

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Elaborado por:
Lic. Christian Lobo Umaña

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

La evaluación del sistema de control interno es una de las etapas más importantes en el proceso de planeación de auditoría gubernamental, ya que resulta de gran ayuda para conocer los controles establecidos por la administración en los diferentes procesos y, consecuentemente, el nivel de riesgo presente.

Los auditores deberán obtener una comprensión suficiente del sistema de control interno existente en la entidad gubernamental que será auditada para determinar si se están cumpliendo los objetivos de control interno, los cuales son:

A. EJECUTAR LAS ACTIVIDADES DE MANERA EFICIENTE Y EFECTIVA

Las actividades que realiza la institución para cumplir los objetivos para los que fueron creadas deben ser efectuadas de acuerdo con los principios de eficiencia y eficacia; es decir, logrando las metas con el menor consumo de recursos posible, bajo un ambiente ético, lo cual resulta en una protección a los bienes públicos.

B. ASEGURAR CONFIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Procurar que la información financiera de la institución haya sido elaborada bajo los principios técnicos de la materia, tales como las Normas de Información Financiera, y que esté libre de errores importantes.

C. CUMPLIMIENTO DE LAS LEYES Y REGULACIONES APLICABLES

Asegurar que las actuaciones de la organización se ajustan a todo el marco regulatorio aplicable a esta, tanto a nivel externo como interno de la entidad.



LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL ES EVALUAR LA EFECTIVIDAD DE DICHO SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y ASÍ COADYUVAR A LA ADMINISTRACIÓN A LA CONSECUCCIÓN DE DICHS OBJETIVOS.

Al realizar un adecuado estudio del sistema de control interno de la institución fiscalizada, el auditor gubernamental obtiene una mejor visión del accionar de la empresa con el fin de detectar los procesos más riesgosos. Gracias a esto puede desarrollar un plan de auditoría más eficiente, concentrando sus recursos en aquellos procesos más riesgosos, y a la vez permitiéndole:

- » Establecer un alcance de la auditoría suficiente y más eficiente.
- » Tener un mejor criterio en la definición de métodos de muestreo y tamaño de las muestras por revisar.
- » Definir mejores pruebas sustantivas sobre los procesos que presenten mayor riesgo.

OBLIGATORIEDAD DE LA EVALUACIÓN DEL SCI POR PARTE DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL

El establecimiento y perfeccionamiento del sistema de control interno para la consecución de dichos objetivos es responsabilidad de la administración. La responsabilidad del auditor gubernamental es evaluar la efectividad de dicho sistema de control interno y así coadyuvar a la administración a la consecución de dichos objetivos.

El auditor gubernamental debe incluir en su planeación la evaluación del sistema de control interno de la entidad, lo cual está regulado en la siguiente normativa.



Normas de CI de la CGR, norma 1.6 “Responsabilidad de la auditoría interna sobre el SCI”: “La auditoría interna, en cumplimiento de sus funciones, debe brindar servicios de auditoría interna orientados a fortalecer el SCI, de conformidad con su competencia institucional y la normativa jurídica y técnica aplicable”

- » NIA 265 – “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la Dirección de la entidad”.
- » Normas Generales de Auditoría para el Sector Público de la CGR; norma 203 “Planificación”:

“

04. Los procedimientos de auditoría en la actividad de planificación deben elaborarse para obtener un conocimiento de la entidad, vinculado con el objetivo y alcance de la auditoría, la comprensión del sistema de control interno relacionado con el asunto objeto de auditoría...

”



INCLUSIÓN DE LA EVALUACIÓN DEL SCI EN LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

Para cumplir esta responsabilidad, el auditor gubernamental debe planear, dirigir y organizar la verificación y evaluación del sistema de control interno. Para ello, debe incluir en la planificación inicial de su trabajo al menos con las siguientes funciones:

- » Verificar que el sistema de control interno esté formalmente establecido dentro de la organización y que su ejercicio sea acorde con las funciones de todas las unidades y procesos.
- » Verificar que los controles definidos para los procesos y actividades de la organización se cumplan por los responsables de su ejecución.
- » Asegurar que las áreas o funcionarios a cargo de la aplicación del régimen disciplinario ejerzan adecuadamente esta función.
- » Comprobar que los controles asociados con todas y cada una de las actividades de la organización, estén adecuadamente definidos, sean apropiados y se mejoren permanentemente, de acuerdo con las características de la entidad.
- » Analizar el cumplimiento de las leyes, normas, políticas, procedimientos, planes, programas, proyectos y metas de la organización y, en caso de que observe desviaciones, indicarlo inmediatamente a la administración.
- » Desarrollar las pruebas necesarias para verificar los procesos relacionados con el manejo de los recursos, bienes y los sistemas de información de la entidad y recomendar los correctivos que sean necesarios.
- » Verificar que se implanten las medidas respectivas recomendadas, tanto las propias como las de otros entes fiscalizadores, como la Contraloría General de la República u otras auditorías.

