos de confianza, mientras están satisfechos con los sistemas existentes de remuneración, incentivos y recompensas por su desempeño, incluso si hay otros defectos en el sistema de control como, por ejemplo, en ausencia de un departamento de auditoría interna de la organización, en cualquier caso, existe una probabilidad relativamente baja de errores en los estados financieros. Obviamente, en la situación contraria, los empleados incompetentes, deshonestos y moralmente "insatisfechos con la vida" pueden empeorar la efectividad de cualquier sistema de control interno.

## EVALUACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

Para desarrollar el plan de auditoría, el auditor necesita tener un conocimiento suficiente de los procedimientos de control.

El apartado "Procedimientos de control" refleja información sobre la evaluación preliminar del riesgo de los controles, que es el proceso de determinar la efectividad de los sistemas de contabilidad y control interno de una entidad auditada desde el punto de vista de prevención o detección y corrección de errores materiales.

Según la NIA 400 procedimientos de control significan *“aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad”*.

Entre los ejemplos de procedimientos de control podemos destacar los siguientes:

- control aritmético de la corrección de las entradas;
- supervisar el uso del entorno de los sistemas de informáticos, en particular, mediante el establecimiento de una restricción para las personas responsables en realizar los cambios en los recursos de información de los programas informáticos o limitación el acceso a las bases de datos;
- control sobre la preparación de documentos contables primarios que reflejen transacciones, incluidos los procedimientos para su aprobación;
- comparación de datos internos con fuentes de información externas;
- comparación de la disponibilidad real de propiedad (efectivo, valores, bienes) con datos contables mediante la realización de inventarios;
- establecimiento de restricciones al acceso físico directo a la propiedad y la información;
- realizar análisis comparativos periódicos de los resultados reales y previstos de las actividades económicas y financieras.

Entonces, el control efectivo de la preparación de documentos contables primarios se caracteriza por las siguientes características:

- los documentos tienen una numeración continua para identificar, si es necesario, los documentos faltantes, así como para buscar rápidamente los propios documentos;
- los documentos se elaboran en el momento de una transacción o de inmediato después finalizarse;
- los documentos son bastante simples y fáciles de entender ;
- se aplican formas unificadas de documentos contables primarios;

- el cronograma de flujo de documentos, la estructura de los documentos en sí se desarrollan, aprueban por la administración y son observados por los empleados de la organización lo que incluye, por ejemplo, el plan de cuentas de la contabilidad;
- las operaciones comerciales reflejadas en los documentos se llevan a cabo con la aprobación de la dirección de la empresa.

El medio de control como limitar el acceso físico directo a la propiedad y la información de una organización se caracteriza por la presencia de almacenes para almacenar bienes y materiales, alarmas de seguridad y contra incendios, cajas fuertes para almacenar documentos en papel, contraseñas para acceder a la computadora bases de datos entre otros.

Uno de los procedimientos de control más importantes es un inventario en la empresa. En el proceso de su implementación se establecen y eliminan las diferencias entre la presencia real y los datos contables. Mediante la realización de inventarios se evalúa el grado de realidad de los estados financieros auditados, es decir, que ciertas secciones de los estados financieros se confirman o no se confirma al verificar su disponibilidad en especie mediante un inventario.

En este caso, el auditor presta atención a ¿cómo la entidad auditada realizó los inventarios durante el período auditado, o cómo él mismo puede organizarlo durante la propia auditoría?.

La evaluación del sistema de control interno sirve como base para que el auditor planifique la auditoría. Todos los elementos del sistema de control interno deben ser analizados e interpretados correctamente.

Al considerar y evaluar el riesgo de control el auditor, según la Norma Internacional de Auditoría, debe reflejar los resultados de la auditoría en los documentos de trabajo de auditoría. La Norma Internacional de Auditoría obliga al auditor a documentar el conocimiento adquirido de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad, y también, la evaluación de riesgos del sistema de control.

La Norma obliga a obtener evidencia de auditoría mediante la realización de pruebas de control para confirmar cualquier evaluación del riesgo del sistema de control. Cuanto menor sea la evaluación del riesgo del sistema de control, más evidencia debe obtener el auditor con respecto al diseño adecuado y el funcionamiento efectivo de los sistemas de contabilidad y control interno.

Se pueden utilizar varios métodos para documentar la información en relación con los sistemas de contabilidad y de control interno. La elección de un método en particular es una cuestión a juicio profesional del auditor.

Para obtener los documentos de auditoría sobre la eficacia de la organización de los sistemas de contabilidad y control interno durante un período determinado, los auditores utilizan varias pruebas.

Las pruebas de control pueden contener:

- verificación de documentos que confirmen transacciones y otros eventos como, por ejemplo, verificar la disponibilidad de permiso para realizar una operación;
- consultas y seguimiento de los controles internos;
- volver a aplicar los controles internos, como, por ejemplo, conciliar las cuentas bancarias para garantizar que la entidad auditada las gestiona correctamente.

Con base en los resultados de las pruebas de controles, el auditor debe determinar si los controles internos se han desarrollado o se han aplicado de acuerdo con la evaluación de riesgo inicial del sistema de control.

Antes de completar la auditoría, con base en los resultados de los procedimientos sustantivos y otra evidencia de auditoría obtenida, el auditor debe considerar si la evaluación de riesgo del sistema de control ha sido confirmada.

#### EVALUACIÓN DE RIESGO DE DETECCIÓN

El nivel de riesgo de detección está directamente relacionado con los procedimientos de auditoría. La evaluación del riesgo inherente y el riesgo de control afecta la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deben realizarse para reducir el riesgo de no ser detectado. El riesgo de detección puede ser incluso si el auditor verifica, por ejemplo, el cien por ciento de los saldos de las cuentas o transacciones de esta clase. El auditor debe considerar el nivel evaluado de riesgo inherente y riesgo de control, determinando la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos necesarios para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo.

Al evaluar el riesgo de detección el auditor debe analizar los siguientes puntos:

- la naturaleza de los procedimientos sustantivos como, por ejemplo, la realización de pruebas dirigidas a partes independientes fuera de la entidad auditada;
- términos de ejecución de los procedimientos;
- volumen de procedimientos, por ejemplo, utilizando un tamaño de muestra mayor.

La probabilidad de que el auditor no detecte incorrecciones en la información admitida por el sistema contable y omitida por el sistema de control interno es mayor cuando:

- se utiliza un método selectivo de verificación, es decir, el riesgo de verificación selectiva de la información;
- bajas calificaciones de los auditores;

- los términos planteados para la auditoría son poco realista;
- el plan y el programa de auditoría no se prepararon cuidadosamente entre otros.

