

**Título: IMPACTO DEL CONTROL INTERNO EN LA GESTIÓN PÚBLICA:
HERRAMIENTAS PARA SU CONTROL**

Autora: Dra. Mayra Carmona González

Decana Facultad de Economía

Universidad de Pinar del Río

Martí 270, CP 20100, Pinar del Río

E-mail: mcarmona@eco.upr.edu.cu

Introducción.

La auditoría interna, ejerce una influencia beneficiosa en los procesos de mejora, al detectar las fallas en los sistemas y descubrir las reservas para mejorar los resultados y juega un papel decisivo en las organizaciones cuando es bien utilizada por la dirección.

La función de auditoría interna ha evolucionando a un ritmo acelerado, la definición actual plantea que:

“La Auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección”.

La anterior definición planteaba “la auditoría interna es una función de evaluación independiente, establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la organización. El objetivo de la auditoría interna incluye el desarrollo de un control efectivo a un coste razonable”.

Para muchos la nueva definición deja la insatisfacción de que omite la característica de ejercerla dentro de una organización, lo que podría suponer que la función se desarrollase íntegramente de forma externa a la organización.

Sin embargo en la definición actual está explícita la función de la auditoría interna de evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección. A esto podemos añadir que el nuevo concepto de control interno, según los Informes COSO I y II, ofrece un amplio campo de trabajo a la Auditoría interna, tanto en el terreno de las auditorías de gestión, financiera y de cumplimiento, como de los sistemas informativos.

La empresa cubana está inmensa en la implementación de la dirección estratégica, enfatizando en la DPO, la dirección por valores y en el perfeccionamiento de los subsistemas de gestión, buscando insertarse de manera gradual y sistémica en

un proceso de mejora continua. Sin embargo está limitando ese proceso las dificultades con el control interno que conllevan a la existencia de errores importantes e irregularidades que se reflejan en los estados financieros y contribuyen a que no se alcancen los niveles de eficiencia y por ende el cumplimiento de los objetivos de la organización. Esto repercute de manera significativa en los resultados pues las decisiones no siempre se toman con la base de una información confiable y la evaluación acertada de los riesgos para gestionarlos.

Somos de la opinión de que las auditorías internas son de vital importancia para lograr un sistema de control interno fuerte, la confiabilidad de la contabilidad y fundamentalmente contribuir con la dirección a la consecución de los objetivos con la alerta sistemática. Las auditorías de gestión son las que más pueden contribuir con los objetivos y las funciones de la auditoría interna en la actualidad, en especial con las necesidades de las empresas cubanas por lo que nos detendremos en este tipo de auditoría y los nuevos enfoques que se aplican en la propuesta del Modelo de Ejecución de la A.I.G y de manera particular como evaluar el riesgo de control ante el cambio de Paradigma propuesto en COSO I y II

Desarrollo

Definimos como Auditoría Interna de Gestión al conjunto de elementos integrantes del proceso de auditoría de gestión que están concatenados de forma ordenada y lógica, son ejecutados por auditores internos o externos, como un subsistema del Sistema de Auditoría Interna de la organización.¹ Cuyo objetivo es dar un servicio de evaluación independiente, para mejorar el control y grado de economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos; la observancia de las disposiciones administrativas y legales pertinentes y, la consecución de los objetivos.

Comprobamos mediante la revisión de la literatura que, en diferentes países, se utilizan metodologías orientadoras para ejecutar Auditorías de Gestión, que en esencia coinciden en establecer las mismas pautas. Seleccionamos lo que consideramos mejor de la experiencia acumulada y elaboramos una propuesta de modelo para la ejecución de la Auditoría Interna de Gestión, al que integramos y sistematizamos de forma ordenada y lógica los nuevos conceptos sobre control interno, el enfoque de la auditoría por ciclos operacionales y áreas fundamentales, el modelo de Riesgo de la Auditoría y el muestreo estadístico. Así como nuestras consideraciones sobre la elaboración y discusión del informe de auditoría, el seguimiento a los problemas detectados y de las medidas encaminadas a solucionarlos.

La Metodología o Modelo de Ejecución de la Auditoría Interna de Gestión está estructurada en cinco fases:

- 1. Seleccionar que auditar***
- 2. Planificación de la auditoría.***
- 3. Ejecución de la auditoría***
- 4. Informar hallazgos a los interesados***

¹ Carmona González, M., 1998, Tesis de Doctorado La Auditoría Interna de Gestión, Universidad de Pinar del Río , Cuba

5. Realizar el seguimiento.

Las fases propuestas ordenan el proceso y en ellas se integran y sistematizan los diferentes elementos con sus interrelaciones , explicando la forma en que debe ejecutarse la auditoría interna de gestión.²

A continuación pasamos a exponer el modelo, resultado de nuestra investigación para la obtención del grado científico, que para la evaluación del riesgo de control se está implementando en la Universidad de Pinar del Río y la Empresa tabacalera Consolación del Sur y hemos estado utilizando en diferentes entidades cubanas.

Modelo de Evaluación del Riesgo de Control

El modelo para la evaluación del Riesgo de Control sistematiza los nuevos enfoques en la práctica de la auditoría, incorporando el modelo de Riesgo para la Auditoría Interna y se fundamenta en las relaciones que se establecen entre los objetivos de la organización, los objetivos de control interno y las técnicas para lograrlos por ciclos operacionales y áreas fundamentales .

Para la evaluación del control interno y del riesgo de control, el auditor debe tener comprensión del comportamiento de los elementos que forman la estructura de control. Razón por lo que realizamos un estudio sobre el control interno, deteniéndonos en la propuesta de elementos de control del informe COSO, ya que la consideramos la más apropiada y la utilizaremos en nuestro trabajo.

Este estudio define el control interno como: ³”***un proceso que lleva a cabo el consejo de Administración, la dirección y los demás miembros de una entidad, con el objeto de proporcionar un grado razonable de confianza en la consecución de los objetivos en los siguientes ámbitos o categorías:***

- Eficacia y eficiencia de las operaciones;***
- Fiabilidad de la información financiera, y***
- Cumplimiento de las leyes y reglamentos.***

Un aspecto de relevancia en la definición propuesta por COSO es que se trata de un proceso, donde los controles son una serie de acciones, cambios o funciones que en su conjunto, conducen a cierto fin o resultado. Esto convierte al control interno en un sistema integrado de materiales, equipo, procedimientos y personas.

