



**“MEJORA DEL PROCESO DE ACCIONES DE FISCALIZACIÓN
EJECUTADO POR LA GERENCIA DE FISCALIZACIÓN DE LA
SUNAT, ACORDE AL MARCO INTEGRADO DE CONTROL
INTERNO COSO-2013, PARA FORTALECER LA GESTIÓN
INTERNA”**

**Trabajo de Investigación presentado
para optar al Grado Académico de
Magíster en Auditoría**

Presentado por:

Sr. Daniel Enrique Cienfuegos Laithon

Sr. José Mejía Cayotopa

Sr. Alejandro René Valle Loayza

Asesor: Profesor Armando Briceño Peck

2018

Dedico el presente trabajo a mis padres, por su apoyo y comprensión en esta etapa de esfuerzo.

Daniel Enrique Cienfuegos Laithon

Dedico el presente trabajo, en primer lugar, a Dios, por permitirme llegar hasta este momento y dado salud para lograr los objetivos que me propongo; a mis padres, por ser ejemplo de perseverancia y constancia; y a mis hermanos, por su gran apoyo y las palabras de aliento en todo momento.

José Mejía Cayotopa

Dedico este trabajo a mis padres, por su apoyo incondicional.

Alejandro René Valle Loayza

Agradecemos a todos nuestros docentes y, en especial, a nuestro asesor, Armando Briceño Peck, por su orientación, asesoría y dedicación.

Resumen ejecutivo

En el marco del fortalecimiento del Estado peruano, la Contraloría General de la República (CGR) estableció normas, directivas y lineamientos para las entidades del Estado, para la implementación del Sistema de Control Interno (SCI). Dichas normas tienen como referencia el Marco Integrado de Control Interno – COSO 2013 (Marco COSO 2013).

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria -SUNAT- (administración tributaria) es uno de los organismos más representativos e importantes del Estado y tiene como funciones, entre otras, la recaudación de fondos públicos y la fiscalización tributaria. Una de las unidades que realiza esta última función es la gerencia de fiscalización de la Intendencia Lima.

El presente trabajo busca identificar las oportunidades de mejora que permitan fortalecer la gestión en el proceso de acciones de fiscalización, mediante la evaluación del grado de madurez del control interno y la propuesta de acciones para el cierre de las brechas determinadas, lo que permitiría obtener una seguridad razonable en el cumplimiento del objetivo de dicho proceso.

Para lograr el mencionado propósito, se plantearon tres objetivos específicos: el diagnóstico del grado de madurez del control interno, la evaluación del nivel de concientización del personal sobre el control interno y la determinación de los criterios de la gerencia para establecer los controles que mitiguen riesgos en el proceso. Esto permitió obtener una visión amplia sobre la situación actual del control interno.

Respecto del diagnóstico del grado de madurez del control interno, este se encuentra en un nivel repetible. Se identificaron oportunidades de mejora en todos sus componentes y principios relevantes, principalmente en los componentes evaluación de riesgos y actividades de control, los cuales llevaron a proponer planes de acción en el marco de las competencias de la gerencia de fiscalización, y se evaluó con esta la priorización en función de tiempo y complejidad, estableciéndose una hoja de ruta para su programación.

Un factor relevante fue conocer la percepción del control interno por parte del personal de la gerencia de fiscalización, para lo cual, mediante encuestas y entrevistas, se obtuvo información de colaboradores con experiencia en el proceso. El resultado fue contrastado con la evaluación de documentos y criterios descritos en los puntos de enfoque del Marco COSO 2013.

Asimismo, como resultado de la evaluación, se determinó que, si bien la gerencia de fiscalización tiene conocimiento de las medidas que contribuyen al control interno, la gestión se aboca al objetivo de cumplir los indicadores y las metas, sin considerar plenamente que el control interno contribuye con asegurar razonablemente el cumplimiento de los objetivos. Esto se revela en el diagnóstico, que arroja que los componentes de control interno no se encuentran del todo presentes ni funcionando. De esta manera, se ha cumplido con los objetivos específicos del presente trabajo de investigación y, mediante las conclusiones, se responde a las preguntas de investigación.

Finalmente, dentro de las medidas prioritarias determinadas por la gerencia de fiscalización, se establece la necesidad de identificar los principales riesgos y de qué manera los controles existentes los mitigan, razón por la cual se elaboró una matriz de riesgos y controles que permita mostrar un panorama de las incidencias que puedan perjudicar el logro de objetivos del proceso de acciones de fiscalización.

Índice

Índice de tablas	x
Índice de gráficos	xi
Índice de anexos	xii
Introducción	1
Capítulo I. Planeamiento del problema	3
1. Antecedentes	3
2. Planteamiento del problema.....	4
3. Preguntas de investigación	4
4. Objetivos	5
4.1 Objetivo general.....	5
4.2 Objetivos específicos	5
5. Justificación	5
6. Limitaciones.....	5
7. Delimitaciones	6
Capítulo II. Marco teórico.....	7
1. Marco regulatorio.....	7
1.1 Ley 27785	7
1.2 Ley 28716	7
1.3 Resolución de contraloría 320-2006-CG	8
1.4 Ley 30372	8
1.5 Resolución de contraloría 149-2016-CG	8
2. Marco COSO	9
2.1 Marco integrado de control interno COSO 2013	9
2.1.1 Definición de control interno por COSO	9
2.1.2 Objetivos	10
2.1.3 Componentes del control interno	11
3. Marco institucional	12
3.1 De la institución	12
3.2 Misión	12
3.3 Visión.....	12
3.4 Objetivos estratégicos	12
3.5 El proceso de acciones de fiscalización y la cadena de valor	13

3.5.1 Descripción del proceso de acciones de fiscalización	14
3.6 Intendencia Lima.....	15
3.7 Gerencia de fiscalización	16
3.8 Grado de madurez	17
4. Estado de la cuestión.....	17
Capítulo III. Marco metodológico	19
1. Diseño de la investigación	19
2. Definición del alcance de la investigación.....	19
3. Recopilación de la información	19
3.1. Verbales	19
3.2. Documentales.....	20
4. Análisis e interpretación de datos	20
Capítulo IV. Determinación del grado de madurez del control interno	21
1. Elaboración del programa de evaluación del control interno.....	21
2. Recopilación de documentación del proceso de acciones de fiscalización	21
3. Mecanismos para la recopilación de información que sustenta el diagnóstico.....	22
3.1 Encuestas a los integrantes del proceso	22
3.2 Entrevistas a directivos de la gerencia de fiscalización	25
4. Determinación del grado de madurez según el Marco COSO 2013	26
4.1 Entorno de control.....	27
4.1.1 Principio 1: compromiso hacia la integridad y los valores éticos	27
4.1.2 Principio 2: ejerce la responsabilidad de supervisión	28
4.1.3 Principio 3: estructura, autoridad y responsabilidad	28
4.1.4 Principio 4: demuestra compromiso con la competencia de sus profesionales.....	29
4.1.5 Principio 5: aplica la responsabilidad por la rendición de cuentas.....	29
4.2 Evaluación de riesgos	30
4.2.1 Principio 6: especifica objetivos adecuados.....	30
4.2.2 Principio 7: identificar y analizar los riesgos	30
4.2.3 Principio 8: evaluar riesgo de fraude	31
4.2.4 Principio 9: identificar y analizar cambios significativos	31
4.3 Actividades de control	32
4.3.1 Principio 10: seleccionar y desarrollar actividades de control	32
4.3.2 Principio 11: seleccionar y desarrollar actividades de tecnología.....	32

4.3.3 Principio 12: implementarlo a través de políticas y procedimientos.....	33
4.4 Información y comunicación	33
4.4.1 Principio 13: uso de información relevante.....	33
4.4.2 Principio 14: comunicación interna	34
4.4.3 Principio 15: comunicación externa.....	34
4.5 Actividades de supervisión	35
4.5.1 Principio 16: conducir evaluaciones en marcha e independientes	35
4.5.2 Principio 17: evaluar y comunicar deficiencias	35

Capítulo V. Acciones propuestas para fortalecer el control interno del proceso36

1. Actualizar la información de las actividades del proceso	36
2. Definir un mecanismo para la evaluación de las presiones excesivas	36
3. Identificar y analizar los riesgos y los controles del proceso de acciones de fiscalización ...	37
4. Identificar y analizar el riesgo de fraude en el proceso de fiscalización	38
5. Establecer lineamientos para la seguridad de la información en los equipos portátiles	38
6. Elaboración y formalización de las funciones y responsabilidades relacionadas con el control interno en el MOF	39
7. Definir las necesidades de información requerida de los sistemas	40
8. Establecer la política de comunicación y revelación de la información de control interno ...	41
9. Establecer una política para asignar cargos directivos temporales	41
10. Definir y formalizar los programas de capacitación en control interno.....	42
11. Definir el apetito de riesgo en el proceso de acciones de fiscalización	42
12. Establecer controles continuos integrados al proceso de acciones de fiscalización.....	43

Capítulo VI. Priorización de planes de acción y hoja de ruta.....44

Capítulo VII. Evaluación de riesgos del proceso de acciones fiscalización.....46

1. Identificación de riesgos	47
2. Análisis del riesgo.....	47
2.1 Mapa de riesgo.....	48
3. Respuesta al riesgo.....	49
4. Monitoreo de riesgos.....	50

Conclusiones y recomendaciones52

1. Conclusiones.....	52
----------------------	----

2. Recomendaciones54

Bibliografía55

Anexos57

Nota biográfica75

Índice de tablas

Tabla 1. Componentes del control interno	8
Tabla 2. Objetivos según el Marco COSO 2013	10
Tabla 3. Objetivos estratégicos de la administración tributaria	13
Tabla 4. Resultado de la encuesta de percepción del control interno.....	22
Tabla 5. Subprocesos que conforman el proceso de acciones de fiscalización	46
Tabla 6. Escala de determinación de probabilidad.....	47
Tabla 7. Escala de determinación del impacto.....	48

Índice de gráficos

Gráfico 1. Representación gráfica de Marco Integrado COSO 2013.....	10
Gráfico 2. Proceso de acciones de fiscalización	14
Gráfico 3. Conformación de la gerencia de fiscalización de la Intendencia Lima	16
Gráfico 4. Actividades para la evaluación del control interno.....	21
Gráfico 5. Resumen del resultado de la percepción del control interno.....	23
Gráfico 6. Resumen de la evaluación del grado de madurez del control interno.....	27
Gráfico 7. Hoja de ruta para implementar planes de acción propuestos	44
Gráfico 8. Horas hombre y costos totales para implementación de planes de acción.....	45
Gráfico 9. Mapa de riesgos inherentes.....	49
Gráfico 10. Mapa de riesgos residuales	49

Índice de anexos

Anexo 1. Escala del nivel de madurez de los principios y componentes del control interno	58
Anexo 2. Escala del nivel de cumplimiento de los puntos de enfoque	59
Anexo 3. Evaluación del nivel de cumplimiento del control interno	60
Anexo 4. Análisis de riesgos del proceso de acciones de fiscalización	72
Anexo 5. Evaluación de riesgos y determinación de la respuesta al riesgo	73

Introducción

En una sociedad democrática, las entidades públicas tienen, como objetivo, satisfacer las necesidades de la población, lo que lleva a una rendición de cuentas sobre sus acciones, eficiencia, cumplimiento de objetivos y el uso adecuado de los recursos públicos. Para cumplir con ese fin, se establecen metas, que se denominan objetivos estratégicos.

El desarrollo de las actividades de una entidad pública se encuentra conformado por marcos legales y, a su vez, está diseñado por una secuencia de sucesos ordenados que ocurren entre distintas áreas enfocadas hacia un fin específico, al cual denominamos proceso. Todo esto actúa en sinergia, para que las entidades realicen sus operaciones de manera adecuada; sin embargo, la presencia latente de hechos internos, como cambios en la estructura organizacional, o en los procesos externos, tales como las normas que rigen a la administración tributaria, pueden impedir el desarrollo óptimo de estos procesos. El alcance de objetivos establecidos es una constante y corresponde a cada entidad disponer de las herramientas que ayuden a prevenirlos.

Con el fin que una entidad del Estado obtenga una seguridad razonable de que sus procesos se encuentran definidos y aportan al logro de objetivos, de manera que permiten tomar acciones ante cualquier desviación, es importante fortalecer el SCI, para lo cual la CGR es la encargada de normar y supervisar la implementación del SCI, con la finalidad de que ayude al cumplimiento eficiente de los fines del Estado.

El presente trabajo de investigación se orienta al diagnóstico del control interno del proceso de acciones de fiscalización que realiza la gerencia de fiscalización de la administración tributaria, para lo cual se consideran las normas emitidas por esta institución, que incorporan lo establecido en el Marco COSO 2013 y permiten formular propuestas que puedan mejorar el proceso.

El presente trabajo consta de siete capítulos:

En el capítulo I, se desarrollan los antecedentes que permiten ubicar el contexto sobre el cual se ha identificado, como problema principal, la necesidad de la evaluación del grado de madurez del control interno del proceso de acciones de fiscalización de la gerencia de fiscalización, ante lo cual se establecieron tres preguntas de investigación, junto con los objetivos que se pretenden alcanzar en el presente trabajo de investigación.

En el capítulo II, se presenta el marco teórico que referencia la normatividad legal que regula el control interno en las entidades del Estado, establecidos por la Contraloría General de la República, junto con los conceptos vinculados al Marco COSO 2013 y la información relevante sobre la administración tributaria.

El capítulo III detalla la metodología de investigación empleada, fundamentando su carácter de investigación cualitativa, con un alcance descriptivo y explicativo, además de indicar las técnicas de recopilación de información, análisis e interpretación de datos que se utilizó.

En el capítulo IV se describen los procedimientos realizados con el fin de determinar el grado de madurez del control interno, de acuerdo con el Marco COSO 2013, así como el desarrollo de los resultados obtenidos.

En el capítulo V se establecen los planes de acción, sobre la base del diagnóstico obtenido, a fin de que ayuden a superar y cerrar las brechas determinadas en el grado de madurez del control interno obtenido.

En el capítulo VI se desarrolla la hoja de ruta determinada sobre los planes de acción, con base en prioridades, tiempo que duraría su implementación, juicios de experto y consideraciones de la gerencia de fiscalización.

En el capítulo VII se presenta, como parte inicial de las acciones de fortalecimiento, la elaboración de una matriz de riesgos que permita identificar aquellos eventos potenciales que puedan afectar el desempeño del proceso de acciones de fiscalización, así como las consideraciones de los controles asociados, para obtener una visión preliminar de la situación actual de la gerencia de fiscalización en cuanto a la evaluación de riesgos y los controles presentes.

Finalmente, están las conclusiones, derivadas de las preguntas de investigación y los objetivos específicos del presente trabajo, y se propone una recomendación que deberían ser considerada por los directivos, a fin de mejorar el control interno en el proceso de las acciones de fiscalización realizadas y asegurar los objetivos dentro de la gerencia de fiscalización.

Capítulo I. Planteamiento del problema

1. Antecedentes

En el Estado peruano, la administración tributaria es la institución cuya misión es recaudar los recursos necesarios para el Gobierno central, para lo cual realiza diversos procesos, como velar por el correcto cumplimiento de las obligaciones de los ciudadanos mediante la función de fiscalización de los impuestos.

La administración tributaria, mediante el Plan Estratégico Institucional (PEI) para el periodo 2017-2019¹, estableció sus objetivos. Dicho plan refleja el propósito que busca la institución y, por medio de indicadores y metas², evalúa el desempeño de la entidad. Estos objetivos estratégicos son los siguientes:

- OE1 Mejorar el cumplimiento tributario y aduanero.
- OE2 Reducir los costos de cumplimientos de las obligaciones tributarias y aduaneras.
- OE3 Fortalecer la capacidad de gestión interna.

Mediante el objetivo estratégico 3 (OE3), fortalecer la capacidad de gestión interna, se busca desarrollar una cultura de gestión orientada a la optimización de procesos y mejora de la productividad, con el fin de garantizar el uso eficiente de los recursos destinados a implementar e impulsar las acciones estratégicas y operativas institucionales. La CGR, mediante la Resolución de Contraloría 149-2016-CG,³ aprobó la implementación del SCI de las entidades del Estado y, por medio de la Resolución de Contraloría 004-2017-CG,⁴ estableció la guía para su implementación y fortalecimiento, con la finalidad de desarrollar un control eficiente y eficaz. Dicha normativa considera lo establecido en el Marco COSO 2013, considerando que dicho marco se adecua a todo tipo de organizaciones incluidas las entidades del Estado.

¹Aprobado por Resolución de Superintendencia 336-2016/SUNAT, dicha norma establece la dirección que toma la entidad en consideración de su función y es la base para diseñar su estructura organizacional y procesos de gestión para el logro de sus objetivos, en concordancia con lo dispuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y el Sistema Nacional de Planeamiento Estratégico establecido por CEPLAN.

² El Plan Operativo Institucional (POI) para el 2017, establecido por Resolución de Superintendencia 337-2016/SUNAT, contiene indicadores y metas para cumplir con el PEI, entre otros.

³ Norma publicada el 14/05/2016, que regula el modelo para implantar el SCI, estableciendo los objetivos, el alcance y las fases del proceso. Son de obligatorio cumplimiento para las entidades del Estado.

⁴ Publicada el 20/01/2017, actualiza las orientaciones para las entidades del Estado (que inician o se encuentran en curso), respecto del proceso de implementación del SCI, mediante tres fases: planificación, ejecución y evaluación, cada una con diferentes etapas y acciones.

Es por ello que, considerando lo establecido por la CGR, el presente trabajo de investigación se aboca a evaluar y fortalecer el control interno en el proceso de acciones de fiscalización realizado por la administración tributaria. En el presente caso se ha considerado a la gerencia de fiscalización de la Intendencia Lima, compuesta por diferentes divisiones clasificadas de acuerdo con distintos tipos de contribuyentes, con el fin de proponer acciones para el cierre de las brechas determinadas que permitan dar una seguridad razonable de cumplir con el objetivo estratégico OE3, fortalecer la capacidad de gestión interna, con relación a la gestión del proceso de acciones de fiscalización.

2. Planteamiento del problema

En cumplimiento de lo dispuesto por la CGR, la administración tributaria requiere de la implementación del sistema de control interno, de acuerdo con el Marco COSO 2013, en todas sus unidades orgánicas, entre ellas la gerencia de fiscalización. Sin embargo, dicha unidad no cuenta con una evaluación inicial del control interno, en el proceso de acciones de fiscalización, que permita conocer la situación actual (grado de madurez) del mismo. No se ha evaluado la presencia y el funcionamiento de los componentes del marco, lo cual no permite contar con evidencia sobre el uso eficiente de recursos, una política de gestión de riesgos y la participación del personal en el control interno, entre otros factores, que contribuyan al cumplimiento de sus objetivos.

3. Preguntas de investigación

En la presente investigación del tipo exploratoria, se ha planteado las siguientes preguntas:

- ¿Cómo lograr que el control interno del proceso de acciones de fiscalización de la gerencia de fiscalización alcance un nivel efectivo con base en el Marco COSO 2013 y las normas dispuestas por la CGR?
- ¿Cuál es el nivel de concientización y participación del personal que realiza las acciones de fiscalización respecto del control interno en la gerencia de fiscalización?
- ¿Cómo evalúa y enfrenta la gerencia de fiscalización los riesgos existentes en el proceso de acciones de fiscalización y asegura el cumplimiento de sus objetivos?

4. Objetivos

4.1 Objetivo general

Fortalecer el control interno del proceso de acciones de fiscalización en la gerencia de fiscalización, de acuerdo con el Marco COSO 2013 y las normas emitidas por la CGR que regula la implementación del mismo, para mejorar la gestión interna.

4.2 Objetivos específicos

Los objetivos propuestos son los siguientes:

- Determinar el grado de madurez del control interno en el proceso de acciones de fiscalización de la gerencia de fiscalización a través de la metodología de evaluación descrita en la Resolución de Contraloría 004-2017-CG, para luego proponer el cierre de brechas mediante una hoja de ruta.
- Medir el nivel de concientización del personal en el control interno y la forma cómo participa del mismo en el proceso de acciones de fiscalización de la gerencia de fiscalización.
- Identificar y evaluar los criterios dispuestos por la gerencia de fiscalización en el establecimiento de controles que mitiguen los riesgos que puedan impactar en el cumplimiento del objetivo del proceso de acciones de fiscalización.

5. Justificación

La presente investigación se fundamenta en lo siguiente:

- Cumplimiento de lo estipulado en la Resolución de Contraloría 149-2016-CG de la CGR referente a la implementación del SCI en las entidades del Estado.
- Cumplimiento de lo estipulado en la Resolución de Contraloría 004-2017-CG de la CGR que establece la Guía para la implementación y Fortalecimiento del SCI en las Entidades del Estado, considerando la implementación del control interno, de acuerdo con el Marco COSO 2013.
- Factibilidad de poder ser replicado a nivel nacional en la intendencia de principales contribuyentes nacionales, gerencia de control de cumplimiento, en las oficinas zonales e intendencias regionales del interior del país, en las unidades que realicen el mismo proceso.

6. Limitaciones

- La quincuagésima tercera disposición complementaria final de la ley 30372 dispone la obligación para todas las entidades de los tres niveles de gobierno de implementar su SCI en un plazo máximo de 36 meses, a partir de enero de 2016. La administración tributaria a nivel

institucional se encuentra llevando a cabo la implementación del SCI, con lo cual algunas disposiciones a nivel institucional podrían afectar elementos de la evaluación del control interno del proceso de acciones de fiscalización posteriores a la fecha realizada.

- Se tuvo acceso restringido al informe de medición de la CGR, con relación al grado de avance de implementación del SCI en la administración tributaria para el periodo 2014 y 2015. Por tanto, no se tiene conocimiento si dicha evaluación incluyó el proceso de acciones de fiscalización.

7. Delimitaciones

- La gerencia de fiscalización, además del proceso de acciones de fiscalización, realiza los procesos de programación operativa y devoluciones que están relacionados con la selección y programación de fiscalizaciones y las solicitudes de devoluciones, los cuales no forman parte del proceso que revisa la presente investigación.
- Si bien el proceso de acciones de fiscalización es ejecutado por distintas unidades desconcertadas a nivel nacional, como la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes Nacionales, la gerencia de control de cumplimiento, las intendencias regionales y las oficinas zonales, se ha tomado a la gerencia de fiscalización de la Intendencia Lima por la importancia significativa que tiene respecto a la cantidad de contribuyentes⁵ con los que cuenta en su directorio, así como los tiempos y los recursos limitados para la evaluación.
- El presente trabajo de investigación está centrado en la actividad operativa del proceso de acciones de fiscalización, por tanto, se circunscribe solo en la primera línea de defensa⁶.
- La evaluación del control interno no abarca la apreciación sobre la integridad, la precisión y la disponibilidad de la infraestructura tecnológica y el procesamiento de tecnologías, así como tampoco de la gestión de las tecnologías, por tratarse de procesos y áreas ajenas a la gerencia de fiscalización.

⁵ Al 31 de diciembre de 2016, los contribuyentes inscritos en la Intendencia Lima representan el 51% del total nacional, de acuerdo con la información del portal web de SUNAT.

⁶ De acuerdo con el modelo de tres líneas de defensa, según el IIA, la primera línea de defensa es la gerencia operativa, que tiene la propiedad, la responsabilidad y la obligación de evaluar, controlar y mitigar los riesgos, a la vez que mantiene controles internos eficaces (IIA, 2013).

Capítulo II. Marco teórico

1. Marco regulatorio

Teniendo en cuenta que la finalidad del presente trabajo de investigación es proponer mejoras al control interno del proceso de acciones de fiscalización en una unidad de la administración tributaria, es necesario considerar que, al ser una entidad del Estado, se encuentra sujeta a las disposiciones legales que las regulan.

1.1 Ley 27785⁷

La ley marco del sistema nacional de control corresponde al conjunto de órganos de control, como la CGR y las unidades orgánicas responsables de las acciones de control, que en su acción integrada permiten el correcto control gubernamental, entendiéndose como tal a la evaluación de los resultados del accionar de las entidades públicas respecto del uso y destino de los recursos del Estado, niveles de eficiencia y cumplimiento de los dispositivos legales que les compete, con el fin de mantener un control interno adecuado para la consecución de objetivos.

