

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública



“GUÍA BÁSICA PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO BAJO UN ENFOQUE INTEGRAL FUNDAMENTADA EN EL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO)”

Trabajo de investigación presentado por:

CONTRERAS MARTINEZ CARLOS ALBERTO
HERRERA MEDRANO EMMA VICTORIA
TOBIAS VIDES LIDIA ADELAIDA

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Septiembre de 2003

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora:	Dra. Maria Isabel Rodríguez
Secretario General:	Licda. Lidia Margarita Muñoz Vela
Decano de la facultad de Ciencias Económicas:	Msc. Roberto Enrique Mena Fuentes
Secretario de la facultad de Ciencias Económicas:	Ing. José Ciriaco Gutiérrez
Asesor:	Licda. Glendy Ruth García de Araniva
Tribunal examinador:	Lic. Alvaro Edgardo Calero Rodas Licda. Glendy Ruth García de Araniva

Septiembre de 2003

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A Dios todo poderoso por darme la sabiduría para alcanzar las metas, a mi madre Ana Contreras por su comprensión y apoyo incondicional, a mi primo Lic. Luis Martínez Acevedo por tenderme su mano, a mis hermanos por su amor y aprecio y a todos mis amigos que contribuyeron a lograr este maravilloso triunfo.

Carlos Alberto Contreras Martínez

En primer lugar a Dios y a la virgen Maria por haberme prestado la vida y poder llegar hasta este momento de culminar mi meta, a mis padres José Luis y Transito por su amor confianza y apoyo incondicional, a mi abuelita (Q.D.D.G), a mis hermano Luis Alberto y Edwin Ernesto por su comprensión, a mis tíos y primos, a Lidia y a Carlos por haber estado unidos en la preparación del trabajo, además a una persona muy especial en mi vida y a todos aquellos que contribuyeron en el logro de este triunfo.

Emma Victoria Herrera Medrano

A Díos todopoderoso, a la Virgen María y al Divino Niño Jesús por haberme bendecido e iluminado a lo largo de mis estudios y en especial por la elaboración de este trabajo, a mis padres y hermano por su cariño, comprensión, apoyo, fe y oraciones que me ayudaron a salir adelante, al resto de mi familia por estar pendiente de mi desarrollo profesional, especialmente a mi madrina Licda. Delmy de Melara, y a mis compañeros y amigos que colaboraron en alcanzar este importante objetivo de mi vida.

Lidia Adelaida Tobias Vides

INDICE

	Página
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCION	iii
CAPITULO I	
1 ANTECEDENTES Y MARCO TEORICO	1
1.1 ANTECEDENTES	1
1.1.1 ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN EL SALVADOR	1
1.1.2 ORIGENES DEL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO)	7
1.2 MARCO TEÓRICO	10
1.2.1 CONCEPTOS BÁSICOS	10
1.2.1.1 DEFINICIÓN DE AUDITORÍA	10
1.2.1.2 DEFINICIONES DE CONTROL INTERNO	11
1.2.1.3 DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO SEGÚN EL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO)	12
1.2.2 TIPOS DE AUDITORÍA	12
1.2.2.1 AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS	13
1.2.2.2 AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO	13
1.2.2.3 AUDITORÍA OPERATIVA	14

		Página
1.2.3	TIPOS DE AUDITORES	16
1.2.4	CONTROL INTERNO	17
1.2.4.1	ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	17
1.2.4.1.1	NATURALEZA DEL CONTROL INTERNO	17
1.2.4.1.2	CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO	18
1.2.4.1.3	LA POSICIÓN DEL AUDITOR AL MOMENTO DE EVALUAR EL CONTROL INTERNO	22
1.2.4.1.4	COMPETENCIA DEL AUDITOR AL MOMENTO DE EVALUAR EL CONTROL INTERNO	22
1.2.5	ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO SEGÚN EL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO).	25
1.2.5.1	AMBIENTE DE CONTROL	25
1.2.5.2	VALORACIÓN DE RIESGOS	33
1.2.5.3	ACTIVIDADES DE CONTROL	40
1.2.5.4	INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	50
1.2.5.5	VIGILANCIA	55
CAPITULO II		
2	METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	58
2.1	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	58

		Página
2.1.1	TIPO DE ESTUDIO	58
2.1.2	UNIVERSO	59
2.1.3	MUESTRA	59
CAPITULO III		
3	RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	62
3.1	TABULACIÓN, ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS	62
CAPITULO IV		
4	GUÍA BÁSICA PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO BAJO UN ENFOQUE INTEGRAL FUNDAMENTADA EN EL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO)	78
4.1	SITUACIÓN OBSERVADA	78
4.2	LINEAMIENTOS PARA DESARROLLAR EL PROGRAMA DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE ACUERDO AL INFORME DE COSO	80
4.2.1	AMBIENTE DE CONTROL	80
4.2.2	VALORACIÓN DE RIESGOS	90
4.2.3	ACTIVIDADES DE CONTROL	92
4.2.4	INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	95
4.2.5	VIGILANCIA	98

		Página
4.3	PROGRAMA PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO DE ACUERDO AL INFORME DE COSO	101
4.4	PROPUESTA DE REPORTE PARA INFORMAR LOS RESULTADOS DE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE ACUERDO AL INFORME DE COSO	115
CAPITULO V		
5	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	119
5.1	CONCLUSIONES	119
5.2	RECOMENDACIONES	120
BIBLIOGRAFÍA		123
ANEXOS		

RESUMEN EJECUTIVO

El origen del presente trabajo titulado "GUÍA BÁSICA PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO BAJO UN ENFOQUE INTEGRAL FUNDAMENTADO EN EL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO)", se fundamenta en el crecimiento de la actividad económica mundial; es así como, la globalización ha generado que las empresas formen alianzas estratégicas para ser más competitivas en el mercado, esto conlleva a que sus operaciones se incrementen generándose la necesidad de sistematizarlas para alcanzar sus objetivos de una manera más ágil y eficientes.

Para el desarrollo de la investigación se utilizó el estudio analítico con el fin de comprender la problemática identificada, para lo cual se consideró como unidad de observación las personas jurídicas que prestan servicios de auditoría externa, de los cuales se seleccionó una muestra para obtener información acerca del conocimiento y aplicación del informe de COSO, en tal sentido se diseñó un cuestionario para recabar información al respecto y este fue dirigido a los profesionales en contaduría pública.

Los resultados obtenidos se analizaron e interpretaron por medio de una tabulación cruzada, esta consistió en la combinación de dos preguntas con sus respectivas respuestas, que guardan relación entre sí.

La información recopilada reveló que la evaluación del control interno de acuerdo al informe de COSO no está siendo aplicada como tal. Por lo cual los profesionales en contaduría pública expresaron sus inquietudes acerca de la elaboración de una guía diseñada de acuerdo a los criterios del COSO para realizar la mencionada evaluación.

En función a lo anterior se propuso una guía bajo este enfoque.

INTRODUCCIÓN

La investigación se realizó con el objetivo principal de proponer a los profesionales en contaduría pública los procedimientos básicos para el desarrollo de la evaluación del control interno según lo establecido por el Comité de la Organización de Patrocinio de la Comisión de Marcas (COSO).

La importancia del informe de COSO radica en presentar una referencia conceptual común tanto a los directores de empresas, personal operativo, auditores internos y externos, estudiantes universitarios y entidades reguladoras sobre el control interno, lo cual hasta ahora resulta complejo, dada la multiplicidad de definiciones y conceptos diversos que han existido sobre este.

El presente trabajo consta de cinco capítulos, los cuales se describen a continuación:

El capítulo I, presenta un resumen de información bibliográfica sobre las generalidades de la contaduría pública en El Salvador, tipos de auditoría, el control interno en general; seguidamente se desarrolla el estudio y

evaluación del control interno según el informe de COSO, describiendo cada uno de sus componentes.

El capítulo II, muestra la metodología empleada en la investigación, además se detallan las técnicas e instrumentos utilizados, tanto para la selección de la muestra y recolección de datos.

El capítulo III, refleja la tabulación de los datos recolectados, así como su análisis e interpretación.

El capítulo IV, contempla una guía básica para evaluar el control interno bajo un enfoque integral fundamentado en el informe de COSO, la cual contiene un programa y los lineamientos a considerar al momento de llevar a cabo una auditoría, así como también una propuesta de informe para reflejar los resultados obtenidos.

En el capítulo V, se formulan las conclusiones surgidas de la investigación realizada y las recomendaciones para los profesionales en contaduría pública.

Finalmente se presenta la bibliografía utilizada para el desarrollo de este trabajo y los anexos que complementan la investigación.

CAPITULO I

1. ANTECEDENTES Y MARCO TEORICO.

1.1 ANTECEDENTES

1.1.1 ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN EL SALVADOR.

En El Salvador, el ejercicio de la contaduría pública comenzó a regularse a principios de 1940, debido a que hasta ese año no había existido un registro, ni legislación aplicable que regularía la práctica profesional.

El 21 de Septiembre de ese mismo año, se emite decreto N° 57 el cual contenía la Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público, creándose el Consejo Nacional de Contadores Públicos, organismo que se encargó de otorgar la calidad de Contador Público Certificado, a un número reducido de personas naturales.

El crecimiento de la actividad económica nacional en los años siguientes aumentó la demanda de servicios profesionales, por lo que el Estado tuvo la necesidad de ampliar el número de Contadores Públicos Certificados de manera significativa, por lo que en Noviembre de 1967, mediante el Decreto N°510 autorizó al ministerio de

educación para otorgar por medio de exámenes la mencionada calidad, mientras se estudiaba la promulgación de una nueva ley que regulara la profesión.

En el año de 1968, la Universidad de El Salvador, a través de la facultad de Ciencias Económicas, fundó la Escuela de Contaduría Pública, constituyéndose así en la alternativa para tecnificar y profesionalizar la carrera de Contaduría Pública en el país.

El aparecimiento del nuevo código de comercio en 1971, dejó sin efecto las facultades contenidas al Ministerio de Educación y las mismas fueron asumidas por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoria, siendo una de las funciones de este organismo establecer un reglamento transitorio de exámenes.

En el año de 1973 se creó la Ley de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles y la Ley del Registro de Comercio, regulándose de una forma más ordenada la legalización de sistemas y libros de contabilidad, lo cual en su inicio se realizaba sin tantos tramites, pero con el tiempo se volvió burocrática.

En 1977 nació el Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador (CPA); seis años más tarde se dio inicio a

un plan de divulgación científico cultural de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, para lo cual se creó el Comité Técnico de Normas de Contabilidad Financiera, el cual hasta la fecha a aprobado 28 normas de contabilidad financiera.

En el año de 1984 se creó la Asociación de Auditores Internos de El Salvador (AUDISAL), cuyo objetivo es promover el fortalecimiento de la profesión del auditor interno a nivel nacional e internacional.

El 02 de septiembre de 1999 el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría emitió un acuerdo en donde menciona que en la auditoría de estados financieros se deberán aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) y en todo lo que estas no consideren se aplicarán las Normas de Auditoría dictadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA); así como también en la preparación de estados financieros auditados deberán usarse las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) y/o aquellas regulaciones contables establecidas por este Consejo.

Posteriormente debido a los cambios que se han vivido en el país dentro de un contexto de modernización y de

globalización, surgen una serie de reformas a la legislación mercantil y la creación de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, las cuales se detallan a continuación: El 1 de abril de 2000, entró en vigencia el decreto N°825 "Reforma a la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles", el decreto N°826 "Reformas al Código de Comercio", el decreto N°827 "Reformas a la Ley del Registro de Comercio" y el decreto N°828 "Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría".

Es importante resaltar que en el reformado artículo 443 del Código de Comercio se menciona que los estados financieros deben ser preparados con base a Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's).

El 1 de enero de 2002 el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, ante la entrada en vigencia en El Salvador, de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), efectuó las siguientes consideraciones:

a) Que durante el año de 2001 se realizaron por parte de las diferentes entidades gremiales y educativas, una serie de cursos para facilitar el conocimiento y aplicabilidad de las Normas Internacionales de

Contabilidad (NIC's), concluyéndose por parte de los participante y asociaciones gremiales auspiciadoras la necesidad de mayor capacitación para la correcta aplicación contable y adecuación de los controles internos y los sistemas de información.

b) Que es necesario potenciar la promoción y divulgación de dichas Normas, por parte de los gremios y entes involucrados, para lograr una participación más efectiva, de los contadores de las empresas e instituciones de los diferentes sectores de la economía nacional, en los eventos de capacitación sobre la aplicación e interpretación de las NIC's, a través del proceso de la educación continuada, para una mejor y adecuada interpretación y aplicación de la normativa contable internacional.

c) Que los profesionales del ramo han manifestado la necesidad de definir los procesos y mecanismos específicos en lo que concierne al impacto tributario, así como las estrategias de implementación en el ámbito empresarial y financiero, para que esas Normas constituyan una opción práctica para el bienestar económico, financiero y fiscal de El Salvador.

d) Que sectores importantes de la economía nacional, tales como la Banca, las Empresas de Seguros, Administradoras de Fondos de Pensiones, se encuentran realizando estudios de adaptación y uniformidad ante la aplicación de las NIC's.

Tomando en cuenta lo anterior y basándose en el artículo 36 literal j) de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, el Consejo acordó lo siguiente:

1. Ratificar la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad; que tienen amplia aplicación y reconocimiento internacional y mediante las cuales se puede lograr el objetivo de compatibilizar los registros e informes contables en armonía con las tendencias contables mundiales.
2. Ampliar el plazo de obligatoriedad para la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, hasta el ejercicio económico que comienza el 1 de enero de 2004.
3. En armonía con lo anterior en los Estados Financieros del ejercicio 2002, se deberán incluir las notas explicativas que indiquen las diferencias existentes entre la práctica de las normas contables actuales, con

la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Para el ejercicio financiero de 2003, se deberán incluir en los Estados Financieros las notas explicativas pertinentes, que muestren de forma cuantitativa los efectos originados en las diferencias antes identificadas.

ORÍGENES DEL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO)

"Durante mucho tiempo se ha considerado la importancia del control interno para la administración y auditores independientes.

Una publicación del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) titulada "Control Interno" citó algunos factores en los que se reconoce su importancia:

- El alcance y el tamaño de la entidad se ha hecho tan complejo y amplio que la administración deberá de confiar en innumerables reportes y análisis para controlar efectivamente las operaciones.
- La verificación y revisión inherente a un buen sistema de control interno proporcionan protección contra las

debilidades humanas y reducen la posibilidad de que ocurran errores e irregularidades.