La parte más importante de la definición COSO es ***que se alcancen los objetivos***. Ya que los controles internos no pueden ser elementos restrictivos sino que posibiliten los procesos, permitiendo y promoviendo la consecución de los objetivos porque se refieren a los riesgos a superar para alcanzarlos. Y que no se trata sólo de los objetivos relacionados con la información financiera y el cumplimiento de la normativa, sino también de las operaciones de gestión. A lo que añadiremos los

² Puede consultarse al respecto: Carmona González, M., 1998, Tesis de Doctorado La Auditoría Interna de Gestión, Universidad de Pinar del Río , Cuba

³ Cooper and Lybrand, 1996, Serie Control interno, auditoría y seguridad informática, “Control Interno: Las distintas responsabilidades de la Empresa. Diario Expansión, Madrid, España, págs. 11-12.

objetivos vinculados con la Estrategia. De esta manera se valorizan las tareas de evaluación y perfeccionamiento de los controles internos y los convierte en responsabilidad de todos⁴.

Los auditores internos realizan muchas auditorías de funcionamiento como dicen O Shaughnessy y McNamee⁵, por lo que conocen las fortalezas y debilidades de su organización y pueden ser de gran ayuda criticando objetivamente los planes estratégicos al revisarlos.

Los auditores externos (independientes y estatales) generalmente tienden a dirigir la evaluación del control interno, al control interno contable, pues las normas de auditoría solo les obliga a evaluar el control administrativo en caso de que tenga una relación importante con la confiabilidad de los estados financieros, sin embargo, aunque no den evaluación sobre el control administrativo, este control está tan interrelacionado con el control contable, que requiere que los auditores estudien el efecto que ejerce el comportamiento de uno sobre el otro.

El sistema de control interno se nos presenta como un sistema integrado, como un proceso. Los procesos de negocio que se llevan a cabo dentro de las unidades y funciones de una organización o entre las mismas, se coordinan en función de los procesos de gestión básicos de planificación, ejecución y supervisión. El Control interno es parte de dichos procesos no como un elemento agregado, si no que está integrado en ellos, permitiendo su funcionamiento adecuado y supervisando su comportamiento y aplicabilidad en cada momento. Es una herramienta útil para la gestión, pero no un sustituto de esta.⁶

Las diferentes acciones coordinadas e integradas que se extienden por todas las actividades de la entidad, pueden clasificarse según los objetivos o fines que cada una de ellas pretenden alcanzar, pero sin olvidar que no son elementos aislados, que forman parte de un proceso, y que están interrelacionadas con otras acciones que a su vez están integradas con los diferentes procesos de gestión.

En definiciones anteriores⁷, el control interno se veía como un elemento añadido a las actividades de una organización y no como las acciones inherentes a la gestión de la empresa por parte de la dirección para alcanzar la consecución de los objetivos. Los controles internos son más efectivos cuando se incorporan a la

⁴ Donald Warren Jr., J., Edelson, L., W., y Ley Parker, X., (Cooper&Lybrand), 1996, Serie Control interno, Auditoría y Seguridad informática, Tecnología de la información y control interno, Edición especial diario Expansión, Madrid, España, pág 92

⁵ O Shaughnessy, J., McNamee, D., 1997, The internal auditor and the strategic plan, Internal Auditing, Vol:12, págs.53-58

⁶ Cooper and Lybrand, 1996, Serie Control interno, auditoría y seguridad informática, "Control Interno: Las distintas responsabilidades de la Empresa. Diario Expansión, Madrid, España, págs. 12-13.

⁷ American Institute of Certified Public Accountants, 1973, SAS núm.1 , op cit., en la actualización efectuada por el AICPA en "Codification of Statements on Auditing Standards"(numbers 1 to 39), Nueva York, 1983, op. cit., Sec.320.27 y se. 320.28, y en el AICPA, Codification....1986, op cit., Sec. 320.26 y 320.27. Esta misma definición ha sido aceptada por el Instituto de Censores Jurados de España, por la International Federation Accountants (IFAC), y el Registro de Economistas Auditores de España (REA) entre otros

infraestructura de una entidad y forman parte de su actividad más elemental. No, deben entorpecer, sino favorecer la consecución de los objetivos.

Después del estudio realizado por la comisión COSO, y a propuesta de esta, el enfoque de la definición de control interno cambió su enfoque tradicional, logrando una amplia aceptación internacional y produciéndose un cambio de PARADIGMA.

Reflexionando sobre este último aspecto somos de la opinión que el informe COSO I deja implícita la necesidad de que los controles establecidos en su alcance conduzcan a la organización al cumplimiento de sus objetivos, pero sólo enfatiza tres ámbitos: cumplimiento de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes, quedando deficitario el objetivo estratégico y cuando no se atienden los controles con ese alcance se puede poner en riesgo el cumplimiento de la visión y misión establecidas.

Dentro de los elementos del control de la definición del Informe COSO I, sin dejar de considerar los aspectos cualitativos significativos como el carácter participativo, responsabilidad compartida y valores éticos, una de las pautas que marcan el cambio de paradigma es la Evaluación de riesgos y su relación directa con la determinación de las actividades de control, así como la interrelación entre los diferentes elementos entre sí.

Asociada a la puesta en práctica de esta concepción surge entonces la necesidad de la gestión integral de los riesgos y los controles lo que ha dado paso al COSO II o "ENTERPRISE RISK MANAGEMENT FRAMEWORK" como propuesta metodológica para Implementar la Gestión de Riesgos de la Empresa (ERM ó COSO II)

Aunque, para su implementación, siempre se ha tenido presente el costo beneficio del sistema de control interno, así como las limitaciones inherentes a cualquier sistema, ahora estamos hablando de flexibilización del control en función de la consecución de los objetivos de la entidad, no se trata de seguir manuales rígidos, que en la mayoría de los casos no se cumplen, se trata de acciones coordinadas que se integran, de un proceso incorporado y formando parte hasta de la actividad más elemental.