Como se ha comentado anteriormente existe una relación inversa entre el riesgo no detección, por un lado, y el nivel agregado de riesgo inherente y riesgo de control, por el otro.

Si el riesgo inherente y el riesgo de los controles son altos, entonces el riesgo aceptable de detección debe ser bajo para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Si, por otro lado, el riesgo inherente y el riesgo de control son bajos, el auditor puede aceptar el mayor riesgo de detección y aún así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Cuanto más confiable sea el sistema de control interno y mayor sea la confianza del sistema contable, más difícil será detectar errores utilizando los procedimientos de auditoría. Esto significa que es necesario planificar una auditoría más completa, es decir, prever procedimientos más sustantivos con el fin de reducir el riesgo general de auditoría a un nivel aceptable.

Por otro lado, cuanto menos confiables sean el sistema contable y el sistema de control interno, menor será el riesgo de detección. El riesgo de detección se puede reducir a un cierto mínimo, pero no al cero absoluto debido a la imposibilidad de seleccionar el personal de auditoría ideal y crear las condiciones ideales para realizar una auditoría.

## **4. DESARROLLO**

En las condiciones modernas, el control interno como función de gestión debe llevarse a cabo en todos los niveles de gestión. La eficiencia del funcionamiento de las entidades económicas depende de la efectividad del control interno. Por otro lado, la eficiencia del funcionamiento de las entidades económicas en su conjunto es una de las condiciones para la efectividad del funcionamiento de toda la economía.

El control interno de la organización es necesario para obtener la información para el sistema de gestión con el fin de poder tomar decisiones efectivas para eliminar desviaciones.

La relevancia del tema se debe a la necesidad de comprender enfoques modernos a la teoría y metodología del control interno, para desarrollar su estrategia orientada a mejorar la calidad de los resultados obtenidos. La creación de un sistema eficaz de control interno puede asegurar la eficiencia de funcionamiento y la eficacia suficiente de una entidad económica.

El objetivo de este estudio es examinar, analizar y evaluar el sistema de control interno en la entidad económica Logística Agrofruit, Sociedad Limitada, cuya actividad principal es Transporte de mercancías por carretera.

La consecución de este objetivo se lleva a cabo mediante la solución de las siguientes tareas:

- 1) una descripción del sistema de control interno existente;
- 2) investigación del sistema de control interno existente, determinación de las principales etapas del control interno;
- 3) determinar los principales elementos del sistema de control interno de la empresa;
- 4) formular los principios de formación de un sistema de control interno para la organización;
- 5) una propuesta de metodología para la formación de un sistema de control interno;
- 6) presentación de un método para evaluar la efectividad del sistema de control interno.

#### **4.1. DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA**

La empresa se estableció de conformidad con el Código de Comercio y de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada. La empresa tiene una Constitución mercantil que rige todas las actividades de la empresa. La constitución establece las reglas según las cuales se resuelven todos los problemas de la gestión empresarial.

La sociedad es el titular de su propiedad, fondos, tesorería y es responsable de sus obligaciones con su propia propiedad.

Logística Agrofruit, S.L. Inició su actividad en el año 2015 como empresa de reparación de maquinaria y tenía denominación de Maquinaria Agrofruit Sociedad Limitada. En el año 2019 la sociedad registró el cambio de las actividades de reparación de maquinaria a transporte de mercancías por carretera. En el año 2020 cambió su denominación social a Logística Agrofruit, S.L. Como los activos de la empresa Logística Agrofruit, S.L. consisten de camiones y remolques, por lo tanto la sociedad concluye los contratos con las personas jurídicas y autónomos para prestar el servicio de transporte de mercancías .

Las principales actividades de la empresa incluyen:

- a) como actividad principal: Transporte de mercancías por carretera;
- b) como actividades secundarias: Importar y/o exportar productos alimenticios, tabaco y bebidas ,también su distribución y/o intermediación.

El asunto principal de Logística Agrofruit, S.L. es ser un participante accesible, comprensible y abierto para el cliente, listo para resolver cualquier problema en la prestación de servicio.

El número total de contratos no supera los 20.

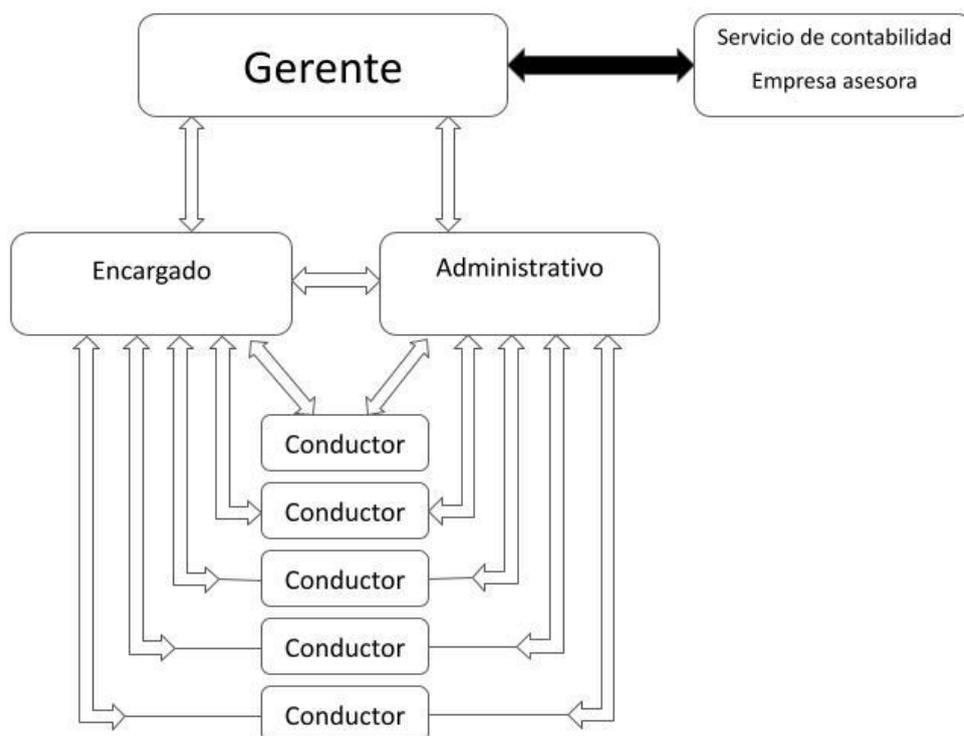
Logística Agrofruit, S.L. es una empresa de reducida dimensión. Los clientes son las empresas de industria, y también, las empresas de logística. Los precios de los servicios se establecen por el kilometraje o por viaje a precio cerrado.