EVALUACIÓN PRELIMINAR

El conocimiento y la comprensión del sistema de control interno de la entidad facilitan al auditor gubernamental realizar una evaluación preliminar basada en su diseño conceptual. El estudio y evaluación preliminar del control interno incluye dos fases.

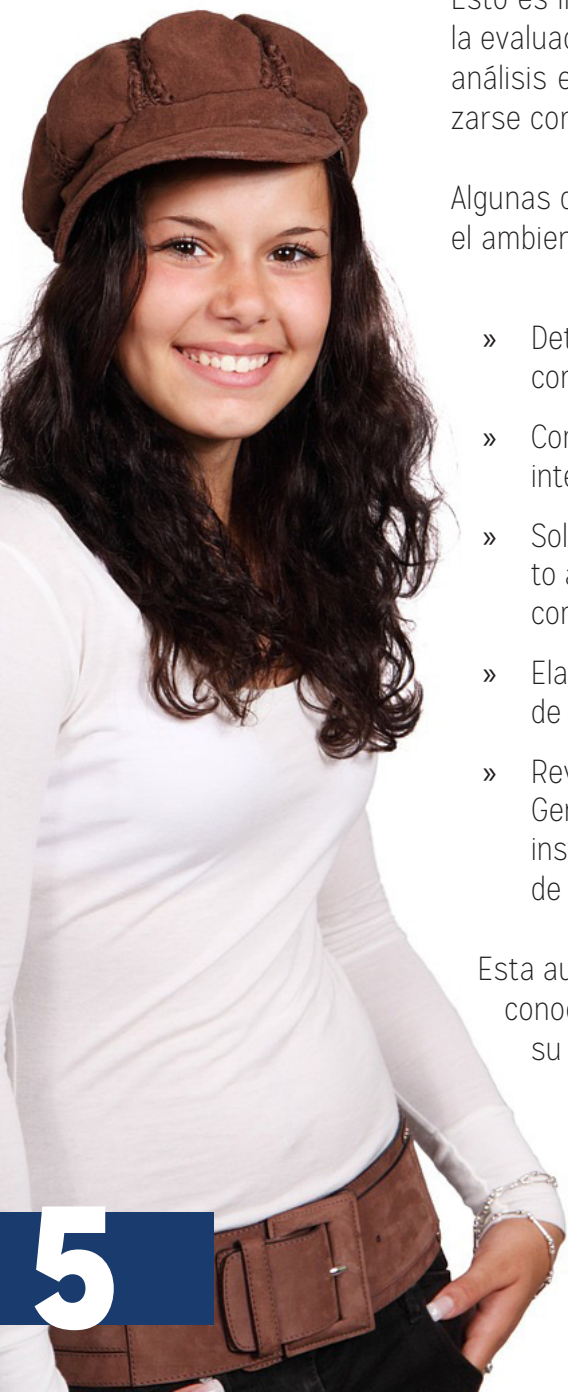
A. Análisis del ambiente de control dentro de la administración

Esto es importante para determinar la clase y la profundidad de las pruebas para la evaluación del control interno que deberá realizar el auditor gubernamental. Este análisis especialmente importante para los fiscalizadores externos para familiarizarse con la cultura y valores a los interno de la organización.

Algunas de las revisiones que puede hacer el auditor gubernamental para analizar el ambiente de control dentro de la organización son los siguientes:

- » Determinar la existencia de políticas con respecto al establecimiento de controles por parte de la administración superior.
- » Comprobar el establecimiento de medios de comunicación efectivos a lo interno de la organización.
- » Solicitar a la administración, información de las acciones tomadas con respecto a políticas de personal, establecimiento de un código de ética y normas de comportamiento generales.
- » Elaboración y aplicación de cuestionarios de cuestionarios a los funcionarios de todas las unidades y procesos de la organización.
- » Revisión de la autoevaluación del sistema de control interno: Las Normas Generales de Control Interno de la CGR obligan a la administración de las instituciones públicas a realizar anualmente una autoevaluación del sistema de control interno (norma 6.3.2).

