Documentación de controles internos

La identificación y el registro de los controles organizacionales se han transformado en una práctica común para muchos profesionales de la auditoría.

POR ANDREAS G. KOUTOUPIS

EL COMITÉ DE ORGANIZACIONES Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, en inglés) define el *control interno* como un proceso efectuado por el consejo de administración, la gerencia y otros empleados y diseñado para brindar una seguridad razonable con respecto al logro de los objetivos. Los controles deben promover la eficiencia, reducir el riesgo de pérdida de activos, asegurar la confiabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones pertinentes.

Los controles internos incluyen políticas, procedimientos y prácticas en cada uno de los niveles organizacionales, y tanto la gerencia como los auditores internos deben comprender en profundidad los controles para documentarlos. Los motivos para tal documentación varían, pero por lo general provienen de requisitos legales. Por ejemplo, la gerencia de las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Nueva York debe evaluar y documentar los controles internos periódicamente para asegurar en forma razonable la confiabilidad de los informes financieros. Además, las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (Normas)* del IIA recomiendan una evaluación periódica de la suficiencia de los sistemas de control de las organizaciones y, en muchas empresas, la gerencia y otras partes interesadas requieren una evaluación de la eficacia y eficiencia del control.

Los requisitos regulatorios, las pautas profesionales y los mandatos de las empresas son buenas razones para que los auditores internos desarrollen habilidades específicas para documentar los controles. Mediante el uso de métodos y herramientas correctas, los auditores pueden lograr una mejor comprensión de los controles y ayudar a la gerencia a determinar qué métodos de documentación pueden satisfacer mejor las necesidades organizacionales.

IDENTIFICAR LOS CONTROLES

Antes de documentar los controles internos, los auditores deben identificarlos, a la vez que deben considerar los objetivos y los riesgos relacionadosa nivel de entidad y de proceso. Los controles deben reducir el riesgo a un nivel aceptable, pero sin incurrir en un costo excesivo. La gerencia establece controles internos en respuesta a los riesgos, ya sea que se consideren como oportunidades, incertidumbres o peligros.

Se pueden identificar controles en todos los niveles corporativos a través de los cinco componentes de COSO:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Actividades de control.
- Información y comunicación.
- Monitorización.

En cada una de estas áreas, los auditores pueden reunir información sobre los riesgos y controles a través de entrevistas, sesiones dirigidas, encuestas, revisión de documentos, procedimientos analíticos y observaciones. La información obtenida mediante estos métodos se convierte en la base para identificar, documentar y medir la importancia de cada control en forma precisa. Por este motivo, la documentación debe estar bien organizada y ser consistente.

OBJETIVOS DE CONTROL

Además de detallar los riesgos y controles, la documentación del control necesita identificar claramente los objetivos de este. Para comprender mejor los objetivos de control relacionados con la actividad, el proceso

o el sistema, los auditores internos pueden consultar la documentación de cumplimiento regulatorio proveniente de autoridades pertinentes, incluidos los organismos de control de los mercados de capital y los bancos centrales. Los auditores también pueden aprovechar los recursos disponibles en Internet, como los que se encuentran en AuditNet.org y en el sitio web del IIA, www.theiia.org.

Se pueden articular los objetivos de los controles en varios documentos, entre ellos, la declaración de la misión de la organización, el plan estratégico, los planes del negocio y los presupuestos. Los auditores internos pueden utilizar una matriz de riesgo y control que incorpore los conceptos de COSO para documentar los objetivos y los riesgos relacionados identificados. Los objetivos de los controles se deben establecer principalmente para los elementos de operación y cumplimiento de COSO y deben abarcar objetivos de procesamiento de información:

- Integridad: ¿Qué impide que el sistema duplique los asientos contables?
- Precisión: ¿Qué asegura que el ingreso de datos sea correcto?
- Validez: ¿Qué impide la realización de transacciones no autorizadas?
- Acceso restringido: ¿Qué asegura la confidencialidad de los datos?

Los objetivos de los controles deben abarcar los riesgos organizacionales específicos, como los relacionados con la estrategia, las operaciones, los informes y el cumplimiento.

COMPRENDER LOS CONTROLES

Para documentar con eficacia los controles internos, los auditores internos deben comprender el flujo de las transacciones, incluido cómo se inician, se registran, se autorizan, se procesan y se informan. Los auditores también deben identificar y documentar los riesgos dentro de los procesos, entre ellos, el riesgo de fraude, y deben identificar y documentar los controles que se deben implementar para administrar esos riesgos.

Los auditores internos deben tener la capacidad de determinar qué controles son necesarios para el proceso, la actividad o el sistema bajo revisión según el perfil de riesgo y el nivel de control deseado. La gerencia tiene a su cargo la responsabilidad de determinar los procesos del negocio adecuados y medir el desempeño, también debe establecer cuál es la mejor forma de vigilar la eficiencia operativa de los procesos y controles de la empresa. Los auditores internos deben considerar estas responsabilidades cuando documenten controles formales (por escrito) o informales (sin documentar).