- Para los auditores resulta impracticable realizar auditoría en la mayor parte de las compañías sin rebasar las restricciones de honorarios si no se tiene el apoyo de un buen sistema de control interno del cliente.

En octubre de 1987 la National Commission on Fraudulent Financial (Treadway Comisión) publicó un informe en el que enfatiza la importancia del control interno para producir la incidencia de información financiera fraudulenta. El informe incluyó lo siguiente:

- Es de suma importancia para poder evitar información financiera fraudulenta el "tono fijado por la alta gerencia" que influye en el entorno de la compañía dentro del cual ocurre la información financiera.
- Todas las compañías cuyas acciones se cotizan en bolsa deberán mantener controles internos que proporcionen una seguridad razonable de que la información financiera fraudulenta se impida o que su detección sea oportuna.
- Las organizaciones que patrocinan la Comisión incluyendo el Auditing Standard Board (ASB), deben cooperar para

desarrollar directrices adicionales dentro de sistemas de control interno.

Posteriormente el ASB emitió el SAS 55 "Evaluación de la Estructura del Control Interno en una auditoría de Estados Financieros". Este SAS amplía el concepto de control interno más allá del comprendido en anteriores SAS y explica las responsabilidades del auditor en un trabajo de auditoría"¹.

El SAS 55 fue corregido por el SAS 78 (cuya vigencia es a partir del 1 de enero de 1997), debido a que el ASB pensó que es apropiado conocer la definición y descripción del control interno contenida en el informe de COSO, para proporcionar adecuadamente y en tiempo, una guía útil a los auditores.

"El informe de COSO sobre control interno, publicado en Estados Unidos en 1992 surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a la temática referida.

Plasma los resultados de la tarea realizada durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la TREADWAY

¹ Walter Kell y William Boynton, Auditoria Moderna, México, Cia. Editorial continental, 1995, pág.134

COMMISSION, NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING creó en Estados Unidos en 1985 bajo la sigla COSO (Committee of Sponsoring Organizations). El grupo estaba constituido por representantes de las siguientes organizaciones:

- Asociación Americana de Contabilidad
- Instituto Americano de Contadores Públicos
- Instituto de Ejecutivos Financieros
- Instituto de Auditores Internos
- Instituto de Administración y Contabilidad"²

MARCO TEÓRICO

CONCEPTOS BÁSICOS

1.2.1.1 DEFINICIÓN DE AUDITORÍA

"Consiste en hacer posible al auditor el expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto todo lo sustancial, de acuerdo a un marco de referencia para reportes financieros identificados o de otros criterios"³.

² Coopers & Lybrand, Los Nuevos Conceptos del Control Interno (Informe COSO), Madrid, España, Ediciones Díaz de Santos, 1997, pág. IX

³ Normas internacionales de auditoría, Glosario de términos, México, 1999, pág.18

1.2.1.2 DEFINICIONES DE CONTROL INTERNO

Existen varios conceptos de control interno establecidos por la normativa técnica, a continuación se presentan algunos de ellos:

"Son todas las políticas y procedimientos 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 integralidad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable."⁴

"Consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad."⁵

⁴ Normas Internacionales de Auditoría, sección 400, México, 1999, párrafo 8, pág.118

⁵ Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS 55 "Evaluación de la estructura del control interno en una auditoría de estados financieros", México, 1992, párrafo 6, pág.136

1.2.1.3 DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO SEGÚN EL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO)

"Se define como un proceso efectuado por el Consejo de la Administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficiencia y eficacia de las operaciones
- Confiabilidad de la información
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables."⁶

1.2.2 TIPOS DE AUDITORIA

Los tipos de auditoría son:

- Auditoria de estados financieros
- Auditoría de cumplimiento
- Auditoría operativa

⁶ Coopers & Lybrand, Los Nuevos Conceptos del Control Interno (Informe COSO), Madrid, España, Ediciones Díaz de Santos, 1997, pág. 4

1.2.2.1 AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

"Esta auditoría es el examen que se efectúa a los estados financieros de una entidad con el objetivo de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en ellos conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados. Los resultados de esta auditoría son analizados por distintos tipos de usuarios, como lo son accionistas, acreedores, dependencias reguladoras y público en general."⁷

1.2.2.2 AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

"Consiste en la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado de acuerdo a las normas legales, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables."⁸

La auditoría de cumplimiento comprende la prueba y la presentación de informes sobre si una organización ha

⁷ Walter Kell y William Boynton, Auditoría Moderna, México, Cia. Editorial continental, 1995, pág. 4

⁸ Walter Kell y William Boynton, Auditoría Moderna, México, Cia. Editorial continental, 1995, pág. 5

cumplido los requisitos de las diversas leyes, regulaciones y acuerdos.

Además de la aplicación de los procedimientos acordados directamente a la afirmación de la gerencia sobre cumplimiento del marco regulatorio, los auditores pueden ser contratados para llevar a cabo los procedimientos acordados sobre la afirmación de la gerencia, relacionados con la efectividad del control interno de la organización. "El cumplimiento con el control interno de una organización, es el proceso mediante el cual la gerencia obtiene una seguridad razonable de que la organización ha cumplido los requisitos específicos de control."⁹

1.2.2.3 AUDITORÍA OPERATIVA

"Esta auditoría es un examen completo de una unidad de operación o de una organización completa para evaluar sus sistemas, controles y desempeño, en la forma medida por los objetivos de la gerencia. Esta se centra en la eficiencia, efectividad y economía de las operaciones. El auditor operacional evalúa los controles y sistemas de operación de la gerencia sobre actividades tan diversas como las

⁹ O. Ray Whittington, Auditoria un enfoque integral, Santa Fé de Bogotá, Colombia, Editorial Mc Graw Hill, 2000, pág.598

compras, el procesamiento de datos, las entradas y salidas de mercaderías, los servicios administrativos, la publicidad y la ingeniería.

La gerencia necesita tener seguridad de que cada componente de una organización está trabajando para alcanzar las metas por lo que necesita de lo siguiente:

1. Evaluaciones del desempeño de la unidad en relación con los objetivos de la gerencia u otros criterios apropiados.
2. Seguridad de que sus planes son completos, consistentes y se conocen en los niveles de operación.
3. Información objetiva sobre qué tan bien se llevan a cabo sus planes y políticas en todas las áreas de operación y sobre oportunidades para mejorar la efectividad, la eficiencia y la economía.
4. Información sobre debilidades en los controles de operación particularmente en lo que respecta a posibles fuentes de desperdicio.
5. Reafirmación de que puede dependerse de todos los informes de operación como una base para tomar acciones".¹⁰

¹⁰ O. Ray Whittington, Auditoria un enfoque integral, Santa Fé de Bogotá, Colombia, Editorial Mc Graw Hill, 2000, pág.595

1.2.3 TIPOS DE AUDITORES

“Los auditores son las personas encargadas de auditar actos y eventos económicos respecto a empresas e individuos, se clasifican generalmente en tres grupos: Auditores independientes, auditores internos y auditores gubernamentales.

a) Auditores independientes

Son personas que prestan sus servicios en forma individual o son miembros de despachos de contadores públicos que ofrecen servicios profesionales de auditoría a sus clientes.

b) Auditores internos

Son empleados de las compañías que auditan. Este tipo de auditor está involucrado en una actividad independiente de evaluación, denominada auditoría interna, dentro de una organización como un servicio a ésta.

c) Auditores gubernamentales

Son contratados por diversas dependencias del gobierno, para la contraloría, así como aquellos que de una manera especial son ejercidos por el gobierno para cierto sector de la economía nacional."¹¹

1.2.4 CONTROL INTERNO

1.2.4.1 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

1.2.4.1.1 NATURALEZA DEL CONTROL INTERNO

"El Control Interno abarca el plan de Organización y los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de la empresa para salvaguardar sus activos, verificar la adecuación y fiabilidad de la información de la contabilidad, promover la eficacia operacional y fomentar la adherencia a las políticas establecidas de dirección."¹²

El control interno se clasifica en:

- a) Control interno administrativo
- b) Control interno contable

¹¹ Walter Kell y William Boynton, Auditoria Moderna, México, Cia. Editorial continental, 1995, pág. 6

¹² Enciclopedia de la auditoría, Océano, Barcelona España, 1998, pág.277

a) Control interno administrativo

"Está constituido por el plan de organización, los procedimientos y registros que conciernen a los procesos de decisión, que conducen a la autorización de las transacciones por parte de los niveles jerárquicos superiores, de tal manera que fomenten la eficiencia en las operaciones, la observancia de políticas y normas prescritas y el logro de las metas y objetivos programados.

b) Control interno contable

Comprende el plan de organización, procedimientos y registros concernientes a la custodia de recursos financieros, la verificación de la exactitud, confiabilidad y oportunidad de los registros e informes financieros."¹³

1.2.4.1.2 CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO

El Control Interno cuenta con cinco características las cuales se explican a continuación:

a) Plan de Organización

¹³ Corte de Cuentas de La República de El Salvador, Normas técnicas de control interno, 2000, artículo 7, párrafo 1-04 y 1-05, pág. 72

La estructura de una Organización variará dependiendo de la naturaleza de la empresa, su método de funcionamiento, tamaño, número de componentes de la Organización y su distribución geográfica, pero lo que tiene en común éstas es que aspiran a contar con unos planes de organización satisfactorios. Para que esto se cumpla debe contar con dos requisitos básicos los cuales se describen de la siguiente manera:

1. Independencia de la Organización.

Un plan de organización satisfactorio permitirá una separación adecuada de las funciones operacionales, de custodia, contabilidad y auditoría interna. Debería existir una distribución de responsabilidades de forma que los registros que se mantienen fuera de cada departamento sirvan de control sobre las actividades de los mismos. Además, contempla la custodia de los activos, y la contabilización o el registro de las transacciones relacionadas con ellos.

2. Líneas de responsabilidad.

Dentro de los departamentos deben de existir definiciones inequívocas de las responsabilidades, de acuerdo con las

normas y procedimientos globales establecidos por la dirección. Además debe existir una correcta delegación de autoridad a individuos específicos con el fin de que éstos cumplan con sus responsabilidades de forma eficiente y eficaz.

b) Sistemas de Procedimientos de Autorización y Registro.

Esta característica consiste en que al diseñar el sistema, es importante que los formatos y procedimientos establecidos permitan la revisión y autorización de todas las transacciones antes de que éstas queden registradas en los libros de contabilidad de la empresa. Los formatos utilizados por ésta deben estar prenumerados y contabilizados para asegurarse de que queden incluidas todas las transacciones ejecutadas en el sistema contable.

El catálogo de cuentas y el manual de contabilidad constituyen también unos componentes esenciales del sistema. Las cuentas incluidas en el catálogo constituyen el marco básico de todo el sistema de contabilidad y facilitan la recopilación y clasificación de las diversas transacciones. El manual de contabilidad describe los conceptos de autoridad, responsabilidad y obligaciones, así

como perfila el método con que debe realizarse el trabajo de contabilidad para alcanzar los objetivos de la empresa de la forma más eficaz y económica.

c) Practicas de Sondeo

Consiste en incluir la división de obligaciones y el sistema de procedimientos de autorización y registro, se incluye también los diversos procedimientos de comprobación de errores que deben realizarse en relación con el mantenimiento de los registros de la empresa.

d) Calidad del Personal

Esta consiste en que las anteriores características para que sean eficaces, los empleados claves y la gerencia de una empresa deben de ser competentes para cumplir con sus obligaciones de manera eficaz. Por lo tanto, la calidad debe incluir la ética, inteligencia, dedicación y responsabilidad de un individuo.

e) Sistema Fiable

Esta quinta y ultima característica consiste en diseñar sin ningún problema cualquier sistema mediante organigramas complejos, manuales voluminosos y declaraciones detalladas

de los procedimientos operacionales, pero si la gerencia no hace que funcione como se había proyectado, entonces este sistema tan laborioso existe únicamente sobre el papel.

1.2.4.1.3 LA POSICIÓN DEL AUDITOR AL MOMENTO DE EVALUAR EL CONTROL INTERNO.

La norma segunda relacionada a la ejecución del trabajo (Estudio y Evaluación del control interno), sostiene que se debe realizar un estudio y evaluación adecuada del control interno existente, de forma que pueda determinarse su fiabilidad, para la determinación de la extensión del alcance de las pruebas de auditoría y hasta dónde los procedimientos de auditoría deberán restringirse.

Esta norma hace hincapié en la fiabilidad que el auditor puede atribuir al sistema de control interno y la determinación por su parte de la amplitud y alcance de las comprobaciones y procedimientos de auditoría.

1.2.4.1.4 COMPETENCIA DEL AUDITOR AL MOMENTO DE EVALUAR EL CONTROL INTERNO.

Entre algunas de las competencias del auditor al momento de realizar su revisión podemos mencionar las siguientes:

a) Detección de fraude

El auditor independiente revisa el sistema de control interno de su cliente para determinar su grado de fiabilidad como parte de un objetivo global que es hacer un examen de los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, para expresar su opinión sobre si los estados financieros presentan adecuadamente, los resultados de operación y los cambios en la posición financiera de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados consistentemente. En consecuencia el auditor tiene la responsabilidad, dentro de las limitaciones inherentes al proceso de auditoría, de planificar el examen de búsqueda de errores o irregularidades que tendrían un efecto significativo sobre los estados financieros y de realizar tal examen empleando las facultades y cautela debida.

b) Alcance de la revisión

El tamaño de la empresa y la calidad de los controles establecidos tienen un peso importante sobre el alcance de la revisión. El alcance que realice el auditor en una empresa pública grande con una organización de contabilidad

y con un sistema de control interno eficaz será muy diferente para la revisión de una empresa pequeña cuyos propietarios mantienen relaciones estrechas, y que carecen del grado de organización, sistemas y controles de la gran empresa.

c) Responsabilidad en la evaluación

Aunque pueda delegarse la revisión de las diferentes partes del sistema de control interno en los asistentes de auditoría, el proceso de evaluación exige el ejercicio de un criterio experto y esto hace que tenga que ser realizado por el auditor encargado del trabajo. Dependiendo del tamaño de la empresa y del período de tiempo de estudio, este individuo puede ser un socio, un gerente, o el encargado. La selección de los procedimientos de auditoría tomando como base la evaluación son también responsabilidad del auditor encargado del trabajo, ya que es él quien está más próximo a la misma y mejor capacitado profesionalmente para tomar las decisiones que exige la revisión inicial o recurrente del control interno.