## 4.2. ESTRUCTURA EMPRESARIAL Y FUNCIONES DEL PERSONAL

La estructura organizativa de la empresa tiene las siguientes características:

- participación directa del jefe en el proceso de la ejecución de la actividad;
- existen canales de información cortos y directos entre empleados.

La estructura organizativa de Logística Agrofruit, S.L. es jerárquica y se muestra en la Gráfica 6: “Estructura organizativa de Logística Agrofruit, S.L.”. La empresa está dirigida por el gerente que gestiona toda la empresa, y todos los servicios que componen la sociedad están subordinados a él. El gerente al mismo tiempo es el administrador solidario de la sociedad.



Gráfica 6: “Estructura organizativa de Logística Agrofruit, S.L.” Fuente: Elaboración propia

La contabilidad realiza la empresa asesora la cual reporta al gerente de la sociedad. Sus funciones son las siguientes:

- clasificación de los documentos;
- organización de la contabilidad: activos no corrientes, existencias, efectivo y otros valores de la empresa;
- control sobre la ejecución puntual y sin errores de los documentos y la legalidad de las operaciones realizadas;
- garantizar un reflejo puntual y sin errores de las transacciones en las cuentas y en los informes;
- cálculo y confección de documentos para la presentación de informes y pagos de impuestos y contribuciones sociales;
- toma de medidas para prevenir la escasez, el desperdicio y otras violaciones y abusos;
- informar directamente al gerente de Logística Agrofruit, S.L. sobre los errores descubiertos, escaseces y otros abusos;
- control sobre la conducta puntual y participación en el inventario de activos y pasivos de la empresa, reflejo libre de errores y oportuno de los resultados de la verificación de inventario en contabilidad;
- asegurar la custodia de todos los documentos contables, registros contables, otros documentos relacionados con las actividades del servicio contable y el archivo contable;
- preparación y presentación a los organismos estatales correspondientes de las declaraciones mensuales, anuales y de los estados financieros.

La organización utiliza el sistema de programa SAGE. El programa está diseñado para automatizar la contabilidad, incluida la preparación de declaraciones, informes y los estados financieros de la empresa. El programa utiliza un plan de cuentas que cumple con el Plan General Contable (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. La contabilidad se mantiene de acuerdo con la legislación vigente de España.

El software le permite resolver todas las tareas del servicio de contabilidad de la sociedad, ya que el servicio de contabilidad es totalmente responsable de la contabilidad en la organización.

Tanto la organización de contabilidad cuantitativa, monetaria y analítica, como la composición de la cuentas contables cumplen con las condiciones de la normativa contable y con el reflejo de datos para presentar los informes. Si es necesario, los usuarios pueden crear de forma independiente subcuentas y secciones adicionales de contabilidad analítica.

Las declaraciones e informes se envían a La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) a través de la página web de la misma: <https://www.agenciatributaria.es/>.

Los estados financieros reflejan la situación real económica y financiera de la empresa y se forman en datos contables en una forma aprobada. La presentación de informes es necesaria para resumir el resultado financiero de la organización y reflejar los cambios en él.

La función más importante de la contabilidad es el control. Los informes se envían a las autoridades reguladoras: Agencia Tributaria y otros organismos estatales. Además, los usuarios externos de los estados financieros contables de Logística Agrofruit, S.L. son los bancos en los que la empresa tiene las cuentas corrientes.

Dentro de la organización, los usuarios de los estados financieros son el personal de la gestión.

La organización presenta estados financieros abreviados anuales obligatorios a los:

- fundadores de acuerdo con los documentos constitutivos;
- Agencia Estatal de Administración Tributaria;
- Registro Mercantil.

Los estados financieros están firmados por el gerente de la empresa. Está abierto para su publicación, salvo que la ley disponga lo contrario.

Para poder presentar los estados financieros abreviados la empresa cumple las condiciones obligatorias previstas en el artículo 257 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital que son las siguientes:

- el activo total < 4 millones de euros;
- importe neto de la cifra de negocios < 8 millones de euros;
- el número de trabajadores < 50

Los registros contables cumplen la función de acumular y sistematizar la información contenida en los documentos contables primarios aprobados para la contabilidad, para su posterior reflexión en las cuentas contables y respectivamente en los estados financieros.

La empresa asesora mantiene una forma automatizada de contabilidad, utiliza registros contables del programa SAGE: libro diario, balances de las cuentas, análisis de cuentas. El balance general es uno de los principales documentos contables que contiene los saldos al principio y al final del período y el volumen de negocios de débito y crédito de un período determinado para cada cuenta y subcuenta. El gerente de la entidad auditada tiene el programa contable SAGE instalado en su ordenador por lo cual tiene acceso directo a todo el proceso de contabilidad.

Los informes muestran la información que contiene el registro de transacciones en una forma correspondiente para analizar y trabajar. Al generar un informe, los datos se seleccionan sólo de las transacciones necesarias, que se presentan de forma agrupada y generalizada. Se genera un informe estándar para un período de tiempo concreto. Cada informe puede verse en una pantalla de la computadora e imprimirse en papel.

Cada informe se puede personalizar: el usuario puede especificar la necesidad de mostrar subcuentas, cantidades, importes o, a la inversa, deshabilitar la salida de detalles innecesarios.

La exactitud del reflejo de las transacciones en los registros contables está asegurada por el asesor responsable de la empresa asesora.

Logística Agrofruit, S.L. es una empresa de reducida dimensión (ERD), por lo tanto puede aplicar los beneficios fiscales previstos en el Capítulo XI de la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Para aplicar los incentivos fiscales la organización cumple la condición obligatoria establecida en el artículo 101 de la dicha Ley y que consiste en que *“el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros”*.

El objeto de la tributación del Impuesto sobre Sociedades de Logística Agrofruit, S.L. es la base imponible que se basa en resultado contable ajustado por diferencias permanentes y temporarias, reducciones y compensación de la base imponible negativa de ejercicios anteriores. El tipo de gravamen es del 25%. La empresa paga impuestos, retenciones y pagos fraccionados en su domicilio fiscal.

Los pagos fraccionados se pagan en los meses de abril, octubre y diciembre en los primeros 20 días naturales. Los pagos fraccionados se deducen de la cuota a pagar del impuesto sobre sociedades.

La declaración se presenta hasta el 25 de julio del año siguiente al vencimiento del período impositivo.

El impuesto sobre sociedades se paga hasta el 25 de julio del año siguiente al vencimiento del período impositivo.

Las declaraciones del impuesto sobre el valor añadido y del Impuesto sobre la renta de las personas físicas se presentan trimestralmente.

Para preparar las declaraciones del impuesto sobre el valor añadido la empresa lleva el registro de todas las facturas tanto emitidas como recibidas.