TIPOS DE DOCUMENTACIÓN

La documentación de los controles internos puede adoptar varias formas, incluidos diagramas de flujo, manuales de políticas y procedimientos, y descripciones narrativas. Las *Normas* del IIA no requieren ninguna forma en particular de documentación y el alcance de la documentación puede variar según la complejidad del área. En función de la naturaleza de la organización, la documentación de control puede abarcar desde pautas genéricas hasta políticas y procedimientos escritos y detallados.

En la mayoría de los casos, los auditores internos utilizan diagramas de flujo junto con descripciones narrativas como punto de partida para el trabajo de documentación. el trabajo de documenación. Una vez completados estos puntos, los auditores suelen usar matrices de riesgo y control para realizar análisis más específicos. Estos métodos, al igual que los cuestionarios de controles internos (ICQ, en inglés) y los manuales de políticas y procedimientos, constituyen las formas más conocidas y utilizadas para identificar y documentar los controles.

DIAGRAMAS DE FLUJO Los auditores utilizan diagramas de flujo para describir el flujo de actividades a través de un proceso, así como también, la documentación relacionada. La salida principal de un diagrama de flujo es un mapa de proceso (una representación gráfica de los eventos realizados por un grupo de personas). Los mapas de proceso pueden ayudar a los auditores a comprender mejor los procesos del negocio; ahorran tiempo de comunicación y confirmación de esos procesos del negocio por parte de la gerencia; identifican riesgos, controles, deficiencias e ineficiencias y realizan recomendaciones para mejoras. Mejoran la revisión de la supervisión y brindan un método de sistemas de registro bien detallado.

DESCRIPCIONES NARRATIVAS Las narraciones describen los flujos del proceso en forma escrita, sin representaciones gráficas. Son un complemento útil de la documentación por diagramas de flujo porque detallan las prácticas existentes y, así, reducen al mínimo los posibles malos entendidos. No obstante, en forma independiente, las descripciones narrativas no sirven como herramienta eficaz para la descripción del proceso, pueden ser muy extensas y difíciles de leer y, por lo general, los usuarios no las consideran fáciles de utilizar.

CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO Una vez completados, los cuestionarios de control interno listan las respuestas de las preguntas relacionadas con la identificación y evaluación de los controles internos. Los documentos eficaces respecto a los cuestionarios de control interno comprenden una serie de preguntas en secuencia lógica, cuidadosamente estructuradas, que ayudan a la gerencia y a los auditores internos a documentar los procesos y a resaltar las falencias, fortalezas y debilidades dentro del sistema. Los resultados de los cuestionarios brindan un registro permanente de los controles, tanto a nivel de la entidad como del proceso. Por lo general, los cuestionarios de control interno presentan la información en un formato sencillo para que las partes externas a la empresa (como auditores externos y entes reguladores de revisión) puedan comprenderla con facilidad. Además, ayudan a identificar y a acelerar el proceso de evaluación de control.

MATRICES DE RIESGO Y CONTROL Las matrices de riesgo y control vinculan los controles con los objetivos de control y los riesgos relacionados. Están diseñadas para documentar los riesgos y controles, y para facilitar la evaluación del diseño y eficacia del sistema de control. Al obtener una comprensión inicial de los controles previstos en un proceso, los auditores internos pueden identificar las falencias entre los controles reales y los objetivos y riesgos de los controles específicos.

MANUALES DE POLÍTICA Y PROCEDIMIENTO Los manuales de política y procedimiento establecen un marco sistemático y pautas firmes para las actividades y los procesos específicos de una organización a fin de facilitar la implementación eficaz de la estrategia del negocio a nivel estratégico y operativo. Por lo general, los manuales incorporan los controles internos relevantes en forma escrita como medio de administrar adecuadamente los riesgos organizacionales. A través de los manuales de política y procedimientos, las organizaciones comunican su filosofía sobre la administración de procesos específicos y aseguran su alineamiento con las metas organizacionales así como con los objetivos de mejora de desempeño.

DOCUMENTACIÓN SÓLIDA

Existen muchas técnicas que los auditores internos pueden usar para identificar y documentar los controles internos. Las mejores prácticas incluyen el uso de diagramas de flujo, las descripciones narrativas, los cuestionarios de control interno, las matrices de riesgo y control, la revisión de manuales de política y procedimiento de las empresas, y toda otra documentación relacionada. Independientemente del método específico utilizado, los auditores deben prestar mucha atención al proceso de documentación de controles puesto que confiarán en estos documentos cuando evalúen los controles en una etapa posterior. No se pueden realizar evaluaciones de control en forma eficaz a menos que se identifiquen y documenten adecuadamente todos los riesgos y controles clave.

ANDREAS G. KOUTOUPIS, MIIA, PIIA, CCSA, gerente senior de PricewaterhouseCoopers en Atenas, Grecia.

Para hacer comentarios sobre este artículo, envíe un correo electrónico al autor andreas.koutoupis@theiia.org

Para presentar un artículo "Back to Basics" para su consideración, envíe un correo electrónico a los editores de *Internal Auditor* a editor@theiia.org

El presente artículo de Internal Auditor, edición de octubre de 2007, publicado por el Instituto de Auditores Internos, se publicó con el permiso del editor. El artículo se tradujo del inglés a español.