1.2.5 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO SEGÚN EL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO)

“El sistema de control interno definido por el informe de COSO está basado en cinco componentes:

- Ambiente de control
- Valoración de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Vigilancia”¹⁴

Este informe tiene una enorme importancia básicamente por dos hechos:

1. Incorpora en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes a nivel mundial.
2. Actualiza la práctica del control interno, los procesos de diseño, implantación y evaluación.

1.2.5.1 AMBIENTE DE CONTROL

El ambiente de control proporciona una atmósfera en la cual la gente conduce sus actividades y cumple con sus

¹⁴ Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS 78 “Evaluación de la estructura del control interno en una auditoría de estados financieros: Corrección al SAS 55”, México, 1997, párrafo 7, pág. 97

responsabilidades. Además sirve de fundamento para los otros componentes.

Este componente tiene incidencia generalizada en la estructuración de las actividades empresariales, en el establecimiento de objetivos y en la evaluación de los riesgos, asimismo, influye en las actividades de control, los sistemas de información y comunicación y las actividades de supervisión.

Se debe considerar que tanto los antecedentes con la cultura de la organización influyen sobre el ambiente de control, lo cual se refleja a nivel de la conciencia del personal.

Cuando las entidades se someten a un control eficaz se esfuerzan por tener personal competente, inculcan actividades de integridad en toda la organización y llevan a cabo concientización sobre los controles y de esta manera tratan de establecer una actividad positiva al más alto nivel de la organización.

El ambiente de control considera una serie de factores que se comentan a continuación:

A. Integridad y valores éticos

Los objetivos de una entidad y la manera en que se consiguen están basados en las distintas prioridades, juicios de valor y estilos de gestión.

La buena reputación de una entidad es sumamente valiosa, por lo que las normas de comportamiento deben ir más allá que un mero respeto de la ley.

La eficacia de los controles internos no puede estar por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y supervisan.

La integridad es un requisito previo para obtener un comportamiento ético. Frecuentemente resulta difícil establecer los valores éticos, ya que se deben tener en cuenta los intereses de las distintas partes.

Por lo cual los valores de la alta dirección deben encontrar un equilibrio entre los intereses de la empresa, sus empleados, proveedores, clientes, competidores y el público.

El comportamiento ético así como la integridad de la dirección son productos de una "cultura corporativa", la cual se materializa en las normas éticas, el comportamiento y en la forma en que estas se comunican y se refuerzan en

la práctica. Las políticas oficiales especifican lo que la dirección desea que ocurra y la cultura corporativa reconoce lo que en realidad ocurrió y las reglas que se obedecen, modifican o se ignoran. La máxima autoridad de una empresa, desempeña un papel clave a la hora de determinar la cultura corporativa.

Dentro de este factor existen indicadores que permiten tener una visión mas amplia y detallada sobre el protagonismo que tiene cada persona dentro de la organización describiéndose a continuación:

a) Compromiso de competencia profesional

El nivel de competencia debe reflejar el conocimiento y las habilidades necesarias para llevar a cabo cada puesto de trabajo, con cierto grado de perfección suele ser la función de la dirección la determinación de ello, considerando los objetivos de la entidad, las estrategias y los planes para la consecución, se debe de buscar un equilibrio entre el nivel de competencia deseado y el costo.

Para cada trabajo se debe de especificar el nivel antes citado y traducirlo en niveles de conocimiento y

habilidades; a su vez estos pueden estar en función de la inteligencia; formación y experiencia de cada persona.

También deben de considerarse a la hora de desarrollar conocimientos y niveles de habilidad la naturaleza y el grado de juicio profesional aplicables a un trabajo específico.

b) La administración y la auditoría

El ambiente de control y la cultura de la organización están influenciados en gran medida por la administración y la auditoría; esto se debe al grado de independencia con respecto a la dirección, la experiencia y calidad de sus miembros y la vigilancia.

c) La filosofía de dirección y estilo de gestión

Cada dirección cuenta con una filosofía y estilo de gestión particular, por lo que de ella dependerá la manera en que la empresa es gestionada e incluso el tipo de riesgo empresarial.

Por otra parte dentro de la filosofía de la dirección y su forma de actuar son de gran importancia los siguientes componentes: La actitud adoptada en la presentación de la

información financiera, la selección de las alternativas respecto a la normativa legal y técnica aplicable, la prudencia con que se establecen las estimaciones contables, el reconocimiento de las funciones de informática y contables.

B. Estructura organizativa

Proporciona el marco en que se planean, ejecutan, controlan y supervisan las actividades para la consecución de objetivos dentro de la empresa.

Los aspectos más significativos que se deben de tomar en cuenta al momento de establecer la estructura organizativa son la definición de las áreas claves de autoridad y responsabilidad y el establecimiento de vías adecuadas de comunicación.

El establecimiento de la estructura organizativa de cada entidad depende de su tamaño y de la naturaleza de las actividades que desarrolla.

a) Asignación de autoridad y responsabilidad

Se refiere a la medida en que se autoriza e impulsa al personal tanto a nivel individual como de equipo, a

utilizar su iniciativa a la hora de abordar temas y solucionar problemas y establece límites a su autoridad.

Asimismo, trata de las políticas que describen las prácticas empresariales adecuadas, conocimientos y experiencias del personal clave, y los recursos puestos a su disposición para llevar a cabo sus funciones.

Un desafío crítico es delegar únicamente en la medida necesaria para conseguir los objetivos. Por tanto, es necesario garantizar que los riesgos se asumen en función de la capacidad de los responsables de identificar y minimizar los mismos en base a prácticas prudentes y de sopesar las pérdidas contra los beneficios potenciales de una buena decisión empresarial. El hecho de que el personal esté consciente que puede ser declarado responsable tiene un impacto significativo sobre el ambiente de control.

b) Políticas y prácticas en materia de recursos humanos

Las prácticas aplicadas en el campo del recurso humano indica a los empleados los niveles de integridad, comportamiento ético y competencia que se espera de ellos.

Estas prácticas se refieren a las acciones de contratación, orientación, formación, evaluación, asesoramiento, promoción, remuneración y corrección.

Es indispensable que el personal esté preparado para hacer frente a nuevos retos a medida que las empresas se enfrenten a cambios y se hagan más complejas.

La instrucción y la formación ya sean mediante cursos, autoformación o formación en el puesto de trabajo, deben preparar al personal para que pueda mantener el ritmo y hacer frente de forma más eficaz al entorno cambiante, aumentando la capacidad de la entidad para poner en marcha iniciativas de calidad.

Las políticas de formación que indican las funciones y responsabilidades futuras e incluyen prácticas tales como escuelas de formación y seminarios, estudios monográficos simulados y cursos de habilidades gerenciales basados en juegos, sirven para demostrar los niveles esperados de rendimiento y comportamiento. La rotación de personal y los ascensos fomentados por evaluaciones periódicas demuestran el compromiso de la entidad con el progreso del personal calificado. Los programas de remuneración competitiva que incluyen incentivos sirven para motivar y

reforzar actuaciones sobresalientes. Las acciones disciplinarias transmiten el mensaje de que no se tolerarán comportamientos que no estén en línea con lo esperado.

1.2.5.2 VALORACIÓN DE RIESGOS

A. Definición

Consiste en la identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, formando una base para la determinación de cómo estos deben administrarse.

Primero que todo, deben definirse los objetivos a fin de que la administración pueda identificar los riesgos y tomar las acciones necesarias para administrarlos.

Con los objetivos de la entidad y de actividad, se pueden conocer los factores críticos de éxito. Esos son asuntos claves que deben ser correctos si las metas se planearon para ser alcanzadas. Dichos factores se aplican para la entidad, para una unidad de negocios, una función, un departamento o un individuo. Lo cual facilita a la administración determinar los criterios de medición del desempeño, centrándose en los factores críticos de éxito.

B. Categorías de objetivos

A pesar de la diversidad de objetivos, pueden establecerse ciertas categorías principales:

a) Objetivos de operaciones

Son aquellos que se relacionan con la consecución de la misión básica de una entidad, razón fundamental de su existencia. Incluyen sub-objetivos relacionados con las operaciones, dirigidos a engrandecer la efectividad y eficiencia, orientando a la empresa hacia sus metas últimas.

Estos son necesarios para reflejar el ambiente particular de negocios, industria y economía en el cual funciona la entidad. Los objetivos requieren, por ejemplo, ser relevantes frente a las presiones competitivas por calidad, ciclos de tiempo reducidos para ofrecer el producto al mercado o cambios en la tecnología. La administración debe ver si estos están basados en la realidad y demandas del mercado y están expresados en términos que permitan conocer completamente las mediciones de desempeño.

La definición de objetivos y estrategias de operación, enlazada con los sub-objetivos, es fundamental para el éxito. Proporciona un punto central mediante el cual la

entidad comprometerá sus recursos sustanciales. Si los objetivos de operaciones de una entidad no son claros o no están bien concebidos, sus recursos pueden malgastarse.

b) Objetivos de información financiera

Estos son orientados a la preparación de estados financieros publicados que sean confiables, incluyendo los interinos, condensados y datos seleccionados derivados de tales estados, así como ganancias realizadas de conocimiento público. Estados financieros confiables son un requisito previo para obtener capital proveniente de inversionistas o de acreedores, y pueden ser críticos para la asignación de ciertos contratos o para negociar con algunos proveedores. Los inversionistas, acreedores, clientes y proveedores a menudo se relacionan con los estados financieros para evaluar la gestión de la administración y compararla con la de otras entidades similares o del mismo sector o inversiones alternativas.

El término confiabilidad involucra la preparación de estados financieros presentados razonablemente de acuerdo con principios contables generalmente aceptados u otros

relevantes y apropiados y con los requerimientos reguladores para propósitos externos.

La Norma Internacional de Contabilidad 1 en su párrafo 15 establece que la presentación razonable exige:

- Seleccionar y aplicar las políticas contables, de forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad y en cada una de las interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones.
- Presentar la información, incluida la referente a las políticas contables, de manera que sea relevante, confiable, comparable y comprensible, y
- Suministrar información adicional siempre que los requisitos exigidos por las Normas Internacionales de Contabilidad resulten insuficientes para permitir a los usuarios entender el impacto de transacciones o sucesos particulares sobre la situación y desempeño financieros de la empresa.

También es inherente en la presentación razonable el concepto de materialidad de los estados financieros.

c) Objetivos de cumplimiento

Las entidades deben conducir sus actividades, y a menudo tomar acciones específicas, de acuerdo con leyes y regulaciones aplicables. Esos requerimientos se pueden relacionar, por ejemplo, con mercados, precios, impuestos, el ambiente, bienestar de los empleados y comercio internacional. El marco legal establece los niveles mínimos de comportamiento los cuales son integrados por la entidad en su cumplimiento de objetivos.

El registro del cumplimiento con el marco regulatorio puede afectar de manera significativa, tanto positiva como negativamente, su reputación en la comunidad.

C. Riesgos

El proceso de identificación y análisis de riesgos es un proceso interactivo y componente crítico de un sistema de control interno efectivo. Los administradores se deben centrar cuidadosamente en los riesgos en todos los niveles de la entidad y realizar las acciones necesarias para administrarlos.

Los riesgos del nivel global de la entidad pueden provenir de factores externos o internos. Un ejemplo de ellos se muestra a continuación:

Factores Externos

- Los desarrollos tecnológicos pueden afectar la naturaleza y oportunidad de la investigación y desarrollo, o dirigir hacia la procura de los cambios.
- Las necesidades o expectativas cambiantes de los clientes pueden afectar el desarrollo del producto, el proceso de producción, el servicio al cliente, los precios o las garantías.
- La competencia puede alterar las actividades de mercadeo o servicio.
- La legislación y regulaciones nuevas pueden forzar cambios en las políticas y en las estrategias de operación.
- Las catástrofes naturales pueden orientar los cambios en las operaciones o en los sistemas de información y hacer urgentes la necesidad de planes de contingencia.
- Los cambios económicos pueden tener un impacto sobre las decisiones relacionadas con financiamiento, desembolso de capital y expansión.

Factores internos

- Una ruptura en el procesamiento de los sistemas de información puede afectar adversamente las operaciones de la entidad.
- La calidad del personal vinculado y los métodos de entrenamiento y motivación pueden influenciar el nivel de conciencia de control de la entidad.
- Un cambio en las responsabilidades de la administración puede afectar la manera como se efectúan ciertos controles.
- La naturaleza de las actividades de la entidad, y el acceso de los empleados a los activos, pueden contribuir a una equivocada apropiación de los recursos.
- Un consejo o comité de auditoría que no actúa o que no es efectivo puede proporcionar oportunidades para indiscreciones.

Luego que una entidad ha identificado los riesgos globales y de actividad, se necesita hacer un análisis de ellos. La metodología para que sean analizados usualmente incluye:

- Estimación del significado de un riesgo;
- Valoración de la probabilidad (o frecuencia) de ocurrencia del riesgo;

- Consideración de cómo puede administrarse el riesgo, esto es, una valoración de qué acciones deben ser tomadas.

1.2.5.3 ACTIVIDADES DE CONTROL

A. Definición

Las actividades de control consisten en las políticas y los procedimientos que aseguran que se cumplen las directrices de la administración. También tienden a que se tomen las medidas necesarias para afrontar los riesgos que ponen en peligro la consecución de los objetivos de la entidad.

Además se llevan a cabo en cualquier parte de la organización, en todas las funciones de cada uno de los niveles y comprende una serie de actividades tan diferentes como pueden ser aprobaciones y autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, el análisis de los resultados de las operaciones, la salvaguarda de activos y la segregación de funciones.

B. Tipos de Actividad de Control

Existen muchas descripciones de tipos de actividad de control que incluye desde controles preventivos, detectivos, manuales, informáticos y de dirección.

Las actividades de control que a continuación se exponen generalmente son llevadas a cabo por el personal de todos los niveles de una organización.

a) Análisis efectuados por la dirección.

Los resultados obtenidos de las operaciones económicas de una entidad se analizan comprobándolos con los presupuestos, las previsiones, los resultados de ejercicios anteriores y de los competidores. Con el fin de evaluar en qué medida se están alcanzando los objetivos.

La dirección realiza un seguimiento de las iniciativas principales como campañas comerciales, programas de mejoras de los procesos de producción y reducción de costos.

b) Gestión directa de funciones por actividades

Los responsables de las diversas funciones o actividades revisan los informes sobre resultados alcanzados. En el caso de un banco por ejemplo, el responsable de los

préstamos para consumo analiza los informes obtenidos por sucursal, región, y tipos de préstamos, verifica los resúmenes, identifica las tendencias y relaciona los resultados con las estadísticas económicas y los objetivos.

c) Proceso de información

Se realiza una serie de controles para comprobar la exactitud, totalidad y autorización de las transacciones.

