

Procedimiento metodológico para la evaluación cuantitativa del control interno

LUISA MARÍA MORELL GONZÁLEZ*
ROBERTO DÍAZ PÉREZ**

En esta investigación se diseñó un procedimiento metodológico que hiciera posible la evaluación cuantitativa del control interno con una visión actual acorde a las normas de auditoría y aplicable en cualquier organización. Se utilizaron métodos teóricos como el lógico-abstracto con sus procedimientos de análisis y síntesis y el método de inducción-deducción en conjunto con las técnicas siguientes: observación directa, entrevista no estandarizada, recopilación de información y consulta de expertos. A partir de la teoría de la decisión, se estableció una escala para determinar el nivel de riesgo de control. Los resultados indicaron que el procedimiento ayudó a focalizar el proceso auditor, determinar el riesgo de control y el alcance durante la ejecución. Además sirvió de base para el mejoramiento continuo del sistema y para el otorgamiento del valor agregado, según la opinión de los auditores.

PALABRAS CLAVE: procedimiento metodológico, evaluación cuantitativa, control interno, cuestionario, normas, auditoría, riesgo.

CLASIFICACIÓN JEL: M41

FECHA DE RECEPCIÓN: 19/11/2011

FECHA DE APROBACIÓN: 28/12/2011

This research work designed a methodological procedure which could make possible the quantitative assessment of the internal control with an updated approach, regarding the auditing regulations and applicable to any organization. Different theoretical methods were used, as the logical-abstract one, with its evaluation and synthesis procedures, and the induction-deduction method, together with the following techniques: direct observation, non-standardized interview, information collection, and experts' consultation. Regarding decision's theory, a scale was established to determine the control risk level. Results indicate that procedure contributed to focus the auditing process, to determine the control risk and the range during implementation. Moreover, it served as a basis for the continuous improvement of the system and the granting of an aggregated value, according to auditors' opinions.

KEYWORDS: methodological procedure, quantitative assessment, internal control, questionnaire, regulations, auditing, risk.

JEL CLASSIFICATION: M41

* Licenciada en Contabilidad y Finanzas. Trabaja en el Centro Nacional de Sanidad Agropecuaria (CENSA). Contacto: luisa@censa.edu.cu

** Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Trabaja en la Contraloría Provincial Mayabeque, Contraloría General de la República (CGR). Contacto: roberto@hab.minauditoria.cu.

Introducción

Como toda actividad humana entraña riesgos, los auditores deben tener acceso a un adecuado Sistema de Control Interno (SCI) que los minimice. Por ello, es necesario evaluar las situaciones que en su opinión afecten el proceso, mediante técnicas narrativas o descriptivas como cuestionarios, flujogramas o diagramas de flujo, a fin de presentar un dictamen cercano a la realidad.

En la actualidad, el examen y la evaluación del control interno son generalmente aceptados como una norma de ejecución, ya que permite examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno para determinar la extensión, así como el alcance del trabajo a ejecutar. Las normas internacionales para el ejercicio profesional del Institute of Internal Auditors (IIA, 2009) plantean que: «La actividad de auditoría interna debe asistir a la organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia de los mismos y promoviendo la mejora continua».

En tanto, en la República de Cuba, en 2004, se adaptaron las normas internacionales de auditoría interna mediante la Resolución N.º 100 del extinto Ministerio de Auditoría y Control, que fue reemplazada por la N.º 350 en 2007. En la norma de ejecución 3.6 (control interno) se plantea:

Los procesos asociados a la evaluación de la confiabilidad, razonabilidad y funcionalidad del SCI implementado deben ser a partir del conocimiento y los procedimientos específicos asociados a los componentes del control interno; a saber: ambiente de control; evaluación de riesgos; actividades de control; información y comunicación y supervisión o monitoreo.

En Cuba se han dado pasos significativos en materia de auditoría interna al poseer estándares únicos para el desarrollo de la actividad. Uno de esos pasos es, sin dudas, la norma de control interno; sin embargo este reconocimiento no garantiza su comprensión y aplicación en el trabajo de los auditores. Por otra parte en la actualidad no existen metodologías o procedimientos que permitan realizar la evaluación cuantitativa del control interno, que soporten los criterios y garanticen la aplicación de la norma, antes señalada.

Como posible solución al problema es necesario crear un procedimiento metodológico para la evaluación cuantitativa del control interno mediante cuestionarios, en dos momentos del planeamiento y al cierre de la ejecución de la auditoría. Este constituirá una herramienta de evaluación con una visión actual acorde a la norma, por lo que su diseño constituye el objetivo general de la investigación.