Es así que el control interno, conforme a ley, se puede clasificar de acuerdo con el grado de responsabilidad y su relación con las acciones que se controlan; es decir, por un lado se tienen aquellas funciones inherentes al personal que las ejecuta, reguladas por los diversos mecanismos de instrucción a seguir (lineamientos, manuales y reglamentos, entre otros) considerado como control interno previo y simultáneo, y por otra parte está el control interno posterior, realizado por los superiores o el que corresponde a los órganos de control institucional (Aliaga, 2014). La dirección y la supervisión del control gubernamental le corresponde a la CGR, con el objetivo de que a través de esta se fortalezcan las gestiones de las entidades, dictando normas técnicas para la implementación y el funcionamiento del control interno (Aliaga, 2014).

1.2 Ley 28716⁸

Ley que define al SCI como el conjunto de acciones, procedimientos y políticas, entre otros, los cuales, junto con el personal que conforma cada entidad del Estado, permite alcanzar objetivos de eficiencia, cumplimiento, rendición de cuentas y adecuado uso de bienes públicos, precisando

⁷Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, publicada el 23 de julio de 2002, que establece las normas que regulan el ámbito, organización, atribuciones y funcionamiento del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, como ente técnico rector de dicho sistema.

⁸ Ley de Control Interno en las Entidades del Estado, publicada el 18 de abril de 2006, que establece las normas para regular la elaboración, la aprobación, la implantación, el funcionamiento, el perfeccionamiento y la evaluación del control interno en las entidades del Estado.

que es el titular de la entidad el responsable de definir la formalización del SCI, el cual, según normativa gubernamental, constituye de siete componentes.

1.3 Resolución de Contraloría 320-2006-CG⁹

La resolución establece las normas de control interno considerando el marco integrado de control interno que, junto con las disposiciones de la INTOSAI¹⁰ y la Ley 28716, promueve su alineación, considerando los cinco componentes establecidos por el Marco COSO 2013, conforme se aprecia en la tabla 1.

Tabla 1. Componentes del control interno

Ley N° 28716 (Art. 3)	Resolución de Contraloría General N° 320-2006-CG	COSO 2013: Componentes del Control Interno
a) El ambiente de control	a. Ambiente de control	Entorno de control
b) La evaluación de riesgos	b. Evaluación de riesgos	Evaluación de riesgos
c) Actividades de control gerencial	c. Actividades de control gerencial	Actividades de control
d) Las actividades de prevención y monitoreo	d. Información y comunicación	Información y comunicación
e) Los sistemas de información y comunicación	e. Supervisión, que agrupa a las actividades de prevención y monitoreo, seguimiento de resultados y compromisos de mejoramiento.	Actividades de supervisión
f) El seguimiento de resultados		
g) Los compromisos de mejoramiento		

Fuente: Elaboración propia, con base en Aliaga, 2014

1.4 Ley 30372¹¹

La ley dispone la implementación del SCI en las entidades del Estado, en un plazo máximo de treinta y seis meses, contados desde el 1 de enero de 2016, conforme las disposiciones reglamentarias emitidas por la CGR.

1.5 Resolución de contraloría 149-2016-CG¹²

En esta se establecieron los plazos para la implementación del SCI en los distintos niveles de gobierno, siendo de veinticuatro meses para las entidades pertenecientes a un nivel de gobierno

⁹ Publicada el 3 de noviembre de 2006, que aprueba las normas de control interno para fortalecer el SCI y mejorar la gestión pública.

¹⁰ Desde 1968, la CGR es miembro de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), organismo autónomo internacional que promueve el desarrollo de normas en el campo de la auditoría gubernamental.

¹¹ Ley de presupuesto del sector público para el año fiscal 2016, publicada el 6 de diciembre de 2015.

¹² Publicada el 14 de mayo de 2016, aprueba la Directiva N° 013-2016-CG/GPROD que dispone la implementación del SCI y su adecuación por parte de las entidades del Estado.

nacional, como es el caso de la administración tributaria. Sin embargo, a través de la Resolución de Contraloría 490-2017-CG¹³, este plazo fue ampliado a treinta y seis meses.

De manera complementaria, junto con la Resolución de Contraloría 004-2017-CG¹⁴, se consideran las pautas para uniformizar el SCI en las entidades del Estado, así como considerar los cambios del modelo de control interno presentes en el marco integrado -COSO, tomado como referencia para la normativa nacional, de modo que se encuentren alineadas.

2. Marco COSO

2.1 Marco integrado de control interno COSO 2013

El Marco COSO 2013¹⁵ tiene como finalidad proporcionar a los directivos de la institución las herramientas necesarias para cumplir con eficacia su labor de supervisión del funcionamiento del control interno (COSO, 2013).

2.1.1 Definición de control interno por COSO

El control interno es definido como un proceso llevado a cabo por toda la institución, desde los directivos hasta los operarios, con la finalidad de proporcionar fortalecimiento adecuado a todos los niveles de la institución para el logro de sus objetivos. El control interno es un proceso dinámico e interactivo orientado a la consecución de objetivos operacionales, de información y de cumplimiento, y se integra con las actividades de la dirección, como la planificación, la ejecución y la supervisión. De esta manera, el control interno es más eficiente y efectivo que los controles desarrollados de manera aislada. El control interno efectivo proporciona un aseguramiento razonable a la dirección respecto de la consecución de los objetivos de la organización, debido a que existen delimitaciones, como riesgos no previstos, errores humanos, incertidumbres inherentes al criterio profesional y acontecimientos externos ajenos al control de la dirección (COSO, 2013). El modelo de control interno puede adaptarse a las estructuras operativas según la dimensión de las organizaciones, sea esta de manera consolidada, por división o unidad operativa, así como también a la estructura jurídica con la cual la organización tiene que estar adecuada, sea por requisitos legales o regulatorios (COSO, 2013).

¹³ Publicada el 30 de diciembre de 2017, deja sin efecto lo establecido en el numeral 7.6 de la Directiva N° 013-2016-CG/GPROD.

¹⁴ Publicada el 20 de enero de 2017, aprueba la guía para la implementación y el fortalecimiento del sistema de control interno en las entidades del Estado.

¹⁵ Publicado en mayo de 2013 por el Committee of Sponsoring Organization of the Treadway como versión actualizada a la emitida en 1992.

2.1.2 Objetivos

Es necesaria la definición de objetivos que se esperan alcanzar, categorizados según el Marco COSO 2013 como operacionales, de información y cumplimiento. Estos se verán apoyados por cinco componentes (entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información/comunicación y supervisión), que permitirá evaluar el desempeño del control interno en toda la estructura de la organización. Esta relación es representada mediante un cubo (COSO, 2013), tal como se muestra en el gráfico 1.

Gráfico 1. Representación gráfica del Marco Integrado COSO 2013



Fuente: Recuperado de *Control interno – marco integrado*, de COSO, 2013, p. 7, Madrid, España

Es necesario tener presente que los componentes establecidos por el Marco COSO 2013 responden a objetivos y factores particulares que presenta cada organización. Es por ello que el SCI será distinto en cada entidad (COSO, 2013). El Marco COSO 2013 agrupa los objetivos de la institución en tres categorías, tal como puede apreciarse en la tabla 2.

Tabla 2. Objetivos según el Marco COSO 2013

Objetivos COSO	Descripción
Operacionales	Orientados a cumplir la misión y visión de la institución, promoviendo la eficacia y eficiencia de las operaciones de la organización que se ven reflejados en el cumplimiento de parámetros de desempeño y de rentabilidad, así como también la evaluación de programas, procesos y actividades para la protección del patrimonio en caso de pérdidas por una mala gestión, errores, irregularidades y/o fraudes. (COSO 2013)
De información	Buscar la atención oportuna de informes, financieros y no financieros, requeridos por la organización y terceros, principalmente reguladores. La necesidad de informes internos se relaciona con la gestión de la organización y los informes externos se motivan en el cumplimiento de leyes, reglas, regulaciones, contratos y similares. (COSO 2013)
De cumplimiento	Constituidos al cumplimiento del marco normativo jurisdiccional que las regula, tales como las normas societarias, tributarias, laborales, sectoriales, entre otras. Respecto de los límites o parámetros establecidos en las normas regulatorias, la organización puede establecer los suyos, los que serán parte de estos objetivos. (COSO 2013)

Fuente: Elaboración propia, 2018

2.1.3 Componentes del control interno

El Marco COSO 2013 se encuentra conformado por 5 componentes, 17 principios¹⁶ y 87 puntos de enfoque, que son las características importantes de los principios. Los principios son aplicados a cada uno de los objetivos detallados anteriormente (COSO, 2013).

-Entorno de control: el entorno de control es el componente base para que la estructura de control interno funcione en la entidad. No es posible indicar que el resto de componentes operan correctamente si no se tienen bien asentadas las bases de compromiso, disciplina, estructura, responsabilidad y adhesión a los valores éticos de la entidad y la importancia de contar con un control interno fortalecido. Todas ellas parten del órgano máximo de la entidad hacia todos los colaboradores, independientemente de su posición en la estructura organizacional.

- **Evaluación de riesgos:** es el componente que enfatiza la necesidad de identificar los riesgos latentes a los cuales se encuentra expuesta la entidad en el desarrollo de sus actividades y, ante su ocurrencia (nivel de probabilidad), pone en riesgo el cumplimiento de sus objetivos (nivel de impacto) previamente definidos. Es necesario que para la identificación de riesgos se consideren los factores que los motivan, el seguimiento constante ante la aparición de nuevos riesgos y el nivel máximo permitido por la entidad para asumirlos o aceptarlos (apetito al riesgo).
- **Actividades de control:** este componente comprende las políticas, los procedimientos, lineamientos y las directrices establecidas para las distintas acciones de la entidad, con el fin de mitigar los riesgos identificados en el componente anterior a niveles aceptables. Los controles son evaluados de manera conjunta con los riesgos y, ante la aparición de nuevos riesgos, podría haber la necesidad de instaurar o modificar los controles y asegurar la consecución de los objetivos. Los controles pueden ser del tipo preventivo, concurrente o posterior, con un especial soporte en la tecnología.
- **Información y comunicación:** el componente de información y comunicación evalúa los medios y la eficiencia de los canales de comunicación y la información sobre el funcionamiento del control interno dentro de la entidad y la forma cómo funcionan los demás componentes. El proceso continuo de comunicación debe ser interactivo y relacionado con obtener y compartir información dentro de la entidad y hacia afuera, asegurando que las disposiciones de las responsabilidades de control interno sean recibidas por todas las partes de la entidad.

¹⁶ Entorno de control se compone de 5 principios; evaluación de riesgos comprende 4 principios; actividades de control comprende 3 principios; información y comunicación comprende 3 principios y supervisión comprende 2 principios, estos se desarrollan en el capítulo IV y en el anexo 3.

- **Actividades de supervisión:** las actividades de supervisión determinan si los componentes de control interno se encuentran presentes y funcionando, mediante evaluaciones continuas, independientes o combinadas. Las diferencias entre el resultado de las evaluaciones y el marco de control establecido deben ser comunicadas oportunamente a la dirección, para establecer medidas correctivas.

3. Marco institucional

3.1 De la institución

Conforme al PEI 2017-2019, la administración tributaria es un organismo técnico especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), cuenta con personería jurídica de derecho público y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa.

3.2 Misión

Servir al país proporcionando los recursos necesarios para la sostenibilidad fiscal y la estabilidad macroeconómica, contribuyendo al bien común, la competitividad y la protección de la sociedad, mediante la administración y el fomento de una tributación justa y un comercio exterior legítimo.

3.3 Visión

Convertirnos en la administración tributaria y aduanera más exitosa, moderna y respetada de la región.

3.4 Objetivos estratégicos

Cada objetivo estratégico institucional describe el propósito que se busca alcanzar, evaluado por indicadores y metas. Estos objetivos son establecidos periódicamente en relación de causalidad con la acción estratégica sectorial dispuesta por el MEF. De acuerdo con el PEI 2017-2019, se establecieron tres objetivos estratégicos institucionales, tal como se muestra en la tabla 3.

Tabla 3. Objetivos estratégicos de la administración tributaria

Objetivos estratégicos institucionales (PEI 2017-2019)		
OE.1	Mejorar el cumplimiento tributario y aduanero.	La SUNAT desarrollará los mecanismos y estrategias necesarios para, en el marco de sus competencias, mejorar significativamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras por parte los contribuyentes y usuarios de comercio exterior, lo que se debe materializar en indicadores concretos y comparables internacionalmente, tales como los referidos a la reducción de la evasión y/o el incumplimiento tributario. Este objetivo también está referido a aquellas otras obligaciones cuyo control del cumplimiento le ha sido encargado a la SUNAT mediante ley expresa.
OE.2	Reducir los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.	La SUNAT, como parte del Estado, evitará trasladar sobrecostos a los administrados y se compromete con la simplificación, optimización y automatización de los procesos orientados a minimizar los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, u otras cuyo control está a cargo de la SUNAT. Para estos efectos, se considera la acepción más amplia de costos.
OE.3	Fortalecer la capacidad de gestión interna.	Desarrollar una cultura de gestión orientada a la optimización de los procesos, y mejora de la productividad, con el fin de garantizar el uso eficiente de los recursos destinados a la implementación e impulso de acciones institucionales estratégicas y operativas.

Fuente: Elaboración propia, 2018

3.5 El proceso de acciones de fiscalización y la cadena de valor

La administración tributaria, en busca de mejorar su gestión y fortalecimiento institucional, cuenta con un mapa de macroprocesos,¹⁷ con base en su estructura organizacional, que le permite identificar sus procesos y hacer un seguimiento a su ejecución, con el fin de cumplir con la estrategia institucional establecida. El mapa cuenta con cuatro macroprocesos institucionales catalogados como nivel 0. Estos son gestión y dirección; medición; análisis y mejora; negocio y apoyo institucional. El macroproceso institucional del negocio comprende los procesos relacionados con productos, servicios y funciones realizadas por la administración tributaria. Dicho macroproceso cuenta con tres tipos de negocios: negocio aduanero (NA), negocio común (NC) y negocio tributario (NT), cada uno categorizado como de nivel 1 que permite identificar de forma más específica las distintas actividades que realiza la administración tributaria, siendo relevante para el presente caso el negocio tributario, el cual comprende el proceso NT.04 fiscalización¹⁸, compuesto por cinco procesos:

NT-04.1 Análisis de información

NT-04.2 Selección y asignación del caso

NT-04.3. Acciones de fiscalización

NT-04.4 Acciones inductivas

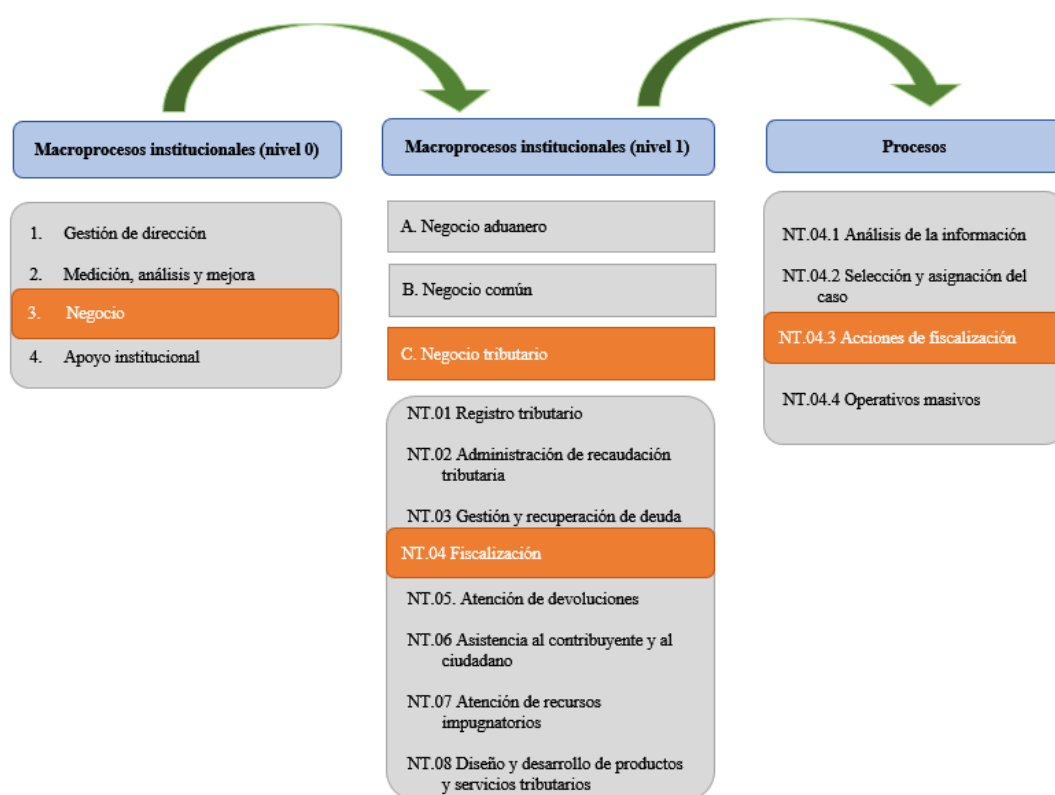
¹⁷ Mapa de macroprocesos institucionales elaborado por la gerencia de planeamiento, control de gestión y convenios – división de organización y procesos en julio de 2012.

¹⁸ La principal línea de acción del proceso de fiscalización es la generación de riesgo, cuyo objetivo principal es la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes, según el Plan Nacional de Control 2017.

NT-04.5 Operativos masivos

El presente trabajo de investigación se ha enfocado en evaluar y fortalecer el control interno del proceso NT04.3, acciones de fiscalización, el cual incluye auditorías y verificaciones, tanto a personas naturales como a personas jurídicas, por los impuestos que les sean aplicables (Mapa de Macroproceso Institucional SUNAT, 2012). El gráfico 2 permite situar el proceso de acciones de fiscalización, evaluado en el presente trabajo, a partir de los macroprocesos institucionales establecidos por la administración tributaria.

Gráfico 2. Proceso de acciones de fiscalización



Fuente: Elaboración propia, 2018

3.5.1 Descripción del proceso de acciones de fiscalización

El proceso de acciones de fiscalización tiene como objetivo establecer la correcta determinación de las obligaciones tributarias, con el fin de reducir la brecha de veracidad¹⁹ de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes y la generación de riesgo de detección.

¹⁹ Se denomina brecha de veracidad a la diferencia entre el impuesto declarado por el contribuyente y el que le corresponde.

Este proceso se inicia cuando el auditor recibe la documentación²⁰ (orden de fiscalización, carta de presentación y requerimiento inicial) correspondiente a la acción de fiscalización, hasta el envío para la notificación de la resolución de determinación²¹ y resolución de multa²² por parte de la unidad encargada de notificaciones al contribuyente. Mediante el requerimiento inicial se solicita información al contribuyente. En la fecha en que este cumple lo solicitado, se inicia también el plazo legal para el cálculo del tiempo máximo que puede durar una acción de fiscalización.

De la evaluación a la información y documentación, el auditor podría detectar inconsistencias, para lo cual elaborará un requerimiento sobre los puntos observados, los que, luego de ser evaluados, aprobados y numerados por el supervisor, son notificados al contribuyente, otorgándole un plazo para sustentar por escrito las observaciones. La información complementaria presentada por el contribuyente, en respuesta a los requerimientos, será evaluada por el auditor, quien determinará si esta es satisfactoria o insuficiente para ser sustentada, elaborándose un resultado de requerimiento en donde se plasmarán las conclusiones de la auditoría. Este documento será evaluado y autorizado por el supervisor para ser notificado al contribuyente.

Habiéndose llegado a una conclusión respecto de los análisis y las observaciones de la auditoría, se procede a emitir y derivar a su notificación las resoluciones de determinación (en todos los casos) y resolución de multa (de corresponder) previa revisión, autorización y cierre del expediente por parte del supervisor. No obstante, según las normas internas de competencia determinadas, en función de los importes de las resoluciones, el expediente puede requerir autorización del jefe de división o del gerente de fiscalización, quienes son los encargados de concluir el expediente.

3.6 Intendencia Lima

La Intendencia Lima depende de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos (SNATI), la cual, a su vez, reporta directamente al Superintendente Nacional. Esta intendencia abarca unidades operativas vinculadas con el control de obligaciones tributarias y servicios al contribuyente, distribuidas en gerencias.

²⁰ Documentación que describe al contribuyente, periodo, tributo y tipo de actuación a realizar, así como el auditor y supervisor a cargo de la acción y la documentación que inicialmente se solicita.

²¹ Contiene la determinación de la obligación tributaria.

²² Comprende la multa relacionada con alguna infracción establecida en el Código Tributario.

3.7. Gerencia de fiscalización

La gerencia de fiscalización se encuentra conformada por seis divisiones, como se muestra en el gráfico 3.

Gráfico 3. Conformación de la gerencia de fiscalización de la Intendencia Lima



Fuente: Elaboración propia, 2018

La División de Programación se encarga de la selección y la programación de las órdenes de fiscalización a las otras divisiones. La División de Asuntos no Contenciosos atiende las solicitudes de devolución de impuestos.

El proceso de acciones de fiscalización es realizado por la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes, la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes, la División de Fiscalización de Pequeños Contribuyentes y la División de Fiscalización de Personas Naturales, cada una conformada por cinco equipos de trabajo de ocho auditores en promedio, bajo la dirección de un supervisor asignado. La razón de la segmentación por división obedece al tipo de contribuyente, personas naturales o jurídicas, y respecto de las personas jurídicas, de acuerdo con el volumen de ingresos (grandes, medianos y pequeños).

3.8 Grado de madurez

Según lo establece la CGR (CGR, 2015), el grado de madurez es un instrumento que permite identificar el nivel en que se encuentra el control interno de una institución respecto de una escala de evaluación cuyo resultado proporciona información útil para la mejora continua.

4. Estado de la cuestión

En aplicación del Marco COSO 2013, existen trabajos relacionados con la aplicación de dicho marco en las entidades públicas y, en particular, en administraciones tributarias, las cuales rescatan los beneficios de contar con un SCI y la importancia de este en la gestión institucional. Algunas conclusiones mencionadas son las siguientes:

El control gubernamental es tarea de todos los miembros de una organización pública; sin embargo, los servidores del Estado en todos sus niveles desconocen que son responsables de ejecutar el control interno (Salamanca, 1999).

Los objetivos y normas de control interno no están difundidos a nivel de todas las entidades ni interiorizados por las autoridades de las organizaciones públicas. Existe la necesidad de capacitación con la finalidad de sensibilizar, implementar y fortalecer el SCI en los miembros del estado, porque son responsables de vigilar los recursos públicos (Salamanca, 1999).

Contar con controles internos implementados optimiza y mejora el rendimiento operativo de la entidad y el cumplimiento de manera eficiente y eficaz de los objetivos institucionales, financieros, presupuestales y el cumplimiento de las normas de una entidad pública (Salamanca, 1999).

Se debe introducir conceptos de gestión por procesos orientados al logro de los objetivos, así como aplicar de manera interrelacionada los componentes de control interno en cada proceso de la institución. De la misma manera, se debe evaluar los riesgos por proceso a fin de implementar controles efectivos para mitigar los riesgos (CIAT, 2006).

En el marco de los componentes del control interno, la supervisión es parte del control de manera integrada. Para ello, el ambiente de control debe reflejar las decisiones de la alta dirección y contar con información consistente y oportuna (CIAT, 2006).

La definición de valores éticos en el componente ambiente de control se complementa con la adecuada supervisión. Asimismo, se debe contar con personal competente en las funciones de control interno y, sobre todo, con vocación de servicio en su calidad primaria de funcionario público (CIAT, 2006).