Por ejemplo, el pedido de un cliente no se acepta hasta después de su comprobación a través del archivo de clientes y del límite de crédito aprobado. Las anomalías que requieren un seguimiento son analizadas por personal administrativo y son transmitidas a los responsables cuando resulta necesario.

d) Controles físicos

Los equipos de fabricación, las inversiones financieras, la tesorería y otros activos son objeto de protección y periódicamente se someten a recuentos físicos cuyos resultados se comparan con las cifras que figuran en los registros de control.

e) Indicadores de rendimientos

El análisis combinado de diferentes conjuntos de datos (operativos o financieros) junto con la puesta en marcha de acciones correctivas, constituye actividad de control. Los indicadores de rendimiento incluyen por ejemplo, las fluctuaciones de los precios de compra, el porcentaje de pedidos urgente y la proporción de las devoluciones sobre el total de pedidos. Mediante la investigación de los resultados inesperados o las tendencias anormales, la dirección identifica las circunstancias en las que existe el peligro de que no se consigan los objetivos establecidos.

f) Segregación de funciones

Con el fin de reducir el riesgo de que se cometan errores o irregularidades, las tareas se reparten entre los empleados. Así, por ejemplo, se separan las responsabilidades de autorizar transacciones, de registrarlas y de gestionar los activos correspondientes. La persona que autoriza la venta a crédito no será responsable de los registros contables de la cuenta de clientes o de gestionar los ingresos en efectivo.

Políticas y Procedimientos

Las actividades de control generalmente se apoyan en dos elementos: las políticas que determinan lo que debería de hacerse (constituyen la base del segundo elemento) y los procedimientos necesarios para llevar a cabo las políticas. A menudo las políticas se comunican verbalmente. Las políticas pueden ser eficaces aunque no estén escritas en situaciones donde hacen referencias a prácticas muy asimiladas y conocidas y en pequeña empresas donde las vías de comunicación sólo implican un número limitado de responsabilidad, lo cual facilita la interacción y supervisión del personal. Con independencia de que una política se establezca o no por escrito, hay que implantarla de forma seria, concienzuda y coherente. Un procedimiento no será útil si se lleva a cabo de forma mecánica, sin concentrarse en el objetivo por el que se ha establecido la política.

Asimismo, es importante que las condiciones identificadas como resultados de la aplicación de los procedimientos se investiguen y que se lleven a cabo las acciones correctivas apropiadas.

D. La evaluación de riesgos por medio de las actividades de control.

Paralela a la evaluación de riesgos, la dirección debe establecer y aplicar el plan de acción necesario para afrontarlos. Una vez identificadas, estas acciones también serán útiles para definir las operaciones de control que se aplicarán para garantizar su ejecución de forma correcta, y en el tiempo deseado.

Dichas acciones forman una parte esencial del proceso mediante el cual una empresa intenta lograr sus objetivos de explotación. Estas actividades de control sirven como mecanismos para asegurar el cumplimiento de los objetivos. Tales actividades podrían incluir tanto el seguimiento del desarrollo de las ventas por cliente comparándolo con el calendario previsto como las medidas adoptadas para garantizar la exactitud de la información obtenida. En este sentido, el control es un elemento integrado en el proceso de gestión.

E. Controles sobre los sistemas de información

Los sistemas de información desempeñan un papel fundamental en la gestión de las empresas, deben necesariamente estar controladas, independiente de su tamaño o de la información

que generan, sean estas de naturaleza financiera o relativas a las actividades.

Las actividades de control pueden agruparse en dos categorías. La primera abarca los controles generales, que son aplicables a muchas o a todas las operaciones y que ayudan asegurar el correcto funcionamiento. La segunda incluye controles de aplicación que incluye los procedimientos programados en el seno de las aplicaciones y los procedimientos manuales asociados para asegurar el control del proceso de los diferentes tipos de transacciones. Trabajando en conjunto estos controles sirven para asegurar la totalidad, exactitud y autorización de la información financiera.

a) Controles Generales

Estos controles habitualmente incluyen:

1. Controles sobre las operaciones del centro de proceso de datos.

Estos incluyen la organización y la planificación de trabajos, las intervenciones del operador, los procesos de salvaguarda y de recuperación de datos, así como los planes de emergencia. En un entorno sofisticado, estos controles

también incluyen la planificación de la capacidad productiva y la distribución y el uso de los recursos. En un ambiente de una tecnología de punta, la planificación de trabajos se efectúa de forma automática, pero el operador puede intervenir en todo momento.

2. Controles sobre el software

Estos incluyen los controles sobre la adquisición, la implantación y el mantenimiento del software necesarios para el funcionamiento del conjunto del sistema y la ejecución de las aplicaciones: sistema de explotación, gestión, seguridad y utilidades. El software de sistemas puede facilitar información sobre la utilización que hacen los usuarios, de modo que si alguien accede a una posición de responsabilidad que le permite alterar los datos, este hecho al menos queda registrado para su revisión.

3. Controles sobre la seguridad de acceso

La importancia de estos controles es cada vez mayor debido al crecimiento de las redes de telecomunicaciones. Los usuarios del sistema pueden estar al otro lado del mundo o en la oficina contigua. Si son eficaces, los controles

sobre la seguridad de acceso permiten proteger el sistema contra el acceso y el uso no autorizados. Si están bien diseñados, estos controles pueden prevenir la piratería de información.

b) Controles de Aplicación

Estos controles están diseñados para controlar el funcionamiento de las aplicaciones. Permiten asegurar la totalidad y exactitud en el proceso de transacciones, su autorización y su validez. Hay que prestar especial atención a las interfaces de las aplicaciones, ya que, a menudo, están conectadas con otros sistemas que, a su vez, requieren controles para asegurar que se procesan todos los datos y que todas las salidas de datos se distribuyen adecuadamente.

Una de las contribuciones más importantes de los ordenadores a los sistemas de control es su capacidad de evitar que se introduzcan errores en el sistema, además de detectarlos y corregirlos una vez dentro. Muchos controles de aplicación dependen de comprobaciones de edición informatizadas, que consisten en comprobaciones de formato, existencia, razonabilidad de datos y otras comprobaciones

que se incorporan en cada aplicación durante su desarrollo. Si estas comprobaciones están diseñadas correctamente, pueden ayudar a controlar los datos que se introduzcan en el sistema.

F. Relación entre controles generales y controles de aplicación.

Estas dos categorías de control de los sistemas informáticos están relacionadas entre sí: los controles generales son necesarios para asegurar el funcionamiento adecuado de los controles de aplicación que dependen de los procesos informáticos.

La relación entre los controles de aplicación y los generales consiste en que éstos son indispensables para el funcionamiento de los controles de aplicación, y que ambos son necesarios para garantizar el proceso completo y correcto de la información.

G. Evaluación de las actividades de control

Estas actividades tienen que evaluarse en el contexto de las directrices establecidas por la dirección para afrontar los riesgos relacionados con los objetivos de cada

actividad importante. La evaluación por lo tanto, tendrá en cuenta si las actividades de control están relacionadas con el proceso de evaluación de riesgo y si son apropiadas para asegurar que las directrices de la administración se cumplen. Dicha evaluación se efectuará para cada actividad importante, incluidos los controles generales de los sistemas informáticos. Las personas encargadas de efectuar la evaluación tendrán en cuenta no solamente si las actividades de control empleadas son relevantes en base al proceso de evaluación de riesgos realizados, sino también si se aplican de manera correcta.

1.2.5.4 INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

La información se requiere en todos los niveles de una organización, para llevar a cabo la gestión de la empresa y el progreso hacia los objetivos en todas las categorías, operaciones, información financiera y de cumplimiento.

Es imprescindible que la dirección disponga de datos fiables a la hora de efectuar la planificación, preparar presupuestos, fijar precios, etc.

Los datos relativos a las operaciones son fundamentales para la formulación de los estados financieros; ya sea que

tengan origen interno como externo, o si es de carácter financiero o no es relevante para todas las categorías de objetivos.

Los sistemas de información le permiten identificar, recoger, procesar y divulgar datos. Generalmente se utiliza dicho término para denominar el procesamiento de datos generados internamente relativos a las transacciones y a las actividades operativas internas. Sin embargo este componente incorpora además la información sobre hechos, actividades y factores externos.

Los sistemas de información pueden ser formales e informales, pues las conversaciones con clientes, proveedores, organismos de control y empleados proporcionan parte de la información más vital para poder identificar riesgos y oportunidades, por otra parte la asistencia a seminarios profesionales o sectoriales o formando parte de asociaciones se obtiene información formal.

Para ser eficiente, no deben únicamente identificar y recoger la información necesaria (financiera y no financiera), si no que también han de procesarla y comunicarla en forma y plazo oportuno para que sea útil en el control de las actividades de la entidad.

A. Estrategias y sistemas integrados

Los sistemas de información generalmente constituyen una parte integral de las actividades operativas, permitiendo recoger información necesaria para tomar las decisiones en cuanto a la implementación de controles y además considera llevar acabo iniciativas estratégicas, como algo nuevo.

Las empresas utilizan la tecnología para comprender y satisfacer las necesidades del mercado haciendo caso de sistemas para apoyar estrategias empresariales proactivas mas que reactivas.

La adquisición de nueva tecnología constituye un aspecto inicial de toda estrategia empresarial, por lo que este aspecto es un factor clave en la obtención de los objetivos de crecimiento.

Se debe considerar al momento de seleccionar e implantar la tecnología varios elementos: objetivos organizativos, las necesidades del mercado, las exigencias competitivas y el soporte que proporcionará en los controles.

La calidad de la información que se genera por un sistema afecta la capacidad de tomar decisiones adecuadas al gestionar y controlar las actividades de una entidad, los

sistemas modernos incorporan una opción para que se pueda obtener en todo momento datos actualizados.

Para que la información se considere con calidad debe comprender las siguientes características:

- **Utilidad:** se refiere a que la información puede ser efectivamente usada en la toma de decisiones de los usuarios, dado que es importante y que ha sido presentada en forma oportuna.
- **Confiabilidad:** consiste en que el usuario la acepte y la utiliza para tomar decisiones en ella, la confianza que éste le otorga requiere que las operaciones del sistema sean estables, objetiva y confiable.
- **Provisionalidad:** significa que la información no reporta hechos totalmente terminados.

La comunicación es inherente a los sistemas de información, por lo que debe ser amplia para que pueda abordar las expectativas y responsabilidades de las personas, grupos y otras situaciones importantes.

B. Comunicación Interna

Se debe dar a conocer la información necesaria para llevar acabo las actividades de todo el personal, especialmente

los empleados con responsabilidades importantes en la gestión, deben de recibir el mensaje claro desde la alta dirección y tomar en serio las funciones afectas al control interno, ya que la claridad del mensaje como la eficacia de la comunicación son muy importantes especificando cada función concretamente, porque cada persona tiene que entender los aspectos relevantes del sistema de control interno, como funcionan los mismos y saber cual es su papel y responsabilidad en el sistema.

C. Comunicación Externa

La comunicación recibida de terceros (accionistas, instituciones de control, analistas financieros, etc), proporciona información importante y acorde a las necesidades sobre el funcionamiento del control interno; de modo que se pueda entender el entorno y los riesgos de la entidad, presentando datos significativos que son pertinentes y oportunos, cumpliendo con los correspondientes requisitos legales.

D. Medios de Comunicación

Existen diversos medios para transmitir la comunicación dentro de una entidad:

- a. manuales de políticas, memorias, avisos en pizarras o mensajes de video; materializándose en estas formas.
- b. Mensajes que se transmiten verbalmente; la entonación y el lenguaje corporal sirven para dar énfasis.
- c. La actuación de la dirección al tratar con sus subordinados.

1.2.5.5 VIGILANCIA

El proceso de supervisión garantiza que el control interno continua funcionando adecuadamente, comprendiendo la evaluación, la manera en que se han diseñado, el funcionamiento y la forma en que se adaptan las medidas necesarias, aplicándose a todas las actividades dentro de la entidad y muchas veces también a externos contratados.

Las operaciones de supervisión se materializan en dos formas:

- a) Actividades de supervisión continuada
- b) Evaluaciones puntuales

Normalmente los sistemas de control interno, aseguran en mayor o menor medida su propia supervisión, por lo que cuando mayor sea el nivel y la eficacia de supervisión continua, menor será la necesidad de evaluaciones puntuales.

a) Actividades de supervisión continuada

La variedad de actividades que permiten efectuar un seguimiento de la eficacia del control interno en el desarrollo normal del negocio, comprende actividades corrientes de gestión, supervisión, comparaciones, conciliaciones y otras tareas rutinarias.

b) Evaluaciones puntuales

Al realizar un replanteamiento del sistema de control interno, muchas veces, resulta útil ya que se verifica la continuidad de la eficacia de los procedimientos que se llevan a cabo en la supervisión continuada.

➤ Alcance y Frecuencia

Dentro de las evaluaciones del control interno varían según la magnitud de los riesgos objeto de control y la

importancia para la reducción de aquellos, por lo que los controles que actúan sobre los riesgos de mayor prioridad y los mas críticos para la redacción de un determinado riesgo serán objeto de evaluación con mas frecuencia.

El alcance de la evaluación dependerá de cual de las categorías de objetivos van enfocados (operacionales, de información financiera o de cumplimiento).

CAPITULO II

2. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACION

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1.1 TIPO DE ESTUDIO

La investigación se orientó a determinar el grado de conocimiento que el profesional en Contaduría Pública tiene sobre el desarrollo de la evaluación del control interno según el informe de COSO, ésta proporcionó información sobre el estudio y aplicación de este tema, ya que con este documento se contribuye a que dichos profesionales cuenten con una herramienta adicional que les ayude a brindar un mejor servicio y de esta manera reflejar los resultados eficientes de su trabajo.

El método utilizado fue el analítico, debido a que a través de este se analizan los factores que originan la necesidad de establecer procedimientos básicos en la ejecución de este tipo de evaluación.

La investigación consistió en realizar visitas a los despachos constituidos jurídicamente que prestan servicios de auditoría externa, debido a que ellos están directamente relacionados con el desarrollo de este tipo de trabajo.

La técnica utilizada para recopilar los datos fue a través de la encuesta, mediante el instrumento del cuestionario, ya que este permite que el encuestado no se desvíe de lo que debe responder a las preguntas propuestas.