Se utilizará con estos fines cuestionarios, entrevistas, revisión de documentación, observación de operaciones, análisis de: razones, índices y del proceso de toma de decisiones por la dirección.

La obtención de evidencia sobre la eficacia de los controles tiene que ir aparejada a la comprensión del entorno de control, de la estructura, de los procesos productivos, del sistema contable y de la información económica o de gestión de la entidad.

Teniendo en consideración la definición sobre el control interno emitida por los Informes COSO I y II, el enfoque de riesgos de la auditoría y el enfoque de auditar por ciclos operacionales y áreas fundamentales, somos del criterio que para evaluar el control interno y el riesgo de control en la auditoría interna de gestión, se deben ejecutar los siguientes pasos:

1. Conocer los objetivos anuales y estratégicos de la organización.

2. Identificar los Riesgos Inherentes a la entidad y las áreas de mayores riesgos.
3. Identificar los ciclos operacionales y áreas fundamentales .
4. Identificar funciones, así como los objetivos operativos y estratégicos por ciclos operacionales y áreas fundamentales y el impacto en los de la organización.
5. Definir los criterios de medida para evaluar la gestión
6. Identificar Riesgos Inherentes por ciclos operacionales y áreas fundamentales.
7. Identificar los objetivos de control interno contable y administrativo (operativo y estratégico) por ciclos operacionales y áreas fundamentales.
8. Identificar errores potenciales en cada ciclo operacional y áreas fundamentales,
9. Identificar los procedimientos de control necesarios para evitar los errores potenciales.
10. Evaluación preliminar del control interno y el riesgo de control: determinación del riesgo de detección.
11. Definir la importancia relativa.
12. Diseñar pruebas de cumplimiento adicionales, así como pruebas de doble propósito y sustantivas.
13. Aplicación de muestreo estadístico en las pruebas y procedimientos de auditoría diseñados.
14. Evaluación final del control interno y del riesgo de control.

1. Los objetivos anuales y estratégicos de la organización.

Desde finales de la década del 70 se ha ido imponiendo la utilización en las empresas de sistemas de dirección estratégica y prácticamente hoy es mayoritario su empleo.

En la práctica las entidades que utilizan este sistema de dirección tienen definidos los objetivos estratégicos que pretenden alcanzar en el corto, mediano y largo plazo. Y en su mayoría, los criterios de medida para valorar su cumplimiento. Los objetivos anuales de la organización deben dar respuesta a la misión actual de la misma, al mismo tiempo que contribuyan al logro de los objetivos estratégicos.

El auditor interno debe conocer cuáles son los objetivos, para poder evaluar los niveles de economía, eficiencia y eficacia alcanzados en el logro de los mismos. Cuando evalúe el entorno de control de la empresa, debe determinar si existe desequilibrio en el cumplimiento de los objetivos: operativos y estratégicos. Si se ha priorizado lo estratégico, descuidando la misión actual o por el contrario el énfasis se realizó en el cumplimiento de las metas actuales.

El alcance de sus funciones conlleva que evalúe y alerte a la organización acerca de los riesgos que pueden afectar la consecución de los objetivos establecidos.

2. Identificar los Riesgos Inherentes

Cuando se efectúa como parte de la primera fase de la auditoría interna de gestión, la exploración previa, se obtiene la información necesaria para caracterizar la entidad, su proceso productivo, su estructura organizativa, la calidad del personal, en fin comprender cual es el entorno de control. Todos los procedimientos que el auditor utiliza para ello le permiten identificar cuales son los riesgos inherentes de carácter externo e interno que de darse la probabilidad estadística de ocurrir afectarían la consecución de los objetivos.

Al identificar los riesgos inherentes se puede determinar cuales son las áreas de mayores riesgos, que si al mismo tiempo tuviesen un elevado riesgo de control afectarían los resultados esperados.

3. Identificar los ciclos operacionales y áreas fundamentales.

Siguiendo la tendencia, de realizar el proceso de obtención de evidencia en la auditoría por ciclos operacionales y áreas fundamentales, se debe proceder como un paso fundamental para la evaluación del control interno a identificar cuáles son los ciclos operacionales y que denominación se les dará. Así como definir aquellas áreas que son fundamentales para alcanzar los objetivos de la organización y que no están contempladas en los ciclos definidos.

4. Identificar las funciones, objetivos operativos y estratégicos de los ciclos operacionales y áreas fundamentales.

Una vez que se definen cuales son los ciclos operacionales y las áreas fundamentales, se identifican cuales son las funciones y los objetivos a cumplimentar, así como el impacto de cada uno sobre los objetivos de la organización. Los objetivos a identificar son las metas a alcanzar, no debiendo confundirse con los objetivos de control interno, ni con los procedimientos de control establecidos para lograr su consecución. Estos objetivos deben reflejar los niveles de economía, eficiencia y eficacia deseados.

5. Definir los criterios de medida para evaluar gestión

El auditor debe definir los criterios de medida que utilizará para evaluar la gestión. Tarea que resulta en ocasiones difícil, pues no hay criterios perfectos y a veces tendrá que recurrir a criterios múltiples. Si la entidad utiliza como sistema de dirección, la dirección por objetivos o dirección estratégica, el auditor empleará como criterios de medida para la evaluación de la consecución de los objetivos los mismos que esta tiene definido, de igual manera si tiene implementado con la estrategia un CMI con indicadores cualitativos y cuantitativos desde las cuatro perspectivas (Financiera, procesos internos, clientes y formación y desarrollo) debe considerarlo.

En el caso que la entidad no tenga definidos los criterios de medida o que el auditor considere que los establecidos no le permiten determinar los niveles de economía, eficiencia y eficacia alcanzados en el uso de los recursos y la consecución

de los objetivos, recurrirá a su comprensión de la estructura de control y de los objetivos a alcanzar para cada operación, materia o área a auditar.

6. Identificar Riesgos inherentes a los ciclos operacionales y áreas fundamentales

Precisar los riesgos inherentes por cada ciclo operacional y área fundamental teniendo en cuenta las características de los mismos, permite al auditor tomar decisiones y establecer su estrategia en el proceso de la auditoría para la evaluación del control interno. Se elabora de hecho el Mapa de Riesgos de la Organización (ver gráfico 1), de manera de que si en esas áreas de mayor riesgo , coincide que los procedimientos de control se incumplieran el peligro para la organización de que los objetivos no se alcancen o que ocurran errores importantes es mayor. Por tanto conocer esos riesgos es importante para el auditor y en especial para la dirección pues los alerta, pues no se trata de que la empresa no trabaje con riesgos sino que a estos hay que evaluarlos y gestionarlos.