Esta autoevaluación sirve como herramienta para el auditor gubernamental para conocer el ambiente de control de la organización y las acciones tomadas para su mejora.



B. Conocimiento y comprensión de los procedimientos establecidos en la entidad.

Una vez obtenido el conocimiento general del ambiente de control en la institución, el auditor gubernamental debe proceder a evaluar los diferentes procesos existentes para conocer a detalle las actividades realizadas, los responsables, los riesgos existentes y los controles establecidos.

Algunas herramientas que puede utilizar el auditor para analizar los procedimientos establecidos son:

- » Elaboración de flujogramas,
- » Elaboración de matrices de control,
- » Entrevistas para el levantamiento de información de los procesos y subprocesos que serán evaluados.

EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Luego de la comprensión del ambiente de control en la organización, el auditor gubernamental ya cuenta con suficiente conocimiento del sistema de control interno institucional y puede elaborar las pruebas para la comprobación de que los procedimientos según los controles internos están siendo aplicados tal como fueron diseñados u observados en la primera fase.

LA NATURALEZA, EXTENSIÓN Y OPORTUNIDAD DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA PARA LA EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO SERÁN DETERMINADAS DE CONFORMIDAD CON EL GRADO DE CONFIANZA QUE PUEDA DETERMINAR EL AUDITOR SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL ESTABLECIDOS Y PUESTOS EN OPERACIÓN.

La naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoria para la evaluación del sistema de control interno serán determinadas de conformidad con el grado de confianza que pueda determinar el auditor sobre los procedimientos de control establecidos y puestos en operación.



Algunos métodos de evaluación del control interno para el auditor son los siguientes.

Muestreo estadístico

En el proceso de la evaluación del control interno, un auditor debe revisar altos volúmenes de documentos, es por esto que se ve obligado a programar pruebas de carácter selectivo para hacer inferencias sobre la confiabilidad de determinada operación.

Para dar certeza sobre la objetividad de una prueba selectiva y sobre su representatividad, el auditor tiene el recurso del muestreo estadístico, para lo cual debe tener en cuenta lo siguiente:

- » La muestra (grupo de documentos) debe ser representativa del conjunto.
- » El tamaño de la muestra varía de manera inversa con respecto a la calidad del control interno que haya establecido en la revisión preliminar.
- » El examen de los documentos incluidos debe ser exhaustivo para poder hacer una inferencia adecuada.
- » Siempre habrá un riesgo latente de que la muestra no sea representativa y por lo tanto de que la conclusión no sea adecuada.

Método de cuestionario

Consiste en la evaluación con base en preguntas, las cuales deben ser contestadas por parte de los responsables de las distintas áreas bajo examen. Estos cuestionarios deben ser desarrollados por el auditor gubernamental incluyendo preguntas adecuadas a cómo se efectúan las operaciones y quién las tiene a cargo, además de los controles establecidos.

Ejemplo cuestionario de control interno

Nº	Pregunta de verificación	Sí	No	Aclaraciones - Observaciones
1	¿Existe un sector créditos dependiente de área financiera?	X		
2	¿Hay normas escritas actualizadas sobre composición de carpeta crediticia correspondiente a los cliente?	X		
3	¿Se cuenta con información computarizada acerca de la actualización de las carpetas?	X		
4	¿El sector crediticio efectúa la calificación y análisis de los clientes?	X		
5	¿Se verifican los títulos de propiedad de las empresas o gerentes?		X	Existe norma, pero no se cumple
6	¿Se encuentran actualizadas las carpetas crediticias?		X	Existe norma pero no se cumple
7	¿Hay disposiciones escritas sobre los niveles crediticios?	X		
8	¿Se cuenta con información del nivel de deuda confiable y actualizada?		X	Los sistemas de cómputo no funcionan correctamente
9	¿Se mantienen datos actualizados de los clientes en cuanto a su situación económico - financiera y legal?		X	
10	¿No se realizan ventas a crédito sin el visto bueno del sector créditos?	X		
11	¿El responsable y demás personal del sector cuenta con capacidad para realizar las tareas?		X	Solo el responsable del Sector cuenta con conocimientos técnicos
12	¿El personal del sector actualiza sus conocimientos periódicamente? (por lo menos dos veces por año)		X	Hace mas de dos años que no actualizan sus conocimientos
13	¿Existe normativa sobre indicadores o índices mínimos a analizar de los clientes?		X	
14	¿Las carpetas están correctamente analizadas?		X	Hay una incorrecta interpretación de algunos indicadores
Puntaje total		6	8	4,29 puntos

Por medio de las respuestas dadas, el auditor obtendrá evidencia que deberá constatar con procedimientos alternativos, los cuales ayudarán a determinar si los controles operan tal como fueron diseñados.