Materiales y métodos

Se utilizaron métodos teóricos como el lógico-abstracto con su procedimiento de análisis y síntesis, y el método de inducción-deducción. Además se corroboraron las dificultades que presentan los auditores en el proceso de evaluación del control interno, con la aplicación de las evaluaciones de reacción y conocimiento, en dos cursos de capacitación sobre la evaluación de control interno que se impartieron, en los años 2009 y 2010, en el Centro de Capacitación de la Contraloría en Occidente; estos contaron con un total de 44 participantes pertenecientes a 18 unidades del sistema.

Mediante entrevistas no estandarizadas, y en la supervisión de las auditorías, se pudo observar directamente las dificultades de los auditores, además de las consultas realizadas a los expertos, quienes aportaron elementos que fueron considerados en el diseño del instrumento de evaluación.

Se consideró conveniente utilizar el enfoque establecido por Álvarez (1996), que define un procedimiento metodológico como: «Las distintas operaciones que, en su integración, componen el método, siendo la parte que se adecua a las condiciones específicas en que se va desarrollando el método, o sea es el modo de ejecutar las operaciones», y requiere características como: estar basado en la observación sobre los contenidos de una ciencia, seguir normas y reglas, ser un ordenamiento explícito de procesos y etapas, ser de fácil interpretación para su uso común y seguir en su desarrollo un enfoque sistémico.

Para el diseño de la herramienta de evaluación, se escogió la técnica de cuestionarios, en lo que coincidimos con la experiencia colombiana y de otros países latinoamericanos como Argentina, Ecuador, Colombia y Guatemala, que utilizaron preferentemente cuestionarios para la evaluación de control interno e incluso manejaron criterios para su cuantificación. Además, se tuvo en cuenta que la Contraloría General de la República de Cuba expandió su uso a través de las guías de autocontrol, como una técnica aceptada que no se considera excluyente de otras técnicas de evaluación, y que se puede utilizar de una manera combinada.

Basados en la teoría de la decisión que establece una elección entre una alternativa y las alternativas, pueden representarse diferentes caminos de acción, diferentes hipótesis sobre la naturaleza de una característica y diferentes clasificaciones (Eastman, 2003). Primeramente se estableció una escala para determinar el nivel de riesgo de control donde si $X < 0,5$ es bajo; si $0,5 < X < 1$ es medio; y si $X \geq 1$ es alto; y en función del riesgo, se procedió a calificar el estado de control en: aceptable, deficiente o malo. También para ponderar los riesgos, se asignó un valor porcentual a cada

componente dentro del sistema, según la importancia concedida a los aspectos que se evalúan en cada uno: ambiente de control con un 15 %, evaluación de riesgos con un 15 %, actividades de control con el 50 %, información y comunicación con un 10 %, y supervisión y monitoreo en un 10 %; todos ellos para un 100 % total.

Al componente «actividades de control» se le asignó el mayor porcentaje en la calificación por evaluar los procesos fundamentales que varían en cada entidad y las principales áreas de apoyo de las organizaciones, que son: tesorería, inventarios, presupuesto, activos fijos tangibles, recursos humanos y tecnologías de la información, entre otros.

Resultados y discusión

El procedimiento metodológico diseñado para efectuar la evaluación del SCI por cada componente se desarrolló en el proceso auditor, enmarcado en los subprocesos en que se encuentra dividido: planeamiento, ejecución e informe. La figura 1 muestra los subprocesos, etapas y subetapas del proceso y resalta dónde se efectúa la evaluación del control interno.

PLANEAMIENTO	EJECUCIÓN	INFORME
<ul style="list-style-type: none"> • Etapa 1: Examen preliminar • Etapa 2: Exploración previa <ul style="list-style-type: none"> • Subetapa: Conocimiento y comprensión • Etapa 3: Planeación <ul style="list-style-type: none"> • Subetapa: Evaluación preliminar SCI • Subetapa: Cálculo de la importancia relativa • Subetapa: Determinación de los objetivos y alcance • Subetapa: Preparación del plan de acción • Subetapa: Preparación y aprobación programas de auditorías 	<ul style="list-style-type: none"> • Etapa 4: Aplicación de pruebas • Etapa 5: Efectividad SCI • Etapa 6: Ordenamiento de hallazgos 	<ul style="list-style-type: none"> • Etapa 7: Comunicación parcial de resultados • Etapa 8: Elaboración de informe • Etapa 9: Comunicación final

Figura 1. Subprocesos, etapas y subetapas del proceso auditor, enmarcada la evaluación de control interno en planeamiento y ejecución.

Fuente: Elaboración propia.