Al aplicar el enfoque de riesgos si se utiliza el modelo de riesgo de la auditoría y la propuesta de matriz cualitativa para la correlación de los riesgos y determinar el riesgo de detección, este análisis hay que llevarlo a cada afirmación y tipo de transacciones que afectan el saldo de la cuenta, grupo de cuentas e informaciones de gestión auditadas dentro de cada ciclo. Los resultados, el auditor los reflejará en la matriz de correlación de los Riesgos inherentes y de control para determinar el riesgo de detección.

RIESGOS INHERENTES AL CICLO DE ADQUISICIÓN Y PAGOS	
EXTERNOS	INTERNOS
La no llegada en el momento oportuno de los abastecimientos necesarios.	Desconocimiento de las actividades de protección y seguridad
Centralización de la disponibilidad de divisas.	Insuficiente control sobre los gastos a nivel primario
Altos precios de los insumos en divisas	No se cuenta con una estrategia propia de la organización para erradicar los problemas que afectan la gestión
Alto nivel de centralización de los contratos con las unidades suministradoras	Insuficientes condiciones de seguridad en los puestos de trabajo.
Las tasas de recargo del 5% es insuficiente para cubrir los gastos de circulación.	

Gráfico 1

7. Identificar los objetivos de control interno

Los objetivos de control interno generales para cada uno de los ciclos operacionales y áreas fundamentales, que proponen diferentes autores e instituciones autorizadas⁸, son en esencia coincidentes y proporcionan una base para el diseño de

⁸ Kell, W., Bynton, W., Ziegler, R., Auditoría Moderna, segunda edición 1995, compañía editorial Continental S.A de C.V. México pág.138-143, Almela, B., Control y Auditoría Internos de la empresa, primera edición 1987, Colegio de Economistas de España, De., Madrid, pág 208, REA, Auditoría Inventario de Objetivos y Procedimientos, Registro de Economistas y Auditores, Madrid 1986, pág. 46. Defliese, P., Jaenike, H., Sullivan, J. y Gnospelius, R., Auditoría Montgomery 2da Edición en castellano, De. Limusa, México, Pág 270.

sistemas de control interno y la evaluación de los mismos por parte del auditor, en esta metodología que estamos proponiendo, utilizaremos los siguientes:

Validez: Todas las transacciones registradas representan eventos que efectivamente han ocurrido. Ninguna de las transacciones registradas es ficticia.

Totalidad: Todas las transacciones válidas se han registrado.

Propiedad de Registro o Contabilización correcta: Los detalles de transacciones se registran con precisión en documentos fuente y las transacciones registradas son debidamente valuadas, clasificadas, registradas y resumidas sobre base oportuna.

Salvaguarda: Los activos, los documentos no utilizados y los registros se conservan en áreas seguras y el acceso solo se permite con la autorización de la administración.

Control posterior o subsecuente: Los saldos registrados, para activos y pasivos se comparan con los activos y pasivos existentes a períodos razonables y se toman medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia que pudiera existir.

Aunque implícitamente en los objetivos de control interno anteriormente descritos están contenidos además de los objetivos de control contable, los administrativos, ya que en la teoría como en la práctica, ambos tipos de control se juxtaponen. Es nuestra apreciación que cuando el auditor identifica los objetivos de control interno establecidos por la entidad para cada ciclo y área no debe dejar de evaluar junto al control contable, el operativo y el estratégico. Debe determinar si los objetivos de control interno y las actividades o procedimientos establecidos dan respuesta a los riesgos identificados.

Por ejemplo al revisar los procedimientos de control en cualquiera de los ciclos operacionales para evaluar el cumplimiento del objetivo de control interno de Validez hay que tener en cuenta que: todas las operaciones registradas representan acontecimientos económicos que tuvieron lugar en realidad, fueron debidamente autorizadas, responden a los objetivos establecidos y con los niveles de economía, eficiencia y eficacia requeridos para su ejecución. Cuando nos referimos al registro no solo estamos haciendo referencia a la contabilización de las transacciones hasta su reflejo en los informes financieros, si no también al correcto registro de la operación en los informes de gestión, tanto de la información cuantitativa, como la cualitativa que forma parte de los procesos de toma de decisiones. Y cuando se trata del objetivo control posterior o subsecuente hay que añadir la presencia de conciliaciones de las informaciones para la gestión originadas en la base, procesadas y utilizadas posteriormente a nivel central para tomar decisiones.

La agrupación por categorías de los procedimientos y objetivos de control de acuerdo con los fines que se pretende alcanzar con ellos, se ha ido convirtiendo en una norma de general aceptación en la práctica de la auditoría, pero el auditor debe tener presente que el estudio y evaluación de los procedimientos y objetivos de control establecidos por la organización, y su comportamiento, permiten obtener la suficiente comprensión sobre la estructura de control interno, como para planificar las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas. El uso de cuestionarios de control interno, así como flujogramas y entrevistas suelen ser herramientas de gran utilidad con estos fines.

8. Identificar errores potenciales para cada afirmación de los estados financieros y de la información económica

Los procedimientos para evaluar la efectividad de los controles para satisfacer los objetivos de control interno contable y administrativo (operativo y estratégico) consisten en identificar errores potenciales para cada objetivo, identificar los controles necesarios para evitarlos y realizar pruebas de controles.

Basándose en la comprensión obtenida de la estructura de control interno de la entidad, así como de su experiencia en auditorías anteriores el auditor enumera los tipos de errores e irregularidades que se pueden presentar dentro de las afirmaciones de los estados financieros y la información económica que la empresa utiliza en la toma de decisiones.

Este paso de identificar errores potenciales debe hacerse de acuerdo con los objetivos de control identificados para cada ciclo operacional y área fundamental e interrelacionados con los procedimientos de control para evitarlos.