2.1.2 UNIVERSO

El universo sujeto a investigación es finito y está compuesto por las personas jurídicas que prestan los servicios de auditoría externa en el área metropolitana del departamento de San Salvador y se encuentran autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría. Dicho Consejo proporcionó al 20/06/02 un listado con 157 Personas jurídicas inscritas. (Vea anexo # 1)

2.1.3 MUESTRA

Considerando que el universo es finito se utilizó la siguiente fórmula para seleccionar la muestra:

$$n = \frac{Z^2 P Q N}{(N-1)E^2 + Z^2(PQ)}$$

En donde:

n = Tamaño de la muestra

Z = Nivel de confianza 95% (1.96 en áreas bajo la curva normal)

P = Probabilidad de éxito de que la elaboración de una guía para evaluar el control interno bajo el informe de COSO permitirá a los auditores externos contar con una herramienta para llevar a cabo dicha evaluación (0.90)

Q = Probabilidad de fracaso de que la elaboración de una guía para evaluar el control interno bajo el informe de COSO permitirá a los auditores externos contar con una herramienta para llevar a cabo dicha evaluación (0.10)

N = Población o universo

E = Error máximo que estamos dispuestos a aceptar en el intervalo de confianza (0.10).

$$n = \frac{(1.96)^2(0.90)(0.10)(157)}{(157-1)(0.10)^2 + (1.96)^2(0.90)(0.10)}$$

$$n = \frac{54.28}{1.91} = 28 \text{ Despachos a encuestar}$$

El resultado de la muestra son las unidades de análisis las cuales fueron determinadas mediante el procedimiento de selección de elementos muestrales ordenado de forma

alfabética y asignándole un número correlativo de uno en adelante a partir de un intervalo de selección dado por:

$$K = \frac{N}{n}$$

En donde:

K = Es el intervalo de selección sistemático

N = La población

n = La muestra

$$K = \frac{157}{28} = 6$$

En el caso de que el elemento seleccionado no pudo ser encuestado, fue sustituido por el inmediato superior en la lista.

CAPITULO III

3. RESULTADOS DE LA INVESTIGACION

3.1 TABULACION, ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS

Como evidencia de la investigación de campo que se efectuó, se muestra la tabulación de las respuestas obtenidas de los despachos que prestan servicios de auditoría externa, en relación a la evaluación del control interno según el informe de COSO.

Dicha tabulación se realizó por medio de la combinación de dos preguntas con sus respectivas respuestas que guardan relación entre sí, con lo cual se obtuvo un mejor análisis e interpretación de la información proporcionada.

En el anexo # 2 se indica el cuestionario utilizado para la recolección de los datos.

A continuación se presentan los resultados obtenidos a través de cuadros analíticos; los cuales están clasificados dentro de tres áreas que son:

1. Conocimiento general del control interno.
2. Conocimiento y aplicación del informe de COSO.
3. Elaboración de un documento a cerca del informe de COSO.

AREA: CONOCIMIENTO GENERAL DEL CONTROL INTERNO

CUADRO N°1: Herramientas utilizadas para evaluar el control interno por los despachos que prestan servicios de auditoría externa.

1. ¿Realiza la evaluación del control interno en el desarrollo del trabajo de auditoría ?	2. ¿ Al evaluar el control interno que herramientas utiliza ?		Narrativas		Entrevista		Cuestionario		TOTAL	
	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
SI	3	30%	3	30%	4	40%	10	100%		
NO	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
TOTAL	3	30%	3	30%	4	40%	10	100%		

ANÁLISIS:

Del 100% de los encuestados que evalúan el control interno, un 40% utiliza cuestionarios, un 30% narrativas y entrevistas, respectivamente.

INTERPRETACIÓN:

De acuerdo a la investigación efectuada, los encuestados manifestaron que al momento de realizar una auditoría evalúan el control interno, ya que es una etapa necesaria para el desarrollo de ésta, para ello utilizan las diferentes herramientas que son el cuestionario, la narrativa y la entrevista.

CUADRO N°2: Importancia de la evaluación del control interno y su realización por parte de los despachos que prestan servicios de auditoría externa.

1.¿Realiza la evaluación del control interno en el desarrollo del trabajo de auditoría? 3. ¿ Considera que es importante evaluar el control interno ?	SI		NO		TOTAL	
	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
SI	28	100.00%	0	0.00%	28	100.00%
NO	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
TOTAL	28	100.00%	0	0.00%	28	100.00%

ANÁLISIS:

El 100% de los encuestados respondieron que realiza la evaluación del control interno en el desarrollo del trabajo de auditoría, ya que se considera importante dentro de la etapa de la planeación.

INTERPRETACIÓN:

De acuerdo a la investigación efectuada se pudo constatar que todos los despachos encuestados que prestan servicios de auditoría externa, consideran de gran importancia realizar la evaluación del control interno, ya que de ello depende el alcance de las pruebas o examen a llevarse a cabo, lo cual incide en el tiempo a emplear, el número de horas hombre asignadas, y en el costo del servicio.

CUADRO N°3: Medios utilizados para dar a conocer los resultados de la evaluación del control interno por los despachos que prestan servicios de auditoría externa.

1. ¿Realiza la evaluación del control interno en el desarrollo del trabajo de auditoría ?	4. ¿Qué medios utiliza para dar a conocer la evaluación del C.I. ?		Carta de Gerencia		En el informe a los Estados Financieros		Otros		TOTAL	
	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
SI	26	78.79%	1	3.03%	6	18.18%	33	100.00%		
NO	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%		
TOTAL	26	78.79%	1	3.03%	6	18.18%	33	100.00%		

ANÁLISIS:

El 100% de los encuestados manifestaron que evalúan el control interno, de los cuales un 78.79% plantea que da a conocer los resultados por medio de la carta de gerencia.

INTERPRETACIÓN:

Según la investigación efectuada, los despachos de auditoría externa aseguran que evalúan el control interno al momento de realizar su trabajo y además los resultados obtenidos se dan a conocer a través de diversos medios siendo el más empleado la carta de gerencia.

CUADRO N°4: *Objetivos de evaluar el control interno por los despachos que prestan servicios de auditoría externa.*

1. ¿Realiza la evaluación control interno en el desarrollo del trabajo de auditoría ?	8. ¿Cuál es el objetivo de evaluar el control interno ?		Conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas		Para auditoría de Estados Financieros		Para informar la evaluación del control interno		TOTAL	
	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
SI	27	79.41%	3	8.82%	4	11.76%	34	100.00%		
NO	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%		
TOTAL	27	79.41%	3	8.82%	4	11.76%	34	100.00%		

ANÁLISIS:

El 100% de los encuestados expresan que evalúan el control interno, de los cuales un 79.41% lo hace con el objetivo de determinar el alcance, extensión y oportunidad de sus pruebas y un 11.76% lo hace para informar los resultados de la evaluación del control interno.

INTERPRETACIÓN:

De acuerdo a la investigación efectuada, se pudo verificar que los despachos que prestan servicios de auditoría externa realizan la evaluación del control interno con el objetivo de determinar el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas y no con el propósito de evaluar específicamente el control interno, lo que sería de gran ayuda a la administración de las entidades para conocer sus debilidades y tomar medidas correctivas oportunamente, lo cual de acuerdo al enfoque COSO permitirá brindar un servicio más especializado a sus clientes.

CUADRO N°5: *Objetivo e importancia de evaluar el control interno por los despachos que prestan servicios de auditoría externa.*

3. ¿ Considera que es importante evaluar el control interno ?	8. ¿Cuál es el objetivo de evaluar el control interno ?		Conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas		Para auditoria de Estados Financieros		Para informar la evaluación del control interno		TOTAL	
	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
SI	27	79.41%	3	8.82%	4	11.76%	34	100.00%		
NO	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%		
TOTAL	27	79.41%	3	8.82%	4	11.76%	34	100.00%		

ANÁLISIS:

El 100% de los encuestados indicaron que es importante evaluar el control interno, de los cuales un 79.41% lo hace con el objetivo de determinar el alcance, extensión y oportunidad de sus pruebas; mientras que un 11.76% lo hace con el propósito de informar los resultados de la evaluación del control interno.

INTERPRETACIÓN:

De acuerdo a la investigación efectuada, se considera de gran importancia la evaluación del control interno, lo cual conlleva a que se plantee en cada caso un objetivo; en su mayoría los despachos lo hacen en función de conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas.

AREA: CONOCIMIENTO Y APLICACIÓN DEL INFORME DE COSO.

CUADRO N°6: *Importancia de evaluar el control interno y la consideración de aplicar el informe de coso para agregar valor al trabajo realizado por los despachos que prestan servicios de auditoría externa.*

3. ¿ Considera que es importante evaluar el control interno ?	12. ¿Considera que la evaluación del control interno de acuerdo al informe de coso agregaría valor a su trabajo?		NO		ABSTENCION		TOTAL		
	SI		Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	
SI		22	78.57%	3	10.71%	3	10.71%	28	100.00%
NO		0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
TOTAL		22	78.57%	3	10.71%	3	10.71%	28	100.00%

ANÁLISIS:

El 100% de los encuestados considera importante evaluar el control interno, de los cuales un 78.57% contemplan que al aplicar el informe de COSO agregaría valor al trabajo que prestan a los clientes.

INTERPRETACIÓN:

De acuerdo a la información proporcionada por los despachos que prestan servicios de auditoría externa, se constató que consideran de mucha importancia realizar la evaluación del control interno con la finalidad de determinar los riesgos de auditoría y el alcance y oportunidad de las pruebas a realizar; sin embargo no efectúan dicha evaluación conforme a lo expresado en el informe de COSO, el cual consiste en una evaluación integral del control interno, por lo que se reconoce que al llevar a cabo este tipo de trabajo agregaría valor al servicio que se proporciona a los clientes.

CUADRO N°7: Importancia de evaluar el control interno y la insuficiencia de bibliografía adecuada sobre el informe de coso para ser utilizada por los despachos que prestan servicios de auditoria externa.

3. ¿ Considera que es importante evaluar el control interno ?	14. ¿Considera que existe bibliografía suficiente y adecuada sobre el informe de coso?		NO		ABSTENCION		TOTAL		
	SI		Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	
SI		7	25.00%	19	67.86%	2	7.14%	28	100.00%
NO		0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
TOTAL		7	25.00%	19	67.86%	2	7.14%	28	100.00%

ANÁLISIS:

El 100% de los encuestados considera importante evaluar el control interno, de los cuales un 67.86% considera que no existe la bibliografía suficiente y adecuada para aplicar el enfoque del COSO.

INTERPRETACIÓN:

De acuerdo a la investigación efectuada, se considera que la evaluación del control interno es muy importante para el desarrollo de una auditoría, sin embargo los auditores se ven limitados a obtener información bibliográfica adecuada que les permita profundizar en el conocimiento y aplicación de dicho enfoque.

CUADRO N°8: Conocimiento del informe de coso y el objetivo de evaluar el control interno por los despachos que prestan servicios de auditoría externa.

5.¿Conoce acerca de la aplicación del coso para evaluar el control interno?	8.¿cuál es el objetivo de evaluar el control interno?		Para conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas		Para auditoria de Estados Financieros		Solamente para informar la evaluación del control interno		TOTAL	
	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
SI	17	50.00%	1	2.94%	3	8.82%	21	61.76%		
NO	9	26.47%	2	5.88%	1	2.94%	12	35.29%		
ABSTENCION	1	2.94%	0	0.00%	0	0.00%	1	2.94%		
TOTAL	26	79.41%	3	8.82%	4	11.76%	34	100.00%		

ANÁLISIS:

El 79.41% de los encuestados manifestaron que el objetivo de evaluar el control interno es para conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas, de los cuales un 50% conoce de la aplicación del informe de COSO, pero lo utiliza con el objetivo antes mencionado.

INTERPRETACIÓN:

De acuerdo a la investigación efectuada, la mayoría de encuestados afirman conocer la aplicación del informe de COSO, pero solamente es utilizado para determinar el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas y no para evaluar estrictamente el control interno de manera integral.

CUADRO N°9: Conocimiento y aplicación de los componentes del informe de coso para evaluar el control interno por los despachos que prestan servicios de auditoría externa.

6. ¿Conoce y aplica los componentes del coso para evaluar el control interno?	8. ¿Cuál es el objetivo de evaluar el control interno?	Conocer el alcance y oportunidad de las pruebas		Para auditoría de estados financieros		Solamente para informar sobre la evaluación del control interno		Otros		TOTAL	
		Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
Ambiente de Control	SI	20	11.83%	2	1.18%	3	1.78%	1	0.59%	26	15.38%
	NO	6	3.55%	1	0.59%	1	0.59%	0	0.00%	8	4.73%
Valoración del Riesgo	SI	20	11.83%	2	1.18%	3	1.78%	1	0.59%	26	15.38%
	NO	6	3.55%	1	0.59%	1	0.59%	0	0.00%	8	4.73%
Actividad de Control	SI	19	11.24%	2	1.18%	3	1.78%	1	0.59%	25	14.79%
	NO	7	4.14%	1	0.59%	1	0.59%	0	0.00%	9	5.33%
Información y Comunicación	SI	19	11.24%	2	1.18%	3	1.78%	1	0.59%	25	14.79%
	NO	7	4.14%	1	0.59%	1	0.59%	0	0.00%	9	5.33%
Supervisión o Monitoreo	SI	19	11.24%	2	1.18%	1	0.59%	1	0.59%	23	13.61%
	NO	6	3.55%	1	0.59%	2	1.18%	0	0.00%	9	5.33%
Abstención		1	0.59%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	1	0.59%
TOTAL		130	76.92%	15	8.88%	19	11.24%	5	2.96%	169	100.00%

ANÁLISIS:

El 76.92% manifestó que el objetivo de evaluar el control interno es para determinar el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas, de los cuales un 57.38% sostiene que conoce y aplica el informe de COSO; sin embargo, es utilizado para conocer el alcance de sus pruebas, mientras que el resto respondió que no lo conoce mientras que un 11.24% aplica el COSO al momento de evaluar el control interno.

INTERPRETACION:

La mayoría de los despachos encuestados que prestan servicios de auditoría externa afirman conocer y aplicar los componentes del informe de COSO solo para conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas a realizar durante una auditoría y no con el objeto de evaluar el control interno de una entidad de acuerdo a los criterios del coso para agregar valor a su trabajo.

CUADRO N°10: Conocimiento del informe de coso y la no inclusión de este en la oferta de servicios por parte de los despachos que prestan servicios de auditoría externa.