En el procedimiento, se describieron las tareas a desarrollar en cada etapa de los subprocesos definidos en el proceso auditor, mediante

la aplicación de la técnica de cuestionarios por componentes, en tres momentos de la auditoría:

1. En el planeamiento se aplicó directamente a los encuestados (sin aplicar pruebas), en la etapa 2 de exploración previa.
2. En el planeamiento, después de ejecutar pruebas de cumplimiento, se consideraron los resultados de la aplicación anterior para determinar si aplicaba o no, y se encuentra enmarcado en la etapa 3 de planeación, subetapa de evaluación preliminar SCI.
3. Al concluir la ejecución con las respuestas de la primera encuesta, los resultados de la aplicación de las pruebas de cumplimiento y luego de demostrada su efectividad, en la etapa 5 de efectividad SCI.

Los cuestionarios específicos para cada componente (ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión o monitoreo) se elaboraron por el equipo auditor. En su confección se tuvieron en cuenta otros previamente elaborados y la guía de autocontrol del SCI, de la CGR. Para la inclusión de los criterios de evaluación, en el componente «actividades de control», se consideró importante la evaluación de los objetivos estratégicos, procesos o actividades propias de la entidad.

Los cuestionarios respondieron a los criterios de evaluación elaborados a partir de los objetivos de control de la entidad, al concluir los procesos de identificación y estimación de riesgos. En los casos donde no se determinaban, los criterios de evaluación fueron elaborados por el equipo auditor a partir de la información general obtenida, sus procesos fundamentales y áreas de apoyo, así como su experiencia profesional.

En ellos, se incluyeron las columnas «criterios de evaluación» para exponer los aspectos a evaluar, «Sí» para las respuestas afirmativas, «No» para las negativas, «NP» para la improcedencia de un criterio y «Calificación» para la cuantificación de las respuestas. Al final se incorporaron las filas «calificación total por componente», «cantidad de criterios», «calificación del componente y riesgo».

Al aplicarlos en el primer momento del planeamiento, los ítems respondidos como «No» se calificaron con un 3 en el escaque correspondiente a calificación y los ítems respondidos como «Sí» con un 0. Todas las calificaciones fueron sumadas y los resultados se ubicaron en el escaque «calificación total»; estas aparecerían al final de cada cuestionario. Mientras en el escaque «cantidad de criterios» se reflejó el número total de los criterios de evaluación por componente.

La calificación del componente se obtuvo al dividir el «escaque calificación total por componente», correspondiente a la columna «calificación», entre el número total de los criterios de evaluación ubicados en el escaque con igual nombre. La tabla 1 muestra la escala utilizada para determinar el nivel de riesgo y, en función de este, cómo se procedió a calificar el estado de control.

Tabla 1. Escala para determinar el nivel de riesgo y la calificación.

VALOR	RIESGO	CALIFICACIÓN
Si $X < 0,5$	Bajo	Aceptable
Si $0,5 < X < 1$	Medio	Deficiente
Si $X \geq 1$	Alto	Malo

Fuente: Elaboración propia.

La calificación del SCI se obtuvo de la sumatoria de los valores obtenidos de la multiplicación de los componentes por su peso porcentual, según muestra la tabla 2, que es un resumen de la calificación total del SCI, con una calificación total de 0,6. Al ubicar este valor en la escala se determinó que el nivel del riesgo era medio.

Tabla 2. Resumen de la calificación total del SCI por componentes.

COMPONENTES				SISTEMA DE CONTROL INTERNO				
N°	Nombre del componente	Calificación total	Total Criterios de evaluación	Valor	Riesgo	Peso porcentual	Calificación	Riesgo global
1	Ambiente de control	25	75	0,3	Bajo	0,150	0,0450	M
2	Evaluación de riesgo	19	36	0,5	Medio	0,500	0,0750	E
3	Actividades de control	140	165	0,8	Medio	0,500	0,400	D
4	Información y comunicación	13	36	0,3	Bajo	0,100	0,0300	D
5	Supervisión o monitoreo	14	15	0,9	Medio	0,100	0,0900	I
CALIFICACIÓN TOTAL DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO							0,6400	O

Fuente: Elaboración propia.

Al aplicar este procedimiento directamente a los auditados sin aplicar pruebas en la etapa de planeamiento, se obtuvo como resultado que el proceso tuvo un riesgo medio, por lo que se calificó el estado de control en el primer momento como deficiente.

A partir de la evaluación realizada, si el riesgo es bajo, se califica de aceptable el estado de control; por lo que el equipo auditor en la subetapa «evaluación preliminar del SCI» aplica menos pruebas de cumplimiento; si es medio o alto, y calificado de deficiente o malo, se aplicarían una mayor cantidad de pruebas. En este primer momento el equipo auditor valoraría la existencia o inexistencia del mecanismo de control y el nivel de conocimiento declarado por los miembros de la entidad, lo cual ayudaría a focalizar el proceso auditor a partir del conocimiento preliminar del sistema de la entidad auditada.