Capítulo III. Marco metodológico

1. Diseño de la investigación

El diseño del presente trabajo de investigación se basa en un enfoque cualitativo sustentado en la teoría fundamentada²³, cuyo propósito es examinar y explicar la forma en que los funcionarios perciben y experimentan el control interno en el proceso de acciones de fiscalización, proponiendo realizar una explicación general respecto del control interno en dicho proceso.

2. Definición del alcance de la investigación

La presente investigación tiene un alcance descriptivo²⁴ y explicativo²⁵ basado en datos analizados de manera cualitativa. Tiene un alcance descriptivo, puesto que su finalidad es detallar situaciones débiles en el control interno del proceso de acciones de fiscalización en la gerencia de fiscalización. Tiene un alcance explicativo, puesto que centra su interés en definir las condiciones en las que se desenvuelve el proceso de acciones de fiscalización en la gerencia de fiscalización.

3. Recopilación de la información

En el presente trabajo de investigación se emplean técnicas de recolección de datos, tales como se detalla a continuación:

3.1 Verbales

La recolección de datos del tipo verbal será a través de lo siguiente:

- Entrevistas personales a los siguientes funcionarios:
 - Gerente de Fiscalización
 - Jefes de las divisiones evaluadas
- La elaboración de encuestas al personal clave dentro de la gerencia de fiscalización, conformada por auditores y supervisores que llevan a cabo el proceso de acciones de fiscalización.

²³ En la teoría fundamentada, el investigador produce una explicación general o teórica respecto de un fenómeno, proceso, acción o interacciones que se aplican a un contexto concreto y desde la perspectiva de diversos participantes (Hernández, 2014:472)

²⁴ En el alcance descriptivo, se busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis (Hernández, 2014:92).

²⁵ El alcance explicativo se centra en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta o por qué se relacionan dos o más variables (Hernández, 2014:95).

3.2 Documentales

Se realiza la comprobación y la revisión analítica de datos contenidos en la siguiente documentación:

- Lineamientos: disposiciones específicas referidas a un proceso o actividad o tarea.
- Circulares: disposición interna vinculante que norma o precisa un determinado procedimiento o control dispuesto por las superintendencias adjuntas.
- Manuales: disposiciones específicas para el uso de un aplicativo o una herramienta vinculados con una actividad.
- Mapa y ficha de procesos: documentos emitidos sobre la base de metodología de gestión por procesos emitidos por la Gerencia de Planeamiento.

4. Análisis e interpretación de datos

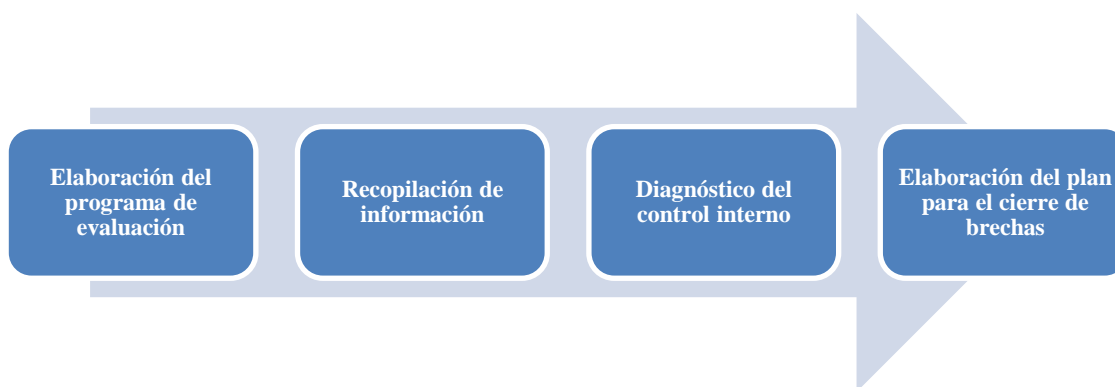
El presente trabajo de investigación toma como punto de partida la situación actual del proceso de acciones de fiscalización que lleva a cabo la gerencia de fiscalización y, junto con las técnicas de recopilación de información descritas en el punto 3 del presente capítulo, se evalúan los componentes del control interno a fin de determinar el grado de madurez vigente. Mediante las escalas de evaluación establecidas por FONAFE en la Guía para la Evaluación del Sistema del Control Interno²⁶, se determina el grado de madurez del control interno, de acuerdo con la escala detallada en el anexo 1. El control interno puede estar en uno de los seis niveles de madurez, desde inexistente hasta optimizado. La guía también establece una escala para determinar los criterios de valoración cualitativos y los parámetros cuantitativos para determinar el nivel de cumplimiento de los 87 puntos de enfoque. En el anexo 2 se muestra esta escala, desde el nivel 0 (cero) hasta el nivel 5 (cinco), siendo del nivel 0 al nivel 2 los que determinan si el punto de enfoque está presente, y del nivel 3 al nivel 5 si se encuentra funcionando. En el anexo 3 se muestra la evaluación de los puntos de enfoque, de acuerdo con la escala indicada.

²⁶ Mediante la resolución de Dirección Ejecutiva N° 123-2015/DE-FONAFE, se aprobó el lineamiento y la herramienta automatizada basada en el Marco COSO 2013.

Capítulo IV. Determinación del grado de madurez del control interno

Lo dispuesto en el Marco COSO 2013 es adaptable a la estructura de cualquier entidad y flexible en su aplicación, ya sea a una unidad o a un proceso (COSO, 2013). En el presente trabajo de investigación, dicho marco se aplicó en la evaluación del control interno del proceso operativo de acciones de fiscalización ejecutado por la gerencia de fiscalización. Se consideró también la guía²⁷ para la implementación del SCI dispuesto por la CGR. En el gráfico 4 se describen las actividades realizadas en el proceso de evaluación del grado de madurez del control interno.

Gráfico 4. Actividades para la evaluación del control interno



Fuente: Elaboración propia, 2018.

1. Elaboración del programa de evaluación del control interno

En esta etapa se conformó un equipo de trabajo de tres personas conocedoras del marco COSO 2013 y expertas en el proceso, quienes planificaron el desarrollo de la evaluación, el tiempo estimado y las coordinaciones oficiales con el titular de la gerencia de fiscalización, en cuanto a permisos y colaboración de los directivos y el personal de sus divisiones.

2. Recopilación de documentación del proceso de acciones de fiscalización

En el proceso de recopilación de documentación se identificó, clasificó y analizó información correspondiente a las normas generales de la entidad, de la gerencia de fiscalización y del proceso de acciones de fiscalización, en particular, la misma que respalda la presencia y el funcionamiento de cada uno de los componentes y principios relevantes de control interno, según lo establecido en el Marco COSO 2013, como se hace referencia, según corresponda, en la evaluación de cada punto de enfoque del anexo 3.

²⁷ Establecido en la resolución de Contraloría N° 004-2017-CG.

3. Mecanismos para la recopilación de información que sustenta el diagnóstico

3.1 Encuestas a los integrantes del proceso

Con el fin de conocer la percepción del personal acerca del control interno en el proceso de acciones de fiscalización, se realizó una encuesta anónima que contiene preguntas cerradas, con opción de completar comentarios, donde participaron auditores (24) y supervisores (8). Para ello, se seleccionó al personal con mayor tiempo de permanencia en la gerencia de fiscalización. Es necesario tener en cuenta que en la gerencia no existen antecedentes acerca de la realización de encuestas de evaluación de percepción de control interno, considerando el Marco COSO 2013. Eventualmente se realizaron evaluaciones sobre la presencia de los principios éticos por parte de la Oficina de Fortalecimiento Ético y Lucha Contra la Corrupción (OFELCCOR). En las encuestas se plantearon preguntas relacionadas con los componentes de control interno, según el Marco COSO 2013, considerando los conceptos principales de cada componente, a fin de que el personal pudiese circunscribir sus respuestas²⁸ orientadas al control interno en el proceso de acciones de fiscalización.

Tabla 4. Resultado de la encuesta de percepción del control interno

Componente	Preguntas	Sí	No
Ambiente de control	¿Se cuenta con un código de ética difundido y actualizado regularmente?	95%	5%
	¿La gerencia aborda desviaciones a las normas de conducta?	94%	6%
	¿Se ha establecido las funciones y las responsabilidades del supervisor?	20%	80%
	¿Se encuentra establecida la asignación de responsabilidades respecto del control interno en las diferentes unidades de la gerencia de fiscalización?	10%	90%
	¿Se cuenta con parámetros de evaluación de desempeño del personal claros?	40%	60%
	¿El personal de la gerencia desarrolla las funciones asignadas en función de sus competencias?	60%	40%
Evaluación de riesgos	¿Percibe que existe automatización y sistematización suficientes en el proceso de fiscalización?	10%	90%
	Con relación a la identificación de riesgos, ¿considera que están identificados y controlados adecuadamente?	20%	80%
	¿Considera que forma parte de la gestión en la gerencia la evaluación de riesgos sobre los objetivos del proceso de acciones de fiscalización?	25%	75%
	¿Considera que el personal de la gerencia tiene presente los principios morales en las labores que realiza en el proceso de fiscalización?	85%	15%
	¿Considera que los cambios regulatorios, económicos y políticos están identificados y se evalúa el impacto en el proceso?	40%	60%
	¿Percibe que se toman medidas de control preventivas para combatir el fraude por parte de los auditores en la gerencia?	35%	65%
Actividades de control	¿Percibe que las acciones de control forman parte de políticas establecidas por la gerencia?	60%	40%
	¿Existe una política de rotación de personal en la gerencia de fiscalización?	15%	85%

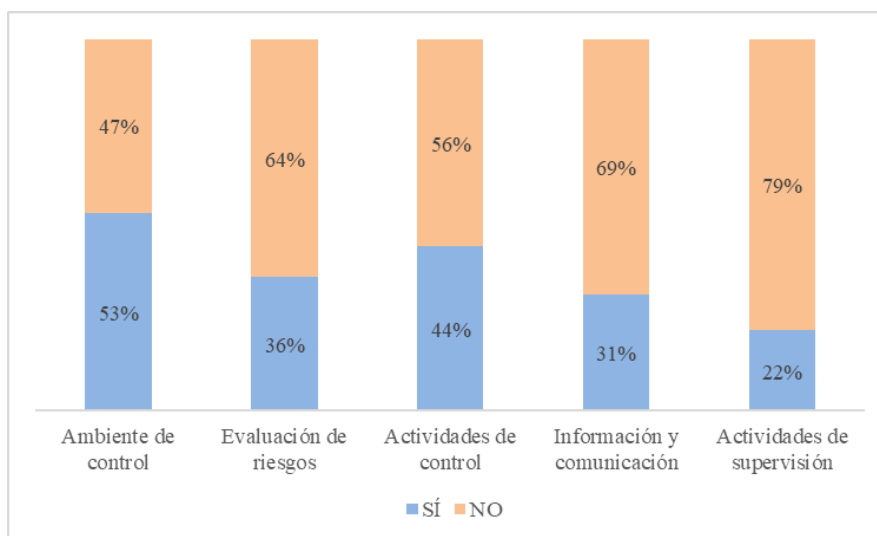
²⁸ Los encuestados realizan auditorías tributarias, tienen una orientación tributaria en relación con el control interno, por lo cual, se tuvo que precisar que la encuesta no estaba orientada a la evaluación del control interno que realizan los auditores a los contribuyentes en las fiscalizaciones tributarias.

Componente	Preguntas	Sí	No
	¿Se establecen controles en función de la evaluación de riesgos en el proceso de acciones de fiscalización?	35%	65%
	¿Considera que las medidas de seguridad y control sobre la tecnología y la información contenida en ella es adecuada?	82%	18%
	¿Existe una evaluación del costo-beneficio en la determinación de los controles establecidos en el proceso de acciones de fiscalización?	41%	59%
	¿Considera que los indicadores y las metas están relacionados u orientados con los objetivos del proceso de acciones de fiscalización?	35%	65%
	¿Considera que la gerencia evalúa la efectividad de los controles existentes, con relación a los objetivos del proceso de acciones de fiscalización?	41%	59%
Información y comunicación	¿Los sistemas información contienen suficiente información para la toma de decisiones en la gestión del proceso de acciones de fiscalización?	35%	65%
	¿Considera que la información y la comunicación de las acciones de control en el proceso de acciones de fiscalización son relevantes y de calidad?	47%	53%
	¿Forma parte de las políticas de comunicación transmitir la retroalimentación de mejoras o cambios en el proceso de acciones de fiscalización?	15%	85%
	¿Existe comunicación al personal sobre la importancia del control interno en sus funciones de parte de la gerencia?	19%	81%
	¿Considera apropiados los canales de comunicación que dispone la gerencia de fiscalización?	40%	60%
Actividades de supervisión	¿Se realizan evaluaciones en forma periódica del control interno en la gerencia de fiscalización?	19%	81%
	¿Considera que se evalúan los resultados y comunica las deficiencias a los responsables de aplicar medidas correctivas en la gerencia de fiscalización?	24%	76%

Fuente: Elaboración propia, 2018

El gráfico 5 muestra el resultado de las encuestas de percepción, de acuerdo con las preguntas de la tabla 4, agrupadas por componente.

Gráfico 5. Resumen del resultado de la percepción del control interno



Fuente: Elaboración propia, 2018

Luego de la evaluación del resultado de las encuestas, y considerando los comentarios recogidos a los auditores y supervisores respecto de su percepción sobre el control interno, se ha podido considerar lo siguiente:

- a) Se cuenta con un marco normativo general en la institución, así como en el proceso de acciones de fiscalización, pero se mencionó que los supervisores no cuentan con un manual de funciones. Por otro lado, existen normas y lineamientos desactualizados, como el manual general de auditoría relacionado con el proceso de acciones de fiscalización que describe los programas de auditoría tributaria.
- b) Respecto de los parámetros de evaluación de desempeño, se percibe la priorización al cumplimiento de indicadores sobre las competencias y las aptitudes que desarrolla el auditor dentro de sus funciones, que es el marco que regula la evaluación de desempeño por competencias.
- c) Respecto de la evaluación de riesgos, consideran que la gerencia se aboca principalmente al seguimiento y el cumplimiento de los indicadores, sin considerar la gestión de riesgos en el cumplimiento de los objetivos del proceso de acciones de fiscalización.
- d) Los auditores consideran, como principales causas del fraude, la falta de compromiso ético por inacción u omisión y factores económicos. La falta de control es otro factor mencionado.
- e) Con relación a las actividades de control, se percibe que la labor del supervisor es el principal filtro en los controles del proceso de acciones de fiscalización. Por su parte, los supervisores perciben que tienen sobrecarga de labores administrativas por las labores de control que tienen a su cargo para el cumplimiento de las normas de control establecidas.
- f) Un número importante de los encuestados mencionó que hay demasiadas normas de control, teniéndose que destinar mucho tiempo para su cumplimiento, pese a que consideran que no son eficientes, concluyendo que son un problema y no una solución.
- g) Consideran que debería disponerse de mecanismos para resguardar la información de las *laptops*, sobre todo de la información que proporciona el contribuyente durante el transcurso de la fiscalización, lo cual es crítico.
- h) Se cuenta con diversos canales de comunicación interna, pero se menciona que no detallan el contenido referido con información sobre control interno, así como los resultados de las acciones de control.

3.2 Entrevista a directivos de la gerencia de fiscalización

Con la finalidad de tomar conocimiento de las acciones de control interno desarrollados en el proceso de acciones de fiscalización, se realizaron entrevistas con la Gerente de Fiscalización y con la Jefa de la División de Fiscalización de Principales Contribuyentes, considerando los componentes de control interno y sus principios relevantes. Las entrevistas realizadas permitieron tener una mayor atención sobre la gestión y la visión del control interno de la gerencia referente al proceso de acciones de fiscalización, lo que permitió obtener las siguientes conclusiones:

- La gerencia de fiscalización mantiene la política de mejorar el proceso de acciones de fiscalización, como primera etapa en lo relacionado con la mejora del control interno, bajo la premisa de que los controles deberían ser mínimos a fin de hacer al proceso más eficiente.
- No se cuenta con una matriz de riesgos y controles del proceso de acciones de fiscalización, el accionar de la gerencia se concentra en implementar controles sobre la base de las desviaciones que se suscitan en la ejecución del proceso, pero sin una documentación que respalde la evaluación de riesgos que sustenta el control; lo descrito genera que, ante eventuales cambios en la gestión, algunos controles continúen ejecutándose, sin evaluarse la efectividad de los mismos.
- Es también conocida por la gerencia la falta de actualización de los sistemas informáticos que soportan el proceso de acciones de fiscalización, principalmente en la parte de gestión de la información para el seguimiento y el control. Se hace uso de sistemas complementarios para generar información para la toma de decisiones y, si bien estos sistemas están homologados por INSI, trae como consecuencia que se cuente con muchos sistemas que tienen los mismos datos pero que generan diferentes reportes de información.
- La gerencia de fiscalización debe corregir las desviaciones que se presenten en el proceso de acciones de fiscalización, pero carece de una herramienta metodológica que le permita evaluar dichas desviaciones y establecer controles, en función de la evaluación de la tolerancia al riesgo.
- La gerencia de fiscalización tiene conocimiento de modalidades de fraude que podrían producirse y de las posibles presiones y motivaciones a las que se encuentra expuesto el personal que ejecuta el proceso de acciones de fiscalización. Ante esta situación, su actuación es reportar los casos en los que tiene conocimiento, pero no realiza una labor de monitoreo y no cuenta con herramientas de control que le reporten alertas.
- Es importante para la gerencia establecer políticas de continuidad provenientes de las mejoras realizadas por las gestiones anteriores. Cada gestión dispone mejoras y cambios en varios

aspectos de procesos y controles, pero estos cambios no trascienden en el tiempo por más que puedan mejorar el proceso de acciones de fiscalización.

- Las líneas de comunicación en la gerencia son importantes. Debe darse entre los jefes de división y los supervisores, así como comités periódicos y reuniones con todo el personal. Respecto de las acciones de control interno no forman parte de ello puesto que se encuentran en desarrollo.

4. Determinación del grado de madurez según el Marco COSO 2013

Con relación a la efectividad del control interno, el Marco COSO 2013 establece como necesario que «cada uno de los cinco componentes del control interno y los principios relevantes estén presentes y en funcionamiento» (COSO 2013:20). De manera tal que el control interno proporciona una seguridad razonable del logro del objetivo del proceso de acciones de fiscalización. Sobre presente y funcionamiento, de acuerdo con el Marco COSO 2013, se establece que ‘Presente’ se refiere a la determinación de que los componentes y principios relevantes existen en el diseño e implementación del SCI para alcanzar los objetivos especificados. En cuanto a ‘funcionamiento’, se refiere a la determinación de que los componentes y principios relevantes siguen existiendo en el manejo del SCI para la consecución de los objetivos especificados (COSO 2013:21).

El marco establece que los diecisiete principios son conceptos fundamentales en cada componente de control interno. En ese sentido, precisa que «si un principio relevante no se encuentra presente y en funcionamiento, el componente asociado no puede estar presente y en funcionamiento» (COSO 2013:21). A fin de ayudar con la evaluación de la existencia y el funcionamiento de los principios de control interno, el Marco COSO 2013 establece 87 puntos de enfoque que describen las características importantes de cada principio, pero no establece que se evalúe por separado si estos están presentes. Es así como, en el anexo 3, se muestra la evaluación de los puntos de enfoque realizada mediante la herramienta del FONAFE, para lo cual se consideró la escala propuesta por dicha herramienta descrita en el anexo 2.

El gráfico 6 muestra el resultado de la evaluación del control interno de proceso; las definiciones de la escala del nivel de madurez están detalladas en el anexo 1.

Gráfico 6. Resumen de la evaluación del grado de madurez del control interno

Nivel de Madurez del Control Interno - Al 2017		2.06	REPETIBLE	41.19%	
Ponderado	Componente	Puntaje Máximo	Puntaje *	Nivel de Madurez	% Cump.**
20%	Entorno de Control	5	2.36	REPETIBLE	47.27%
20%	Evaluación de Riesgos	5	1.37	INICIAL	27.36%
20%	Actividades de Control	5	2.07	REPETIBLE	41.33%
20%	Información y Comunicación	5	2.33	REPETIBLE	46.67%
20%	Actividades de Supervisión	5	2.17	REPETIBLE	43.33%
100%		* Puntaje Obtenido	** % de Cumplimiento respecto al Puntaje Máximo (5)		

Fuente: Elaboración propia, 2018

Como se mencionó, cada componente aporta la misma proporción de valoración (20%) en el diagnóstico de control interno en el proceso de acciones de fiscalización. El resultado es que se encuentra en un nivel repetible. Como se observa del gráfico 6, los componentes de evaluación de riesgos y actividades de control tienen las valoraciones más bajas. En el anexo 3 se puede apreciar la evaluación de cada principio y los puntos de enfoque vinculados, y a continuación se detallan las principales observaciones por componente y principio de control interno que determinan el resultado mostrado.

4.1 Entorno de control

4.1.1 Principio 1: compromiso hacia la integridad y los valores éticos

El presente principio busca que, a través de la alta dirección y la gerencia, se dé el ejemplo respecto de la integridad y el compromiso con los valores éticos instaurados por la institución y estos lleguen a todos los niveles de la entidad, estableciendo estándares de conducta y la evaluación de cómo el personal se adhiere a estas disposiciones, identificando y tomando medidas ante posibles desviaciones que pudieran impactar el control interno de la entidad y sus procesos. La gerencia de fiscalización divulga y promueve un comportamiento ético: los valores y los principios institucionales entre los colaboradores. Sin embargo, no existe evidencia de que se cuente con los mecanismos que le permitan hacer un seguimiento mediante evaluaciones de las normas de conducta o detección de desviaciones por parte de los integrantes de la unidad, a fin de establecer medidas correctivas ante cualquier actuación que vaya en contra a los valores y los comportamientos esperados por la institución.

Respecto de las desviaciones en el cumplimiento de las normas de conducta, se cuenta con la Oficina de Fortalecimiento Ético y Lucha contra la Corrupción (OFELCCOR) de la SUNAT, que aborda en forma puntual situaciones que podrían estar relacionadas con corrupción reportados por los canales de comunicación con que cuenta para ello, tratándose de acciones reactivas que no forman parte de una política preventiva que identifique y solucione dichas desviaciones en forma oportuna y sistemática.

4.1.2 Principio 2: ejerce la responsabilidad de supervisión

Este principio presta relevancia a la independencia de la alta dirección y a la capacidad de supervisión en el desarrollo y el desempeño del control interno, con el fin de cumplir con los objetivos de la entidad. La implementación y el seguimiento del correcto funcionamiento del sistema de control interno a nivel institucional es de competencia del titular de la entidad, en este caso del Superintendente Nacional, que, a través de Comité de Control Interno (CCI), se encuentra actualmente en implementación. Comprende, entre otros asuntos, la emisión de diversas disposiciones, tales como modificaciones al ROF, a fin de adecuarlo a los objetivos estratégicos, el establecimiento de la gestión por procesos, la actualización de las normas operativas internas, con el fin de ejercer la supervisión de cada uno de los cinco componentes del sistema de control interno, y el establecimiento de los criterios de seguimiento para satisfacer el alcance de los objetivos. Se espera un significativo avance en la implementación del control interno a nivel institucional al 31 de diciembre de 2018. En la gerencia de fiscalización se cuenta con personal de mucha experiencia y especializado en auditoría, con lo cual debería facilitarse la implementación de las normas de control interno.

4.1.3 Principio 3: estructura, autoridad y responsabilidad

El enfoque de este principio se orienta a cómo la estructura diversificada de la organización responde de distintas maneras al control interno y cómo su múltiple interacción permite una evaluación completa al sistema de control interno, resaltando que estas estructuras son compuestas por personas cuyo grado de autoridad y responsabilidad representan el eje del control interno. La administración tributaria cuenta con el ROF, cuadro de asignación de personal, manual de perfil de puestos y mapa de macroprocesos, entre otras normas de gestión a nivel institucional. Al respecto, en la gerencia de fiscalización se evidencia la ausencia de un documento que defina las funciones y las responsabilidades de los supervisores, quienes realizan sus labores sobre la base de normas generales sobre el procedimiento de fiscalización, complementado con una larga experiencia en el área y conocimientos normativos. Respecto de la asignación y el límite de las facultades y las responsabilidades, estas se definen en normas específicas, como circulares,

instructivos y memorandos. Con relación a los accesos a sistemas, se asignan de acuerdo con perfiles establecidos en funciones del cargo desempeñado. Se observó que estas normas no están orientadas sobre la base de los objetivos del proceso y sin considerar normas de control con relación a la responsabilidad sobre cumplimiento de dichos objetivos.