5.¿Conoce acerca de la aplicación del coso para evaluar el control interno?	11.¿En su oferta de servicio incluye la evaluación del control interno de acuerdo al informe de coso?		NO		TOTAL	
	SI	NO	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
SI	11	39.29%	7	25.00%	18	64.29%
NO	2	7.14%	7	25.00%	9	32.14%
ABSTENCION	0	0.00%	1	3.57%	1	3.57%
TOTAL	13	46.43%	14	53.57%	28	100.00%

ANÁLISIS:

El 53.57% de los encuestados aseguran que no incluyen en la oferta de servicios la evaluación del control interno según el enfoque de COSO, de los cuales un 25% manifestó conocer y aplicar dicho enfoque, pero no lo ofertan y otro 25% sostiene que no lo conoce.

Por otra parte, del 46.43% de los encuestados manifestaron que en la oferta de servicios incluyen la evaluación del control interno de acuerdo al COSO, de los cuales un 39.29% conocen acerca de la aplicación del informe de COSO.

INTERPRETACION:

De acuerdo a la investigación efectuada se verificó que los despachos que prestan servicios de auditoría externa conocen la aplicación del informe de COSO para la evaluación del control interno de una entidad; y a su vez es incluida en la oferta de servicios, pero como puede observarse en el cuadro N°9 el control interno es evaluado considerando sus cinco componentes con el objetivo de determinar el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas.

CUADRO N°11: *Objetivo de evaluar el control interno y preparación de programas de acuerdo al informe de coso por los despachos que prestan servicios de auditoría externa.*

8. ¿cuál es el objetivo de evaluar el control interno?	Para conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas		Para auditoría de Estados Financieros		Solamente para informar la evaluación del control interno		Otros		TOTAL	
	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
9. ¿Prepara programas para evaluar el control interno, en base a coso?										
SI	22	62.86%	3	8.57%	4	11.43%	1	2.86%	29	82.86%
NO	5	14.29%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	5	14.29%
ABSTENCION	1	2.86%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	1	2.86%
TOTAL	27	80.00%	3	8.57%	4	11.43%	1	2.86%	35	100.00%

ANÁLISIS:

El 80% de los encuestados manifestaron que evalúan el control interno con el objetivo de determinar el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas, de los cuales un 62.86% prepara programas con base al informe de COSO, pero con el objetivo antes mencionado, mientras que el resto respondió que no lo hace y un 11.43% manifestó que elaboran programas de acuerdo al enfoque COSO.

INTERPRETACION:

La mayoría de los encuestados manifestaron preparar programas para evaluar el control interno con base al informe de coso, solamente para conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría y no para evaluar los componentes del control interno de forma integral.

CUADRO N°12: Objetivo de evaluar el control interno y preparación de lineamientos para el desarrollo de programa de acuerdo al informe de COSO.

10. ¿Prepara lineamientos para desarrollar el programa de evaluación del control interno de acuerdo al coso?	8. ¿cuál es el objetivo de evaluar el control interno?		Para auditoria de Estados Financieros		Solamente para informar la evaluación del control interno		Otros		TOTAL			
	Para conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas		Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo		
SI			18	50.00%	3	8.33%	4	11.11%	1	2.78%	26	72.22%
NO			8	22.22%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	8	22.22%
ABSTENCION			2	5.56%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	2	5.56%
TOTAL			28	77.78%	3	8.33%	4	11.11%	1	2.78%	36	100.00%

ANÁLISIS:

El 77.78% de los encuestados manifestaron que el objetivo de evaluar el control interno es para determinar el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas, de los cuales un 50% prepara lineamientos para desarrollar los programas de acuerdo al COSO, pero con el objetivo antes mencionado, mientras que un 11.11% prepara lineamientos en función del informe de COSO.

INTERPRETACION:

De acuerdo a la investigación realizada, se verificó que la mayoría de encuestados manifestó que prepara lineamientos para desarrollar los programas de auditoria según el enfoque del coso, pero al verificar el objetivo que persiguen se determinó que es para conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas, por lo que no se hace con la finalidad de evaluar el control interno según lo establece el enfoque antes citado, si no que se hace de forma general.

CUADRO N°13: Oferta de la evaluación del control interno de acuerdo al informe de coso y el objetivo de realizar dicha evaluación por los despachos que prestan servicios de auditoría externa.

8. ¿cuál es el objetivo de evaluar el control interno? 11. ¿En su oferta de servicios incluye la evaluación del control interno de acuerdo al informe de coso?	Para conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas		Para auditoría de Estados Financieros		Solamente para informar la evaluación del control interno		Otros		TOTAL	
	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
SI	12	34.29%	2	5.71%	3	8.57%	1	2.86%	18	51.43%
NO	15	42.86%	1	2.86%	1	2.86%	0	0.00%	17	48.57%
TOTAL	27	77.14%	3	8.57%	4	11.43%	1	2.86%	35	100.00%

ANÁLISIS:

El 77.14% de los encuestados manifestaron que evalúan el control interno para determinar el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas, de los cuales un 42.86% en su oferta de servicios no incluye la evaluación del control interno según el informe de coso, mientras que un 34.29% sostiene que incluye dicha evaluación en la oferta de servicios, con el objetivo antes descrito, por otra parte un 11.43% evalúa el control interno para informar los resultados obtenidos aplicando el coso.

INTERPRETACION:

Según lo manifestado por los despachos encuestados que prestan servicios de auditoría externa, se determinó que ofertan el servicio según el enfoque de coso, pero al consultar sobre el objetivo que persiguen afirman que lo realizan con el propósito de conocer el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas.

AREA: ELABORACIÓN DE UN DOCUMENTO ACERCA DEL INFORME DE COSO.

CUADRO N°14: *Conocimiento del informe de coso en la preparación académica de los profesionales en contaduría pública que prestan servicios de auditoría externa y la necesidad de elaborar un documento que contribuya a su estudio y aplicación.*

13. ¿En la preparación académica del profesional en Contaduría Pública se obtiene conocimientos sobre la evaluación del control interno de acuerdo al informe de coso?	15. ¿Considera necesario que se elabore un documento que contenga?	Un modelo de reporte en donde se plasme los resultados de la evaluación del control interno aplicando el coso		Una guía básica para la evaluación del control interno		Otros		TOTAL	
		Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo	Valor Absoluto	Valor Relativo
SI		7	17.07%	6	14.63%	0	0.00%	13	31.71%
NO		9	21.95%	13	31.71%	1	2.44%	23	56.10%
ABSTENCION		2	4.88%	2	4.88%	1	2.44%	5	12.20%
TOTAL		18	43.90%	21	51.22%	2	4.88%	41	100.00%

ANÁLISIS:

El 56.10% de los encuestados afirma que en la preparación académica del profesional en contaduría pública no se obtiene conocimiento sobre la evaluación del control interno de acuerdo al informe de COSO, de los cuales un 31.71% manifiestan que es necesario un documento que contenga lineamientos básicos para evaluar el control interno y un 21.95% sostiene que necesita un modelo de reporte en donde se plasme los resultados obtenidos al realizar dicho examen; sin embargo un 31.71% asegura que durante su preparación académica, se adquiere conocimiento

sobre la aplicación del COSO, de los cuales un 17.07% consideran que es necesario un modelo de reporte en donde se plasme los resultados obtenidos y un 14.63% afirma que es necesaria una guía básica para evaluar el control interno de acuerdo al informe de COSO.

INTERPRETACION:

La mayoría de los encuestados manifiestan que en la preparación académica del profesional en contaduría pública no se obtiene el suficiente conocimiento sobre la evaluación del control interno según el informe de coso, por lo que se considera necesario la elaboración de un programa y una guía básica para realizar dicha evaluación.

CAPITULO IV

4. GUÍA BÁSICA PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO BAJO UN ENFOQUE INTEGRAL FUNDAMENTADA EN EL INFORME DEL COMITÉ DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISIÓN DE MARCAS (COSO)

SITUACIÓN OBSERVADA

De acuerdo a la investigación de campo efectuada se verificó que los despachos que prestan servicios de auditoría externa no amplían la evaluación realizada al control interno debido a que generalmente son contratados para opinar sobre las cifras de los estados financieros de una entidad, limitándose a evaluarlo con el propósito de determinar los riesgos de control, detección e inherente, delimitar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus pruebas a realizar, por lo cual se determinó que la evaluación del control interno bajo el enfoque del COSO no está siendo aplicado. Los resultados obtenidos en el estudio revelaron que uno de los factores que contribuye a su no implementación, es que la información existente es poco difundida y no cuenta con algún procedimiento que

indique la forma de los aspectos que se deben considerar para la evaluación de acuerdo al COSO, es por ello que tampoco es incluido en la oferta de servicio, a pesar de que se está consiente que al aplicar este enfoque agregaría valor al trabajo que se realiza, por ende una mejor atención al cliente, al informarle las fortalezas y debilidades.

Por lo anterior, con este trabajo se busca brindar un aporte que vaya encaminado a facilitar el entendimiento y aplicación del informe de COSO, para que los despachos y auditores independientes que prestan servicios de auditoría externa, cuenten con una herramienta para poder evaluar el control interno de una determinada institución. Aunque la guía y el programa presentados son flexibles, ya que pueden ser modificados de acuerdo a la naturaleza de la empresa y sus operaciones muy particulares, se permitirá con esto, que los auditores externos conozcan y tengan una idea de cómo realizar este tipo de examen.

4.2 LINEAMIENTOS PARA DESARROLLAR EL PROGRAMA DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE ACUERDO AL INFORME DE COSO

Cada auditor utiliza su criterio y juicio profesional para desarrollar los programas de auditoría, por lo que se hace necesario diseñar lineamientos que den la pauta sobre los puntos a considerar o que no se deben dejar de tomar en cuenta al momento de realizar los procedimientos necesarios para cumplir con su trabajo.

Por lo antes expuesto, a continuación se presenta una guía que debe de considerarse para llevar a cabo la evaluación del control interno de acuerdo al informe de COSO.

4.2.1 AMBIENTE DE CONTROL

1. Haga una selección del personal considerando todos los niveles jerárquicos y tamaño de la organización, determine si saben diferenciar un buen o mal comportamiento con base a los valores y normas de conducta establecidas por la empresa y si buscan medidas

de solución apropiadas cuando se presentan situaciones indebidas.

2. Solicitar al gerente o jefe del departamento de recursos humanos el reglamento interno de trabajo y las normas de conducta establecidas para el personal de la empresa y cerciórese que estas medidas están siendo cumplidas por el personal.
3. Realice entrevista al gerente general para conocer si cumple con las normas de conducta establecidas; para lo cual debe elaborar una narrativa para dejar evidencia de dicha conversación; por otra parte efectúe una nueva entrevista a los jefes de cada sección o departamento de la organización y a los subalternos, para saber si ellos consideran que la gerencia cumple con las normas de conducta e indica claramente las faltas cometidas por los miembros de la empresa. Con base a los resultados efectúe una conclusión.
4. Realice entrevista con el gerente general, para conocer acerca de la honestidad y equidad que la

empresa mantiene con sus empleados, proveedores, inversionistas, acreedores y competidores; también puede auxiliarse por los comentarios hechos por los distintos medios de comunicación.

5. Solicitar algunos de los expedientes del personal al gerente o jefe de recursos humanos y verificar si los empleados han cometido faltas a las normas de comportamiento y cual ha sido la sanción impuesta por la dirección.

6. Sostenga una entrevista con el jefe o gerente del departamento de recursos humanos, para indagar si comunica a los empleados las sanciones efectuadas por malas acciones de los miembros de la entidad y con base a los resultados obtenidos en dicha conversación solicite la documentación comprobatoria como podrían ser memorandum o circulares.

7. Sostenga una conversación con el personal operativo de la empresa y determine si la administración toma acciones de supervisión en aquellas operaciones que no

se disponen de un procesamiento adecuado de las transacciones y que exista la posibilidad de eludir los controles establecidos.

8. Por medio de una conversación con el gerente general, investigue si las diferentes unidades que componen la organización, poseen objetivos de rendimiento de cada uno de sus elementos, con base a ellas seleccione la que se relacione directamente con la misión de la empresa y determine que tan realistas son y si existe presión para alcanzarlos.
9. Solicitar los manuales y procedimientos de funciones, en caso de que no existan indague con el jefe o gerente de recursos humanos, cuales son las actividades de cada puesto, elabore una narrativa y determine si las actividades están bien definidas para los empleados y verifique si el personal las comprende y las pone en practica; para este ultimo procedimiento realice una selección de puestos y haga una inspección física, si las funciones están siendo realizadas de acuerdo a los requerimientos establecidos.

10. Haga una selección de funciones realizadas por el personal de la empresa y solicite al jefe o gerente de recursos humanos, los expedientes de los empleados que realizan las actividades elegidas y determine si cuentan con el conocimiento y capacidad requerida según lo establecido en los manuales de puestos.
11. Conversar con el gerente general, para conocer la aptitud que éste toma cuando se presentan situaciones difíciles o que requieren investigación y dependiendo de las respuestas obtenidas, confírmela con el personal involucrado y elabore su conclusión.
12. Solicite las ayudas de memoria o cualquier otro medio en donde se deje constancia de las reuniones efectuadas con los responsables financieros, auditores internos y externos, en caso de no existir estos documentos corrobore con la gerencia gneral si se efectúan estas reuniones y la frecuencia en que se realizan.
13. Indague con los gerentes o jefes de las distintas unidades o departamentos, si proporcionan información a

14. Indague con los gerentes o jefes de las distintas unidades o departamentos, así como también el personal operativo de la empresa, acerca del comportamiento moral de la dirección y como influye en el comportamiento de todo el personal de la organización.
15. Converse con el jefe de la gerencia o departamento de recursos humanos y constate si ha existido rotación de personal clave en los diferentes puestos y determine con que frecuencia se efectúan estos cambios y con que objetivo se da esta situación.
16. Consulte con el gerente general, sobre como se asegura que las cifras presentadas en los estados financieros son razonables y como se cerciora que los activos están siendo salvaguardados.

17. Investigar con el gerente financiero o el contador general, si las funciones contables están descentralizadas y si la dirección aprueba los resultados de la gestión contable.
18. Converse con el gerente general y determine si se ha designado personal responsable para custodiar los activos de la empresa.
19. Reúnase con el gerente general y averigüe si las sucursales le envían informes oportunos, sobre las actividades que éstas ejecutan, además obtenga evidencia de este documento.
20. Investigue con el gerente financiero o el contador general, si en la preparación y presentación de los estados financieros se utilizan los principios y normas aplicables en el país y de acuerdo al giro de la empresa.
21. Solicitar al gerente general, el organigrama de la empresa y verifique que las funciones existentes

coinciden con éste y a la vez constate que la estructura actual esta de acuerdo a la naturaleza de las operaciones que realiza la entidad. (Obtenga copia del organigrama).