Si se considerara que deben adicionarse criterios de evaluación a un componente, a partir de las evidencias recopiladas y los resultados de la aplicación de los cuestionarios en el primer momento del planeamiento, estos se deben incorporar como un criterio más para el cálculo de la calificación del respectivo componente en un segundo momento.

En ese momento el equipo procedió a responder los cuestionarios por componentes considerando estos resultados. El criterio de los auditores para calificar los ítems cambió, como se explica a continuación: Si existe y se aplica, la calificación es 0; si existe pero no se aplica, la calificación es 2; y, por último, si no existe y por tanto no se aplica, la calificación es 3.

La calificación de los componentes y la determinación del riesgo fueron realizados del mismo modo que en el primer paso. En este momento del planeamiento, fueron valorados por los auditores cuáles de los mecanismos de control existentes se estaban aplicando y cuáles no se aplicaban. La calificación total del SCI se obtuvo de igual forma que en la primera instancia.

Si el riesgo de control es bajo, el equipo auditor en la subetapa efectividad SCI aplicaría menos pruebas sustantivas; de ser medio o alto se usaría una cantidad mayor de pruebas. Esta evaluación preliminar realizada en el segundo momento del planeamiento permitió a los auditores determinar el alcance del proceso auditor durante la fase de ejecución, al aplicar las pruebas y obtener las evidencias para apoyar la calificación sobre el riesgo de control y el nivel de confianza que brinda el SCI de la entidad o proceso auditado de manera preliminar.

En la ejecución, al concluir la aplicación de las pruebas sustantivas u otras adicionales de cumplimiento, el equipo auditor procedió a responder los cuestionarios por componentes, a partir de las respuestas de la primera encuesta, los resultados de la aplicación de las pruebas de cumplimiento y la efectividad del sistema.

En este momento, el criterio de los auditores para calificar los ítems cambió: Si existe, se aplica y es efectivo, la calificación es 0; si existe, se aplica pero presenta deficiencias, la calificación es 1; si existe, se

aplica pero no es efectivo, es 2; y si no existe, y por ello no se aplica, la calificación es 3.

La calificación de los componentes, la determinación del riesgo y la calificación total del SCI se realizó igual que en el primer y segundo momentos y permitió evaluar de forma definitiva el riesgo de control y el estado de control del SCI de la entidad.

El procedimiento metodológico diseñado tiene un enfoque sistémico, todos sus componentes están interrelacionados entre sí. Las etapas y subprocesos que lo conforman se enmarcan en el proceso auditor y se encaminan a un mismo propósito. Cada una por separado no representa una solución por sí sola para asistir a la organización en el proceso de perfeccionamiento continuo del control interno mediante la evaluación y calificación de la eficiencia y eficacia del sistema implantado.

Conclusiones

El procedimiento metodológico diseñado ha permitido realizar evaluaciones cuantitativas de control interno para focalizar el proceso auditor en la determinación del riesgo de control y, gracias a él, se ha podido establecer el alcance de la auditoría durante su fase de ejecución, todo esto con ahorros monetarios por disminución de tiempo en el trabajo. Además ha servido de base para sustentar la opinión de los auditores en pos del mejoramiento continuo del sistema y el otorgamiento del «valor agregado».

Bibliografía

- ÁLVAREZ LIZCANO, JESÚS (1996): *La contabilidad de gestión en los 90: 50 artículos divulgativos*, Ediciones Gráficas Ortega S.A., Madrid.
- EASTMAN J.; IDRISI KILIMANJARO (2003): *Guide to GIS and Image Processing*, Worcester, MA: Clark Labs, Clark University.
- CENTRO DE CAPACITACIÓN DE OCCIDENTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA (2009): «Curso Evaluación de Control Interno y Riesgos de Auditoría», La Habana.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA (2006): *Guía de auditoría gubernamental con enfoque integral*, AUDITE. Versión 3.0.
- GONZALVO, ENRIQUE (2008): «¿Quién puede afirmar que cumple con las normas?», en *Normaría*, Boletín del Comité de Normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina, n.º 27, octubre.
- INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2009): «Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna», <<http://theiia.org>>, consultado el 29 de enero de 2012.
- MINISTERIO DE AUDITORÍA Y CONTROL DE CUBA (2007): «Resolución N.º 350. Normas de auditoría interna Anexo I. Modificaciones de la Resolución 100».

MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS DE CUBA (2003): «Resolución N.º 297. Anexo: Definición de control interno, contenido de los componentes y sus normas».

PÉREZ, VIRGINIA (2002): «La auditoría interna en España, una aproximación conceptual», Universidad de Sevilla, <<http://www.ti.usc.es>>, consultado el 28 noviembre de 2008.