4.1.4 Principio 4: demuestra compromiso con la competencia de sus profesionales

La evaluación de este principio se centra en la capacidad de la administración de atraer y retener profesionales con las capacidades técnicas para el ejercicio de sus funciones, que compartan la visión y los valores éticos que rigen a la entidad para la consecución de los objetivos. En la administración tributaria se cuenta con los procedimientos y las políticas para gestionar el recurso humano; sin embargo, las políticas respecto de los planes de desarrollo y retención del personal se han visto limitadas por la suspensión de la línea de carrera laboral. En la gerencia de fiscalización, dicho factor ha ocasionado el retiro frecuente de personal especializado en auditoría tributaria, más aún con el programa de desvinculación voluntaria²⁹ ejecutado desde 2014. Respecto de los cargos directivos de supervisor y jefe de división en la gerencia de fiscalización, se evidencia que en ocho años no se ha realizado convocatoria o concursos para dichos puestos, habiendo sido cubiertos mediante ‘encargaturas’ de confianza, detectándose un problema de falta de planificación en la sucesión, ante la falta de identificación de personal potencialmente idóneo para cubrir los mencionados cargos y un programa de crecimiento laboral que incluya la promoción a labores más especializadas y la rotación entre áreas, sobre la base de evaluaciones periódicas de competencias.

4.1.5 Principio 5: aplica la responsabilidad por la rendición de cuentas

Este principio considera identificar las responsabilidades del personal a través de las distintas áreas que conforman su estructura, y de acuerdo con su responsabilidad, son partícipes en el logro de objetivos y de su inherente control interno. Las responsabilidades funcionales de carácter legal en la gerencia de fiscalización son establecidas en el ROF; sin embargo, en el mencionado documento no se observa responsabilidades en cuanto a la rendición de cuentas respecto del control interno, ni se cuenta con parámetros para las evaluaciones que permitan establecer incentivos o recompensas, considerando los objetivos establecidos para el proceso de acciones de fiscalización. La evaluación de desempeño del personal de la gerencia de fiscalización responde al cumplimiento de los indicadores operativos establecidos en el POI anual, los cuales son establecidos sin medir la verdadera capacidad de recursos de los que dispone la gerencia de

²⁹ Establecido mediante Resolución de Superintendencia 358-2013/SUNAT, aplicado en 2016 y 2017. Este último año se disminuyó el requisito de edad de 55 a 40 años.

fiscalización para alcanzarlos. Ello conduce a que las metas establecidas resulten altas, generando presión entre los colaboradores, además de modificaciones en los parámetros de los indicadores y las metas en varias ocasiones a lo largo del año. La gerencia no cuenta con evaluaciones sobre las presiones asociadas a la consecución de las metas.

4.2 Evaluación de riesgos

4.2.1 Principio 6: especifica objetivos adecuados

El objetivo del presente principio es evaluar si la gerencia logra establecer claramente sus objetivos a todos sus niveles, de acuerdo con la realidad y capacidad para alcanzarlos, como base para una adecuada identificación de riesgos que puedan afectar su cumplimiento. Los objetivos de la gerencia de fiscalización responden a las líneas de acción y actividades establecidas en el PEI, de manera que se encuentren alineados respecto de los objetivos estratégicos institucionales. Sobre esa base, se establecen los indicadores de gestión conforme se señala en el POI anual. Para el cumplimiento, tanto de los objetivos como de los indicadores, no se tiene considerada una evaluación de riesgos que permita establecer niveles de tolerancia, sino que la posición de la gerencia es su completo cumplimiento. Es por ello que la gerencia y las jefaturas realizan seguimientos mensuales y disponen medidas correctivas, ante la existencia de situaciones que puedan impactar en la meta establecida en los indicadores. Es importante resaltar que la asignación de recursos para el cumplimiento de objetivos se centra en objetivos institucionales. En la gerencia de fiscalización no se cuenta con documentación que sustente una correlación entre los objetivos y la capacidad de alcanzarlos, con base en los recursos asignados.

4.2.2 Principio 7: identificar y analizar los riesgos

Aquí se evalúa no solamente la identificación de riesgos negativos para la consecución de los objetivos, sino que también se hace el análisis de su ocurrencia (probabilidad e impacto), así como la capacidad de reacción de la gerencia en reformularlos ante cambios eventuales y establecer los niveles tolerables de riesgo. La gerencia de fiscalización gestiona el tiempo de duración y los resultados de las acciones de fiscalización. Asimismo, enfatiza el cumplimiento de las disposiciones normativas³⁰ sobre las cuales se desarrolla dicho proceso, lo cual evidencia la identificación de riesgos vinculados con el cumplimiento de lo dispuesto por estas normas. Sin embargo, no ha realizado la evaluación de todos los riesgos vinculados con los objetivos del proceso de acciones de fiscalización que se encuentren fuera del alcance de las normas referidas.

³⁰ Forman parte de las normas de cumplimiento las establecidas en el Código Tributario, el reglamento de fiscalización, la ley del procedimiento administrativo general y el marco legal del sistema tributario nacional y los convenios internacionales firmados por el Perú.

Actualmente la gerencia de fiscalización no cuenta con una matriz de riesgos que le permita identificar los riesgos que puedan afectar los objetivos del proceso de acciones de fiscalización y, consecuentemente, identificar los factores internos o externos que los generan, establecer su tolerancia a cada riesgo identificado y evaluar la efectividad de la respuesta al riesgo (controles existentes) para asegurar el cumplimiento de los objetivos.

4.2.3 Principio 8: evaluar riesgo de fraude

La finalidad de este principio es evaluar la probabilidad de ocurrencias de fraude, partiendo de los análisis de riesgos detectados, considerando posibles actos de corrupción o defraudación que impidan el alcance de los objetivos de la entidad. De acuerdo con la encuesta, se percibe que hay un ambiente de control y actividades de control relacionados con la evaluación del fraude, pero existen evaluaciones de riesgos parciales y deficiente comunicación y supervisión. En entrevistas con la gerencia de fiscalización, se indicó que conocen las modalidades de fraude que pudieran presentarse durante el proceso de acciones de fiscalización y las posibles motivaciones que pudieran incentivar al personal a realizarlo. Sin embargo, al no contarse con una identificación de riesgos, se dificulta la labor que debe desempeñarse, pues solo el conocimiento de los mismos, no documentados ni que respondan a una política establecida, permitirá un plan que impida la materialización de estos actos. Si bien se cuenta con un código de ética y la gerencia reporta a la Oficina de Control Interno (OCI) y a la OFELCCOR, esto no asegura que el riesgo de fraude esté cubierto, pues se carece de una evaluación del compromiso ético del personal de la gerencia.

4.2.4 Principio 9: identificar y analizar cambios significativos

Este principio resalta la importancia de la evaluación de los factores que motivan los riesgos identificados o nuevos que puedan aparecer, con base en cambios significativos que podrían darse, tanto en el ambiente interno como en el externo, y con ello generar situaciones que impidan el logro de objetivos. La gerencia de fiscalización no cuenta con procedimientos que le permitan identificar cambios como el modelo de negocio, el marco legal regulatorio o cambios de directivos que podrían afectar el logro de sus objetivos. En las entrevistas se indicó que, si bien están conscientes de los cambios internos y externos, no se ha evaluado su impacto en materia de riesgos ni cómo afectaría el control interno y el logro de objetivos. Asimismo, es necesario indicar que se cuenta con unidades de soporte³¹ especializadas para establecer respuestas cuando ocurran cambios en el marco normativo y reglamentario lo cual podría afectar los objetivos del proceso de fiscalización.

³¹ La administración tributaria cuenta con la Intendencia Nacional Jurídica, la cual tiene, entre sus funciones, interpretar el sentido y el alcance de las normas tributarias con carácter vinculante.

4.3 Actividades de control

4.3.1 Principio 10: seleccionar y desarrollar actividades de control

Este componente evalúa el desarrollo de las acciones de control implementadas oportunamente por la entidad, con el fin de mitigar los riesgos a niveles que consideren aceptables y que no afecten el logro de sus metas, tomando principalmente como base de análisis la identificación de riesgos elaborada por la entidad. La gerencia de fiscalización cuenta con controles instaurados que responden al cumplimiento de normas legales y disposiciones internas que regulan el proceso de acciones de fiscalización, los cuales, en su mayoría, son de tipo manual. Los controles no se encuentran relacionados con la evaluación previa del riesgo que mitiga, dado que, como se señaló en el principio 7, no existe dicha metodología. Estos fueron instaurados de manera reactiva y no forman parte, de manera sistémica, al proceso, lo cual ocasiona que con el tiempo se presente un exceso de controles, tal como es percibido por los colaboradores a través de las encuestas realizadas. El contar con controles reactivos para cubrir eventos ocurridos anteriormente, establecidos sin una metodología de evaluación de riesgos, limita poder verificar su efectividad en el tiempo y su actualización adecuada que asegure el cumplimiento de los objetivos. Es necesario que se instaure un control que aborde la segregación de funciones que se presenta en los casos de ausencia temporal de directivos que ejerce una supervisión, jefatura o gerencia. Debido a que este es cubierto por personal inmediato inferior, que continúa realizando sus labores, y personal encargado, se presentan casos de incompatibilidad de funciones por ausencia de controles.

4.3.2 Principio 11: seleccionar y desarrollar actividades de tecnología

El objetivo de este principio es evaluar cómo la entidad emplea la tecnología para alcanzar los objetivos y cómo esta está sujeta a un control respecto de su correcto funcionamiento o como herramienta que participa en el control. La intendencia nacional de sistemas de información (INSI) lleva a cabo, en la administración tributaria, las acciones de control en cuanto a infraestructura tecnológica, procesos de gestión de seguridad informática y adquisición y mantenimiento de las tecnologías. Dentro del proceso de acciones de fiscalización, forma parte del control automatizado principalmente el sistema RSIRAT, que integra también otros procesos de la administración tributaria. Dicho sistema no ha sido actualizado desde 2007. Por otra parte, se dispone de diversas fuentes de información no estructurada³² que no es puesta a disposición de los auditores en el proceso de fiscalización, puesto que no se cuenta con una unidad encargada de

³² La información no estructura proviene de los diferentes convenios firmados por la administración tributaria.

la gestión de información de los sistemas. Un punto a considerar es el relacionado con la salvaguarda de la información. Esta es generada durante los procesos de acciones de fiscalización brindada por el contribuyente en esa etapa, y no precisamente obra en los sistemas de información de la administración tributaria. Ante ello, actualmente no se cuenta con un protocolo ni herramientas puestas a disposición del personal operativo que les permita generar copias de seguridad y evitar la pérdida de información, como robos de equipos, fallas en las *laptops* y pérdida de archivos por causa de virus, entre otros.

4.3.3 Principio 12: implementarlo a través de políticas y procedimientos

En este principio, se analizan las políticas establecidas por la gerencia para establecer las actividades de control que respondan a políticas y procedimientos que reflejen la posición de la gerencia respecto del control interno, debiendo estar documentadas y difundidas en la unidad. De los controles presentes en la gerencia de fiscalización relacionados con el proceso de acciones de fiscalización, algunos son instaurados a nivel institucional y responden al cumplimiento de leyes especiales y generales que regulan el proceso. Sin embargo, los implementados por la gerencia, a través de memorandos o circulares, son de tipo reactivo ante eventos negativos o medidas de respuesta ante observaciones de la OCI, pero no siguen una política de control instaurada. Es así que, ante un cambio de gerencia, surge un posible aumento de controles, sin que los existentes pasen por una evaluación de efectividad o necesidad de mejora. Respecto de la oportunidad de ejercer el control, se observó que las disposiciones emitidas no señalan la responsabilidad derivada de su aplicación. Asimismo, no establecen quiénes estarán a cargo de su revisión y la oportunidad de su evaluación. Esto determina la ausencia de una línea de reporte adecuada que permita identificar que estos factores sean satisfechos al momento de ejecutar las acciones de control y no permita que sean correctamente evaluados y, por ende, se dicten las medidas para su mejora oportuna.

4.4 Información y comunicación

4.4.1 Principio 13: uso de información relevante

El enfoque de este principio se orienta hacia la capacidad del personal de obtener información relevante de control interno y conocer si esta es utilizada para ser transmitida a otros usuarios, como la gestiona y respalda el funcionamiento de los otros componentes del control interno y la consecución de los objetivos. En la gerencia de fiscalización se cuenta con diversos sistemas informáticos para los procesos operativos y de gestión administrativa que permiten disponer de datos e información. Muchos de los sistemas no cuentan con reportes actualizados para las

necesidades de la gerencia; no muestran todos los datos requeridos, a pesar de que se encuentran registrados. Por ello, la gerencia de fiscalización ha desarrollado sistemas de reporte para obtener información ordenada y entendible para la toma de decisiones. Similar situación ocurre en los sistemas operativos vinculados con las labores de fiscalización, pues los reportes no están actualizados ni existe capacitación al personal sobre los sistemas disponibles para el cumplimiento de sus funciones. Si bien se tiene seguridad en la protección y la conservación de la información, hay dificultades en disponer de la información interna y externa relacionada con el proceso de acciones de fiscalización, debido a la diversidad de sistemas, autorizaciones y falta de actualización. Adicionalmente, no se cuenta con políticas de gestión de la información por falta de una unidad especializada. Solo se hace seguimiento a los datos relacionados con el cumplimiento de los indicadores y las metas y se remiten reportes de avance de metas para el conocimiento del personal de la gerencia.

4.4.2 Principio 14: comunicación interna

Este principio busca identificar cómo la gerencia promueve y facilita, a través de políticas y procedimientos, los canales de comunicación interna para que los objetivos y las responsabilidades asociados al control interno apoyen a su funcionamiento. En la gerencia de fiscalización se dispone de una política de comunicación interna por medio del plan anual de comunicación; sin embargo, no se cuenta con un proceso destinado a comunicar la información necesaria sobre la participación y la responsabilidad del personal en el control interno y las actividades de control observadas para su retroalimentación a todo el personal. Asimismo, se tiene implementado un canal de denuncias anónimas a través de su portal web y otro para quejas y sugerencias, vinculadas a los procesos de acciones de fiscalización, sobre las cuales no se ha obtenido evidencia de su correcto funcionamiento.

4.4.3 Principio 15: comunicación externa

Este principio presta relevancia a los mecanismos implementados por la institución que responden a políticas y procedimientos para establecer canales de comunicación con agentes externos que faciliten obtener información que pueda afectar el control interno.

En la gerencia de fiscalización existen canales de comunicación implementados para la información y para atender requerimientos desde y hacia la gerencia, sean estas unidades de gestión especializadas dentro de la administración tributaria u otras entidades del sector público y privado. Asimismo, la gerencia de fiscalización no cuenta con una política de difusión de información relevante vinculada con el control interno, ni con los resultados de la efectividad de

los canales de denuncia y las acciones que realiza la institución en el desarrollo de la implementación del SCI.

4.5 Actividades de supervisión

4.5.1 Principio 16: conducir evaluaciones en marcha e independientes

El enfoque de este principio se orienta a mantener un procedimiento de mejora continua sobre el control interno, considerando su adaptabilidad a los cambios propuestos y a la velocidad de implementación, para asegurar que los demás componentes se encuentren presentes y funcionando. La evaluación independiente del sistema de control interno se encuentra a cargo de la OCI, en el marco de las disposiciones de la CGR y del plan anual de control (PAC) que la CGR dispone. La OCI depende funcionalmente de la CGR. En la gerencia de fiscalización no se cuenta con evaluaciones continuas integradas al proceso de acciones de fiscalización que le permita evaluar si los principios relevantes de control interno se encuentran implementados y funcionando o si es necesario hacer cambios. Ante cambios en los objetivos, en los componentes, en la institución o en el proceso, la gerencia no cuenta con información oportuna sobre desviaciones al control interno, a fin de asegurar los objetivos del proceso. El personal directivo de la gerencia de fiscalización no cuenta con capacitación acerca de las normas de control interno y la importancia de su función de asegurar el cumplimiento de los objetivos del proceso.

4.5.2 Principio 17: Evaluar y comunicar deficiencias

La evaluación de este principio se centra en la oportunidad de comunicar los resultados obtenidos de las evaluaciones del control interno respecto de las debilidades u oportunidades de mejora. La CGR, por medio de la OCI, realiza el seguimiento de la implementación de las recomendaciones recibidas (estas recomendaciones son muy específicas). Este seguimiento se publica en el portal web institucional. La gerencia de fiscalización tiene a su cargo cumplir las disposiciones establecidas por la OCI; sin embargo, dichas acciones no forman parte de una política de comunicación y evaluación de oportunidades de mejora en el proceso de acciones de fiscalización.

Capítulo V. Acciones propuestas para fortalecer el control interno del proceso

Sobre la base de los resultados de la evaluación del grado de madurez del control interno descritos en el capítulo anterior, se establece la lista de acciones que permitirán el cierre de brechas de los principios relevantes con mayores deficiencias³³ y fortalecer el control interno.

1. Actualizar la información de las actividades del proceso

La gerencia debe desarrollar y mantener un nivel adecuado de documentación sobre los procesos, las actividades y el control interno y adecuar sus disposiciones a fin de aportar claridad acerca de las funciones y las responsabilidades, elementos necesarios para cumplir las políticas y los procedimientos en la gestión del proceso. Esto permitirá actualizar la evaluación del control interno y comunicar quién, qué, cuándo, dónde y por qué se ejecuta el control interno (COSO, 2013). La documentación sobre el proceso de acciones de fiscalización permitirá un constante análisis y mejora continua. Asimismo, servirá de base para actualizar periódicamente los flujos del proceso, la evaluación de los riesgos y la evaluación de indicadores y metas, con el fin de asegurar razonablemente el cumplimiento de los objetivos y determinar si el control interno está presente y funcionando en todos los componentes y sus principios.

2. Definir un mecanismo para la evaluación de las presiones excesivas

Las metas y los objetivos, por su propia naturaleza, generan presiones en las organizaciones. Por ello, se hace necesaria una evaluación de la adecuada distribución de recursos, para así disminuir el riesgo de que los colaboradores busquen caminos cortos para ejecutar sus actividades, lo cual generaría un efecto desfavorable respecto de la consecución de los objetivos (COSO, 2013). Al evaluar la existencia de presiones excesivas, la gerencia de fiscalización deberá tomar en cuenta los siguientes factores que influyen en el cumplimiento de los indicadores y las metas:

- Alinear los objetivos con la capacidad y el mayor rendimiento posible del personal que los ejecuta y disponer de recursos materiales suficientes para este fin.
- Fundamentar las metas establecidas para los indicadores en el proceso de acciones de fiscalización en líneas base objetivas para su cumplimiento.
- Evitar cambiar todos los indicadores de medición cada año. Es necesario que haya uniformidad a lo largo del tiempo y mantenerlos vigentes por periodos razonables, para poder hacer la comparación con periodos anteriores y servir de referencia para el futuro.

³³ Una deficiencia, de acuerdo con el Marco Coso 2013, es la falta, en cuanto a presencia y funcionamiento, de componentes de control interno y sus principios relevantes, lo que reduce en forma importante la probabilidad de que el proceso cumpla con su objetivo.

- Establecer indicadores de medición que correspondan con una sola unidad o por proceso, evitando la creación de conflictos entre áreas. Con ello se podrá establecer una responsabilidad única por indicador.
- Determinar un equilibrio entre las recompensas y los rendimientos entre los diferentes grupos de interés, debiéndose establecer líneas de medición objetivas con base en el desempeño y el cumplimiento de objetivos que puedan ser evaluados.

Por otra parte, la evaluación del riesgo de presiones excesivas debe ser periódico y designada al área encargada de la medición y el seguimiento de indicadores en la gerencia de fiscalización. De esta manera, se mejorará el componente ambiente de control en el proceso de acciones de fiscalización respecto del establecimiento de metas reales y alcanzables que contribuyan al logro de los objetivos de la gerencia.

3. Identificar y analizar los riesgos y los controles del proceso de acciones de fiscalización

La gerencia de fiscalización debe identificar los riesgos inherentes al proceso de acciones de fiscalización y los controles existentes, con la finalidad de evaluar su efectividad, tanto en impacto como frecuencia, con el fin de disponer acciones o controles que permitan mitigarlos de acuerdo con la tolerancia al riesgo dispuesto por ella misma y asegurar el cumplimiento de los objetivos del proceso de acciones de fiscalización. La identificación de los riesgos y la evaluación de los controles permitirá a la gerencia de fiscalización lograr lo siguiente:

- Incrementar la probabilidad de alcanzar los objetivos de la gerencia y proporcionar un aseguramiento razonable acerca del cumplimiento de indicadores.
- Preservar la obtención de resultados y servicios para los diferentes grupos de interés internos y externos en el proceso de acciones de fiscalización.
- Resguardar el patrimonio público, utilizando en forma efectiva los recursos con que cuenta la institución, evitando daños o pérdidas en la ejecución del proceso de acciones de fiscalización.
- Garantizar la creación de espacios que favorezcan la comunicación y la confiabilidad de los reportes de control que se generan en el proceso de acciones de fiscalización.
- Cumplir con los requisitos legales y reglamentarios pertinentes.
- Mejorar la capacidad de gestión, estableciendo una base confiable para la toma de decisiones y la planificación en la gerencia.

Mediante la implementación de una matriz de riesgos y controles en el proceso de acciones de fiscalización, la gerencia de fiscalización podrá identificar el tipo y el nivel de riesgos inherentes a este y los factores (exógenos y endógenos) relacionados. Además, podrá determinar un mapa

de riesgos, que deberá ser actualizado periódicamente, por lo menos en cada oportunidad que se cambien los objetivos del PEI, el cual se define cada tres años. De esta manera, se podrá establecer la presencia y el funcionamiento de los componentes evaluación de riesgos y actividades de control.

4. Identificar y analizar el riesgo de fraude en el proceso de fiscalización

El fraude supone la existencia de un incentivo o elemento de presión para realizarlo, así como la percepción de la oportunidad para ejecutarlo y cierta racionalización de lo que ello implica. Dicho concepto es denominado triángulo del fraude³⁴. En esa cadena existen muchos factores, por lo cual es importante mitigar ese riesgo mediante la práctica de valores institucionales y éticos, así como controles medibles y validados. La Guía de Gestión de Riesgos de Fraude (2016), emitida por COSO, sugiere acciones a considerar para fortalecer la administración de riesgos en materia de fraude, por lo cual se sugiere que la gerencia de fiscalización (en coordinación con la OFELCCOR) prioricen la evaluación del riesgo de fraude, considerando lo siguiente:

- Desarrollar una política interna de difusión y compromiso con los valores instituciones y el cumplimiento del código de ética en la gerencia de fiscalización.
- Identificar y definir los fraudes que potencialmente podrían ocurrir dentro del proceso de acciones de fiscalización, considerando los incentivos, las oportunidades y las justificaciones, a fin de obtener una matriz de potenciales ocurrencias.
- Evaluar los controles existentes e implementar, de ser necesario, aquellos que fortalezcan de manera preventiva y permitan revelar el fraude.
- Desarrollar un proceso de reporte de fraudes que facilite la investigación y permita tomar las medidas correctivas necesarias, difundiendo los hechos ocurridos en todas las áreas, con el fin de generar en los colaboradores una conciencia y rechazo a dichas acciones.
- Hacer seguimiento a las medidas implementadas, para evaluar su correcto funcionamiento o su oportuna mejora dentro de la gerencia de fiscalización.

5. Establecer lineamientos para la seguridad de la información en los equipos portátiles

Con el fin de asegurar la información proporcionada por los contribuyentes,³⁵ así como la generada en el proceso de acciones de fiscalización que se conserva en los equipos portátiles asignados a los auditores y supervisores de la gerencia de fiscalización, se debe llevar a cabo

³⁴ El triángulo del fraude se originó a partir de la hipótesis de Donald Cressey (1973), como un modelo generalizado para interpretar un comportamiento fraudulento.