Cuando el auditor interno prepara una guía de los posibles errores a encontrar en cada ciclo operacional o área fundamental a auditar para cada objetivo de control que pueden afectar su consecución, le facilita identificar que procedimientos de control son fundamentales para que esos posibles errores no tengan lugar, evaluando el control interno y determinando los riesgos de control sin tener que revisar todos los procedimientos de control establecidos. Incidiendo favorablemente en la eficiencia de la auditoría. Ver Gráfico 2

Si además añadimos que la guía una vez elaborada puede servir para futuras auditorías, sólo que hay que tener en cuenta los cambios que pudieran haber tenido lugar en la estructura de control interno de la entidad y en la auditoría anterior, haciendo los ajustes pertinentes. Esta guía se convierte en un manual de auditoría.

ERRORES POTENCIALES CICLO DE ADQUISICIÓN Y PAGO.

VALIDEZ

- ✓ **Documentos (Informes de Recepción), mal confeccionados por las siguientes causas:**
- ✓ **Asignación de bienes sin la debida autorización.**
- ✓ **Sin las firmas de las personas que realizan la compra del producto.**
- ✓ **No anotación de las existencias en almacén después del último despacho.**

TOTALIDAD

- ✓ **Diferencia entre las tarjetas de estiba y Submayores de inventarios.**

Gráfico 2

9. Identificar los procedimientos de control interno relevantes para evitar los errores potenciales.

Después de identificar los procedimientos de control específicos establecidos por la organización en cada ciclo operacional y área fundamental, siguiendo estos criterios, el auditor debe identificar los controles que a su juicio son relevantes o necesarios para evitar que errores potenciales puedan ocurrir, así como las posibles pruebas de controles. Ver gráfico 3

Procedimientos de Control para evitar errores potenciales
--

VALIDEZ

Aprobación de asignaciones por el personal autorizado
 Aprobación del personal autorizado para realizar las compras.

TOTALIDAD

Utilizar y controlar documentación prenumeradas.
 Verificación interna de todas las facturas de recepción.

Gráfico 3

10.Evaluación preliminar del control interno y el riesgo de control. Determinación del riesgo de detección

Para la evaluación preliminar del control interno el auditor utilizará los resultados de la exploración previa, de las observaciones, entrevistas, cuestionarios. Así como flujogramas y revisiones analíticas. En fin su comprensión de la estructura de control interno. Debe apoyar su opinión con muestras de evidencia que la justifiquen.

Para la evaluación, del riesgo de control, utilizaremos la siguiente nomenclatura en los objetivos de control:

- Validez **(V)**,
- Totalidad **(T)**,
- Contabilización correcta **(Cc)**,
- Salvaguarda **(S)**,
- Control posterior o subsecuente **(CP)**.

En la Auditoría Interna de Gestión estos objetivos de control para cada afirmación deben evaluarse teniendo en cuenta dos aspectos fundamentales:

1. Determinar si la información contable y operativa que se utiliza para la toma de decisiones, refleja razonablemente los hechos económicos acaecidos y
2. Evaluar la economía, eficiencia y eficacia en la aplicación de los procedimientos y normas diseñados para la ejecución de las operaciones.

El primero cumple con el cometido de la auditoría interna de revisar la fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa y de los medios utilizados para identificar, evaluar, clasificar y comunicar dicha información.

El segundo tiene un cometido de auditoría de Gestión muy preciso. Para ello el auditor interno debe determinar si se han establecido los estándares o normas para medir la economía y la eficiencia, si se cumplen esas normas establecidas para cada operación, si se analizan las desviaciones y se comunican a los responsables de tomar medidas correctivas y si se han tomado medidas correctivas.

También debe identificar si hay capacidades instaladas subutilizadas, inventarios ociosos, procedimientos no económicos, exceso o falta de empleados, trabajo no productivo y si los resultados reflejan la consecución de los objetivos .

Durante la primera fase de la auditoria interna de gestión se estudia la entidad y se identifican las áreas de mayor riesgo . En el caso del riesgo inherente, como se trata de errores o irregularidades que pueden ocurrir independientemente de la estructura de control, se utilizan análisis de ratios u otros para detectar cualquier desviación, las cuales son investigadas. De acuerdo como se evalúe el riesgo

Correlación de los Riesgos Inherentes y de Control con el Riesgo de Detección para Ciclo de Adquisición y Pago

TIPO DE TRANSACCION													
Efecto sobre el saldo de la Cuenta	AUMENTO					DISMINUCION					Riesgo Inherente	Riesgo Control	Riesgo Detección
	V	T	Cc	S	Cp	V	T	Cc	S	Cp			
Objetivos de Control													
Afirmación en estados Financieros y Operaciones Relacionadas	Evaluación de Riesgo de Control para Objetivos de Control Relevante												
Corrección Matemática	E		M		B			M		M	E	E	B
Existencia				Ma			M			B	M	Ma	B
Totalidad		E	M	E	B	M		M	M	M	M	E	B
Derechos											E	E	B
Valuación					M					B	M	M	M
Presentación en Estados Financieros e Informes			M					M			M	M	M
<p>Evaluación del Riesgo</p> <p>Máximo (Ma) Moderado (M) Elevado (E) Bajo (B) Muy Bajo (Mb)</p> <p>Objetivos del Control</p> <p>Totalidad (T) Salvaguarda (S) Contabilización Correcta (Cc) Validez (V) Control Posterior (Cp)</p>													

inherente acorde a los resultados de las investigaciones y el resultado de sus interrelación con el riesgo de control se determina el riesgo de detección y se diseñan las pruebas sustantivas. Puede utilizarse matriz cualitativa (ver gráfico 4)

Gráfico 4

11. Definir la importancia relativa para los posibles errores a encontrar.

La importancia relativa a la cuál nos hemos referido con anterioridad como la magnitud o naturaleza de un error dado, es importante definirla en el proceso de la auditoría para determinar el tamaño de la muestra, independientemente que se emplee muestreo estadístico o no estadístico.

Para hacerlo el auditor deberá utilizar su juicio profesional, teniendo en cuenta su relación inversa con el Riesgo de auditoría y el efecto que ejercen sobre la cantidad de evidencia requerida y el coste de la auditoría.