22. Establezca una conversación con los gerentes o ejecutivos de las distintas unidades o departamentos de la empresa y averigüe si la dirección les comunica las responsabilidades y las expectativas respecto a las actividades que realizaran y porque medios se los da a conocer.
23. Solicite al gerente o jefe de recursos humanos los expedientes de los distintos gerentes o ejecutivos y determine si los conocimientos y experiencia están de acuerdo a las funciones que realiza, además considere las evaluaciones de desempeño efectuadas a éstos.
24. Solicite al gerente o jefe de recursos humanos los manuales de puestos, así mismo consulte a los gerentes si conocen y ponen en practica lo establecido en dichos manuales.

25. Consulte con el gerente general, si han existido cambios en el ambiente en que opera la empresa y sí a raíz de esto a considerado modificar la estructura organizativa.
26. Sostenga conversación con el gerente general y determine si el personal encargado de supervisar y dirigir las actividades de la empresa es suficiente y adecuado.
27. Mantenga una reunión con el gerente general y determine qué factores inciden para asignar autoridad y responsabilidad a los empleados.
28. Averigüe con el gerente general, si el personal que toma decisiones, está debidamente autorizado por ésta, además considere los límites de responsabilidad asignados.
29. Consulte con el gerente general, si conoce acerca del manual de funciones de su cargo y si se les ha especificado cuales son las responsabilidades de control que debe ejercer dentro de la empresa.

30. Consulte con el gerente general, si la empresa cuenta con el personal adecuado y con la suficiente experiencia para cada puesto de trabajo.
31. Indagar con el gerente general, si los gerentes o jefes de las diferentes unidades o departamentos están autorizados por ésta de forma escrita, para resolver cualquier problema relacionado con su área e implementar mejoras.
32. Consultar con el gerente o jefe del departamento de recursos humanos si existen políticas y procedimientos por escrito para contratar, capacitar y ascender a los empleados, obtenga una copia de ella; en caso de no existir las políticas por escrito haga una narrativa con base a lo manifestado por la persona responsable.
33. Investigue con el gerente o jefe del departamento de recursos humanos, sobre los medios utilizados para dar a conocer a los nuevos empleados las responsabilidades y las expectativas que se tienen de ellos.

34. Consulte con el gerente o jefe del departamento de recursos humanos si se llevan a cabo evaluaciones periódicas sobre el rendimiento profesional de los empleados y si se toman las medidas necesarias para mejorarlas.

4.2.2 VALORACIÓN DE RIESGOS

35. Solicitar al gerente general los objetivos globales de la entidad y los planes estratégicos diseñados para cumplir con los objetivos antes mencionados.

36. Realice entrevista a los empleados y gerentes de cada unidad de la empresa con el objeto de constatar si ellos conocen cuales son los objetivos globales de la entidad y cual fue la vía de comunicación utilizada por la administración para dárselos a conocer.

37. Requerir al gerente general los planes estratégicos e interrelacionar si van enlazados al presupuesto que se elabora, el cual debe de llevar implícitos los objetivos globales de una entidad.

38. Considere la actividad económica de la empresa y con base a éstas ubique las más significativas, para determinar si se han establecido objetivos específicos para cada uno de ellas. Por ejemplo, si se evalúa a una empresa comercial, las áreas a considerar pudieran ser: Ventas, inventario, cuentas por cobrar, entre otras; además establezca los controles que se tienen para estas áreas.
39. Consultar al gerente general, si está consiente o conoce sobre las condiciones que deben existir para que la empresa alcance sus objetivos.
40. Investigar con el gerente general, si éste ha identificado los factores internos y externos que podrían afectar la consecución de los objetivos globales de la empresa.
41. Indagar con el gerente general, sobre los medios que utiliza para identificar los riesgos más relevantes por actividad.

42. Considere los riesgos identificados en el numeral 40 e indague con el gerente general, si dichos riesgos son analizados oportunamente y que medidas se toman para mantenerlos dentro de los límites aceptables.
43. Indague con el gerente general, sobre la existencia de planes de contingencia para enfrentar los riesgos identificados que pudieran tener un gran impacto sobre la entidad y determine la efectividad de éstos.

4.2.3 ACTIVIDADES DE CONTROL

44. Con base al organigrama solicitado en el numeral 12 verifique si la empresa posee unidad de auditoría interna.
45. Solicite al gerente general los manuales y políticas de procedimientos de las actividades, utilizados para ejercer control en la empresa; y seleccione una muestra del personal considerando todos los niveles jerárquicos, para asegurarse si tienen conocimiento al respecto.

46. Con base a la muestra obtenida en el punto anterior determine si los empleados llevan a la practica lo establecido en los manuales y políticas de procedimientos de forma adecuada.
47. Requiera al gerente o jefe del departamento de recursos humanos los procedimientos de sanciones establecido, para aquellas personas que infrinjan los controles establecidos por la empresa; y si sé ha dado algún caso, solicite la amonestación respectiva.
48. Considere lo determinado o investigado en el punto 30; y determine los procedimientos y términos de referencia para la contratación del personal.
49. Indague con el gerente general que mecanismos son utilizados para detectar transacciones no validas o que carecen de documentación de respaldo adecuada y suficiente.

50. Investigar si las actividades que realiza auditoría interna y externa están encaminadas a minimizar errores e irregularidades que pudiera cometer la administración y que afecte el buen funcionamiento y desarrollo de la empresa.
51. Indagar con el gerente financiero si los presupuestos son comparados mensualmente con los resultados obtenidos y además verifique las variaciones resultantes si están siendo analizadas en función de las metas y objetivos fijados.
52. Solicitar al contador general los cuadros de control de activo fijo (obtenga una copia); Y verifique si en estos se refleja el código de identificación, lugar de ubicación y el nombre de la persona que tiene asignado el activo.
53. Averigüe con el contador general, si existen políticas de control de activo fijo por escrito; y determine si éstas son proporcionadas al personal encargado de dichos bienes.

54. Considere lo determinado en el punto 9 y verifique si no hay duplicidad de funciones, además asegúrese de este procedimiento por medio de entrevistas realizadas al personal de la empresa.

55. Indagar con los gerente o jefes de los distintos departamentos o unidades que conforman la empresa, si al momento de contratar personal nuevo, se analiza la posibilidad de incurrir en duplicidad de actividades y determine cual es el estudio previo desarrollado para la creación de puestos de trabajo.

4.2.4 INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

56. Sostenga una conversación con el gerente general, e indague que medios utiliza para informar al personal clave sobre diferentes asuntos necesarios para el desempeño de sus funciones; y si esta es recibida en forma oportuna y específica.

57. Investigar con el gerente general, si la información identificada, recolectada, procesada y divulgada por cada uno de los departamentos de la empresa se

interrelaciona entre sí para alcanzar el objetivo global de la entidad.

58. Sostenga una conversación con el gerente general, e investigue si se posee la política de contratar a profesionales y técnicos calificados de forma eventual o permanente, en caso de ser necesario para el desarrollo de nuevos sistemas de información. Para esto considere los datos económicos correspondientes a un determinado mercado o industria que señalen cambios en la demanda de productos o servicios de la empresa, información sobre bienes y servicios necesarios en el proceso de producción, investigaciones de mercado sobre la evaluación de las preferencias y exigencias de los clientes, información sobre las actividades de desarrollo de productos por la competencia y respecto a iniciativa de leyes y normativas.
59. Indague con algunos empleados si las vías de comunicación utilizados por la administración para darles a conocer sus deberes y obligaciones son las

adecuadas y con ello se contribuye al logro de los objetivos de la entidad.

60. Consulte con el gerente general, qué mecanismo de comunicación ha implantado para que los empleados informen acciones sospechosas o inapropiadas en el área que se desenvuelven.
61. Seleccione una muestra representativa de los empleados de la entidad y entrevístelos para conocer si la administración ha creado mecanismos de comunicación a través de los cuales hagan propuestas que beneficien la productividad y calidad de los productos o servicios.
62. Consulte al gerente o jefe del departamento de recursos humanos, si la entidad cuenta con programas de capacitación que ayude a los empleados a cumplir con sus actividades de forma efectiva. Además corrobore esta información por medio de entrevistas dirigidas a estos últimos para verificar que están siendo capacitados.

4.2.5 VIGILANCIA

63. Consulte con el gerente general, si en cada unidad o dependencia hay una persona responsable de integrar o conciliar la información antes de ser utilizada en las distintas operaciones que se realizan con base a los datos generados por el sistema de información financiera.
64. Seleccione una muestra de registros contables (partidas) y confirme si el personal operativo firma como responsable y de existir errores se le indica tal irregularidad, debido a que muchas veces estas inciden de forma significativa en los estados financieros elaborados por la entidad.
65. Pregunte al contador general, si se efectúa un cruce de la comunicación suministrada por los proveedores y los estados mensuales de cuentas por pagar y bajo que objetivo se efectúa.
66. Investigue con el encargado de realizar las compras en la entidad, si se han registrado quejas de los

proveedores sobre irregularidades al adjudicarles algún bien o servicio y que acciones se toman al detectar estas situaciones.

67. Indague si la unidad de auditoría interna de la empresa prepara informes periódicos sobre la evaluación del control interno y si estos son proporcionados y discutidos con la administración.
68. Considere lo siguiente siempre y cuando la empresa posea inventario para la venta. Sostenga una conversación con el encargado de la bodega e indague si posee un control de las entradas y salidas de los productos y si realiza conciliaciones periódicas con los registros contables.
69. Solicite al gerente general el plan de acción elaborado para superar las observaciones determinadas por auditoría interna y/o externa el cual debe contener las acciones tomadas por la administración y el tiempo establecido para superarlos; en el caso de no existir un plan de acción indague que actitudes se toman para

superar las observaciones resultantes de las auditorias efectuadas a la empresa.

70. Averigüe con el gerente general, acerca de cual es el nivel jerárquico que se encarga de llevar a la practica las recomendaciones efectuadas por las auditorías.
71. Investigue con los gerentes o jefes de los distintos departamentos o unidades de la empresa sobre si se toman las medidas necesarias para verificar que los empleados cumplan con las normas de conducta y con los controles establecidos por la administración y que acciones se toman en caso de existir desviaciones.
72. Solicite al jefe de la unidad o gerencia de auditoría interna un cronograma de actividades para el período que se está revisando, con el objeto de conocer sus funciones y el apoyo que se brinde a la empresa; y gestione el último informe emitido por esta unidad.

4.3 PROGRAMA PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO DE ACUERDO AL INFORME DE COSO

Cada auditoría tiene carácter especial, por lo que cada programa se adapta a las circunstancias que lo rodean. Muchas de las firmas de auditores externos utilizan un programa estándar como referencia y lo ajustan a los procedimientos adicionales o necesarios que consideren conveniente. Por lo cual el siguiente programa ha sido diseñado con el propósito de ayudar a los profesionales en contaduría pública cuando realicen la evaluación del control interno, para que estos cuenten con un modelo con base a los criterios del enfoque COSO, el cual podría ser modificado de acuerdo a las necesidades que se presenten, como por ejemplo tamaño y naturaleza de la entidad.

PROGRAMA PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO SEGÚN EL
 INFORME DEL COMITE DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA
 COMISION DE MARCAS (COSO)