De igual forma, la aplicación de cuestionarios ayuda a determinar las áreas críticas de una manera uniforme. Además presenta las siguientes ventajas para la labor del auditor:

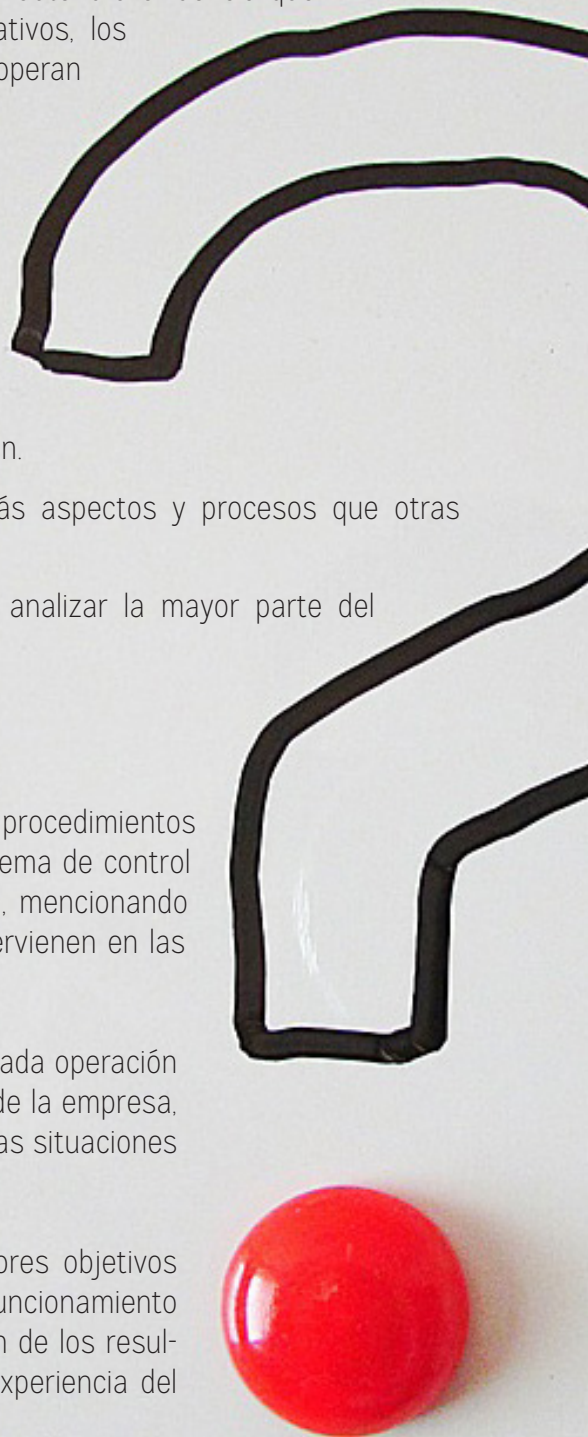
- » Su empleo es sencillo y muy generalizado debido a la rapidez de su aplicación.
- » Su sencillez permite cubrir muchos más aspectos y procesos que otras herramientas.
- » Es una herramienta muy flexible para analizar la mayor parte del control interno.

Método descriptivo

Consiste en la descripción detallada de los procedimientos más importantes y las características del sistema de control interno para las distintas áreas de la entidad, mencionando los registros, sistemas y funcionarios que intervienen en las actividades.

La ventaja de este método es que se detalla cada operación con lo que se obtiene un mejor conocimiento de la empresa, lo que logra un mayor análisis y escrutinio de las situaciones establecidas.

La desventaja es que no se cuenta con valores objetivos mensurables para la valoración del correcto funcionamiento del sistema de control interno, y la descripción de los resultados se basa principalmente en el juicio y experiencia del auditor.