Se puede reducir el riesgo de auditoría incrementando el importe del error que se puede tolerar antes de ser considerado importante, o se puede aceptar un mayor riesgo al reducir la definición de lo que es importante. Para reducir ambos la vía es mayor evidencia y por tanto incurrir en costes adicionales de la auditoría.

Los resultados de la evaluación preliminar del control y el riesgo de control, el objetivo específico de la auditoría, el tipo de prueba diseñada, la cantidad de evidencia que desea obtener, las características de la población a muestrear, el riesgo que está dispuesto a aceptar y la experiencia son entre otros los elementos que conforman el juicio del auditor para definir la importancia relativa.

Hay autores según se refleja en la bibliografía consultada (Kell, Boynton y Ziegler)⁹ que utilizan un 5% del valor en libros para definir el importe de la importancia relativa en un ejemplo, pero que en la misma obra en la página 72 plantean que la evaluación del auditor respecto a la importancia relativa es cuestión de criterio profesional y que la misma involucra tanto consideraciones cuantitativas como cualitativas.

Refieren que al evaluar la importancia cuantitativa de un error, es necesario relacionar el importe monetario del error respecto a los estados financieros que se

⁹ Kell, W., Bynton, W., Ziegler, R., Auditoría Moderna, segunda edición 1995, compañía editorial Continental S.A de C.V. México pág. 404

están auditando y que las consideraciones cualitativas se refieren a las causas del error. Un error de poca importancia cuantitativa podrá ser considerado de suma importancia de manera cualitativa, si la irregularidad es por ejemplo un acto ilegal.

Taylor y Glezen¹⁰, aunque reconocen que hay miembros de la profesión contable que podrían insistir en que la importancia se deje enteramente a juicio de los auditores, hay pruebas que sugieren que si los auditores no establecen criterios comunes, los tribunales y otras autoridades externas aplicarán su propio criterio cuando llegue el caso e indican que aunque es peligroso utilizar los porcentajes importantes indiscriminadamente, en ocasiones éstos deben servir como referencia para evaluar la importancia de una partida en especial. Su propuesta es la siguiente:

Porcentaje en que se espera que la decisión respecto a la partida modifique al beneficio	IMPORTANCIA
Menos del 5% Del 5 al 10% Más del 10 %	Sin importancia Criterio del auditor Importante

El auditor aunque utilice tablas o reglas de ayuda para tomar decisión con respecto a la importancia relativa, debe tener en cuenta: la valoración del riesgo de auditoría y de todos los aspectos cualitativos de la información obtenida, pues cuando el estime que un importe resultante de aplicar la ayuda no es razonable, confiará en su juicio profesional.

12. Diseñar pruebas de cumplimiento adicionales, así como pruebas de doble propósito y sustantivas.

El auditor determina el riesgo de detección a partir de la interrelación entre el riesgo de control combinado y riesgo inherente para cada objetivo de control interno y objetivo de auditoría (afirmaciones de la administración) en cada ciclo operacional y área fundamental auditada . Según el riesgo de detección que esté dispuesto a asumir será el diseño de las pruebas de auditoría que aplicará, definiendo el momento , el alcance y como hacerlo.

El resultado de la evaluación preliminar del control y el riesgo de control contribuirá en gran medida a definir si el enfoque de la auditoría será sustantivo o de riesgo de control bajo. Si no confía en los controles , asumirá un riesgo de detección bajo y aplicará fundamentalmente pruebas sustantivas y de doble propósito y no demorará ni encarecerá la ejecución de la auditoría con pruebas de cumplimiento innecesarias.

Cuando el auditor confía en los controles disminuirá el número de pruebas sustantivas y planificará más pruebas de cumplimiento, pues deberá probar si la confianza que ha depositado en los controles internos de la empresa es razonable.

No se puede olvidar que la auditoria es un proceso de obtención de evidencias para respaldar una opinión que el auditor debe emitir , por lo que requiere flexibilidad

¹⁰ Taylor, D., Glezen, G., Auditoría. Integración de Conceptos y Procedimientos, 1987, Editorial Limusa, Pág 497

en el diseño de las pruebas y procedimientos de auditoría que el auditor planeó inicialmente pudiendo ser modificadas en el transcurso de la auditoría por los resultados de las pruebas aplicadas que cambien la evaluación preliminar que hizo del control y del riesgo de control.

Los hallazgos encontrados inicialmente, la importancia relativa definida, así como los criterios de medida definidos para evaluar los niveles de economía, eficiencia y eficacia de las operaciones a auditar y la experiencia acumulada de auditorías anteriores también servirán de ayuda al auditor para definir los procedimientos de auditoría que utilizará y que prueba puede ser más apropiada para un objetivo de auditoría u otro. Ver gráfico 5

Pruebas de auditoría aplicables a los controles.

VALIDEZ

- ◆ Observar procedimientos de asignación. Examinar evidencia documental de asignaciones.
- ◆ Observar procedimientos de compras y numeración de los demás documentos (Informes de recepción).

TOTALIDAD

- ◆ Examinar evidencia de manejo y control de documentos prenumerados.
- ◆ Examinar evidencia de verificación interna.

Gráfico 5

13. Aplicación del muestreo estadístico en las pruebas y procedimientos de auditoría diseñados

A partir de los argumentos expuestos, a continuación damos unas pautas que a nuestra apreciación podrán ser de gran utilidad a los auditores.

Pasos a ejecutar en la aplicación del muestreo por atributos. (Para pruebas de Cumplimiento)

1. Definir los procedimientos de control a verificar y los documentos donde estos se reflejan,
2. Definir la tasa de error esperada y la tasa de error tolerable.
3. Determinar el tamaño de la muestra para cada atributo o procedimiento de control a auditar.
4. Seleccionar la muestra.
5. Ejecutar revisión
6. Evaluar los resultados de la muestra

La Interrelación entre la valoración del control y las tasas de error esperada y error tolerable, que se muestran en la siguiente tabla pueden ser utilizadas en el muestreo por atributos para la determinación del tamaño de la muestra de las pruebas de cumplimiento a los procedimientos de control de la entidad auditada.