³⁵ De acuerdo con el código tributario, la información relacionada con la cuantía y la fuente de rentas de los contribuyentes forma parte de la reserva tributaria. Dicha información solo deberá ser usada por la administración tributaria para sus fines.

acciones de aseguramiento que permitan contar con un respaldo de su integridad, precisión y disponibilidad para que se asegure la continuidad del proceso de acciones de fiscalización hasta los procesos posteriores, como el procedimiento contencioso tributario.

De acuerdo con el Marco COSO 2013, el mantenimiento de la tecnología a menudo incluirá la adopción de procedimientos de respaldo y recuperación, así como de planes de recuperación ante desastres. ISACA (2011) identifica desafíos que deben considerarse al momento de optar por el uso de una nube para el aseguramiento y el control de la información:

- Establecer la ubicación de los datos.
- Tomar consideraciones para evitar la mezcla de información.
- Desarrollar políticas de seguridad y respaldo de la información.
- Gestionar la identidad, los permisos de edición y los accesos.
- Establecer políticas de cumplimiento.
- Desarrollar acciones relacionadas con capacidad de respaldo e implementación.

La implementación deberá estar alineada con las disposiciones de control establecidas por la administración tributaria y realizar la debida homologación de los parámetros establecidos, en coordinación con la Intendencia Nacional de Sistemas de Información (INSI), con lo cual se fortalecerán las acciones de control

6. Elaboración y formalización de las funciones y responsabilidades relacionadas con el control interno en el MOF

De acuerdo con el Marco COSO 2013, las políticas de asignación de funciones y responsabilidades deben ir en sincronía con las medidas necesarias para llevar a cabo el control. Una herramienta para ese fin es la descripción del perfil de los puestos, alineada con la estructura organizacional de la administración tributaria. El manual de organización y funciones (MOF) es el documento que contiene el detalle de las facultades y, consecuentemente, las responsabilidades, las cuales deben ser concretas, difundidas, comprendidas y ejecutadas por todo el personal, de acuerdo con su competencia.

Para la gerencia de fiscalización, resulta prioritaria la actualización del referido documento, haciendo las coordinaciones con las áreas competentes, incorporando funciones y responsabilidades de los supervisores de auditoría, quienes actualmente no son considerados en el MOF. Esto genera una brecha de control, si se toma en cuenta que el desarrollo de sus funciones son el principal filtro en el control dentro del proceso de acciones de fiscalización. De esta

manera, se fortalecen los componentes ambiente de control y actividades de control en el proceso de acciones de fiscalización.

7. Definir las necesidades de información requerida de los sistemas

Con relación a las actividades de control, la gerencia de fiscalización requiere de información oportuna dentro del proceso de acciones de fiscalización para los auditores, y otro tipo de información para la evaluación y el seguimiento periódico del cumplimiento de metas por parte de los directivos. Por ello, es importante determinar si las fuentes y el tipo de información necesarios para diferentes usuarios que cumplen fines distintos es la misma o, en su defecto, identificar las diferencias, revisando los sistemas de información utilizados. Para ello, hay que considerar los siguientes parámetros:

- Determinar, en función a prioridades, los sistemas, con base en su uso intensivo y a la cantidad de información que brindan a los auditores para ejercer su función fiscalizadora.
- Evaluar la calidad de la información estructurada y no estructurada que los sistemas brindan como parte del proceso.
- Definir las fuentes para la obtención de la información mínima requerida utilizada en el monitoreo y el seguimiento de metas, y atribuirla a los directivos, con base en perfiles de puesto.
- Optar por aquellos mecanismos que signifiquen un ahorro de tiempo considerable para el ejercicio de funciones.
- Identificar sistemas que permitan convertir controles manuales en controles automatizados.

La Intendencia Nacional de Sistemas de Información (INSI) es la encargada del monitoreo y el desarrollo de los sistemas de información. La gerencia de fiscalización, por su parte, debe reportar y coordinar, con base en prioridades, los puntos que haya detectado como urgentes para mejorar el seguimiento y la ejecución del proceso de acciones de fiscalización. Si bien el mantenimiento y el desarrollo son competencia de la INSI, es la gerencia de fiscalización la encargada de evaluar y comunicar el desempeño de los sistemas, con la finalidad de corregir fallas en la operación y determinar las modificaciones necesarias oportunamente. Para ello, debe tener en cuenta lo siguiente:

- Medios para canalizar los reportes de fallas en el área para ser comunicados a la INSI.
- Informar adecuadamente y de manera precisa acerca de los ajustes a realizar y el resultado que se espera obtener.
- Involucrarse en el desarrollo de las modificaciones y la ejecución de las pruebas.

Debe considerarse los tiempos necesarios para la ejecución de mejoras y tener presente los canales alternativos temporales, para que la ejecución del proceso y los seguimientos a indicadores se desarrollen con normalidad.

8. Establecer la política de comunicación y revelación de la información de control interno

La gerencia debe establecer los lineamientos para que la información relacionada con el control interno sea comunicada y difundida de manera transparente³⁶ a todo el personal, a fin de que este tome conocimiento y genere conciencia respecto de su responsabilidad en el control interno.

Estas disposiciones deberán incluir información relacionada con los siguientes aspectos:

- Reuniones de trabajo que permitan la retroalimentación y el análisis de los hechos ocurridos para involucrar al personal, obtener su opinión y hacer sugerencias de seguimiento y mejora para la detección oportuna, a través de canales de comunicación bidireccional.
- Avance en la implementación de las normas de control interno en la gerencia, en coordinación con la OFELCCOR.
- Identificar si las medidas de prevención devendrán en cambios significativos en el proceso de acciones de fiscalización.
- Comunicar los resultados de las evaluaciones de la OCI, las acciones de seguimiento y las implementaciones realizadas.

La política también debe incluir la evaluación de su efectividad, lo que supone que el colaborador deberá estar convencido de la importancia del control interno. Las personas que toman como suyas las políticas, las cumplen con más agrado y eficiencia.

9. Establecer una política para asignar cargos directivos temporales

Debe hacerse con la finalidad de establecer actividades de control respecto de los encargos de puestos directivos por el tiempo en que el titular delegue el cargo, sea este supervisor, jefe de división o gerente. Se debe establecer lineamientos que permitan reducir el riesgo de error o actuaciones irregulares o fraudulentas como producto de la ausencia de segregación de funciones que se estaría configurando. Así, la delegación de encargos temporales debe tener las siguientes características:

³⁶ Hay registros que indican que muchos fraudes se han producido, entre otras razones, porque el acceso a la información estuvo restringido a un pequeño grupo de personas y generalmente se trata de información vergonzosa o deshonrosa que, de ser conocida, sería descalificada.

- Considerar la segregación de funciones al designar las ‘encargaturas’, de manera que, al cubrirse un puesto bajo la forma de delegación temporal, no genere un conflicto de funciones con las que desempeña regularmente el encargado.
- Formar parte de una política de entrenamiento para asumir cargos superiores, tomando en cuenta el adiestramiento de personal con base en las capacidades y el potencial que tenga, para asumir responsabilidades en el mediano plazo.
- Establecer un tiempo máximo para la delegación temporal de funciones.
- La delegación debe ser aprobada por el superior jerárquico del puesto que será reemplazado y no por quien deja temporalmente el cargo, estableciéndose la segregación de funciones en la delegación.
- Quien asuma el encargo temporal deberá suspender sus labores regulares, en caso de que entren en conflicto con las responsabilidades asumidas en el puesto a cubrir.

10. Definir y formalizar los programas de capacitación en control interno

Respecto de las acciones de implementación del control interno, la descripción de los procesos, la evaluación de riesgos y la funcionalidad de los controles existentes, estos deben formar parte del plan de capacitación anual para el personal de la gerencia de fiscalización. La finalidad es que tome conocimiento sobre estos temas, para que desempeñe su rol adecuadamente, especialmente en las labores relacionadas con el proceso de acciones de fiscalización. De esta manera se involucra al personal en el control interno, poniendo de manifiesto la importancia de las labores que realiza, así como en su capacidad de retroalimentación constante. Asimismo, la comunicación del actual diagrama del proceso, la matriz de los riesgos identificados y los controles que deben cumplir en las acciones que realizan deberán formar parte de la capacitación. También deben difundirse las normas éticas y las disposiciones antifraude vigentes, los canales de comunicación disponibles para transmitir información y la importancia de los controles existentes, buscando que el personal se sienta en la capacidad de aportar a su mejora mediante recomendaciones.

11. Definir el apetito de riesgo en el proceso de acciones de fiscalización

Las actividades y las tareas realizadas en el proceso de acciones de fiscalización se encuentran expuestas a riesgos, haciéndose necesaria una gestión de riesgos. El elemento fundamental en ese esquema es fijar el apetito de riesgo, es decir, la cantidad de riesgo que se desea asumir para lograr el objetivo. El apetito de riesgo es una guía para la toma de decisiones, la asignación de recursos en la consecución de los objetivos y para permitir el seguimiento de los resultados obtenidos (IIAE, 2013). La gerencia de fiscalización, como responsable de gestión del proceso de acciones

de fiscalización, deberá establecer el apetito de riesgo en concordancia y alineada con la políticas y objetivos estratégicos de la institución.

En el proceso de determinar el apetito de riesgo, deben tenerse presentes las siguientes consideraciones (IIAE, 2013):

- Definir y entender claramente los objetivos establecidos y los riesgos asociados.
- Alinear las expectativas de las partes interesadas. Debe garantizarse un adecuado equilibrio.
- Establecer los parámetros para el apetito de riesgo adecuados al proceso de acciones de fiscalización.
- Vincular el apetito con la capacidad de riesgo de la institución y la política de riesgos existente.
- Mantener el equilibrio entre el costo y el beneficio en la definición e implantación del sistema de gestión de riesgos.
- El apetito debe revisarse en forma continua y establecerse periodos de tiempo para evaluar cambios y actualizar los parámetros.
- Comunicar el apetito de riesgo a toda la organización.
- La tolerancia al riesgo debe servir como un indicador, si se está asumiendo un nivel de riesgo por encima del establecido y tomar medidas correctivas.

12. Establecer controles continuos integrados al proceso de acciones de fiscalización

Con la finalidad de conocer la eficiencia del control interno, la gerencia debe establecer mecanismos de evaluación y supervisión incorporados al proceso para su ejecución continua. Esto debe hacerse en todas las actividades que lo conforman, como la evaluación permanente del avance de casos, los tiempos del auditor y el rendimiento por caso, entre otros. Esto permitirá identificar y listar situaciones mejorables, priorizarlas, asignar responsabilidades y definir equipos de mejora para tomar medidas de corrección o de aseguramiento oportunamente. Dichos mecanismos de control estarán sujetos a evaluación independiente posterior, como lo establece el Marco COSO (2013). Durante el proceso de implementación, deberá tenerse especial cuidado de establecer controles denominados clave, es decir, los verdaderamente necesarios, y evitar los controles ciegos e irracionales que solo dificultarían el adecuado funcionamiento del proceso. Por ello es de especial importancia tener en cuenta que los controles que se establezcan mitiguen riesgos que comprometan el cumplimiento de los objetivos del proceso.

Capítulo VI. Priorización de planes de acción y hoja de ruta

Considerando las brechas identificadas en los puntos de enfoque y la evaluación de la presencia y el funcionamiento de los principios de control interno, se establecieron doce acciones para el cierre de las brechas determinadas.

Para la implementación de los planes propuestos, se programó una reunión con la Gerente de Fiscalización de la Intendencia Lima, quien indicó que estaba totalmente de acuerdo con los planes de acción propuestos. Además, señaló su interés en llevar a cabo los mismos, estableciendo una priorización, pues debía tomarse en cuenta que la totalidad no podría llevarse a cabo al mismo tiempo, por las limitaciones de recursos económicos y de profesionales. En el gráfico 7 se podrá ver dicha priorización en función del tiempo.

Gráfico 7. Hoja de ruta para implementar planes de acción propuestos

Nº	Plan de acción propuesto	Dic-18	Ene-19	Feb-19	Mar-19	Abr-19	May-19	Jun-19	Jul-19	Ago-19	Set-19	Oct-19	Nov-19	
1	Actualizar la información de las actividades del proceso.													
2	Definir un mecanismo para la evaluación de las presiones excesivas.													
3	Identificar y analizar los riesgos y controles del proceso de acciones de fiscalización.													
4	Identificar y analizar el riesgo de fraude en el proceso de acciones de fiscalización													
5	Establecer lineamientos para la seguridad de la información en los equipos portátiles.													
6	Elaboración y formalización de las funciones y responsabilidades relacionadas con el control interno en el MOF.													
7	Definir las necesidades de información requerida por los sistemas.													
8	Establecer la política de comunicación y revelación de la información de control interno.													
9	Establecer una política para asignar cargos directivos temporales.													
10	Definir y formalizar los programas de capacitación en control interno.													
11	Definir el apetito de riesgo en el proceso de acciones de fiscalización.													
12	Establecer controles continuos integrados al proceso de acciones de fiscalización.													

Fuente: Elaboración propia, 2018

Se consideró un periodo de doce meses para la implementación de los planes de acción propuestos, tomándose como referencia dos parámetros importantes, como lo son el tiempo que requiere su implementación y el impacto. Para determinar esto, se consideró una escala de tres niveles (alto, medio y bajo). En el gráfico 7 se representa con flechas rojas aquellos que tienen un impacto alto, flechas amarillas a aquellos con un impacto medio y con verde a aquellos con impacto bajo en el proceso de acciones de fiscalización. Habiendo definido el tiempo y el impacto que tendría la implementación de los planes de acción propuestos, en el gráfico 8 se determina la cantidad de horas-hombre y los costos en que se incurría para su implementación. Se consideran los sueldos referenciales, debido a que la información remunerativa es confidencial. Asimismo, se considera un equipo de tres integrantes con un supervisor y la participación del gerente. Para determinar el costo por hora, se considera lo siguiente: gerente (85 soles por hora), supervisor (75 soles por hora) y auditores (60 soles por hora). Se precisa que en la determinación del costo no se consideró el costo indirecto representado por las labores operativas que dejaría de realizar el auditor.

Gráfico 8. Horas-hombre y costos totales para la implementación de planes de acción

Plan de acción	Plan de acción propuesto	Horas-hombre y costos totales								
		Gerente			Supervisores			Auditores		
		Horas-hombre y costos totales	Costo x hora	Costo total	Horas	Costo x hora	Costo total	Horas	Costo x hora	Costo total
1	Actualizar la información de las actividades del proceso.	16	85.00	1,360.00	32	75.00	2,400.00	384	60.00	23,040.00
2	Definir un mecanismo para la evaluación de las presiones excesivas.	16	85.00	1,360.00	32	75.00	2,400.00	384	60.00	23,040.00
3	Identificar y analizar los riesgos y controles del proceso de acciones de fiscalización.	8	85.00	680.00	16	75.00	1,200.00	192	60.00	11,520.00
4	identificar y analizar el riesgo de fraude en el proceso de acciones de fiscalización	24	85.00	2,040.00	48	75.00	3,600.00	576	60.00	34,560.00
5	Establecer lineamientos para la seguridad de la información en los equipos portátiles.	16	85.00	1,360.00	32	75.00	2,400.00	384	60.00	23,040.00
6	Elaboración y formalización de las funciones y responsabilidades relacionadas con el control interno en el MOF.	24	85.00	2,040.00	48	75.00	3,600.00	576	60.00	34,560.00
7	Definir las necesidades de información requerida de los sistemas.	24	85.00	2,040.00	48	75.00	3,600.00	576	60.00	34,560.00
8	Establecer la política de comunicación y revelación de la información de control interno.	16	85.00	1,360.00	32	75.00	2,400.00	384	60.00	23,040.00
9	Establecer una política para asignar cargos directivos temporales.	16	85.00	1,360.00	32	75.00	2,400.00	384	60.00	23,040.00
10	Definir y formalizar los programas de capacitación en control interno.	16	85.00	1,360.00	32	75.00	2,400.00	384	60.00	23,040.00
11	Definir el apetito de riesgo en el proceso de acciones de fiscalización.	16	85.00	1,360.00	32	75.00	2,400.00	384	60.00	23,040.00
12	Establecer controles continuos integrados al proceso de acciones de fiscalización.	24	85.00	2,040.00	48	75.00	3,600.00	576	60.00	34,560.00

Fuente: Elaboración propia, 2018

Capítulo VII. Evaluación de riesgos del proceso de acciones de fiscalización

En el presente capítulo se desarrolla la elaboración de la matriz de riesgos del proceso de acción de fiscalización. De esta manera, la gerencia de fiscalización cuenta con la primera evaluación de riesgos en el cumplimiento de los objetivos del proceso. Dicho proceso operativo agrupa de manera lógica subprocesos, cada uno con objetivos específicos y, a su vez, compuestos de diferentes actividades que, desarrollados de manera integrada y concatenada, tienen como objetivo final del proceso evaluar la determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes. En la tabla 5 se muestran los objetivos de cada subproceso.

Tabla 5. Subprocesos que conforman el proceso de acciones de fiscalización

N°	Subproceso	Objetivo del proceso
1.	Planificación de la fiscalización	Emitir un informe de planeamiento con los puntos críticos a desarrollar en el proceso de fiscalización, luego de evaluar la información tributaria interna de los sistemas de la SUNAT y la información proporcionada por el contribuyente.
2.	Notificación	Entregar formalmente al contribuyente documentos producidos en el proceso de fiscalización, de acuerdo con las formas establecidas en el artículo 104° del Código Tributario.
3.	Determinación de observaciones	Realizar la evaluación del cumplimiento de las normas tributarias, según los impuestos evaluados, el programa de fiscalización seleccionado y los puntos críticos establecidos en la planificación. Las observaciones se evidencian en los requerimientos y luego de los descargos presentados por el contribuyente, se ameritan en un resultado de requerimiento.
4.	Determinación de la obligación tributaria	Realizar los cálculos de la determinación de la obligación tributaria (de acuerdo con las normas tributarias generales y específicas de cada tributo) del contribuyente, considerando para ello la información de los sistemas de la administración tributaria y las observaciones determinadas, de corresponder.
5.	Peticiones específicas del contribuyente	Dar respuesta formal a las diferentes solicitudes o peticiones del contribuyente, en los plazos legales y según las disposiciones normativas aplicables, como petición de mayor plazo a los requerimientos y solicitud de copias, entre otras.
6.	Procesos complementarios bajo responsabilidad	Atender y cumplir las normas legales específicas que establecen procedimientos complementarios que se originan durante el proceso de fiscalización, como elevar un informe de medidas cautelares previas al término de la fiscalización, realizar un informe de casos especiales, iniciar un proceso de responsabilidad solidaria y proceso de ingreso por recaudación, entre otros.

Fuente: Elaboración propia 2018

De acuerdo con las normas dispuestas por la CGR, en enero de 2018 la administración tributaria, mediante Resolución de Superintendencia 025-2018/SUNAT³⁷, estableció la metodología para la administración de riesgos institucionales (MARI), la cual desarrolla las siguientes etapas: i) identificar; ii) analizar; iii) determinar la respuesta o tratamiento que se dará a los riesgos identificados, los cuales posteriormente serán iv) monitoreados con la finalidad de asegurar el cumplimiento del objetivo del proceso de acciones de fiscalización.

³⁷ La resolución, emitida el 23 de enero de 2018, establece también la política institucional de administración de riesgos, con la finalidad de efectuar un análisis de la gestión de riesgos y contribuir con la implementación del sistema de control interno en la administración tributaria.

1. Identificación de riesgos

Mediante las siguientes herramientas: tormenta de ideas, el juicio de experto³⁸, las encuestas a los auditores tributarios, las entrevistas a la gerente de fiscalización y los jefes de división, así como el inventario de riesgos, se han determinado los riesgos detallados en el anexo 4 para cada subproceso, así como las causas y los efectos, en caso de materializarse el riesgo³⁹. Se consideró que los riesgos determinados se derivan de factores externos, como cambios en la legislación tributaria, y factores socioculturales, así como factores internos, como personal, procesos y tecnológicos. A su vez, se encuentran asociados a los riesgos operativos, cumplimiento, corrupción y tecnológico, considerando los parámetros de la metodología MARI.

2. Análisis del riesgo

El análisis de los riesgos determina la probabilidad de ocurrencia y el impacto que podría generar su materialización. En la evaluación se consideró una combinación del método cuantitativo y cualitativo. El primero cuando se cuenta con sustento material para el caso de determinar la ocurrencia, y el segundo en los casos en que no se cuenta con información estadística, como lo es determinar el impacto del riesgo evaluado. A efectos de establecer la probabilidad de ocurrencia del riesgo, se consideró una escala de cuatro niveles, como se muestra en la tabla 6.

Tabla 6. Escala de determinación de probabilidad

Nivel	Criterio	Definición
1	Raro	El evento podría ocurrir solo en circunstancias excepcionales.
2	Posible	El evento podría ocurrir en algún momento.
3	Probable	El evento probablemente ocurrirá en la mayoría de las circunstancias.
4	Casi seguro	Se espera que el evento ocurra en la mayoría de las circunstancias.

Fuente: Resolución de Superintendencia N° 025-2018/SUNAT

El impacto representa la materialización del riesgo, para lo cual se ha considerado los siguientes niveles:

³⁸ El juicio de expertos es una opinión informada de personas con trayectoria en el tema, que son reconocidas por otros como expertos cualificados en este, y que pueden dar información, evidencia, juicios y valoraciones (Escobar-Pérez y Cuervo-Martínez, 2008).

³⁹ Con la finalidad de distinguir la causa del riesgo y los efectos que se generarían de materializarse, se utilizó la siguiente construcción lógica: como consecuencia de causa concreta, podría ocurrir riesgo, lo que llevaría a efecto en el objetivo.

Tabla 7. Escala de determinación del impacto

Nivel	Criterio	Definición
1	Menor	Si el hecho llegara a presentarse, tendría poco impacto sobre el proceso. Ameritaría un ajuste en una actividad concreta del procedimiento.
2	Moderado	Si el hecho llegara a presentarse, tendría medianas consecuencias sobre el proceso. Se cambiaría el procedimiento y los planes de control y monitoreo.
3	Mayor	Si el hecho llegara a presentarse, tendría graves consecuencias sobre el proceso. Afectaría el desempeño del proceso.

Fuente: Resolución de Superintendencia N° 025-2018/SUNAT

Mediante el anexo 4, se muestra la valoración del riesgo inherente⁴⁰ producto de la multiplicación de la probabilidad y el impacto, así como la identificación de la actividad de control ejecutado y la evaluación de su efectividad, luego de lo cual se determina el riesgo residual⁴¹. Con relación a la evaluación de la efectividad de los controles, se consideró cómo se realiza el control, la frecuencia de su ejecución, quién lo ejecuta, si se destina a mitigar el impacto o probabilidad o ambos, así como establecer si se trata de un control manual, automático o si depende de una persona, para detectar los errores ocurridos mediante el análisis de información de los sistemas informáticos.

2.1 Mapa de riesgo

Para calificar cada riesgo, sea aceptable, moderado o importante⁴², se estableció una matriz de combinaciones de probabilidad e impacto, según la combinación de los valores mostrados en las escalas de las tablas 6 y 7, que se denomina matriz de riesgos. Dicha matriz permite establecer una representación gráfica de la evaluación de los 8 riesgos determinados. Mediante el gráfico 9, se muestra el mapa de riesgos inherentes, el cual, luego de evaluar la efectividad de los controles, permite mostrar el mapa de riesgos residual (gráfico 10), que permite analizar si el control reduce el impacto y la probabilidad, o si un riesgo se encuentra en su estado original. Es decir, que no se ha establecido una actividad de control efectivo.

⁴⁰ El riesgo inherente se presenta por la naturaleza propia de la actividad. Es el riesgo respecto del cual no se le ha aplicado ningún control. Se determina en función de probabilidad por el impacto (Resolución de Superintendencia N° 025-2018/SUNAT).