## LAS FUNCIONES DEL PERSONAL

El administrativo reporta al gerente de la sociedad. Sus funciones incluyen las siguientes:

- cálculo de nóminas;
- cálculo dietas;
- búsqueda de las cargas de mercancía y control de su ejecución (consultar ANEXO I);
- comprobación la conformidad de la documentación presentada por el encargado al reporte de los conductores por los viajes realizados;
- presentación la documentación contable primaria al servicio de contabilidad;
- preparación de los contratos para los empleados nuevos;
- búsqueda de nuevos clientes.

El encargado reporta al gerente de la empresa. Las funciones que desempeña el encargado son las siguientes:

- llevar a cabo las órdenes del gerente a conductores;
- control de las cargas y descargas de mercancía;
- gestión de sitio de depósito de combustible;
- control de las fechas de caducidad de las inspecciones técnicas de vehículos, remolques y extintores;
- gestión de mantenimiento técnico y mecánico de las tractoras y de los remolques en talleres;
- control de las fechas de caducidad de la documentación de conducción, de tacógrafo, de los certificados de aptitud profesional de los conductores;
- control de las fechas de caducidad de la documentación de autorización de la circulación por la Unión Europea (cada país tiene su certificado);
- control del equipamiento de las tractoras y de los remolques según las exigencias de las normativas;
- contratar el seguro para las tractoras y los remolques;
- presentar la documentación de los viajes realizados al administrativo.

Los conductores reportan al encargado. Las funciones de los conductores consisten en:

- realizar la carga y descarga según pedido del cliente;
- registrar la documentación según las normativas y exigencias de los clientes y de la propia empresa (consultar ANEXO II);
- mantener el vehículo y el remolque en el estado técnico debido (por ejemplo, cambiar las bombillas o reparaciones pequeñas);

- informar al encargado de las fechas de caducidad de las inspecciones técnicas de vehículos, remolques y extintores;
- informar al encargado de las fechas de caducidad de la documentación de conducción, de tacógrafo, de los certificados de aptitud profesional de los conductores;
- informar al encargado de las fechas de caducidad de la documentación de autorización de la circulación por la Unión Europea;
- seguir las precauciones de seguridad y las normas internas de cada empresa donde se realiza la carga o descarga: el calzado de seguridad, el casco, las gafas de protección y los guantes;
- informar al encargado de las averías, roturas de la tractora o del remolque;
- informar al administrativo de las tardanzas de las cargas o descargas;
- presentar al encargado la documentación de las cargas y descargas, los cheques de repostar el combustible y de los aparcamientos, la documentación de los casos de seguro, el reporte del viaje realizado con descripción completa (consultar ANEXO III). La documentación debe completarse correctamente de parte del conductor.

Las descripciones de trabajo para cada puesto están incluidos en los contratos de los trabajadores correspondientes, que los empleados conocen al contratar y ponen su firma.

En general, las descripciones de funciones de los empleados se corresponden con la situación real y las responsabilidades de los empleados, respectivamente.

### **4.3. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE LA EMPRESA**

Al día de hoy, los sistemas de control interno de la empresa que se está analizando están sistematizados. El control se lleva a cabo constantemente y tiene en cuenta todos los aspectos de la empresa. El control se lleva a cabo en las siguientes áreas:

- 1) flujo de efectivo;
- 2) deudas (cuentas por cobrar y por pagar);
- 3) contratos con los clientes y empleados;
- 4) informar a los organismos de fiscalidad;
- 5) cálculo de impuestos y pagos de la seguridad social;
- 6) control de consumo de materiales, repuestos;
- 7) control de los viajes realizados.

El control de flujo de efectivo incluye:

- control del saldo en las cuentas corrientes y en caja;
- control de gastos de los importes transferidos de la cuenta corriente y emitidos desde la caja;
- control sobre la recepción de efectivo;
- comprobar la correspondencia de los importes de los extractos bancarios y de las cuentas contables.

La empresa tiene cuatro cuentas corrientes en distintos bancos. El control se realiza a través de las aplicaciones bancarias correspondientes a cada banco. Así se controla el movimiento del efectivo por las cuentas corrientes.

Para controlar los pagos y cobros la sociedad establece una provisión de pagos y cobros con las fechas de los días 5,15 y 25 de cada mes. El programa informático denominado “Ancasa” introducida en la empresa se usa para ordenar los pagos previstos y sirve como un recordatorio de cada de ellos. Los pagos prioritarios de Logística Agrofruit, S.L. se puede ordenar de la siguiente manera:

- impuestos, seguridad social;
- sueldos de los trabajadores;
- combustible;
- los pagos por autopistas;
- préstamo a largo plazo;
- alquiler (parking de los vehículos; oficina);
- leasing (tractoras, remolques);
- renting.

Además, la empresa utiliza como una forma de pago los giros bancarios<sup>12</sup>.

El control interno de las cuentas por pagar es máximo. La empresa intenta reducir el pasivo disminuyendo la deuda.

La sociedad tiene un contrato de préstamo bancario a largo plazo

Los contratos a largo plazo con proveedores incluyen contratos de leasing y renting que son 9 contratos de leasing de las tractoras y 6 de los remolques. Los pagos se realizan mensualmente. El arrendamiento financiero es el principal gasto de la organización.

---

12. “El giro bancario es una forma de pago realizada mediante un documento denominado cheque bancario, el cual es emitido por el banco de la persona deudora.” Recuperado de: <https://economipedia.com/definiciones/giro-bancario.html>.

Los pagos por servicios o productos recibidos se realizan de acuerdo con las facturas en las fechas previstas de pagos y establecidas en el programa "Ancasa". Sin embargo, existe un cronograma de pagos y control de la disponibilidad de una cantidad suficiente de efectivo en la fecha del próximo pago.

Por otra parte, el control interno de las cuentas por cobrar también es el máximo posible. El control de las cuentas por cobrar las realiza el administrativo, quien, a solicitud del gerente, presenta un informe sobre la deuda a la empresa. También proporciona un plan para la recepción de efectivo en la cuenta corriente de la empresa.

Los clientes habitualmente tienen un aplazamiento de pago de 90 días a partir de la fecha de la entrega de mercancía. Este hecho realmente es suficientemente arriesgado. En los casos de la tardanza de pago por parte del cliente, Logística Aggrofruit, S.L. reclama el pago. En la mayoría de los casos las partes acuerdan las condiciones nuevas que normalmente consisten en nuevo aplazamiento entre 30 y 60 días. Y, en los casos de incumplimiento de las nuevas condiciones la empresa se pone en contacto con su abogado para solucionar el problema. Esto puede llevar a la morosidad de cobro con posterior clasificación como dudoso cobro el cual disminuye el activo de la empresa transformándolo al pasivo en forma de provisiones o deterioros y, por lo tanto, reduciendo los beneficios previstos.