Método gráfico

Consiste en revelar o describir la estructura orgánica de las áreas y de los procedimientos utilizando símbolos convencionales y explicaciones que dan una idea completa de los procedimientos de la entidad. Señala por medio de cuadros y gráficos el flujo de las operaciones a través de los puestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para el ejercicio de las operaciones. Ejemplo de flujograma operativo.

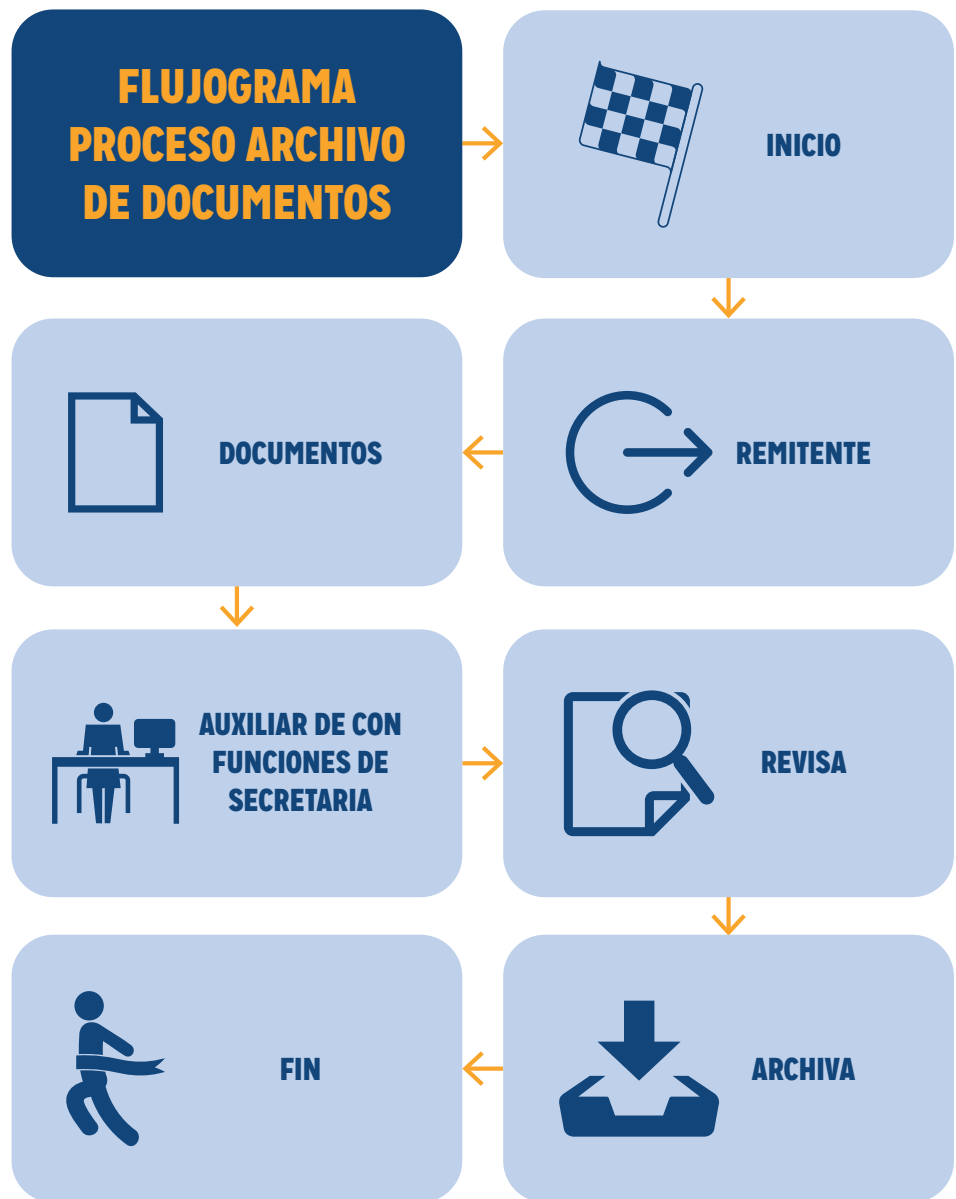


Figura 1. Flujograma proceso archivo de documentos

Fuente: Creación propia



LA LABOR DEL AUDITOR SERÍA ANALIZAR EL FLUJOGRAMA PARA DETERMINAR SI EL CONTROL ESTABLECIDO ES SUFICIENTE PARA LOS RIESGOS DETECTADOS EN EL PROCESO

Cada sección del flujograma muestra una posición o una actividad dentro del proceso y las flechas muestran el flujo de este. En el ejemplo anterior se observa un proceso sencillo donde se presenta un control establecido, el cual es la revisión por parte del auxiliar con fun-

ciones de secretaria quien determina si los documentos cumplen con los requisitos y los archiva, o de lo contrario los devuelve al remitente.