⁴¹ El riesgo residual es aquél que permanece después de que la dirección toma las acciones de control necesarias para reducir o mantener la probabilidad, el impacto o ambas variables. También se determina en función de la probabilidad por el impacto (Resolución de Superintendencia N° 025-2018/SUNAT).

⁴² Riesgo importante: requiere de acción inmediata. Hay que hacer planes de tratamiento requeridos, los cuales serán reportados a los directivos. Riesgo moderado: debe ser administrado con procedimientos normales de control. Riesgo aceptable: se administra con procedimientos rutinarios. (Resolución de Superintendencia N° 025-2018/SUNAT metodología MARI).

Gráfico 9. Mapa de riesgos inherentes

		Matriz de probabilidad e impacto		
		IMPACTO		
		MENOR	MODERADO	MAYOR
		1	2	3
CASI SEGURO	4			4 6
PROBABLE	3		1	2 3 7 8
POSIBLE	2			5
RARO	1			

Fuente: Elaboración propia, 2018

Gráfico 10. Mapa de riesgos residuales

		MENOR	MODERADO	MAYOR
		1	2	3
CASI SEGURO	4			
PROBABLE	3		1	4
POSIBLE	2			2 3 5 7 8
RARO	1			6

Fuente: Elaboración propia, 2018

3. Respuesta al riesgo

La Resolución de Superintendencia N° 025-2018/SUNAT establece el tratamiento al riesgo residual identificado, mediante las siguientes acciones:

- Evitar el riesgo: implica tomar las medidas para prevenir el riesgo. Es siempre la primera alternativa a considerar y se logra cuando al interior de los procesos se generan cambios sustanciales por mejoras del proceso, rediseño o eliminación.
- Reducir el riesgo: implica reducir al menos una de las variables de valoración, la probabilidad a través de medidas de prevención o el impacto con medidas de protección. Se consigue mediante la optimización de los procedimientos y la implementación de controles.

- Compartir o transferir el riesgo: consiste en trasladar el impacto a un tercero. Transferir el riesgo simplemente da a otra parte la responsabilidad de su gestión.
- Asumir el riesgo: implica no efectuar ninguna acción frente al riesgo.

Con el fin de establecer el tratamiento de los riesgos identificados, la metodología dispone que el dueño del proceso considerará el costo/beneficio de la implementación, así como la factibilidad legal, técnica y económica y seleccionará la respuesta que reduce la probabilidad, el impacto o ambos dentro del apetito al riesgo⁴³ establecido por la administración tributaria. La gerencia no cuenta con un documento institucional aprobado por el CCI con los criterios para determinar el apetito al riesgo, en el marco de la política institucional de riesgos.

Al respecto, se cuenta con dos posibles enfoques para determinar el apetito de riesgo en una organización. Descendente: del más alto nivel hacia abajo se comunica a toda la compañía, estableciendo apetito para las distintas unidades que la componen; y ascendente, en el cual se define el apetito de riesgo al nivel mínimo de decisión, para luego consolidarse en un apetito de riesgo global (IAIE,2013). Ambos enfoques tienen ventajas e inconvenientes, siendo el más recomendable el enfoque descendente, en el cual la dirección establece cuál debe ser el apetito de riesgo de la organización, pero se complementa con un reporte basado en un enfoque ascendente (IAIE,2013).

Luego de la evaluación de los ocho riesgos determinados, la gerencia, considerando una tolerancia mínima, estableció las acciones de respuesta a cada uno de ellos. Es así como se proponen los controles necesarios y sus responsables, y dichas acciones deben ser reportadas a las unidades jerárquicas superiores y las encargadas de la gestión de procesos. En el anexo 4, se detalla la respuesta al riesgo, desarrollando la acción, el control necesario y el responsable de cada riesgo determinado.

4. Monitoreo de riesgos

La metodología MARI establece que el dueño del proceso es el encargado de la administración del riesgo, para lo cual se debe contar con información oportuna, a fin de evaluar si las medidas de control funcionan según lo planificado o se requiere de ajustes. También se debe considerar que la situación del entorno puede sufrir cambios en el nivel de riesgo. Así mismo, pueden surgir

⁴³ La metodología define al apetito de riesgo como: «La referencia a la cantidad de riesgo, desde un punto de vista amplio, que la entidad está dispuesta o desea aceptar para el cumplimiento de los objetivos institucionales». Esta definición tomada de la norma ISO 31000:2009 no precisa una referencia clara entre apetito (riesgo aceptado), tolerancia al riesgo (desviación respecto del apetito) y capacidad de riesgo (máximo riesgo aceptado), (IAIE,2013).

nuevos riesgos que afecten el logro de los objetivos del proceso. Es importante, pues, contar con la participación del personal para la identificación oportuna de los riesgos.

Por tratarse de la primera evaluación de riesgos en el proceso de fiscalización realizada por la gerencia, no se cuenta con medios materiales que permitan evaluar el impacto de las medidas de control establecidas, las que se considerarán en un próximo monitoreo de riesgos.

Conclusiones y recomendaciones

1. Conclusiones

El resultado del presente trabajo de investigación logró cumplir con los objetivos establecidos y atender las preguntas de investigación planteadas, habiéndose llegado a las siguientes conclusiones.

- El resultado de la evaluación del grado de madurez del control interno en el proceso de acciones de fiscalización determina que se encuentra en un nivel repetible, considerando la escala detallada en el anexo 1, es decir, muestra la existencia de los componentes y sus principios relevantes, pero no se encuentra en funcionamiento en forma integrada. Como resultado, carece de efectividad y no proporciona seguridad razonable respecto del cumplimiento de los objetivos. La evaluación realizada integra a la gerencia de fiscalización en la implementación del sistema de control interno de la administración tributaria, en cumplimiento de lo requerido por la CGR.
- Los componentes de control interno que evidencian mayores brechas de desarrollo son la evaluación de riesgos y las actividades de control. Se pudo constatar que la gerencia identifica los riesgos asociados al proceso; sin embargo, no disponía de una evaluación que permitiese integrar los objetivos, los riesgos y la efectividad de los controles, así como identificar los controles clave.
- La evaluación del componente de información y comunicación denota la necesidad de que se transmita información en materia de control interno a los colaboradores que participan el proceso. De este modo, tendrán conocimiento de la situación actual, las necesidades y las acciones que se vienen llevando a cabo, con el fin de que formen parte del proceso de control interno y asuman su rol en la gestión de este. La evaluación del componente de actividades de supervisión tuvo como resultado que existe una ausencia de lineamientos respecto de la evaluación y la comunicación de los resultados de las evaluaciones de control. Respecto del componente de ambiente de control, se determinó oportunidades de mejora en la retención de talentos y en la necesidad de establecer funciones a los supervisores que participan en el proceso.
- La gerencia aceptó la propuesta de los planes de acción y una hoja de ruta que permitirán fortalecer el control interno en el proceso de acciones de fiscalización para, de esta manera, contribuir con el cumplimiento de sus objetivos y lograr mejoras en la gestión interna de dicho proceso.
- Existe la percepción de ausencia del control interno en el personal que ejecuta el proceso de acciones de fiscalización. El personal cree que se trata de una labor únicamente de la OCI y

esta falta de conocimiento y concientización determina una insuficiente participación e interiorización de su responsabilidad en los controles del proceso. El personal se concentra principalmente en el cumplimiento de sus metas y normas funcionales.

- La gerencia de fiscalización identifica los riesgos relacionados con los indicadores de gestión anual, los mismo que se encuentran vinculados parcialmente con los objetivos del proceso de acciones de fiscalización. Se establecen controles reactivos, pero los indicadores son frecuentemente modificados, con lo cual se ocasiona exceso de controles que no se encuentran respaldados con una evaluación metodológica de los riesgos inherentes y residuales en el proceso de acciones de fiscalización.
- Las acciones propuestas para el cierre de brechas han sido comunicadas a la gerencia de fiscalización, la cual mostró especial interés en las falencias del componente de evaluación de riesgos, motivo el por el cual el equipo desarrolló la evaluación de riesgos y controles mediante la aplicación de la metodología dispuesta por la administración tributaria. Esta matriz permitiría a la gerencia de fiscalización conocer la evaluación de los riesgos identificados y la efectividad de los controles existentes.
- La evaluación del riesgo de fraude permitiría determinar controles para su prevención y promoverá la integridad moral del recurso humano y la imagen institucional, conforme a la visión institucional, en la cual la honestidad es considerada su principal fortaleza.
- La implementación de las acciones propuestas proporcionará a la gerencia mejores herramientas para la evaluación de la efectividad del proceso en el cumplimiento de sus objetivos en materia de cumplimientos normativos, criterios de desempeño, reducción de tiempos y efectividad de controles. Estos, por medio de la evaluación periódica del control interno, permitirán mejorar la gestión para lograr incrementar la eficiencia de las acciones de fiscalización, reduciendo la probabilidad de nulidades en auditorías y obteniendo mayores recursos de información para una correcta determinación y mejora de los tiempos insumidos en cada acción de fiscalización. De esta manera, se generará valor a la gestión del proceso y, de manera indirecta, al resultado de las fiscalizaciones.

2. Recomendaciones

- Comunicar a las diferentes áreas de soporte y gestión de la administración tributaria, como INSI, INGP e INER, el resultado de los planes de acción requeridos para la mejora del proceso de acciones de fiscalización. La finalidad sería obtener el respaldo correspondiente dentro de las competencias de cada una, para hacer viables los planes de acción, de manera complementaria a lo ejecutado por la gerencia de fiscalización.

Bibliografía

- Aliaga C. (2014). *Control para la Gestión Pública* (1ª ed.). Lima. Editorial: ECITEC S.A.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias- CIAT (2006). “Manual CIAT de Auditoría Interna”. <https://cds.ciat.org>, fecha de consulta: 27/8/2018. Disponible en: https://cds.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_manual_auditoria_interna_ciat.pdf
- Contraloría General de la Republica (2015). “Medición de la Implementación del Sistema de Control Interno en el Estado (2014)”. <http://doc.contraloria.gob.pe>, fecha de consulta: 26/1/2018. Disponible en http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/web/documentos/Publicaciones/Medicion_Implementacion_SCI_Estado_2013.pdf
- Contraloría General de la República (2015), “Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) de Perú en el INTOSAI”. <http://doc.contraloria.gob.pe> , fecha de consulta: 22/1/2018. Disponible en: <http://doc.contraloria.gob.pe/COOPERACION/INTOSAI/EFSp Peru.html>.
- COSO (2013). *COSO Control Interno – Marco Integrado, Marco y Apéndices* Editorial COSO - PwC – Instituto de Auditores Internos de España, (1ª ed.), España.
- COSO (2013). *COSO Control Interno – Marco Integrado, Herramientas Ilustrativas para Evaluar la Efectividad de un Sistema de Control Interno*. COSO - PwC – Instituto de Auditores Internos de España, (1ª ed.). España.
- Diario Oficial El Peruano, Ley N° 27785, Lima, Perú, 23 de julio de 2002.
- Diario Oficial El Peruano, Ley N° 28716, Lima, Perú, 18 de abril de 2006.
- Diario Oficial El Peruano, Ley N° 30372, Lima, Perú, 30 de noviembre de 2015.
- Diario Oficial El Peruano, RC N° 004-2017-CG, Lima, Perú, 20 de enero de 2017.
- Diario Oficial El Peruano, RC N° 028-2017-CG, Lima, Perú, 10 de marzo de 2017. (Deroga RC N° 189-2016-CG)
- Diario Oficial El Peruano, RC N° 149-2016-CG, Lima, Perú, 2 de marzo de 2016.
- Diario Oficial El Peruano, RC N° 189-2016-CG, Lima, Perú, 29 de junio de 2016. (Deroga RC 027-2016-CG)
- Diario Oficial El Peruano, RC N° 320-2006-CG, Lima, Perú, 3 de noviembre de 2006.
- Diario Oficial El Peruano, RC N° 027-2016-CG, Lima, Perú, 9 de febrero de 2016.
- Diario Oficial El Peruano, RCG N° 458-2008 –CG, Lima, Perú, 30 de octubre de 2008.
- DS N° 004-2013 –PCM, Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 9 de enero de 2013.

- Escobar-Pérez, J. y Cuervo-Martínez, A., (2008). “Validez de contenido y juicio de expertos: una aproximación a su utilización”. *http://www.humanas.unal.edu.co* , fecha de consulta: 15/5/2018. Disponible en <http://www.humanas.unal.edu.co/psicometria/files/7113/8574/5708/Articulo3_Juicio_de_expertos_27-36.pdf>
- Graham, Lynford, (2015). “Internal Control Audit and Compliance: Documentation and Testing Under the New COSO Framework”. [En versión PDF]. Editorial Wiley. Fecha de consulta: 8/3/2018. Disponible en < <https://www.wiley.com/en-us/Internal+Control+Audit+and+Compliance%3A+Documentation+and+Testing+Under+the+New+COSO+Framework-p-9781118996218>>
- Instituto de Auditores Internos de España (2013). “Definición e implantación de Apetito de Riesgo”. [En versión PDF]. Editorial Instituto de Auditores Internos de España, primera edición. Fecha de consulta: 8/02/2018. Disponible en <https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/apetito-de-riesgo-libro.original.pdf>
- Instituto de Auditores Internos de España (2016). “Aplicación del Marco Integrado de Control Interno (COSO) en el Sector Público Español” [En línea]. España: IAIE. Fecha de consulta: 15/6/2017. Disponible en: <https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/fabricacososectorpublico.original.pdf>
- Salamanca, Fabio (1999). “El Sistema de Control Interno en la Administración Tributaria: Enfoque Sistémico” *https://cds.ciat.org*, fecha de consulta: 27/8/2017. Disponible en: <https://cds.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_19/1Premio_Salamanca_co_1999.pdf>
- The Institute of Internal Auditors (2013). “Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control” [En línea]. Panamá: CIAT/AEAT. *na.theiia.org*, Fecha de consulta: 3/9/2018. Disponible en: <<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Spanish.pdf>>

Anexos

Anexo 1. Escala del nivel de madurez de los principios y componentes del control interno

Nivel de madurez	Intervalo	Estado del control interno - CI
Inexistente	0.00 – 0.99	El control no es parte de la cultura o misión de la unidad. La unidad no ha reconocido la necesidad de establecer o fortalecer la implantación del control interno.
Inicial	1.00 – 1.99	Existe evidencia de que la unidad ha reconocido la necesidad de establecer o fortalecer la implantación del control interno. No existe un proceso formal estandarizado, sino que existen enfoques ad hoc que se aplican de manera individual o caso por caso. El personal no es consciente de sus responsabilidades frente al control interno.
Repetible	2.00 – 2.99	El proceso de implementación del control interno se encuentra suficientemente desarrollado y distintas personas ejecutan más o menos los mismos procedimientos. No existe una comunicación ni un entrenamiento formal acerca de los procedimientos, y la responsabilidad es individual. Hay una gran dependencia del conocimiento que tiene el personal y, por lo tanto, existe una probabilidad de error importante.
Definido	3.00 – 3.99	El proceso de implementación del control interno está estandarizado, documentado y difundido mediante el entrenamiento. Sin embargo, se deja a voluntad del personal la aplicación de los procedimientos del proceso y es poco probable que se detecten las desviaciones en estos casos. Los procedimientos en sí no son sofisticados y corresponden a la formalización de las prácticas existentes.
Gestionado	4.00 – 4.99	Es posible monitorear y medir la conformidad en la aplicación del proceso de implementación del control interno, y se pueden tomar acciones cuando el proceso no está operando adecuadamente. Los procesos de la unidad están mejorándose continuamente. Se dispone de automatizaciones y de herramientas que son usadas de una manera limitada o fragmentada.
Optimizado	5.00	El control interno es acorde a las características de la unidad y a su marco jurídico aplicable. El proceso ha sido refinado en cuanto a las mejores prácticas, basado en los resultados de la mejora continua y de los modelos ya maduros de otras organizaciones. Las tecnologías de información y comunicación (TIC) son usadas integralmente para automatizar los flujos de trabajo, entregando herramientas que mejoran la calidad y la efectividad, aumentando la capacidad de adaptación de la empresa.

Fuente: Elaboración propia, con base en la Guía para la Evaluación del SCI- FONAFE (2014)

Anexo 2. Escala del nivel de cumplimiento de los puntos de enfoque

Aspecto	Nivel de cumplimiento	Criterios de evaluación
Presente	Nivel 0	No existen actividades diseñadas para cubrir el requerimiento.
	Nivel 1	Existen actividades diseñadas, pero estas no se encuentran documentadas en las políticas y procedimientos, ni están aprobadas.
	Nivel 2	Las actividades se encuentran diseñadas, documentadas de acuerdo con el requerimiento, aprobados y difundidas, y están en proceso de implementación.
Funcionando	Nivel 3	Se cumple con lo definido en el criterio anterior. Adicionalmente, el control se ha implementado recientemente en la empresa, de acuerdo con la documentación vigente
	Nivel 4	Se cumple con lo definido en el criterio anterior. Adicionalmente, existe un responsable asignado y existen registros que evidencian su funcionamiento y control (al menos tres meses).
	Nivel 5	Se cumple con lo definido en el criterio anterior. Adicionalmente, el control ha sido mejorado o la documentación es actualizada dentro de los últimos dos años como parte de un proceso de revisión o mejora continua del control interno.

Fuente: Elaboración propia, con base en la Guía para la Evaluación del SCI- FONAFE (2014)

Anexo 3. Evaluación del nivel de cumplimiento del control interno

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
Componente N° 1: Entorno de control			
Principio 1. Compromiso hacia la integridad y los valores éticos			
1.1	<i>Tone at the top</i>	<p>La administración tributaria cuenta con un plan estratégico institucional (PEI) en el que se establece la misión, la visión y los principios institucionales, así como el detalle de las acciones estratégicas a desarrollar en el periodo 2017-2019, siendo difundido a todos los colaboradores de la institución.</p> <p>La ley de fortalecimiento de la SUNAT - Ley N° 29816, precisa la conformación de un consejo directivo y las atribuciones del superintendente; asimismo, mediante Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT, se aprobó el nuevo reglamento de organización y funciones (ROF).</p> <p>A nivel institucional, está OFELCCOR, que es la encargada de promover y desarrollar acciones que conduzcan al fortalecimiento de la integridad y el comportamiento ético.</p> <p>La gerencia de fiscalización difunde toda la información relevante respecto de estas disposiciones, mediante canales internos (intranet, periódico-murales y boletines digitales, entre otros). En reuniones con el personal, difunde los alcances, la importancia y la necesidad de contar con una actuación ética en el desempeño de las funciones, así como brindar retroalimentación sobre eventos públicos que atenten contra el buen comportamiento esperado por parte de la institución; sin embargo, estas comunicaciones no se dirigen a fortalecer una cultura sobre la importancia del control interno, sino que crea una percepción de que lo concerniente al control interno no es de competencia de la gerencia.</p>	3
1.2	Establece las normas de conducta	<p>La institución establece sus normas de conducta a través de un código de ética, publicado en la web institucional. Además, es de obligatorio cumplimiento la Ley del Código de Ética de la Función Pública Ley N° 27815 y su reglamento, aprobado con D.S. N° 033-2005-PCM.</p> <p>La gerencia se encarga de difundir comunicados que enfatizan el cumplimiento de los documentos mencionados con relación a los valores éticos y el comportamiento de los colaboradores. Para ello, elabora programas de capacitación orientados a la difusión de valores institucionales en coordinación con OFELCCOR.</p>	3
1.3	Evalúa el cumplimiento de las normas de conducta	<p>La gerencia no cuenta con un mecanismo que le permita evaluar el cumplimiento de las normas de conducta de los colaboradores. La evaluación de desempeño anual al personal no considera, como un factor de medición, el desenvolvimiento ético en la ejecución de sus funciones. El control del cumplimiento de las normas de conducta se da por el seguimiento del inmediato superior jerárquico y responde a criterios subjetivos del mismo.</p> <p>En el proceso de acciones de fiscalización, no se cuenta con mecanismos que permitan medir el cumplimiento de un correcto comportamiento de los auditores y los supervisores.</p>	2
1.4	Aborda cualquier desviación de forma oportuna	<p>La institución cuenta con canales internos y externos de reporte de trasgresión de normas de conducta de los funcionarios públicos, el mismo que se deriva a OFELCCOR o a la Oficina de Control Institucional (OCI), a fin de que realicen las acciones correspondientes en el marco de sus competencias.</p> <p>Mediante Resolución de Superintendencia N° 173-2014/SUNAT, se aprobó el reglamento del procedimiento disciplinario de la institución, que dispone normas para la determinación de sanciones por faltas disciplinarias.</p> <p>Pese a ello, la gerencia no ha podido detectar oportunamente falencias en la evaluación del cumplimiento de las normas de conducta referentes al comportamiento esperado, siendo que los actos de corrupción detectados han sido producto de denuncias anónimas externas.</p>	2
Principio 2. Ejerce responsabilidad de supervisión			
2.1	Establece las responsabilidades de supervisión	<p>Actualmente se encuentra en implementación el SCI. El Comité de Control Interno (CCI) está a cargo de la implementación, la evaluación y el cumplimiento del control interno a nivel institucional, dependiendo directamente del superintendente nacional; sus integrantes ocupan cargos directivos con capacidad y atribuciones para la toma de decisiones.</p> <p>La gerencia tiene a cargo el establecimiento de requerimientos y expectativas que satisfagan el control interno bajo su responsabilidad, incluidas las recomendaciones</p>	2

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
		a la gerencia plasmadas en los dictámenes emitidos por OCI. Las evaluaciones no son constantes, ni el proceso de acciones de fiscalización, lo cual impide que se genere una seguridad razonable acerca del cumplimiento de objetivos de las acciones de fiscalización, en la medida que el control interno tenga un desempeño que lo amerite. Es así que, dentro de la gerencia, no se cuenta con responsabilidades delegadas entre sus participantes, alineadas con lo dispuesto en los marcos regulatorios vigentes sobre control interno.	
2.2	Aplica los conocimientos especializados relevantes	A nivel institucional, la implementación del sistema de control interno se encuentra a cargo del CCI; sin embargo, algunos de los directivos cuentan con cargos de confianza, cuya experiencia no se encuentra vinculada al negocio de la institución. Respecto de la gerencia, el cargo principal ha presentado cambios en los últimos años. Si bien las personas que han asumido el puesto cuentan con amplia experiencia y vasto conocimiento del negocio de la institución, no todas se han desempeñado en labores vinculadas con el proceso de acciones de fiscalización, hecho que ha llevado a que plasmen distintos enfoques en materia de la mejora del control interno de las acciones de fiscalización. Por otro lado, la gerencia actual cuenta con una experiencia muy cercana a las labores de acciones de fiscalización, ejecutando funciones de auditor, supervisor y jefatura, lo que le permite tener una visión más amplia sobre la perspectiva, los desafíos, las limitaciones y las necesidades requeridas, lo que, sumado al <i>expertise</i> obtenido, facilita las medidas que fortalezcan el proceso.	3
2.3	Opera con independencia	De acuerdo con la Ley N° 27785, es el superintendente nacional el responsable de fomentar y supervisar el funcionamiento y la confiabilidad del control interno. Este es nombrado por el Poder Ejecutivo, con acuerdo del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Economía (Ley N° 29816), siendo un puesto de confianza. Asimismo, el cargo de gerente de fiscalización, encargado de velar por el cumplimiento del control interno hasta su nivel de competencia, es designado por el superintendente nacional como puesto de confianza. Al ser puestos de confianza, se presenta la posibilidad de efectuarse cambios en las delegaciones en cualquier momento, lo cual evidencia un factor de riesgo que pueda atentar contra la independencia en la ejecución de sus funciones.	2
2.4	Proporciona supervisión para el sistema de control interno	Como se mencionó en el punto 2.3, a nivel institucional, es el superintendente nacional quien tiene la responsabilidad de fomentar la implementación, la supervisión y el correcto funcionamiento del control interno. A su vez, el CCI tiene como funciones aprobar, evaluar y supervisar la ejecución del diagnóstico del SCI de la institución, así como controlar el proceso de sensibilización y socialización del control interno. A nivel de gerencia, es el gerente de fiscalización el encargado de velar el cumplimiento del control interno por parte de las divisiones, supervisiones y auditores, y cada uno a través de sus respectivas responsabilidades. Sin embargo, si bien las atribuciones de supervisión se encuentran normadas, estas se han desarrollado muy poco, tomando relevancia a partir de las disposiciones respecto del control interno emitidas por la CGR.	2
Principio 3. Estructura, autoridad y responsabilidad			
3.1	Tiene en cuenta todas las estructuras de la entidad	A nivel institucional, se cuenta con el ROF, el cuadro de asignación de personal provisional (CAP), el manual de perfiles de puestos (MPP) y el mapa de macroprocesos institucionales. A nivel de la gerencia, se cuenta con jefaturas de división, supervisores y auditores, que responden a una estructura dentro de la unidad organizacional, donde cada uno cumple funciones específicas orientadas al cumplimiento de los objetivos de la gerencia. Adicionalmente, se tiene plenamente identificadas las áreas que, si bien no pertenecen a la gerencia, su interacción concurrente es necesaria para la consecución de los objetivos; todas, en su conjunto, permiten contar con una evaluación de las actividades correspondientes al proceso de acciones de fiscalización, de modo que se cuenta con una retroalimentación sobre hechos que podrían afectar el alcance de objetivos.	3
3.2	Establece líneas de	La administración tributaria, considerando su estructura organizacional establecida en los diferentes documentos mencionados en el punto 3.1, cuenta con canales de	3