Los cobros por servicios prestados están previstos de manera similar a los gastos en el programa "Ancasa" la cual señala la fecha límite del cobro.

El control interno sobre la ejecución y la formalización puntual de los contratos con los clientes, proveedores, entidades financieras y trabajadores lleva a cabo el gerente de la empresa. Él mismo discute las condiciones con las contrapartes.

Los contratos con los trabajadores habitualmente son temporales o de fin de obra.

Los contratos con clientes normalmente son a viaje cerrado o del precio fijo pagado por kilometraje.

El control interno sobre la corrección del cálculo de las obligaciones fiscales y sociales de la sociedad recae íntegramente en el asesor responsable de la empresa asesora. Así como la presentación de los informes y las declaraciones dentro del plazo establecido por el estado.

El control interno sobre el pago de las obligaciones fiscales y sociales de Logística Aggrofruit, S.L. recae totalmente en el gerente de la empresa.

El control interno del consumo de los materiales y repuestos se realiza por el encargado. Según las normas internas de la empresa el encargado forma una lista del consumo de materiales de cada conductor que se firma por el último. El ejemplo de la lista se presenta en el Anexo IV. A su vez el encargado informa al gerente sobre posibles aumentos o disminuciones de gastos por los consumos realizados.

Mucha atención se presta al control interno de cada viaje realizado. El control es sistematizado y se realiza a través del programa informático Movilflota. Así, se puede destacar los siguientes puntos más controlados:

- el consumo de combustible;
- el trayecto;
- el kilometraje tanto hecho como el que queda para ejecutar el pedido;
- horas de conducción diarias, semanales y bisemanales;
- horas de descanso diario, semanal y bisemanal;
- beneficio o pérdida obtenidos sobre el viaje realizado. En el programa se introducen los siguientes datos: la suma por cobrar por el viaje realizado; todos los gastos realizados por el viaje. Luego se calcula el beneficio obtenido o la pérdida del viaje realizado. Este control puede evitar los pedidos con posibles pérdidas lo que influye en el estado financiero de la empresa.

#### **4.4. CONCLUSIÓN SOBRE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE LA EMPRESA**

Del punto de vista de control externo, la organización del control interno es una tarea prioritaria de la dirección de la empresa.

El sistema de control interno tiene una serie de características que son las siguientes:

- control constante y completo;
- el gerente no solo mantiene el control sino lo distribuye entre todos los empleados lo que aumenta su responsabilidad;
- existe una retroalimentación constante entre los empleados de la empresa;
- control detallado con análisis de resultados;
- participación suficiente de la dirección en el desarrollo y funcionamiento del sistema de control interno;
- el sistema de control interno sistematizado;

- el sistema de información desarrollada suficiente

El sistema de control interno tiene en cuenta las características específicas de la entidad auditada y su tarea prioritaria son: aumentar la eficiencia de la actividad económica de la sociedad; la ausencia de quejas y reclamaciones de parte de los clientes y contrapartidas.

## **5. CONCLUSIONES**

El control interno tiene como objetivo principal resultante aumentar el nivel del valor evaluado de la empresa. Y este objetivo se logra mediante el uso eficiente de los recursos disponibles de la empresa. Por lo tanto, las organizaciones comerciales que dedican una atención significativa y cuidadosa al control interno sin duda tienen una ventaja y se vuelven más atractivas para los inversores a largo plazo debido a sus indicadores financieros. Así, el principal objetivo de la dirección de la empresa es la creación e implementación del sistema de control que ayudaría a tiempo a identificar y eliminar desviaciones, errores, contribuyendo a un aumento en la eficiencia del trabajo. El principio básico de la organización del control interno es que es necesario controlar cómo se organiza y funciona el proceso empresarial y qué cambios importantes y cualitativos se están produciendo en él. Mejorar la eficiencia del proceso de control interno consiste en mejorar la calidad de dicho control y no en aumentar el número de transacciones revisadas.

Por lo tanto, la base para la efectividad y adecuación del sistema de control interno no son tanto las formas, métodos y técnicas específicas como la acción o inacción de la administración y gestión de las empresas que aseguran la integración del control interno en todos los procesos de negocio, la evaluación puntual de riesgos y la eficacia de las medidas destinadas a disminuir su nivel.

Es obvio que para un correcto funcionamiento, el control interno debe contar con herramientas efectivas. Para los auditores existe una base metodológica con recomendaciones sobre áreas de verificación pero para la entidad económica no existe un documento que regule el funcionamiento del sistema de control interno.

En el proceso de formación de un juicio profesional sobre las metas y objetivos, así como sobre la esencia del control interno, hasta hace poco, no había consenso en la práctica. Los teóricos y profesionales no siempre comprendieron la necesidad de su presencia en el sistema de gestión empresarial. Actualmente, existe un vínculo claro entre el control interno y auditoría externa. Cada vez más, los auditores externos, que han evaluado el nivel del sistema de control interno en la etapa de planificación, confían en los materiales del control interno proporcionados por la dirección del auditado. Los especialistas en control interno ayudan a las

empresas a identificar e investigar los casos de fraude. Esto confirma una vez más que un sistema de control interno eficaz permite reducir cualitativamente los riesgos, reduciendo el costo de identificarlos.

Centrándose en este Trabajo Fin de Máster y teniendo en cuenta todo el proceso del trabajo que se ha llevado a cabo, se puede concluir lo siguiente:

Este proyecto ha sido un encargo de la empresa valenciana llamada “Logística Agrofruit, S.L.” con el fin de realizar un análisis y evaluación de su Sistema de Control Interno para confirmar, en este caso concreto, la eficacia y eficiencia en su organización.

Se ha seguido un proceso establecido por las normas internacionales y nacionales, apoyado en mi experiencia profesional y visión crítica, aplicando la metodología que consiste en cinco fases: desde entender la esencia del control interno hasta la realización de su evaluación en una empresa existente, basándose en la información y conocimientos obtenidos durante mis estudios.