NOMBRE DE LA EMPRESA: _____

PERIODO REVISADO: _____

PREPARADO POR: _____ FECHA: _____

REVISADO POR: _____ FECHA : _____

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>OBJETIVO DEL PROGRAMA</p> <p>Comprobar que cada transacción se debe realizar contemplando como mínimo un proceso de validación, aprobación y autorización por lo que se revisará que estos procedimientos se cumplan. Adicionalmente, se deberá obtener la seguridad de que funcionen todos los procesos anteriores y que la información generada se encuentre adecuadamente soportada, permitiendo evaluar la adecuada segregación de las funciones y a la vez visualizar la oportunidad de los controles establecidos en toda la empresa. Para lo anterior se evaluará el control interno bajo el enfoque del COSO, el cual establece examinar el ambiente de control, la valoración de riesgos, las actividades de control, la información y comunicación y la vigilancia.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>AMBIENTE DE CONTROL</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Indagar si los empleados entienden que comportamiento es aceptable o no y si saben que hacer si se encuentran con algún acto indebido. 2. Verificar si existen y son aplicadas las normas de conducta u otras políticas que son implantadas por la entidad. 3. Investigar si la dirección predica con el ejemplo e indica claramente lo que está bien o las fallas que se presentan. 4. Indagar que las relaciones con los empleados, proveedores, inversionistas, acreedores, competidores, etc. Se conducen con honestidad y equidad. 5. Comprobar si la dirección responde ante las violaciones de las normas de comportamiento. 6. Verificar si se comunican debidamente dentro de la entidad las acciones disciplinarias que se toman. 7. Revisar si la dirección toma una actitud de intervención en los casos que no se dispone de mecanismos necesarios para garantizar un procesamiento adecuado de las transacciones o la posibilidad de eludirlo haciendo caso omiso de los controles establecidos. 		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>8. Indagar si existe presión para cumplir con objetivos de rendimiento poco realistas en lo referente a resultados de corto plazo y hasta que punto la remuneración se apoya en la consecución de dichos objetivos.</p> <p>9. Comprobar si existen descripciones formales o informales de los puestos de trabajo u otras formas de describir las funciones que comprenden tareas específicas.</p> <p>10. Comprobar si se analizan los conocimientos y las habilidades requeridas para realizar los trabajos adecuadamente.</p> <p>11. Revisar si existe independencia respecto de la dirección ya que es necesaria cuando se plantean situaciones difíciles o que requieren investigación.</p> <p>12. Comprobar si se llevan a cabo reuniones con los responsables financieros, auditores internos y externos con la necesaria frecuencia y oportunidad.</p> <p>13. Indagar si se proporciona información suficiente y oportuna a la dirección, que le permita llevar a cabo una supervisión de objetivos, estrategias, la situación financiera, resultados operativos y las condiciones de acuerdos significativos.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>14. Revisar si la dirección toma las medidas necesarias para garantizar un tono ético apropiado.</p> <p>15. Comprobar si ha existido rotación constante en el personal clave de la institución.</p> <p>16. Verificar cual es la actitud de la dirección hacia el proceso de datos y las funciones de contabilidad y si se preocupa por la fiabilidad de la presentación de la información financiera y la salvaguarda de los activos.</p> <p>17. Comprobar si la función contable está descentralizada y si la dirección correspondiente aprueba los resultados declarados.</p> <p>18. Comprobar si se protegen los activos de acceso no autorizado.</p> <p>19. Constatar con que frecuencia se efectúa una interacción entre la alta dirección y la dirección operativa, en particular cuando se funciona a través de sucursales.</p> <p>20. Examinar cuales son las actividades respecto de la presentación de información financiera, considerando los criterios que inciden en cuanto a la decisión de adoptar una determinada aplicación contable.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
21. Revisar que la estructura organizativa este debidamente centralizada o descentralizada de acuerdo a la naturaleza de las operaciones que realiza la entidad.		
22. Verificar que si se comunica claramente a los ejecutivos las responsabilidades y las expectativas respecto de las actividades de sus áreas de responsabilidad.		
23. Verificar que los conocimientos y la experiencia de las distintas gerencias son los adecuados para cubrir las responsabilidades asignadas.		
24. Comprobar si las relaciones de dependencia establecidas son adecuadas y permiten a los gerentes conocer con certeza sus responsabilidades y nivel de autoridad.		
25. Verificar si se evalúan regularmente, la estructura organizativa en función de los cambios de la empresa o en el campo en que opera.		
26. Investigar si se cuenta con el número de empleados necesarios, especialmente con capacidad de dirección y supervisión.		
27. Indagar si se realiza la asignación de autoridad y responsabilidad a los empleados de una forma sistemática en toda la organización de la empresa.		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>28. Revisar que para la toma de decisiones está relacionada con la asignación de autoridad y responsabilidad.</p> <p>29. Revisar si existe una descripción de funciones para el trabajo de las actividades superiores, especificando las responsabilidades de control.</p> <p>30. Indagar que la entidad cuenta con el personal adecuado, en número y experiencia, para llevar a cabo su misión.</p> <p>31. Verificar que los empleados de nivel medio están autorizados para resolver cualquier problema o implementar mejoras.</p> <p>32. Verificar si existen políticas y procedimientos para la contratación, formación y promoción a los empleados.</p> <p>33. Constatar que si al contratar un empleado nuevo se dan a conocer cuales son sus responsabilidades y lo que la dirección espera.</p> <p>34. Verificar que se promueven reuniones periódicas con los empleados para revisar su rendimiento profesional y proponer medidas para mejorarlo.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>VALORACIÓN DE RIESGOS</p> <p>35. Indague si la entidad ha establecido sus objetivos globales, los cuales deben incluir declaraciones generales de lo que esta desea llevar a cabo y deben estar apoyados por planes estratégicos.</p> <p>36. Corrobore si los objetivos globales de la entidad son comunicados con efectividad a los empleados y a los gerentes de cada unidad de la empresa.</p> <p>37. Verifique si los planes estratégicos y presupuestos del negocio son consistentes con los objetivos globales de la entidad.</p> <p>38. Verifique si la entidad ha establecido objetivos específicos para cada actividad significativa. (Por ejemplo adquisición de bienes, proceso de planillas etc.)</p> <p>39. Indague si la administración a identificado los factores críticos de éxito para la consecución de los objetivos globales de la entidad.</p> <p>40. Determine si la administración ha identificado riesgos internos o externos que influyan en la consecución de sus objetivos globales.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>41. Corrobore si la entidad posee mecanismos para identificar los riesgos significativos para cada objetivo relevante a nivel de actividad.</p> <p>42. Verifique si los riesgos son analizados en el proceso de las actividades de la dirección y qué medidas se toman para su tratamiento.</p> <p>43. Investigue si la administración cuenta con mecanismos para identificar y reaccionar a los cambios que puedan tener un gran impacto sobre la entidad.</p>		
ACTIVIDADES DE CONTROL		
<p>44. Indague si la empresa mantiene unidades especializadas o de apoyo que le ayuden a supervisar sus actividades.</p> <p>45. Investigue si se mantienen manuales y políticas de procedimientos y si estos son del conocimiento de todos los niveles jerárquicos de la empresa.</p> <p>46. Determine si los controles descritos en los manuales y políticas de procedimientos son aplicados en la realidad y de la manera debida.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>47. Verifique si existen procedimientos de sanción en aquellas actividades en donde el personal responsable viola los controles establecidos, si es el caso determine la aplicación de éstos en aquellas circunstancias que lo ameriten.</p> <p>48. Indague si la administración posee el personal idóneo que le permita procesar en forma oportuna toda la información que sirva para la toma de decisiones.</p> <p>49. Determine si la empresa a establecido procesos de control que puedan detectar transacciones que no son válidas o no tienen la documentación de respaldo adecuada y suficiente.</p> <p>50. Indague si existen normas de control interno que eviten a la administración cometer errores e irregularidades que vayan en perjuicio del buen funcionamiento y desarrollo de la empresa.</p> <p>51. Determine si los presupuestos son comparados y analizados con los resultados que se van obteniendo mensualmente para constatar si se están cumpliendo con las metas y objetivos establecidos.</p> <p>52. Verifique si la empresa mantiene controles adecuados sobre los bienes adquiridos para su uso y sobre todos los distribuidos en las sucursales.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>53. De acuerdo al punto anterior, indague si existen políticas definidas para mantener vigente estos controles a pesar de los cambios de personal. (Ya sea por rotación o contratación de personal).</p> <p>54. Indague si la administración mantiene una adecuada segregación de funciones en cada puesto de trabajo de forma que evite la duplicidad de las actividades o de controles que no lo hacen ser eficiente.</p> <p>55. Indague si se toman decisiones oportunas por parte de la administración para evitar la duplicidad de actividades.</p>		
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN		
<p>56. Indague si la información es suministrada a los empleados claves con tiempo suficiente y bien detallada de manera que puedan cumplir con sus responsabilidades en una forma eficiente y efectiva.</p>		
<p>57. Investigue si los sistemas de información están enlazados con los objetivos de la entidad ya sean estos globales y a nivel de actividad.</p>		
<p>58. Verifique si el personal técnico calificado es suficiente o es suministrado a medida que se va siendo necesario para desarrollar nuevos sistemas de información.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>59. Corrobore si las vías de comunicación utilizadas para dar a conocer a los empleados sus deberes, obligaciones y responsabilidades son suficientes y contribuyen al logro de los objetivos de la entidad.</p> <p>60. Constate si la entidad ha establecido canales de comunicación a los cuales se reportan acciones sospechosas o inapropiadas en el área de trabajo.</p> <p>61. Averigüe si existen mecanismos al alcance de los empleados para que estos hagan sugerencias para mejorar la productividad y calidad de los productos o servicios que ofrece la entidad.</p> <p>62. Determine si los empleados son capacitados para cumplir con sus responsabilidades en una forma efectiva.</p>		
<p>VIGILANCIA</p>		
<p>63. Revisar si se lleva a cabo la integración o conciliación de la información utilizada para gestionar las operaciones con los datos generados por el sistema de información financiera.</p>		
<p>64. Verificar si se exige al personal operativo que confirmen mediante su firma, la exactitud de los estados financieros y se les considera responsables si se descubren errores.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>65. Revisar si las comunicaciones de suministrantes y estados mensuales de cuentas por pagar se usan como una técnica de supervisión del sistema de control interno.</p> <p>66. Corrobore si se investigan las quejas presentadas por los proveedores sobre practicas desleales de agentes de compra.</p> <p>67. Verificar si los organismos de control proporcionan información a la entidad sobre el cumplimiento de normas aplicadas u otros asuntos relacionados, con el funcionamiento del control interno.</p> <p>68. Comprobar si se revisan los niveles de existencia cuando los productos se retiran del almacén para su envío al cliente y a su vez se corrigen las diferencias que pueden producirse entre los importes registrados y los reales.</p> <p>69. Revisar si la entidad ante recomendaciones de auditores internos y externos, las toma en cuenta con el fin de fortalecer los controles internos.</p> <p>70. Verificar si las personas que deciden que recomendaciones de los auditores se llevaran a la práctica tienen el nivel adecuado de autoridad.</p>		

DESCRIPCIÓN DE PUNTOS A DESARROLLAR	ELABORADO POR	REF. PT´S
<p>71. Comprobar si se pregunta periódicamente al personal, si comprende y cumple con el código de conducta de la entidad y si regularmente se llevan a cabo actividades esenciales de control.</p> <p>72. Comprobar si hay efectividad en las actividades realizadas por auditoría interna.</p>		

4.4 PROPUESTA DE REPORTE PARA INFORMAR LOS RESULTADOS DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO DE ACUERDO AL INFORME DEL COMITE DE LA ORGANIZACIÓN DE PATROCINIO DE LA COMISION DE MARCAS (COSO)

A continuación se presenta una propuesta de reporte para informar a la entidad evaluada, sobre los resultados obtenidos de la evaluación del control interno de acuerdo a los criterios del informe de COSO.

A la Junta de Accionistas
De la compañía XYZ
Presente

La compañía XYZ mantiene un sistema de control interno sobre la información financiera y sobre la salvaguarda de activos contra la adquisición, el uso, o la disposición no autorizados, el cual está diseñado para proveer seguridad razonable a la administración de la compañía en relación con la preparación de estados financieros confiables y sobre tal salvaguarda de activos.

El sistema contiene mecanismos de auto monitoreo, y se toman las acciones necesarias para corregir las deficiencias una vez que sean identificadas. Cualquier sistema efectivo de control interno, no importando qué tan bien esté diseñado, tiene limitaciones inherentes incluyendo la posibilidad de evadir o sobreponerse a los controles y por consiguiente puede proveer solamente seguridad razonable en relación con la preparación de los estados financieros y de la salvaguarda de activos. Además, dados los cambios en las condiciones, la efectividad del sistema de control interno puede variar en el tiempo.

La compañía valoró sus sistema de control interno al 31 de diciembre de 2XXX en relación con el criterio para el control interno efectivo sobre la información financiera descrita en "Control interno - Estructura Conceptual Integrada emitido por el Comité de la Organización de Patrocinio de la Comisión de Marcas (coso). Con base en esta valoración, la compañía considera que al 31 de diciembre de 2XXX, su sistema de control interno sobre los informes financieros y sobre la salvaguarda de activos contra la adquisición, el uso o la disposición no autorizada, cumple ese criterio.

San Salvador ____ de _____ de 2xxx.

Firma
Numero de inscripción
Sello

Para dar a conocer los resultados obtenidos de la evaluación del control interno de acuerdo al informe del Comité de la Organización de Patrocinio de la Comisión de Marcas (COSO), se diseñó una tabla, en la cual se plasma cada uno de los componentes examinados como lo son: Ambiente de control, valoración de riesgos, actividades de control, información y comunicación y vigilancia.

A la tabla se le han colocados números del 1 hasta el 3, con el propósito de hacer referencia a los datos que debe contener ésta y los cuales se detallan a continuación:

- 1- En la primer columna, deberá reflejarse los riesgo identificados durante la evaluación de cada uno de los componentes del control interno.
- 2- En la segunda columna, deberá colocarse los aspectos relacionados con la evaluación de cada uno de los componentes del control interno.
- 3- En las columnas restantes, se deberá seleccionar por cada componente, lo adecuado o no de los controles establecidos por la institución, en función de la evaluación realizada.

La mencionada tabla se muestra en la página siguiente:

CAPITULO V

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

- Los profesionales en contaduría pública que prestan servicios de auditoría externa no ofertan la evaluación del control interno según el informe de COSO, debido a que no consideran agregar valor a su trabajo. En consecuencia no existe demanda de este tipo de auditoría por parte de los clientes.
- Los profesionales que prestan servicios de auditoría externa, evalúan el control interno con el propósito de determinar el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas a realizar en un examen de estados financieros y no consideran agregar valor a su trabajo, por medio de la aplicación de los criterios del informe de COSO.
- Los profesionales en contaduría pública, no han obtenido durante su preparación académica conocimientos respecto al informe de COSO, sin embargo estos lo han adquirido

mediante su experiencia profesional, pero existen limitantes que dificultan su aplicación, tales como no contar con una guía que posea las herramientas necesarias para su elaboración y presentación de los resultados.

- No se preparan programas y lineamientos para evaluar el control interno según el informe de COSO, debido a que generalmente los auditores externos son contratados para expresar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros.

RECOMENDACIONES

- Es necesario que los estudiantes y profesionales en contaduría pública, utilicen como base el presente documento para conocer y aplicar los procedimientos básicos en el desarrollo de la evaluación del control interno según el informe de COSO; y en el campo profesional lograr exceder las expectativas de los clientes, para que ellos estén satisfechos del servicio.

- Los profesionales en contaduría pública al momento de dar a conocer sus servicios de auditoría externa, deben exponer las ventajas y beneficios que se proporcionan al realizar la evaluación del control interno según el enfoque del informe de COSO, demostrando su importancia y creando la necesidad en los clientes de contratar una auditoría bajo este enfoque.
- Las universidades que ofrecen la carrera de contaduría pública, deben incluir en los contenidos de la cátedra de auditoría este tipo de estudio, proporcionando material bibliográfico al respecto para que los estudiantes conozcan la base sobre la cual se desarrolla la evaluación del control interno según el informe de COSO y así puedan llevarla a cabo en la práctica.
- Los auditores externos, deben preparar programas y lineamientos específicos, para evaluar el control interno de acuerdo al informe de COSO, que les permita obtener resultados mas eficientes, para lo cual debe darla a conocer a sus clientes a través de la oferta de servicios, ya que esta permite realizar un examen

integral y no solo se realiza en función de probar los controles para confiar en ellos y de esta manera brindar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

BIBLIOGRAFÍA

Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad. "Normas Internacionales de Contabilidad" NIC 1, Inglaterra, 1999.

"Consejo de vigilancia de la contaduría pública y auditoría". El Diario de Hoy. San Salvador, El Salvador, 17 de septiembre de 1999.

Coopers & Lybrand. "Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO)", Madrid, Ediciones Díaz de Santos, 1997.

Corte de Cuentas de La República de El Salvador. "Normas técnicas de control interno", El Salvador, 2000.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. "Declaraciones sobre Normas de auditoría" SAS 55, México, 1976.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. "Declaraciones sobre Normas de auditoría" SAS 78, México, 1993.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. "Normas Internacionales de auditoría", México, 2000.

Kell Walter y William Boynton. "Auditoría moderna", México, Compañía editorial Continental, S.A de C.V. 1995.

Mantilla Samuel Alberto. "Control interno estructura conceptual Integrada", Santa Fe de Bogotá, Ecoe ediciones, 2000.

Whittington Ray. "Auditoría un enfoque integral", Santa Fé de Bogotá, Editorial Mc Graw Hill, 2000.