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
	comunicación de información	comunicación de la información, los que se encuentran reglamentados y permiten el flujo de información ascendente y descendente para la gestión de la gerencia de fiscalización. Se cuenta con un sistema de gestión de trámite documentario internos (SIGED), con el cual se gestiona la información a los distintos niveles, incluida la gerencia de fiscalización, permitiendo hacer seguimiento de la comunicación y transmitirlo a las demás partes interesadas; sin embargo, no se cuenta con un mecanismo de control y seguimiento de la efectividad de dicho sistema.	
3.3	Define, asigna y limita facultades y responsabilidades	Las competencias, limitaciones y responsabilidades en la gerencia de fiscalización se encuentran definidas en el ROF. Dicho documento reglamenta hasta las funciones de las jefaturas de división, pero no considera las funciones de los supervisores. Los supervisores de la gerencia de fiscalización tienen a su cargo la gestión de los auditores en grupos de entre 8 y 10 y reportan directamente a la jefatura de división; sin embargo, no cuentan con funciones designadas de manera expresa y no tienen competencia funcional en el ROF, pero junto con los auditores son responsables de los procesos de fiscalización que tienen a su cargo. En la gerencia no se obtuvo evidencia de comunicación transmitida al personal sobre cómo contribuyen sus responsabilidades a la mejora del control interno o a promover su adecuado funcionamiento, siendo un indicador de que el personal no es lo suficientemente consciente de su contribución al control interno en el proceso de acciones de fiscalización, manifestado en las encuestas.	2
Principio 4. Demuestra compromiso con la competencia de sus profesionales			
4.1	Establece políticas y prácticas	La administración tributaria cuenta con procedimientos definidos respecto de la selección y la contratación de personal. Ha diseñado un plan anual de capacitación dirigido al personal de toda la institución para el desarrollo de las competencias técnicas y personales que se esperan de ellos. Mediante Resolución de Superintendencia N° 024-2016/SUNAT, se estableció el MPP. Dicho instrumento de gestión de personal establece funciones, condiciones, requisitos y competencias para el personal de auditores de la gerencia de fiscalización en cada una de sus divisiones; sin embargo, su implementación se encuentra suspendida, junto con la línea de carrera. La gerencia se ha visto afectada por la suspensión de los documentos señalados. Pese a ello, ha buscado, a través de capacitaciones internas, que el personal cuente con las capacidades técnicas y personales que la labor de acciones de fiscalización requiere.	2
4.2	Evalúa la competencia disponible y aborda la falta de las mismas	Se cuenta con una política de gestión de rendimiento laboral (Resolución de Superintendencia N° 202-2012/SUNAT) que establece parámetros de medición y evaluación de las competencias del personal. En la gerencia de fiscalización se establecen dos grupos: el directivo, conformado por supervisores, jefes de división y gerentes, y el grupo profesionales que incluye a los auditores y verificadores, estableciéndose competencias particulares para cada grupo. Anualmente, se realiza una evaluación de desempeño al personal, en la modalidad de evaluación 360°. En esta evaluación se toman en cuenta, entre otros temas, el cumplimiento de los principios de la administración tributaria y su aporte al logro de indicadores. Esta evaluación la realiza el inmediato superior jerárquico, pero no sigue un lineamiento estricto, por lo que la evaluación se torna subjetiva y no comparable entre similares. Los resultados de la evaluación de desempeño no incitan una acción de respuesta por parte de la gerencia de fiscalización en torno a superar las falencias que puedan haber sido plasmadas en los resultados, y que se tornan en riesgos latentes de afectación al proceso de acciones de fiscalización. De acuerdo con la percepción del personal, las capacitaciones programadas referidas en materia técnica no responden a los resultados de las evaluaciones ni son brindadas de manera uniforme, puesto que no todos los colaboradores que ejercen las mismas funciones acceden a ellas, por razones de capacidad o desinterés.	3
4.3	Atrae, desarrolla y retiene a profesionales	La administración tributaria incorpora personal con contrato de trabajo a plazo indeterminado, mediante concursos públicos nacionales. Luego de aprobar el curso de administración tributaria (CAT), son asignados a plazas disponibles a nivel nacional. El desarrollo del personal dentro de la institución respondía a una política de línea de carrera, la cual no se ha concretado en diez años, estando suspendida actualmente,	2

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
		<p>lo cual ha generado desmotivación por parte del personal e incluso retiros de personal técnico especializado en la gerencia.</p> <p>No se cuenta con políticas de retención del personal, lo que ha conllevado la pérdida de personal destacado y alejamiento definitivo de la institución.</p> <p>Estos factores impactan sobre las expectativas del personal en su desarrollo dentro de la institución, lo cual afecta a la gerencia de fiscalización al no poder tener un plan a mediano plazo respecto de la disponibilidad del personal.</p>	
4.4	<p>Planifica y prepara la sucesión</p>	<p>El cargo de gerente es considerado puesto de confianza y es designado por el superintendente nacional. Por su parte, las jefaturas de división y supervisiones son designadas por la SNATI.</p> <p>No se cuenta con requisitos ni características particulares para asumir los puestos referidos, lo que limita las expectativas de preparación por parte del personal para ocupar dichos cargos.</p> <p>La gerencia no cuenta con una planificación de sucesión de puestos de supervisor y jefe de división y tampoco identifica al personal potencial para cubrir dichos cargos.</p>	1
Principio 5. Hacer cumplir la responsabilidad			
5.1	<p>Aplica la responsabilidad por la rendición de cuentas a través de las estructuras, autoridad y responsabilidad</p>	<p>De acuerdo con lo mencionado en los puntos 3.1 y 3.3, las responsabilidades funcionales de la gerencia de fiscalización y sus divisiones se encuentran en el ROF, el mismo que en los últimos años ha sufrido modificaciones que han impactado en la gerencia.</p> <p>La gerencia de fiscalización cuenta con fichas técnicas y diagramas de flujo en todos sus procesos, establecidos en el 2012, que en su conjunto delimitan líneas de reporte y responsabilidades; sin embargo, las relacionadas con el proceso de acciones de fiscalización no se encuentran actualizadas con todas las funciones que actualmente se realizan, lo cual genera una brecha entre las responsabilidades designadas documentariamente y las que efectivamente se vienen realizando.</p> <p>Actualmente la gerencia no ha evaluado si la asignación de responsabilidades, las fichas técnicas y las acciones que efectivamente se realizan alimentan las líneas de reporte del control interno.</p>	3
5.2	<p>Establece parámetros de desempeño, incentivos y recompensas</p>	<p>En el POI 2017 se detallan los indicadores y las metas para todas las unidades de la institución, los mismos que se encuentran alineados con los objetivos estratégicos institucionales. La gerencia de fiscalización se involucra en el cumplimiento de los indicadores y las metas a cumplir.</p> <p>Se cuenta con un incentivo por desempeño para los trabajadores (Resolución de Superintendencia N° 328-2017/SUNAT), basado en dos componentes: el desempeño institucional y el cumplimiento de metas establecido en el POI 2017.</p> <p>La gerencia de fiscalización comunica a todo su personal las metas y los objetivos, así como los indicadores en los que el personal de la gerencia se encuentra involucrado. Se debe indicar también que el POI fue modificado en seis oportunidades durante el año 2017, con lo cual también se han modificado algunas metas e indicadores.</p>	4
5.3	<p>Evalúa los parámetros de desempeño, incentivos y recompensas para mantener su relevancia</p>	<p>Como se mencionó en el punto 5.2, el POI establece los indicadores y las metas operativas para el año 2017. Respecto de los indicadores establecidos para la gerencia de fiscalización, estos han cambiado en los últimos cuatro años, por lo que no es posible evaluar de manera comparativa la gestión respecto del año anterior, al no contarse con información de línea base para establecer los indicadores, lo que origina el cambio de parámetros y metas en forma trimestral.</p> <p>La gerencia de fiscalización no tiene asignado indicadores o algún mecanismo de evaluación de desempeño sobre sus responsabilidades en el control interno, por lo cual este punto no es considerado dentro de los incentivos o recompensas.</p> <p>Al ser los indicadores de la gerencia netamente operativos, se encuentra una limitación sobre la importancia que se le atribuye al control interno, debido a que no es considerado como un factor de medición de la gestión.</p>	3
5.4	<p>Tiene en cuenta las presiones excesivas</p>	<p>Como se ha mencionado en los puntos 5.2 y 5.3, la gerencia de fiscalización tiene a su cargo diferentes indicadores, los que a su vez han cambiado año a año. El personal de la gerencia tiene la percepción de que dichos indicadores en los últimos años han generado presiones excesivas, por cuanto están relacionados con el incentivo por desempeño. Adicionalmente, los indicadores no responden a una real capacidad operativa con que dispone la gerencia y, por tanto, la meta individual asignada resulta ser, en algunos casos, mayor de la que es posible cumplir.</p>	1

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
		Este factor ha causado que entre los colaboradores se generen presiones excesivas por el cumplimiento de lo establecido, lo cual ha sido confirmado por medio de las encuestas.	
5.5	Evalúa el desempeño y la recompensa o aplica medidas disciplinarias a los profesionales oportunos	A nivel institucional, no se han documentado instrumentos, herramientas y actividades de control que evalúen el desempeño del control interno en la consecución de los objetivos y metas de la gerencia de fiscalización, dado que, conforme se comentó en el punto 5.2, los indicadores asignados a la medición en consecución de objetivos son del tipo operativo, y la evaluación de desempeño realizada anualmente, no consideran aspectos vinculados con el desempeño y el aporte al control interno. Existen disposiciones de control interno cuyo cumplimiento está a cargo de la OCI, que reporta a la alta dirección de la institución.	1
Componente N° 2: Evaluación de riesgos			
Principio 6. Especifica objetivos adecuados⁴⁴			
Objetivos operacionales			
6.1	Reflejan las decisiones de la dirección	La SNATI estableció el plan nacional de control (PNC), el cual está alineado con el PEI y POI 2017, en el que se establecen líneas de acción para los diferentes procesos a cargo de la SNATI, incluyendo el proceso de acciones de fiscalización, las cuales son generar riesgo y mejorar el servicio. A partir de dichas líneas de acción, se definieron las actividades específicas, así como indicadores de resultado y de seguimiento, con el fin de controlar y medir su cumplimiento. Durante el año 2017, la gerencia de fiscalización, con relación al proceso de fiscalización, ha tenido a su cargo tres indicadores de resultados, cada uno con una meta establecida; estos no tienen línea base respecto de años anteriores, por las constantes modificaciones que se realizan a los mismos. Sobre ellos, se hace seguimiento y control al avance de la meta en forma mensual y se analiza el rendimiento por auditor, supervisor y división. A pesar de ello, mediante las encuestas se evidencia que existe la percepción de que los indicadores y las metas no se encuentran alineados con los objetivos del proceso de acciones de fiscalización.	3
6.2	Considera la tolerancia al riesgo	Mediante entrevistas a la gerencia de fiscalización y jefaturas de división, se determinó que, respecto del proceso de acciones de fiscalización, no existe una matriz de riesgos en la que se pueda evidenciar la evaluación de riesgos y la tolerancia al riesgo operativo. La gerencia tiene el compromiso de cumplir las metas establecidas y para ello no considera aceptable incumplirlas, para lo cual, sobre la base del seguimiento mensual, dispone directivas correctivas en caso de que se evidencie el posible no cumplimiento de las mismas.	1
6.3	Incluyen metas de desempeño financiero y de operaciones	El PNC establece el nivel deseado de desempeño operativo del proceso de acciones de fiscalización mediante los indicadores y las metas de resultados. La gerencia realiza el seguimiento y la evaluación del cumplimiento de las metas sobre la base de los indicadores anteriores.	3
6.4	Forman una base sobre la cual se asignan recursos	Las metas fueron distribuidas sobre la base del rendimiento del personal que laboró en 2016, en los casos de indicadores similares, y en los demás casos son establecidas bajo una estimación. La gerencia redistribuye las metas en las diferentes divisiones según la cantidad de personal que cuenta al inicio del año 2017; en la formulación de los indicadores, se contempla ajustar las metas durante el año en función de situaciones no contempladas al momento de su formulación. De hecho, ha ocurrido varias veces, con lo cual se evidencia que no se utiliza bases objetivas a fin de asignar al personal necesario para cumplirlos.	1
Objetivos de la información interna			
6.5	Refleja las actividades de la dirección	Los sistemas de información con los que dispone la gerencia cuentan con datos estructurados requeridos para la gestión del personal y de las acciones de fiscalización. Los reportes que generan dichos sistemas no se encuentran alineados con las necesidades de la gerencia para el seguimiento de sus objetivos. La gerencia	3

⁴⁴ No se considera la evaluación de los objetivos de información financiera externa, así como los objetivos de información no financiera externa, por no ser aplicables.

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
		ha desarrollado sistemas de reporte alternativos, que le permiten tener información necesaria para la gestión.	
6.6	Considera el nivel necesario de precisión	Los reportes de los principales sistemas cuentan con un nivel deficiente de información, según las necesidades de los usuarios, quienes ejecutan las acciones de fiscalización; sin embargo, se han desarrollado sistemas alternativos para generar reportes con el nivel de precisión deseado.	3
6.7	Refleja las actividades de la organización	La gerencia de fiscalización cuenta con el sistema RSIRAT, el cual concentra la mayor cantidad de información necesaria por la gerencia para evaluar su gestión. Existen datos relevantes no estructurados que se registran en otros sistemas y forman parte de los sistemas complementarios que utiliza la gerencia para gestionar las acciones operativas de esta.	3
Objetivos de cumplimiento			
6.8	Refleja las leyes y las regulaciones externas	La gerencia de fiscalización está encargada de velar por el cumplimiento irrestricto de las normas que la regulan, como la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, texto único ordenado del código tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias, reglamento de procedimiento de fiscalización aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias, circulares y lineamientos internos.	3
6.9	Tiene en cuenta la tolerancia al riesgo	La gerencia de fiscalización no ha realizado una evaluación de los niveles de tolerancia en cuanto al incumplimiento de las normas vinculantes que regulan el proceso de acciones de fiscalización. La respuesta de la gerencia es evitar cualquier desviación posible, estableciendo las acciones necesarias para subsanar su incumplimiento.	3
Principio 7. Identificar y analizar los riesgos			
7.1	Incluye los niveles de organización, unidad operativa y función	La entidad, a la fecha de evaluación, no tiene establecida una política de riesgos. La gerencia no cuenta con una matriz de riesgos para la consecución de los objetivos del proceso de acciones de fiscalización. En la gestión del tiempo insumido y los resultados de las acciones de fiscalización, cuenta con disposiciones normativas establecidas con la finalidad de identificar y evitar desviaciones en el cumplimiento del objetivo del proceso, aun cuando estas no formen parte de una matriz ni se encuentren documentada. Con relación a indicadores y metas establecidas para la gerencia, no se cuenta con un documento formal que identifique los riesgos vinculados con el logro de las metas. En la práctica, mediante reuniones periódicas, dispone acciones para corregir resultados negativos.	1
7.2	Analiza factores internos y externos	Respecto del proceso de acciones de fiscalización, la gerencia no evalúa factores internos y externos que podrían influir en el logro de las metas. Mediante reuniones periódicas de avance de metas, evalúa eventos negativos cuando suceden. Esa evaluación y el seguimiento sobre si las acciones correctivas se ejecutan oportunamente no se encuentran documentados.	1
7.3	Involucramiento apropiado de niveles gerenciales	La intendencia realiza un seguimiento mensual sobre el cumplimiento de las metas, en coordinación con la gerencia de fiscalización. Ambas unidades reportan desviaciones en el nivel comprometido de las mismas respecto del cumplimiento de indicadores; sin embargo, el seguimiento no considera la evaluación de riesgos inherentes al proceso.	1
7.4	Estimación de la significancia del riesgo identificado	Si bien la gerencia tiene conocimiento de algunos eventos potenciales que podrían afectar el cumplimiento de objetivos del proceso de acciones de fiscalización, esto solo ha llevado a que se tomen medidas reactivas para asegurar el objetivo del año; sin embargo, estos eventos no son evaluados sobre una estimación de probabilidad e impacto, sino que buscan ser cubiertos para lograr el alcance del objetivo del año en curso.	1
7.5	Determinación de la respuesta al riesgo	Al no contar la gerencia con una evaluación de riesgos que puedan afectar el proceso de acciones de fiscalización, no tiene pleno conocimiento de todos los eventos que podrían afectar el proceso y, por tanto, establecer su posición frente a ellos respecto de su mitigación, reducción o aceptación. En entrevista con la gerente, manifestó que no consideraba un escenario en que no se cumplieran las metas, y por ello se encontraba comprometida en corregir desviaciones mediante acciones apenas se tomaba conocimiento de las mismas; sin embargo, no se cuenta con evidencia sobre cómo se ha venido gestionando.	1

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
Principio 8. Evaluar riesgo de fraude			
8.1	Considerar varios tipos de fraude	<p>La gerencia tiene conocimiento de los distintos tipos y modalidades de fraude que pudiesen ocurrir dentro del proceso de acciones de fiscalización y es parte de sus funciones reportar dichos eventos a OCI o OFELCCOR para que se tomen las acciones correspondientes.</p> <p>La OFELCCOR ha determinado las áreas que presentan mayor riesgo de corrupción en la institución (2014), y se establecen cuatro factores de riesgo a nivel institucional:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Nivel de supervisión 2) Frecuencia de contacto entre trabajador con el contribuyente 3) Nivel de informatización del proceso 4) Discrecionalidad de las decisiones <p>A pesar de la información indicada, los diferentes niveles directivos de la gerencia no se encuentran capacitados en la metodología dispuesta por OFELCCOR para su ejecución.</p>	2
8.2	Evaluar incentivos y presiones	La metodología descrita en el punto 8.1 no identifica los incentivos y las presiones en la determinación del riesgo de fraude. La gerencia, en la entrevista, mencionó que tiene conocimiento de las causas que podrían motivar a alguien a cometer un fraude, pero no se encuentran documentadas ni forman parte de una evaluación.	1
8.3	Evaluar oportunidades de fraude	Forma parte de la gestión de la gerencia, respecto del proceso de las acciones de fiscalización, hacer cumplir las normas y los controles respectivos y reportar acciones del personal que puedan devenir en cometer algún tipo de fraude; sin embargo, no cuenta con documentos y controles en los que haya podido establecer qué acciones, actitudes y oportunidades podrían inducir al personal a cometer fraude y afectar el cumplimiento de objetivos dentro del proceso de acciones de fiscalización, así como evaluar el compromiso ético del personal (racionalidad del fraude) que forme parte de una política establecida que pueda ser aplicada por cada división que compone la gerencia.	1
8.4	Evaluar aptitudes y racionalidad		1
Principio 9. Identificar y analizar cambios significativos			
9.1	Evaluar cambios en el ambiente externo	En la gerencia no se cuenta con evidencia de un análisis de potenciales riesgos provenientes de cambios no controlables por la entidad que puedan afectar el logro de las metas. En la gestión de la gerencia, mediante reuniones de avance mensual, se evalúan los cambios en los factores externos que afectan los indicadores y las metas cuando estos han ocurrido y se toman medidas reactivas.	1
9.2	Evaluar cambios en el modelo de negocios	No se cuenta con una evaluación de los cambios en el ambiente externo, cuando estos suceden, como por ejemplo alguna disposición del órgano jurisdiccional. La gerencia, por medio de sus divisiones, implementa acciones a fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos.	1
9.3	Evaluar cambios en la dirección	La gerencia no cuenta con un plan de continuidad sobre las actitudes y filosofías respecto del control interno en casos de cambios de los directivos. En el mismo sentido, cuando se trata de directivos superiores.	0
Componente N° 3: Actividades de control			
Principio 10. Seleccionar y desarrollar actividades de control⁴⁵			
10.1	Integrarla con la evaluación de riesgos	En el proceso de acciones de fiscalización se cuenta con controles que provienen tanto de directivas dadas a nivel institucional como de la propia gerencia. Se ha constatado que si bien algunas de estas actividades mitigan riesgos que pueden afectar los objetivos del proceso, no provienen del resultado de una evaluación de riesgos, sino de controles reactivos, dificultando el seguimiento, la actualización y, sobre todo, la evaluación de la efectividad de dichos controles.	1
10.2	Considerar factores específicos de la organización	Las actividades de control relacionadas con el proceso se encuentran enfocadas en dar cumplimiento de lo señalado en las normas legales mencionadas; sin embargo, durante la ejecución de las acciones de fiscalización, se presentan situaciones particulares, fuera del alcance de las normas, que podrían afectar el alcance de objetivos y sobre los cuales no se cuenta con una evaluación de riesgos y la evaluación de los controles que permita mitigarlos.	2

⁴⁵Para la evaluación del principio, se consideraron los puntos de enfoque aplicables al proceso de acciones de fiscalización, no siendo aplicable el punto de enfoque 10.3: Determina los procesos del negocio relevantes.