Cabe destacar, que se han revisado los objetivos establecidos al principio y que, finalmente comprobando, se han alcanzado con éxito tanto los objetivos generales, como los específicos:

- **Se ha establecido la base teórica sobre los elementos, las etapas y principales funciones del sistema del control interno.** Este objetivo se ha logrado estudiando los siguientes elementos: entorno del control interno, valoración del riesgo por la entidad, sistema de información y comunicación, actividades de control y seguimiento de los controles. Las etapas para introducir el control interno en la empresa se pueden separar en las cuatro principales, que son determinación de departamentos para introducir el control, valoración de los riesgos, implementación de los procedimientos de control y seguimiento de ejecución de los mismos. Por último, hablando de las funciones, se han determinado como principales la operativa, preventiva, protectora, evaluativa y analítica, informativa, estimulante, reguladora y comunicativa.
- **Se han estudiado los procedimientos necesarios establecidos por un auditor externo para evaluar el sistema de control interno de la entidad auditada.** Para llegar a este objetivo, se han estudiado los factores que afectan al juicio profesional del auditor sobre la eficacia de los controles que sirven para establecer dichos procedimientos.
- **Y, además, se ha analizado la escala de confianza con el sistema de control interno de la entidad auditada.** En dicha fase del trabajo se ha estudiado la fiabilidad del control general y controles individuales, pudiendo separarla en tres escalas: la alta, la media y la baja. Basándose en esta información, el auditor decide y ajusta el procedimiento de auditoría. Por lo tanto, se puede afirmar que la escala de confianza de la empresa

analizada es alta, ya que facilita los procedimientos de ejecución de auditoría de la entidad gracias a la información aportada por la misma.

- **Como objetivo específico, se ha estudiado una empresa existente, su estructura organizativa, las funciones del personal entre otros.** Este objetivo centrado en estudiar una empresa existente ha aportado una experiencia única que posteriormente me servirá en mi vida laboral como un ejemplo claro de los procedimientos a seguir y los puntos a resaltar en las empresas que necesiten analizar su control interno.
- **Finalmente, se ha evaluado el sistema de control interno de la empresa a través de los estudios y los análisis.** Los análisis llevados a cabo han ayudado a definir la calidad, la eficacia y la eficiencia del control interno de la empresa “Logística Agrofruit, S.L.” y hacer las conclusiones sobre su organización para mejorar los elementos menos controlados y mantener el control adecuado por parte del gerente.

Además, me gustaría concluir este Trabajo Fin de Máster, afirmando que he adquirido nuevos conocimientos aplicando la parte teórica en práctica; he organizado y he planificado el trabajo para llevarlo a cabo en las fechas establecidas y con los límites definidos y he tenido la oportunidad de enfrentarme a un caso real de una empresa existente, lo cual ha enriquecido mi experiencia, mis habilidades y mi visión crítica.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- 1Library. (s.f.). *Documento No 2 – El Control Interno* [Diapositivas]. 1library.co. Consulta: 21 de junio de 2021. Recuperado de: <https://1library.co/document/rz3450dy-documento-no-el-control-interno.html>
- AAAS Ltda. (2016). *NIA 400* [Diapositivas]. DocPlayer. Consulta: 27 de junio de 2021. Recuperado de: <https://docplayer.es/5878335-Nia-400-evaluaciones-de-riesgo-y-control-interno.html>
- Academia Pirani. (s. f.). *Conoce COSO, una visión 360° para gestionar el riesgo*. piranirisk.com. Consulta: 12 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www.piranirisk.com/es/academia/especiales/coso-una-vision-360-grados-para-gestionar-el-riesgo>
- AEC. (s. f.). *AEC - COSO*. aec.es. Consulta: 13 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/coso>
- Arenas Carreño, T. Y. (2016). *Diseño del Área de Control Interno para Asistencia Médica S.A.S.* Universidad de Santander. Consulta: 23 de junio de 2021. Recuperado de: <https://repositorio.udes.edu.co/bitstream/001/1306/1/Dise%C3%B1o%20del%20C3%A1rea%20de%20control%20interno%20para%20Asistencia%20M%C3%A9dica%20S.A.S..pdf>
- Audit Committee Institute España. (2019, 16 enero). *Evaluación de los sistemas de control interno*. KPMG Tendencias. Consulta: 10 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www.tendencias.kpmg.es/2019/01/comision-auditoria-evaluacion-sistemas-control-interno/>
- Audit consulting group. (s. f.). *Evaluación de Procesos de Control Interno – Audit Consulting Group*. auditconsulting.ec. Consulta: 21 de junio de 2021. Recuperado de: <https://auditconsulting.ec/evaluacion-de-procesos-de-control-interno/>
- AuditBrain. (2021, 3 junio). *NIA 315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*. auditbrain.com. Consulta: 25 de junio de 2021. Recuperado de: <https://auditbrain.com/nia-315-identificacion-y-valoracion-de-los-riesgos-de-incorreccion-material/>
- Castellero Cañas, I. (2014, mayo). *Ambiente de control y gestión global de riesgos en las corporaciones energéticas*. Escuela Técnica Superior de Ingeniería (ICAI). Consulta: 16 de junio de 2021. Recuperado de: <https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/1214/1/PFC000023.pdf>
- Coloma Castro, M. A., & de la Costa Lara, F. J. (2014). Relación y análisis de los cambios al informe COSO y su vínculo con la transparencia empresarial. *Dialnet*, 12(2). Consulta: 19 de junio de 2021. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7145014>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (s. f.). *Internal Control Guidance and Thought Papers*. Coso.Org. Consulta: 14 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www.coso.org/pages/ic.aspx>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2021, 16 junio). En *Wikipedia*. Consulta: 12 de junio de 2021. Recuperado de:

[https://en.wikipedia.org/wiki/Committee\\_of\\_Sponsoring\\_Organizations\\_of\\_the\\_Treadway\\_Commission](https://en.wikipedia.org/wiki/Committee_of_Sponsoring_Organizations_of_the_Treadway_Commission)

- Computerworld. (2008, 2 mayo). *La segregación de funciones, un pilar clave en el modelo de control interno*. IDG Communications S.A.U. Consulta: 15 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www.computerworld.es/archive/la-segregacion-de-funciones-un-pilar-clave-en-el-modelo-de-control-interno>
- Contpaqi. (2021, 28 junio). *¿Qué es el control interno de una empresa?* Contpaqi.Com. Consulta: 20 de junio de 2021. Recuperado de: <https://blog.contpaqi.com/gestion-empresarial/que-es-el-control-interno-de-una-empresa>
- Corporación de Auditores. Consejo General de Economistas. (s. f.). *Entendimiento del control interno de la entidad auditada (NIA-ES 315)*. <https://rea.economistas.es/>. Consulta: 19 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www.economistas.es/Contenido/REA/GuiasOrientativas/2.EntendimientodelControlInternoEntidadNIAES315310315.pdf>
- Diaz Morales, J. (2005, septiembre). *La Ley Sarbanes-Oxley y la Auditoría*. [www.partidodoble.es](http://www.partidodoble.es). Consulta: 13 de junio de 2021. Recuperado de: <http://pdfs.wke.es/5/3/4/4/pd0000015344.pdf>
- Enron. (2021, 16 junio). En *Wikipedia, la enciclopedia libre*. Consulta: 12 de junio de 2021. Recuperado de: <https://es.wikipedia.org/wiki/Enron>
- España, Disposiciones Generales. Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. BOE de 24 de marzo de 1995, núm. 71, páginas 9181 a 9206 (26 págs.). Referencia: BOE-A-1995-7240
- España, IGAE. NIA-ES 200 adaptada para su aplicación al Sector Público Español, NIA-ES-SP 1200, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019, Objetivos Globales del Auditor Público y Realización de la Auditoría de Conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al sector público español. Consulta: 24 de junio de 2021. Recuperado de: [https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Copia\\_Electr%C3%B3nica\\_NIA-ES-SP%201200%20%20NOTA.pdf](https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Copia_Electr%C3%B3nica_NIA-ES-SP%201200%20%20NOTA.pdf)
- España, IGAE. NIA-ES 315 adaptada para su aplicación al Sector Público Español, NIA-ES-SP 1315, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019, Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno. Consulta: 11 de junio de 2021. Recuperado de: [https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Copia\\_Electr%C3%B3nica\\_NIA-ES-SP%201315%20%20NOTA.pdf#search=NIA%20315](https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Copia_Electr%C3%B3nica_NIA-ES-SP%201315%20%20NOTA.pdf#search=NIA%20315)
- España, Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE de 15/07/1988, núm. 169. Referencia: BOE-A-1988-17704
- España, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE de 28/11/2014, núm. 288. Referencia: [BOE-A-2014-12328](https://www.boe.es/boe/BOE-A-2014-12328)