La labor del auditor sería analizar el flujograma para determinar si el control establecido es suficiente para los riesgos detectados en el proceso. Estas representaciones gráficas tienen la siguiente ventaja para el auditor gubernamental:

- » Identifica la presencia o ausencia de controles.
- » Permite una visión panorámica de las operaciones o de la entidad.
- » Identifica desviaciones de procedimientos.
- » Identifica procedimientos que sobran o que faltan.
- » Facilita el entendimiento de las recomendaciones del auditor a la administración.



Otros métodos

También existen otras herramientas a la mano del auditor gubernamental para la evaluación del control interno, las cuales consisten en el uso de los métodos anteriores o una combinación de estos, pero enfocados en temas específicos:

- » **Detección de funciones incompatibles.** Mediante el uso de cuestionarios o flujogramas el auditor puede detectar funciones incompatibles del personal involucrado en la operación de la institución.
- » **Evaluación del control interno por ciclos de transacciones.** Consiste en identificar ciclos de transacciones y sobre estos aplicar las técnicas de evaluación del control interno.

MODELO DE MADUREZ DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO INSTITUCIONAL

Con la finalidad de contribuir con el desarrollo y fortalecimiento de los sistemas de control interno de las instituciones del sector público costarricense, la Contraloría General de la República elaboró un "Modelo de madurez del sistema de control interno institucional".

Este modelo representa una herramienta para identificar el estado de madurez en que se encuentra su sistema de control interno. De igual forma, el auditor gubernamental puede utilizar este modelo para realizar una evaluación del sistema de control interno institucional.

Este modelo ofrece una visión global del sistema de control interno institucional y permite identificar el estado de desarrollo en que se encuentra cada uno de sus componentes funcionales para establecer cinco posibles estados de madurez que en su orden evolutivo son incipiente, novato, competente, diestro y experto.

Este modelo es de aplicación obligatoria para la administración de las instituciones, que se debe aplicar cada dos años; y para los entes fiscalizadores representa una mejor práctica para la evaluación del sistema de control interno.

El modelo comprende un archivo de Excel, en el cual se muestra una hoja por separado por componente funcional del sistema de control interno, y en la cual se incluyen cuatro atributos característicos de estos. La distribución de los componentes y atributos que se evalúan se aprecia a continuación.

AMBIENTE DE CONTROL	VALORACIÓN DEL RIESGO	ACTIVIDADES DE CONTROL	SISTEMAS DE INFORMACIÓN	SEGUIMIENTO
COMPROMISO	MARCO ORIENTADOR	CARACTERÍSTICAS	ALCANCE	PARTICIPANTES
ÉTICA	HERRAMIENTA PARA LA ADMINISTRACIÓN DE LA INFORMACIÓN	ALCANCE	CALIDAD DE LA INFORMACIÓN	FORMALIDAD
PERSONAL	FUNCIONAMIENTO DEL SEVRI	FORMALIDAD	CALIDAD DE LA COMUNICACIÓN	ALCANCE
ESTRUCTURA	DOCUMENTACIÓN Y COMUNICACIÓN	APLICACIÓN	CONTROL DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN	CONTRIBUCIÓN A LA MEJORA DEL SCI

Figura 2. Tabla de evaluación

Fuente: Creación propia

Para cada uno de los atributos, la herramienta presenta cinco posibles descripciones y el usuario de esta debe identificar cuál de ellas se ajusta de manera completa a las condiciones prevalecientes en la institución en términos del criterio que se está analizando.

Como resultado de la aplicación de esta herramienta, cada atributo y componente del sistema de control interno se calificará en alguno de los siguientes estados.

Incipiente

Existe evidencia de que la institución ha emprendido esfuerzos aislados para el establecimiento del sistema de control interno; sin embargo, aún no se ha reconocido su importancia. El enfoque general en relación con el control interno es desorganizado.

Novato

Se han instaurado procesos que propician el establecimiento y operación del sistema de control interno. Se empieza a generalizar el compromiso, pero este se manifiesta principalmente en la administración superior.