Valoración cualitativa del control	Tasa de error esperada	Tasa de error tolerable
Satisfactorio	$\leq 1\%$	$> 1\%$ a $\leq 11\%$
Aceptable	$> 1\%$ a $\leq 3\%$	$> 3\%$ a $\leq 11\%$
Deficiente	$> 3\%$ a $\leq 5\%$	$> 6\%$ a $\leq 11\%$
Malo	$> 5\%$ a $\leq 7\%$	$> 9\%$ a $\leq 11\%$
Muy malo	$> 7\%$	$> 11\%$

Sí el riesgo de auditoría seleccionado por el auditor es de un 5% o un nivel de confianza del 95% se utilizará la tabla Tamaño muestral para probar un Riesgo de Control con un 95% de confianza, para la determinación del tamaño de la muestra. Una vez que se define la tasa de error esperada y la tasa de error tolerable (utilizando la tabla anterior), se busca la intersección del error tolerable con la tasa esperada y ese es el tamaño de la muestra. Esto se hace para los diferentes procedimientos (atributos) a los que se les quiere hacer pruebas de cumplimiento.

Sí la confiabilidad elegida es del 90% o lo que es igual un 10% de Riesgo por exceso de confianza se emplea la tabla Tamaño muestral para probar un Riesgo de control con un 90% de confianza y se sigue el mismo procedimiento.

Para la extracción de la muestra del total de la población, la cuál debe ser fortuita o al azar debe utilizarse una tabla de números aleatorios, que permita una muestra libre de prejuicios.

Después de ejecutar las pruebas de cumplimiento en los procedimientos de control seleccionados, se procede a evaluar la muestra, para determinar si el tamaño es apropiado.

Pasos a ejecutar para evaluar la muestra

- 1. Calcular el límite superior o máximo de aparición.** Se utiliza la tabla Evaluación de los Resultados de muestreo estadístico para pruebas de cumplimiento con límites superiores de 5% de riesgo por exceso de confianza, sí el riesgo seleccionado es del 5% o el 95% de confianza y la tabla con límites superiores de 10% de riesgo por exceso de confianza, sí el riesgo elegido es del 10% o un 90% de confianza. El procedimiento a seguir es el mismo para ambos casos, se busca la intersección en la tabla entre el tamaño de la muestra y el número real de desviaciones encontradas y obtenemos el *límite superior o máximo de aparición u ocurrencia como también se le conoce*.
- 2. Comparar el límite máximo de aparición con el límite o tasa de error tolerable.** Se recomienda la utilización de hojas de trabajo combinadas que le permitan visualizar la información necesaria para determinar si la muestra es la óptima.
- 3. Sí el límite superior o máximo de aparición es mayor que la tasa de error tolerable, la debilidad del control es elevada.** El auditor debe reconsiderar su programa de pruebas sustantivas para poder evaluar el impacto en la consecución de los objetivos.

Para la evaluación definitiva del control interno y el riesgo de control puede tenerse en cuenta la siguiente tabla que nos muestra la interrelación del límite superior de ocurrencia o aparición y la evaluación del riesgo de control.

Límite superior de aparición u ocurrencia	Evaluación del control interno	Evaluación cualitativa del Riesgo de control	Evaluación cuantitativa del de Riesgo control
$\leq 1\%$	Satisfactorio	Bajo	10%
$>1\% \text{ a } \leq 3\%$	Aceptable	Moderado	30%
$> 3\% \text{ a } \leq 5\%$	Deficiente	Elevado	50%
$> 5\% \text{ a } \leq 7\%$	Malo	Casi máximo	70%
$> 7\%$	Muy malo	Máximo	100%

Para las pruebas sustantivas recomendamos se utilice una de estas técnicas:

1. Muestreo de promedios significativos o estimación media unitaria,
2. Muestreo basado en importes o método de probabilidad proporcional para estimar el tamaño muestral (P.P.M).

Si emplea la **estimación media unitaria** deberá seguir los pasos siguientes:

1. Determinar la cantidad de error que sería importante (el importe que debe tener un error para considerarlo importante) según el juicio profesional del auditor, teniendo en cuenta las características de las partidas existentes.
2. Especificar el nivel de riesgo general, el nivel de riesgo de rechazo incorrecto(α) y de riesgo de aceptación incorrecta(β) . El riesgo α se identifica con el riesgo de auditoría que el auditor está dispuesto a aceptar y el riesgo β con el riesgo de detección que el auditor a decidido aceptar teniendo en cuenta el resultado de la interrelación de los riesgos inherentes y de control al aplicar la matriz cualitativa y cuantificar los riesgos, para lo cual será útil ver los % que se establecen en la matriz cuantitativa, y calcularlo mediante $RD= RA / RI \times RC$.
3. Calcular el error tolerable apropiado o precisión, aplicando la fórmula para su cálculo, el valor Z para Beta se obtiene en la tabla valores de Z relacionados a α y β , así como el valor de Z para $\alpha/2$. En este caso se busca en la tabla por la mitad del % de α ejemplo si α es 5 % entonces se toma el valor de Z para 2,5.
4. Determinar el tamaño de la muestra. Generalmente se aconseja que en la auditoría se utilice el muestreo sin reemplazo, por lo que si la muestra obtenida es superior al 5 % del número de partidas de la población ,es necesario corregirla.
5. Selección de la muestra, se utiliza el mismo procedimiento que en el muestreo por atributos y se recomienda la estratificación de la muestra en poblaciones con características significativamente diferentes o con valores monetarios que varían con gran amplitud.

6. Evaluación de la muestra. Una vez concluida la revisión de la muestra. Se compara la precisión alcanzada con el error tolerable apropiado o deseado, si la precisión alcanzada es igual o menor que la deseada, el error β (riesgo de detección) está dentro de los límites deseados. Si no es así el error β es más alto que lo especificado y es necesario ampliar la muestra. También se puede evaluar la muestra determinando el rango del error, si el valor en los libros de la entidad está dentro del rango del error, la muestra es apropiada. En caso contrario hay que ampliar la muestra o seguir una de las alternativas que se proponen en la literatura.