- España, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE de 03/07/2010, núm. 161. Referencia: BOE-A-2010-10544
- España, Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. BOE, de 2 de julio de 2011, núm. 157, referencia: BOE-A-2011-11345
- España, Real Decreto Legislativo 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE, de 01 de enero de 2008, núm. 278, de 20/11/2007. Referencia: BOE-A-2007-19884
- Fernandez, D. R. (2015, 5 noviembre). *Importancia del control interno en los negocios*. Revista Vinculando. Consulta: 18 de junio de 2021. Recuperado de: <https://vinculando.org/empresas/importancia-control-interno-negocios.html>
- García Ojeda, J. R. (2014, marzo). *El Control Interno y la Auditoría Externa de Estados Contables*. Facultad de Ciencias Económicas. Consulta: 25 de junio de 2021. Recuperado de: [https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos\\_digitales/9117/5-el-control-interno-y-la-auditoria-externa-de-estados-contables.pdf](https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/9117/5-el-control-interno-y-la-auditoria-externa-de-estados-contables.pdf)
- Gómez, G. (2001, 11 mayo). *Control interno en la organización empresarial*. [Www.Gestiopolis.Com](http://www.gestiopolis.com). Consulta: 14 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www.gestiopolis.com/control-interno-organizacion-empresarial/>
- Grupo Editorial Océano. (1989). Control. En *Diccionario de la Lengua Española* (1.ª ed.). Océano.
- ICAC (2003), Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Consulta: 20 de junio de 2021. Recuperado de: [https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/A1%20-%20Auditor%3%83%2%ada/A103%20-%20Ley%20y%20reglamento/RELAC%20\(refund\)%20-%20ICAC\).PDF](https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/A1%20-%20Auditor%3%83%2%ada/A103%20-%20Ley%20y%20reglamento/RELAC%20(refund)%20-%20ICAC).PDF)
- Kerfant, A. (2021, 6 mayo). *El control interno en la empresa: definición, ejemplos y auditoría*. Crear mi Empresa. Consulta: 9 de junio de 2021. Recuperado de: <https://crearmiempresa.es/control-interno-empresa.html>
- La Fuente, A. S. (2016, 19 febrero). *COSO: gestión de riesgos*. fraudeinterno.wordpress.com. Consulta: 14 de junio de 2021. Recuperado de: <https://fraudeinterno.wordpress.com/2016/02/19/coso-gestion-de-riesgos/>
- Lucena Cayuela, N., & Pascual Foronda, E. (2001). Control. En *Diccionario General Ilustrado Lengua Española* (1.ª ed.). Credsá.
- Pérez Sáez, J. J. (2011, octubre). *Evaluación del control interno a llevar a cabo por el auditor*. [www.partidadoble.es](http://www.partidadoble.es). Consulta: 18 de junio de 2021. Recuperado de: <http://partidadoble.wke.es/f12526f>
- PricewaterhouseCoopers. (s. f.). *Evaluaciones de control interno*. PwC. Consulta: 20 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www.pwc.com/ve/es/servicios/auditoria/auditoria-interna/evaluaciones-de-control-interno.html>
- Ramón Ruffner, J. G. (2014, marzo). *El Control Interno en las Empresas Privadas*. reserchgate.net. Consulta: 25 de junio de 2021. Recuperado de: <https://doi.org/10.15381/quipu.v11i22.5476>

- Romero, J. (2012, 31 agosto). *Auditoría del control interno*. Gestipolis.Com. Consulta: 10 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www.gestipolis.com/auditoria-del-control-interno/>
- Ruíz Aguilar, R. E., & Escutia Serrano, J. (s. f.). *Sistemas de Control Interno* [Libro electrónico]. SUAyED. Consulta: 23 de junio de 2021. Recuperado de: [http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/20172/contaduria/4/apunte/1461\\_30096\\_A\\_Sistemas\\_contro\\_interno\\_V1.pdf](http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/20172/contaduria/4/apunte/1461_30096_A_Sistemas_contro_interno_V1.pdf)
- Santillana González, J. R. (2015). Métodos para examinar y evaluar el control interno [Libro electrónico]. En *Sistemas de Control Interno* (3.ª ed., pp. 450–475). Pearson. Consulta: 22 de junio de 2021. Recuperado de: [http://www.pearsonenespanol.com/docs/librariesprovider5/files\\_recursosmcc/santillana\\_sistemas\\_de\\_c\\_i\\_3e\\_cap16.pdf](http://www.pearsonenespanol.com/docs/librariesprovider5/files_recursosmcc/santillana_sistemas_de_c_i_3e_cap16.pdf)
- Servin, L. (2017, 4 enero). *¿Por qué es importante el control interno en las empresas?* www2.deloitte.com. Consulta: 12 de junio de 2021. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/py/es/pages/audit/articles/opinion-control-interno-empre-sas.html>
- Sotomayor González, R. (2015, 1 septiembre). *Evaluación del control interno y sus componentes en la auditoría de estados financieros*. Revista Contaduría Pública : IMCP | Una publicación del IMCP. Consulta: 20 de junio de 2021. Recuperado de: <https://contaduriapublica.org.mx/2015/09/01/evaluacion-del-control-interno-y-sus-componentes-en-la-auditoria-de-estados-financieros/>
- The Institute of Internal Auditors. (2015, julio). Normas de Auditoría Interna ¿Por qué son importantes? *Tone at the Top*, 73. Consulta: 22 de junio de 2021. Recuperado de: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/TaT-July-Aug-2015-Spanish.pdf>
- Varela, E. R., Venini, A. A., & Scarabino, J. C. (2014). *Normas de Auditoría y Control Interno. Evolución en Argentina de la normativa dictada a través de diversos organismos de regulación y supervisión estatal* (N.º 2). Dialnet. Consulta: 23 de junio de 2021. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4776655>