Competente

Los procedimientos se han estandarizado y documentado, y se han difundido en todos los niveles de la organización. El sistema de control interno funciona conforme con las necesidades de la organización y el marco regulador.



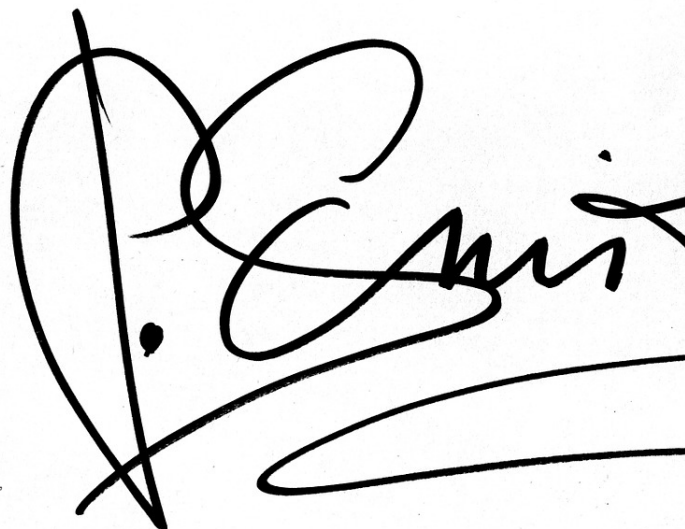
Diestro

Se han instaurado procesos de mejora continua para el oportuno ajuste y fortalecimiento permanente del sistema de control interno.

Experto

Los procesos se han refinado hasta un nivel de mejor práctica, se basan en los resultados de mejoras continuas y la generación de iniciativas innovadoras. El control interno se ha integrado de manera natural con las operaciones y el flujo de trabajo, brindando herramientas para mejorar la calidad y la efectividad, y haciendo que la organización se adapte de manera rápida. Asimismo, la herramienta presenta un análisis para cada aspecto evaluado de acuerdo con la calificación obtenida, y las acciones recomendadas para mejorar de nivel.

De esta forma, el auditor gubernamental puede utilizar este instrumento para su evaluación del sistema de control interno, aplicando la herramienta con base en su conocimiento de la institución o aplicándolo como entrevista a los responsables de la administración de la organización. De igual manera, emplea sus resultados comparándolos con los resultados de la aplicación del modelo por parte de la administración previamente, así puede evaluar la evolución de la madurez del control interno y confrontar la visión de la administración de su SCI con la del auditor, lo cual le ayuda a direccionar de mejor forma sus recomendaciones.



INFORME DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Los resultados resultantes de la evaluación del control interno de la entidad sujeta a una auditoría serán presentados a la autoridad superior en un informe de auditoría sobre la evaluación realizada al sistema de control interno, independiente del informe final de la auditoría, y cuando se presenten debilidades de control importantes que deban ser informadas a la administración.

EL AUDITOR GUBERNAMENTAL DEBE DOCUMENTAR TODOS SUS HALLAZGOS MEDIANTE LA RESPECTIVA CÉDULA DE HALLAZGOS Y SUS PAPELES DE TRABAJO COMO RESPALDO DE LAS EVALUACIONES REALIZADAS

Dicho informe debe incluir el análisis efectuado, las situaciones observadas, así como las respectivas recomendaciones. Para el desarrollo del informe de evaluación del sistema de control interno, el auditor gubernamental debe documentar todos sus hallazgos mediante la respectiva cédula de hallazgos y sus papeles de trabajo como respaldo

de las evaluaciones realizadas; asimismo, presentar este informe de evaluación del sistema de control interno como herramienta para que la administración consiga los objetivos de la entidad, brindándole una guía para un mejor conocimiento del control interno y la toma de acciones correctivas en las debilidades detectadas.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Costa Rica, Contraloría General de la República. (2009). *Normas Generales de Control Interno para el Sector Público*. San José: Tomado del sitio web www.cgr.go.cr.

IFAC. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría*. España: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.

Costa Rica, Contraloría General de la República. (2014). *Normas Generales de Auditoría para el Sector Público*. Tomado del sitio web www.cgr.go.cr.

(2004). *Normas de Auditoría Gubernamental*. Tomado del sitio web www.intosai.org.

The logo for ILUMNO, featuring the word "ILUMNO" in white, uppercase, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, resembling a stylized eye or a lens. The logo is positioned on a bright orange rectangular background.

ILUMNO