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
10.4	Evaluar distintos tipos de control	<p>El proceso de acciones de fiscalización presenta controles automatizados y manuales, aunque estos no se encuentran asociados a un análisis previo de riesgos, como se señaló en el punto 7.1; estos controles están orientados principalmente a un manejo operativo.</p> <p>El proceso tiene en su mayoría controles manuales, realizados por el auditor y bajo el control del supervisor.</p> <p>Debido a que la mayoría de los controles han sido instaurados de manera reactiva, la gerencia ha buscado que estos cumplan un papel preventivo dentro del proceso de acciones de fiscalización, para evitar la ocurrencia de eventos negativos sucedidos con anterioridad.</p>	2
10.5	Considerar a qué nivel se aplican las actividades	<p>El proceso de acciones de fiscalización pasa por distintas instancias de aprobación hasta el término del proceso. Por cada instancia se establecen procedimientos de control definidos en las funciones establecidas, como la conclusión de expedientes, la recepción de documentos y la aprobación de las órdenes de fiscalización, que son plasmados en memorandos electrónicos, entre otros. Cabe resaltar que estas actividades son ejecutadas al término de las acciones de fiscalización, pero no para actividades realizadas durante el proceso.</p> <p>Los controles instaurados hasta el momento no son medidos en cuanto a su efectividad y correcto funcionamiento, siendo una limitación para su actualización y mejora. La gerencia los ha mantenido con base en criterios de cumplimiento.</p>	3
10.6	Abordar la segregación de funciones	<p>La gerencia de fiscalización cuenta con un manual de perfil del puesto, un ROF y un cuadro de asignación de personal; sin embargo, se ha identificado que en el caso de supervisores, aún no se cuenta con un detalle de sus funciones y, si bien empíricamente, hay claridad respecto de sus acciones, es necesario elaborar la documentación respectiva.</p> <p>Se ha observado que en situaciones de ausencia temporal por parte de la gerencia, jefatura o supervisión, se deja en situación de encargado a un colaborador inmediato inferior para cubrir el puesto, pero sin dejar de ejercer sus funciones que le corresponden, por lo que durante ese lapso se genera una incompatibilidad de responsabilidades ejecutadas por una misma persona, lo que puede generar un riesgo de ausencia de control. Adicionalmente, no existe una política de rotación de auditores y supervisores.</p>	3
Principio 11. Seleccionar y desarrollar actividades de tecnología⁴⁶			
11.1	Determinar la dependencia tecnológica en el negocio y los controles	<p>La dependencia del proceso de acciones de fiscalización y la tecnología radica principalmente en el acceso a la información que los contribuyentes declaran.</p> <p>Los sistemas cuentan con accesos conforme el perfil del usuario que se va creando; es así que un perfil de auditor le confiere acceso a las herramientas necesarias de los sistemas para la efectiva ejecución de sus labores en la parte relacionada con la tecnología, presentándose un perfil distinto de acuerdo con el grado jerárquico presente en la gerencia.</p> <p>Se ha observado que se cuentan con opciones de acceso a la generación de reportes y obtención de información relevantes para el proceso de acciones de fiscalización que no se han puesto a disposición de las áreas usuarias (auditores), hecho que no ha sido observado por la gerencia para gestionar su habilitación.</p>	3
Principio 12. Implementarlo a través de políticas y procedimientos			
12.1	Establece políticas y procedimientos para respaldar la implantación de las instrucciones adoptadas por la dirección	<p>Como se señaló en el punto 10.2, existen controles instaurados para dar cumplimiento a las normas que rigen el proceso de acciones de fiscalización y que responden a directrices dadas a nivel institucional; sin embargo, se cuenta con actividades de control adicionales implementadas por la gerencia a través de normas, procedimiento e instructivos, dispuestas en forma reactiva para responder a ocurrencias negativas anteriormente acontecidas.</p> <p>Estos controles implementados por la gerencia no responden a políticas y procedimientos alineados con los establecidos por las unidades orgánicas superiores, razón por la cual no aseguran una permanencia en el caso de cambios en la gerencia. Tampoco presentan un seguimiento o evaluación continua que permita mostrar su efectividad, y desde su implementación no se evidencia que cumplan con los objetivos para los cuales fueron instaurados.</p>	1

⁴⁶ De acuerdo con lo establecido en las delimitaciones, no se evaluó las actividades de control sobre la infraestructura tecnológica, la gestión de seguridad y la adquisición y desarrollo de tecnología.

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
12.2	Establecer responsabilidad sobre la ejecución de las políticas y los procedimientos	Los controles existentes, en su mayoría, no delegan a un responsable del nivel de supervisión, jefatura o gerencia para ejecutar las actividades establecidas a nivel normativo o a través de circulares. Estos señalan el procedimiento de control y cómo debería ejercerse y, actualmente, algunas de esas actividades son ejercidas por supervisores o jefes de división; sin embargo, no todas las actividades están integradas al proceso de acciones de fiscalización. Es necesario señalar que aquellos controles instruidos por la gerencia no responden a una política establecida. Es así que ante un cambio de gerencia se presente una disminución de controles o establecimiento de nuevos.	1
12.3	Desempeñar actividades de control oportunamente	Existen actividades de control dispuestas por las normas internas, principalmente las circulares, como la supervisión de campo o el control del tiempo asignado para el desarrollo del proceso de fiscalización. Incluso se cuenta con un aplicativo, pero este no evalúa la efectividad de dichos controles. Las circulares establecen el procedimiento de control a realizar, pero no atribuyen responsabilidad ni denotan la oportunidad en que esta deba ser ejercida. De la revisión hecha, se observa que no se cuenta con evidencia de que estos controles se realizan oportunamente.	1
12.4	Tomar acciones correctivas como resultado de actividades de control	Debido a que las líneas de reporte son mínimas para algunas actividades de control en la ejecución en el proceso de acciones de fiscalización, se vuelve limitada la toma de conocimiento sobre el incumplimiento de las mismas. En caso de haberse identificado, se evalúa la gravedad del control incumplido y corresponde que se le informe al trabajador, a través de un correo detallando la falta, y se comunique a las áreas correspondientes en caso de ser un incumplimiento grave (OFELCCOR u OCI).	1
12.5	Se pone en práctica a través de personal competente	Las actividades de control son efectuadas por supervisores, jefes y gerencia, quienes cuentan con experiencia y amplios conocimientos relacionados con el proceso de acciones de fiscalización, siendo este un factor que aporta a las actividades de control.	2
12.6	Reevaluar políticas y procedimientos periódicamente	Dado que no existe en la gerencia una política general sobre las actividades de control como respuesta a un análisis de riesgos, no se cuenta con una revisión periódica que permita identificar qué controles se encuentran funcionando y responden a las necesidades para las cuales fueron implementados. Asimismo, existen controles que fueron implementados por anteriores gestiones en la gerencia y que se siguen ejecutando, sin haberse evaluado su efectividad, lo cual genera la percepción exceso o duplicidad de controles.	0
Componente 4: Información y comunicación			
Principio 13. Uso de información relevante y de calidad para el funcionamiento del control interno			
13.1	Identificar requerimientos de información	La gestión del proceso de fiscalización cuenta con información proporcionada por varios sistemas informáticos administrativos y operativos. Principalmente el RSIRAT muestra reportes de las diferentes etapas del proceso de fiscalización, y se utiliza para su gestión y evaluación. Si bien la información es actual, protegida, conservada, válida y verificable, los reportes y consultas no están alineados con las necesidades para la gestión. Por ello, se hace uso de aplicaciones complementarias que centralizan datos para la información necesaria para la gestión de la gerencia. Se identificó requerimientos de información a fin de mejorar la gestión del proceso, como el resultado de las variables de selección, estructurar los reparos determinados y la sistematización del informe de planeamiento.	3
13.2	Capturar fuentes de datos internos y externos	Se dispone de limitada información externa relacionada con el proceso de fiscalización. Si bien la administración tributaria cuenta con convenios de intercambio de información, no se evidencia procesos establecidos para la gestión de la información que permita el acceso a la información pertinente. Existe también información externa no estructurada, como comunicación de procesos concursales, fusiones o escisiones y contratos de colaboración empresarial, entre otros, solo disponibles mediante pedidos específicos. La gerencia no cuenta con una evaluación de los requerimientos de actualización de sistemas.	2
13.3	Procesar datos relevantes	La gerencia ha desarrollado herramientas complementarias que toman los datos y generan información relevante para la gestión, mediante bases de datos en servidores locales.	3

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
13.4	Mantener la calidad de la información en el procesamiento	Respecto de los sistemas presentes en el proceso de fiscalización, cuentan con manuales y lineamientos para su uso. Asimismo, la seguridad, el soporte y el control están a cargo de INSI. Sin embargo, no se cuenta con información que evidencie la evaluación de la calidad. La percepción del personal de la gerencia es que los sistemas están desactualizados y no proporcionan información oportuna e íntegra. La gerencia no ha verificado la calidad de la información registrada en el RSIRAT; tampoco evidencia que, de soporte para la evaluación del control interno, únicamente cuenta con los datos que forman parte de los indicadores vigentes en el año. Así, por ejemplo, en el sistema RSIRAT se podrían registrar errores en la inducción, en los tiempos cargados por orden de fiscalización y en el registro de los procedimientos e información complementaria, y no ser detectados.	2
13.5	Considerar el costo-beneficio	No se cuenta con una política de evaluación de costo-beneficio en el uso de recursos para la implementación de los sistemas de información y para atender la necesidad de comunicación. En general, la gerencia utiliza los canales establecidos y las fuentes disponibles para realizar el intercambio de información.	1
Principio 14. Comunica la información internamente, incluidos objetivos y responsabilidades necesarios para el funcionamiento del control interno			
14.1	Proceso de comunicación interna personal	En la gerencia de fiscalización, no existe un procedimiento destinado a comunicar la información clave que incluya debilidades, quebrantos o incumplimientos de control interno para que todo el personal que realiza las labores de acciones de fiscalización comprenda la importancia, relevancia y ventajas de un control interno eficaz y desempeñe sus responsabilidades en el desarrollo de los controles, aún cuando se cuenta con canales de comunicación ascendentes y descendentes en toda la gerencia.	0
14.2	Comunicación entre la gerencia y el directorio	El CCI establece el primer trimestre de cada año el plan de trabajo con el detalle de actividades para la implementación del control interno. Dichos documentos no son públicos y no se cuenta con evidencia de los avances de control interno. Además, no son comunicados al personal de la gerencia.	2
14.3	Proveer canales de comunicación separados (hotline)	Se cuenta con un canal de denuncias en la web institucional, así como otros medios para presentar quejas y sugerencias vinculadas con las diferentes acciones, incluidas las acciones de fiscalización. La gerencia no cuenta con información acerca del efectivo funcionamiento de dicho canal en las acciones de fiscalización que esta realiza.	3
14.4	Seleccionar métodos de comunicación relevantes	Mediante Resolución de Superintendencia N° 370-2015-SUNAT, se establece la política de comunicación interna, definiendo los principios y lineamientos específicos. La gerencia no cuenta con una evaluación para determinar si las comunicaciones son efectivas o no; adicionalmente, no se han difundido las acciones de implementación del control interno.	3
Principio 15. Comunicación externa que afecta el funcionamiento del control interno			
15.1	Comunicación hacia partes interesadas	Mediante el sistema de gestión documentaria SIGED, la gerencia gestiona las comunicaciones con las diferentes unidades de la administración tributaria, incluidas las acciones de vinculadas con el control interno. Las comunicaciones realizadas por la gerencia con terceros, como los contribuyentes e instituciones públicas, incluido el poder judicial, se realizan de manera formal y en el marco de la responsabilidad funcional que le corresponde a los directivos de la gerencia de fiscalización.	3
15.2	Canales de comunicación de información de terceros	Se cuenta con canales de comunicación con los contribuyentes y terceros vinculados con el procedimiento de fiscalización. Estos pueden ser por medio físico o electrónico. Se efectúa controles sobre la documentación e información que ingresa en forma y la seguridad de la comunicación se encuentra a cargo de la INSI.	2
15.3	Comunicación de evaluaciones por terceros hacia el directorio	La gerencia tiene conocimiento sobre el resultado de la evaluación del 2016 sobre la percepción del proceso de auditoría por parte de los contribuyentes. Esta reveló, como principales observaciones, la demora del proceso de fiscalización y la excesiva información que se solicita. La gerencia no cuenta con una política de difusión de información relevante en el proceso de fiscalización a todo el personal.	2
15.4	Proveer líneas de comunicación separadas	Se cuenta con un canal exclusivo para denuncias externas administrado por la OFELCCOR. Sin embargo, no se tiene evidencia de que este canal se encuentra funcionando, ni acerca de sus resultados y efectividad.	3

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
15.5	Seleccionar métodos relevantes de comunicación	La institución ha establecido los canales de comunicación más relevantes. Dicha función está a cargo de la secretaria institucional y la oficina de imagen y comunicaciones. Tal como se mencionó en el punto 14.4, la política de comunicación interna establece los métodos más relevantes de comunicación. En la gerencia de fiscalización no se ha realizado la evaluación de la efectividad de las comunicaciones.	3
Componente 5: Actividades de supervisión			
Principio 16. Selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas e independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y funcionando			
16.1	Considera una combinación de evaluaciones continuas e independientes	La institución cuenta con evaluaciones independientes, establecidas por la CGR, mediante el PAC, que orienta, planifica y evalúa el accionar de la OCI conforme los lineamientos del control gubernamental. Es función de la OCI realizar el seguimiento de sus recomendaciones en forma semestral, que son publicadas en la web de la institución. En el marco de la Resolución de Contraloría N° 004-2017-CG, la institución se encuentra desarrollando la implementación del SCI. Dicha norma dispone el seguimiento y su evaluación permanente a cargo del CCI. Mediante un aplicativo de la CGR, registra el avance según la secuencia de implementación y la determinación del grado de madurez mediante un cuestionario. La gerencia de fiscalización está sujeta a las evaluaciones de la OCI, en su facultad de control posterior.	2
16.2	Tiene en cuenta el ritmo de cambio	La CGR establece las políticas para el planeamiento del control gubernamental anualmente. En el PAC se refleja la evaluación de las variables consideradas en la determinación de las acciones de la OCI, como control independiente. En estas variables se consideran parámetros de años anteriores. La gerencia de fiscalización no cuenta con un plan de evaluación continua.	2
16.3	Establece referencias para las evaluaciones	De acuerdo con la política de planeamiento del control gubernamental, una vez aprobado el PAC, se constituye una línea base para fines de monitoreo y evaluación independiente por parte de la OCI. No se cuenta con una evaluación previa del control interno en el proceso de fiscalización; únicamente las realiza por la OCI en el marco del PAC.	2
16.4	Usa personal con conocimiento y experiencia del negocio y lo evaluado	La OCI cuenta con 75 colaboradores, según la información del cuadro de asignación de personal CAP al 2016. Administrativamente están a cargo de la administración tributaria, a excepción del titular de la oficina que forma parte de la CGR. La evaluación y la designación del personal se rige según lo dispuesto en la Directiva 007-2015-CG-PROCAL, y se encuentra a cargo de la CGR. El personal de OCI se encuentra organizado en divisiones por especialidad para operaciones de tributos internos, operaciones aduaneras, control de sistemas de información y auditoría de sistemas administrativos. De acuerdo con las convocatorias para el personal CAS de OCI, no se solicita certificaciones en control interno, sino únicamente título universitario, colegiatura y conocimientos en alguna de las especialidades antes indicadas y del sistema nacional de control.	2
16.5	Integra las autoevaluaciones con los procesos de negocio	Si bien las normas establecen la modalidad de control concurrente en lo relacionado con el control interno, OCI no realiza dicha evaluación en la gerencia de fiscalización respecto del proceso de fiscalización. Sus acciones son posteriores a las ocurrencias que motivan sus actuaciones.	1
16.6	Frecuencia y alcance de las evaluaciones	Tal como se menciona en los puntos 16.2, y 16.3 el PAC establece, según las políticas definidas por la CGR, la frecuencia y el alcance de las acciones independientes de la OCI. De acuerdo con las normas de la CGR, se toma en cuenta los riesgos inherentes definidos, para determinar pruebas de recorrido.	3
16.7	Evalúa en forma objetiva	Mediante directiva de la CGR, se establece el seguimiento de la implementación de las recomendaciones de los informes de control emitidos por la OCI. Dicha evaluación se encuentra a cargo de esta, por lo que la gerencia de fiscalización responde a las implementaciones sugeridas.	2
Principio 17. Evaluar y comunicar deficiencias de control interno en forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas			
17.1	Evalúa resultados de	De acuerdo con lo dispuesto por la CGR, la OCI se encarga de la verificación y el seguimiento de las recomendaciones de los informes de control, sean estos de gestión o inicio de acciones administrativas o legales, examinando la efectiva	3

N°	Denominación de punto de interés	Comentario	Nivel
	las evaluaciones	implementación de las recomendaciones y el seguimiento de los procesos administrativos y legales hasta el resultado final. La gerencia de fiscalización reporta los avances de implementación a la SNATI y esta, a su vez, a la OCI.	
17.2	Comunica las deficiencias	En la gerencia de fiscalización, el resultado de los informes se comunica directamente a la unidad encargada de aplicar las medidas correctivas, las que se aplican de manera puntual a fin de informar que se llegó a implementar o subsanar la observación.	2
17.3	Monitorea acciones correctivas	El seguimiento de las recomendaciones las efectúa la OCI, según las directivas emitidas por la CGR. La gerencia de fiscalización no cuenta con actividades que permitan la evaluación del control interno en el proceso de acciones de fiscalización y gestionar acciones de respuesta oportuna.	2

Fuente: Elaboración propia, 2018

Anexo 4. Análisis de riesgos del proceso de acciones de fiscalización

Subproceso	Riesgo	Descripción de riesgo	Causa del riesgo	Efecto / consecuencia
I	1	Omitir puntos críticos materiales o determinarlos erróneamente.	No realizar el planeamiento al inicio del proceso. Omitir la revisión de información relevante. Falta de experiencia del auditor y supervisor.	Omitir la revisión de elementos relevantes. Mayor tiempo de labor. Pérdida de efectividad.
II	2	Notificar documentos sin cumplir las normas establecidas en el código tributario.	Capacidad de distinguir los supuestos de la norma de notificaciones.	Nulidad de la notificación y de los actos relacionados y sucesivos. Mayor uso de recursos. Mayor tiempo de labor.
III	3	Determinación errónea o deficiente de reparos tributarios u omitir observaciones en la fiscalización.	Interpretación y aplicaciones erróneas de las normas y procedimientos tributarios. No analizar toda la documentación. Incluir reparos no requeridos. Muestras deficientes. No validar la información con terceros.	Nulidad del proceso. Resoluciones de reclamos y del TF desfavorables. Determinación parcial de reparos. Mayor tiempo para el proceso. Pérdida de efectividad del proceso de fiscalización.
III	4	Incumplimiento de los plazos establecidos en las normas para el proceso de fiscalización.	Incumplimiento de las normas del procedimiento de fiscalización.	Omitir la determinación de observación por plazo vencido. Nulidades de parte o de toda la fiscalización.
III	5	Fraude moral del auditor y supervisor, para obtener un beneficio personal en el proceso.	Deficiencia u omisión de controles. Necesidad o motivo personal del colaborador. Deficientes valores éticos del personal.	La institución pierde credibilidad y reputación frente a la comunidad.
IV	6	Realizar el cálculo erróneo de la deuda tributaria.	Omitir información de los sistemas. Realizar cálculos erróneos en los papeles de trabajo.	Nulidad de la determinación tributaria. Mayor tiempo del proceso. Cálculo de saldos a favor del contribuyente indebidos.
V	7	No atender las peticiones de los contribuyentes o atenderlos con deficiencias formales o sustanciales.	Los documentos no llegan al auditor o supervisor. El responsable omite la respuesta. Deficiente motivación de la respuesta. Incumplimiento de disposiciones formales.	Procesos de queja al procedimiento. Nulidad de actos dentro del proceso. Mayor plazo del proceso.
VI	8	Incumplimiento de normas específicas que se determinan en el proceso de fiscalización, como medidas cautelares previas, responsabilidad solidaria, casos especiales y pase a recaudación.	Omitir analizar o interpretación deficiente de las normas específicas.	Pérdida de efectividad de la auditoría. Generar deuda incobrable. Responsabilidad funcional por omitir aplicar las normas específicas.

Fuente: Elaboración propia, 2018

Anexo 5. Evaluación de riesgos y determinación de la respuesta al riesgo

N°	Descripción del riesgo	Etapa II: Análisis del riesgo							Etapa III: Respuesta al riesgo		
		Probabi- -lidad	Imp acto	Valor riesgo	Descripción del control	Mitiga la probabi- -lidad	Mitiga el impac- -to	Nivel de ries- go	Acción	Control necesario	Responsa- ble
1	Omitir puntos críticos materiales o determinarlos erróneamente.	3	2	6	El MGA dispone cómo, cuándo y quienes son los responsables de realizar el informe de planeamiento.	3	2	6	Reducir el riesgo	El supervisor revisará el informe de planeamiento antes de autorizar el segundo requerimiento. Remitir el informe a la jefatura.	Gerencia
2	Notificar documentos sin cumplir las normas establecidas en el código tributario.	3	3	9	Revisión del acuse por el área de notificaciones y de los supervisores al final del proceso.	2	3	6	Reducir el riesgo	Establecer que los acuses de notificación sean revisados por el supervisor luego de efectuada la notificación.	Jefatura de División / Supervisor
3	Determinación errónea o deficiente de reparos tributarios u omitir observaciones en la fiscalización.	3	3	9	Revisión por parte del supervisor de los requerimientos y los resultados de requerimiento.	2	3	6	Reducir el riesgo	Actualizar los procedimientos mínimos del MGA para la revisión de los rubros seleccionados en el planeamiento y estandarización de los informes de auditoría. Revisión selectiva de expedientes terminados por parte de los jefes de auditoría.	Gerencia / Jefaturas de división
4	Incumplimiento de los plazos establecidos en las normas para el proceso de fiscalización.	4	3	12	Control manual de los plazos por parte del supervisor.	3	3	9	Reducir el riesgo	Incorporación en el RSIRAT de la fecha de inicio del plazo de fiscalización. Sistematizar el control de los plazos de los requerimientos, resultados, tiempos por caso y plazo insumido en la fiscalización.	Gerencia / Jefaturas de división

N°	Descripción del riesgo	Etapa II: Análisis del riesgo							Etapa III: Respuesta al riesgo		
		Probabilidad	Impacto	Valor riesgo	Descripción del control	Mitiga la probabilidad	Mitiga el impacto	Nivel de riesgo	Acción	Control necesario	Responsable
5	Fraude moral del auditor o del supervisor para obtener un beneficio personal en el proceso.	2	3	6	No existe control específico en la gerencia. Si se toma conocimiento de algún acto irregular se reporta a OFELCCOR y OCI.	2	3	6	Evitar el riesgo	La gerencia, como dueña del proceso, con asesoría de OFELCCOR y OCI, establece una matriz de riesgo de fraude sobre la base de esquemas de IPNJ u otros indicios. Fortalecer la ética de los trabajadores mediante capacitación periódica.	Gerencia.
6	Realizar el cálculo erróneo de la deuda tributaria.	4	3	12	Revisión de la determinación realizada por el supervisor.	1	3	3	Compartir el riesgo	El área especializada y competente de control de la deuda debe efectuar la reliquidación de la obligación tributaria, de tal manera que en la auditoría solo se incluyan los reparos.	Gerencia
7	No atender las peticiones de los contribuyentes o atenderlos con deficiencias formales o sustanciales.	3	3	9	La solicitud se asigna al responsable mediante el sistema SIGAD-TD, el cual atiende el pedido con autorización del supervisor.	2	3	6	Reducir el riesgo	Establecer alertas en el sistema que permitan el control y el seguimiento de las solicitudes del contribuyente. Desarrollar controles de verificación de la efectividad del sistema.	Secretarías
8	Incumplimiento de normas procesales específicas del proceso de fiscalización, como medidas cautelares previas, responsabilidad solidaria, casos especiales y pase a recaudación	3	3	9	El supervisor revisa el cumplimiento de las normas generales y específicas que regulan cada procedimiento complementario	2	3	6	Reducir el riesgo	Incorporar en el manual general de auditoría todos los procesos específicos. Designar en los informes, apartados para registrar la evaluación de dichos procedimientos.	Gerencia / Jefaturas de división

Fuente: Elaboración propia, 2018

Nota biográfica

Daniel Enrique Cienfuegos Laithon

Nació en Lima, el 24 de febrero de 1988. Es contador público colegiado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Cuenta con una especialización en gestión tributaria por la Universidad ESAN y actualizaciones en control gubernamental, administración y gestión pública y control interno en el sector público, este último brindado por la Contraloría General de la República. Es auditor en la administración tributaria en la Intendencia de Lima, con más de doce años de experiencia profesional en temas contables y tributarios.

José Mejía Cayotopa

Nació en Lambayeque, el 22 de abril de 1986. Es contador público colegiado por la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo de Lambayeque. Cuenta con un postgrado obtenido en la Universidad de Lima y especializaciones de la Universidad ESAN, la Universidad Ricardo Palma y la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, entre otras. Es auditor de la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes Nacionales en la administración tributaria en Lima, con más de diez años de experiencia en labores contables y tributarias.

Alejandro René Valle Loayza

Nació en Arequipa, el 8 de abril de 1973. Es contador público colegiado por la Universidad Católica Santa María. Cuenta con un diplomado en auditoría tributaria de la Universidad de Lima. Es supervisor de auditoría en la administración tributaria en Lima, con más de veinte años de experiencia en auditoría tributaria.