## ANEXO I: EJEMPLO DE LA ORDEN DE LA CARGA Y DESCARGA

N.I.F. B97798797

# AGROFRUIT

Mercancía Cargo/goods	CARGA COMPLETA CAMIÓN LONA		
REF FACTURA REF INVOICE	154786	PRECIO ACORDADO AGREED PRICE	
DIA DE CARGA LOADING DATE	01/07/2021	DIA DE ENTREGA OFFLOADING DATE	05/07/2021
LUGAR DE CARGA/LOADING PLACE		LUGAR DE DESCARGA/OFFLOADING PLACE	
<b>SITIO DE CARGA DE 5H A 20H</b>  <b>1-BLUE PAPER SAS</b> RUE CHARLES-FRIEDEL 4 FR67017 STRASBOURG (FRANCIA) Coordonnées GPS : 48.558353,7.799821  REF. CARGA : 3050132001 (24000 KGS) <b>CARGAR EN ZIG-ZAG</b>		<b>SITIO DESCARGA DE 08H A 14H Y DE 15H30 A 16H45</b>  <b>1-CARTONAJES DE LA PLANA</b> CAMINO DE ONDA S/N ES12549 BETXI (CASTELLON)	
<p><b>IMPERATIVO AVISAR ANTES DE SALIR DE CADA CARGA DE LOS PALETS Y LOS KILOS QUE SE CARGAN PARA TENER EL OK DE SALIDA DEL CUENTE. VERIFICAR QUE LA MERCANCÍA ESTE EN BUEN ESTADO. ¡OJO! SI NO SE AVISA Y SE SALE SIN EL OK NUESTRO, LA RESPONSABILIDAD DE TODO LO DE DESPUÉS, SERA A CARGO DEL CHOFER.</b></p>			
CAMIÓN LONA EQUIPADO CINCHAS,			

**ANEXO II: NORMAS INTERNAS**

Alberic, 26 de Mayo de 2021.

Se informa a los trabajadores de la mercantil Logística Agrofruit la siguiente circular urgente.

Los trabajadores de esta empresa además de realizar el servicio de transporte también tienen ciertas obligaciones para el buen funcionamiento de la empresa.

Nuestras empresas clientes nos exigen ciertas documentaciones debidamente rellenas y selladas para realizar el pago de nuestro servicio.

Siendo este un requisito imprescindible que no puede verse alterado ni en ningún caso obviarlo y no entregarlo pues nos retrasan los pagos y Logística Agrofruit no cobra puntualmente a causa de vuestro despiste o dejadez.

Se os ha ido avisando verbalmente a todos que se deben entregar en oficina semanalmente cuando finalicéis vuestro trabajo y antes de vuestro descanso la siguiente documentación:

- Albaranes de carga y descarga debidamente sellados y firmados. ( siempre debéis de recoger una copia)
- CMR que no estén rellenos correctamente con la matrícula oportuna.

Por otra parte también os informo que tras varios meses avisando que tenéis que entregar vuestros partes del viaje (trabajos realizados) la administrativa de contabilidad no puede finalizar a tiempo vuestra cuenta y luego es todo un retraso y malas caras.

Este mes no se abonará la nómina a aquel que no haya entregado correctamente toda la documentación que se os ha relacionado (albaranes, cmr y partes de trabajo)

Además estas últimas semanas la empresa ha observado que a pesar de entregaros las órdenes de carga y descarga para una hora en concreto, ciertos trabajadores han modificado unilateralmente estas decisiones y han salido a la hora que ellos han creído la correcta. Esta actitud no se puede permitir por parte de la dirección de esta empresa. Y os dejo por escrito que todas aquellas órdenes de carga y descarga que se os entreguen se deberán cumplir sin ninguna objeción pues ya se respetan los descansos reglamentarios y de estas salidas depende que llegue la carga a la hora pactada y según el contrato que la empresa tiene con el cliente.

Tampoco se va a permitir que no se respeten y se cuiden los vehículos pues de ellos depende vuestro trabajo. El trabajador debe cuidar su herramienta de trabajo correctamente y no podemos esperar que cada mes la empresa me reponga ciertos materiales del vehículo porque el trabajador no los haya cuidado.

Se os recuerda que todas las desobediencias que os he redactado junto con el mal uso o cuidado de este están tipificadas en convenio colectivo como faltas graves, muy graves y llevan consigo una serie de sanciones establecidas. No quiero verme en la obligación de aplicarlas.

Os ruego seáis conscientes de vuestro trabajo y lo ejecutéis de la manera más profesional.

Atentamente



## ANEXO IV: EJEMPLO DE LA LISTA DE CONSUMO DE MATERIALES

LOGISTICA AGROFRUIT, S.L

**RECIBÍ DE LOS EPI'S**

Don/Doña VALERII KUZIIETSOV  
 con D.N.I./N.I.E. Y2895493Z, trabajadora de la empresa **LOGISTICA AGROFRUIT, S.L.** con domicilio en **C/Massalaves nº4; 46266 Alberic (Valencia)**, certifica el haber recibido los Equipos de Protección Individual que a continuación se detallan, considerando que éstos son los adecuados para la protección de los riesgos existentes en su puesto de trabajo:

**CONDUCTOR CAMION MERCANCIAS**

Así mismo se compromete a hacer un buen uso de éstos, utilizándolos en todos los casos en que la actividad así lo requiera, o el técnico considerase oportuno.

EQUIPO/S DE PROTECCIÓN	FECHA ENTREGA	FIRMA TRABAJADOR
Calzado S1P (UNE-EN ISO 20345)	11/11/2020	<i>[Firma]</i>
Guantes Protección Mecánica (UNE-EN 388)	11/11/2020	<i>[Firma]</i>
Ropa Protección Frio (UNE-EN 342)	11/11/2020	<i>[Firma]</i>
Ropa Protección Lluvia (UNE-EN 343)	11/11/2020	<i>[Firma]</i>
Guantes Protección Fuego (UNE-EN 407)	11/11/2020	<i>[Firma]</i>
Chaleco reflectante-EN 471)	11/11/2020	<i>[Firma]</i>
Gafas Protección UNE-EN 166	11/11/2020	<i>[Firma]</i>
Casco (UNE-EN 397)	11/11/2020	<i>[Firma]</i>