Sí emplea P.P.M los pasos son:

1. Especificar nivel de riesgo de aceptación incorrecta (β) y de rechazo incorrecto (α).
2. Especificar el error esperado o anticipado por el auditor, expresado en pesos. Utilizando el juicio del auditor como resultado de su evaluación preliminar del riesgo de control.
3. Calcular el error tolerable. Aplicar fórmula. Algunos auditores utilizan el término materialidad como una alternativa a error tolerable.
4. Determinar el tamaño de la muestra, aplicando fórmula. El factor de fiabilidad se corresponde con el error β , asumiendo cero errores,
5. Seleccionar la muestra. Si se va a utilizar la selección sistemática el intervalo muestral se determina dividiendo el valor en libros entre el número de partidas de la muestra ($IM = VL / N$).
6. Evaluación de la muestra.. Para aceptar el valor en libros el límite del error debería ser menor que el error tolerable.

14. Evaluación final del control interno y el riesgo de control

Metodológicamente, el procedimiento para evaluar preliminarmente el control y el riesgo de control es el mismo que para su evaluación final, sólo que al análisis se incorpora el resultado de las pruebas de cumplimiento adicionales ejecutadas, así como las de doble propósito y las sustantivas.

En el caso de la evaluación del control interno y el riesgo de control, no sólo se trata de identificar los errores o irregularidades en las acciones del proceso de control y los riesgos que representan para alcanzar los objetivos y metas, si no también detectar donde pueden hacerse mejoras en la eficiencia y eficacia que contribuyan al éxito de la consecución de los objetivos en los diferentes ciclos operacionales y áreas fundamentales y que tributan a los objetivos globales de la empresa..

Conclusiones

- **La Auditoría interna ayuda a la organización a gestionar el CONTROL, contribuyendo a la mejora continua e incorporándole VALOR a la organización.**

Alerta a los distintos niveles de dirección de la Empresa sobre la consecución de los objetivos.

El resultado de la Auditoría brinda Información objetiva para tomar Decisiones.

El modelo de Evaluación del riesgo de control permite a los dirigentes:

- 1. Conocer el mapa de Riesgos de la Empresa.**
- 2. Contribuye al perfeccionamiento del sistema de evaluación del desempeño.**
- 3. Disminuye el Fondo de Tiempo a utilizar en la Auditoría en un 40%.**
- 4. Comprender de manera sencilla la operatividad y estrategia que debe seguir la Empresa para la consecución de los objetivos de la misma**
- 5. Conocer cuales son los Riesgos, tanto de carácter interno como externos, a que va a estar expuesta la Empresa de forma tal que le permita a los dirigentes controlarlos y poner su control interno y su gestión en función de que estos Riesgos no afecten las metas trazadas por la Entidad.**
- 6. Proporciona al Auditor Externo un Mapa de la Empresa que le permitirá conocerla a profundidad y en muy poco tiempo**

Bibliografía:

1. Adams, R., "Audit Risk", en Current Issues in Auditing 2da Edición, Sherer, M. and Turley, Paul Chapman Publishing LTD, U.K. pág. 147.
2. Almela, B., Control y Auditoría Internos de la empresa, primera edición 1987, Colegio de Economistas de España, De., Madrid, pág 208,
3. Brennan, P., "Control interno", en Cahim, J.A., Neuwirth, P.D., Levy, J.F. (1990), Manual de Auditoría, De. Centrum, Madrid
4. Cañibano Calvo, L., 1983, Curso de auditoría contable, tomo Y, ICE, Madrid, págs. 23-25;

5. Carmona González, M., 1998, Tesis de Doctorado La Auditoría Interna de Gestión, Universidad de Pinar del Río , Cuba
6. Comité Estatal de Finanzas, 1993, Regulaciones y normas de Auditoría Interna , Resolución 9-93 y Reglamento, La Habana, Cuba, pág.13.;
7. Cooper and Lybrand, 1996, Serie Control interno, auditoría y seguridad informática, "Control Interno: Las distintas responsabilidades de la Empresa. Diario Expansión, Madrid, España, págs. 11-12.
8. Defliese, P. , Jaenike, H., Sullivan, J., y Gnospelius, R., Auditoría Montgomery 2da Edición en castellano, De, Limusa, México, 1991
9. Doménech, E., Abella, R., 2004, La gestión integral de riesgos y controles: COSO II, No Especial Revista Auditoría Interna, Instituto de auditores Internos, Diciembre 2004, España.
10. Donald Warren Jr., J., Edelson, L., W., y Ley Parker, X.,(Cooper&Lybrand), 1996, Serie Control interno, Auditoría y Seguridad informática, Tecnología de la información y control interno, Edición especial diario Expansión, Madrid, España, pág 92
11. Escanciano Montouse, L., Jara Moreno, J., 1984, La auditoría de gestión: un motor de Progreso, Checking número 7, pág. 10.;
12. Fernández Arena, J., A.,, 1992, Auditoría administrativa, de. Diana
13. Hevia, E., 1999, El Informe COCO, Revista Auditoría Interna No. 55 págs. 31-34, Instituto de auditores internos de España
14. Kell, W., Bynton, W., Ziegler, R., Auditoría Moderna, segunda edición 1995, compañía editorial Continental S.A de C.V. México pág.138-143,
15. Martínez, F., J., Materialidad y Riesgo en la Auditoría, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda
16. Ministerio de finanzas y Precios, 1995, Decreto Ley 159 de la auditoría, Oficina Nacional de auditoría, La Habana, Págs.11-12.
17. Ministerio de Finanzas y Precios, 2003, Resolución 297 -03, Gaceta oficial de La República de Cuba, La Habana.
18. Programa Juran para la Mejora de la calidad(en dos tomos). Editado en Cuba por el MINBAS
19. R, Alcaide, Apuntes "Muestreo Estadístico y Pruebas de Procedimiento y Sustantivas, Universidad de Córdoba, España, 1997, pág 28
20. Rappaport, A., The Strategic Audit, The Journal of Accountancy, Junio 1980
21. REA, Auditoría Inventario de Objetivos y Procedimientos, Registro de Economistas y Auditores, Madrid 1986, pág. 46.
22. Sierra, G, Orta, M., Teoría de la Auditoría financiera, pág 165, 1996, Ed.McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A.
23. Taylor, D. , Glezen, C. , Auditing: Integrated Concepts and Procedures, John Wiley & Sons, Inc. Nueva York, 1991, 178
24. Taylor, D., Glezen, G., Auditoría. Integración de Conceptos y Procedimientos, 1987, Editorial Limusa, Pág 497¹¹