

# 21

Fecha de presentación: julio, 2021  
Fecha de aceptación: septiembre, 2021  
Fecha de publicación: octubre, 2021

## LA EVALUACIÓN

DE CONTROL INTERNO Y LA DETERMINACIÓN DE LA PRIORIDAD DE RIESGOS EMPRESARIALES

### THE EVALUATION OF INTERNAL CONTROL AND THE DETERMINATION OF THE PRIORITY OF BUSINESS RISKS

Oscar Rodrigo Aldaz Bombón<sup>1</sup>

E-mail: [us.oscaraldaz@uniandes.edu.ec](mailto:us.oscaraldaz@uniandes.edu.ec)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5223-8203>

Fanny Maricela Pozo Hernández<sup>1</sup>

E-mail: [us.fannypozo@uniandes.edu.ec](mailto:us.fannypozo@uniandes.edu.ec)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7551-6878>

Mario Javier Cabezas Arellano<sup>1</sup>

E-mail: [us.mariocabezas@uniandes.edu.ec](mailto:us.mariocabezas@uniandes.edu.ec)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1046-6029>

Jorge Hernán Almeida Blacio<sup>1</sup>

E-mail: [us.jorgealmeida@uniandes.edu.ec](mailto:us.jorgealmeida@uniandes.edu.ec)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6716-9113>

<sup>1</sup> Universidad Regional Autónoma de Los Andes. Ecuador.

#### Cita sugerida (APA, séptima edición)

Aldaz Bombón, O. R., Pozo Hernández, F. M., Cabezas Arellano, M. J., & Almeida Blacio, J. H. (2021). La evaluación de control interno y la determinación de la prioridad de riesgos empresariales. *Revista Universidad y Sociedad*, 13(S2), 166-171.

#### RESUMEN

En forma análoga como un conductor de fórmula uno reacciona instintivamente ante una curva, el riesgo empresarial exige un tratamiento prioritario que le permita priorizar las deficiencias identificadas, con el propósito de ejercer previsiones o correcciones en los procesos que intervienen en el desarrollo operativo empresarial. El objetivo de este trabajo fue realizar un análisis de la evaluación del control interno que presentan la determinación de la prioridad de riesgos empresarial. Se aplicó un alcance descriptivo y explicativo, con la modalidad de investigación mixta, con tendencia al paradigma cuantitativo. Se realizó una investigación descriptiva bibliográfica, utilizando la técnica de revisión documental y su análisis de la base de datos académica de los periodos 2014 – 2020 de las UES aplicadas. Se concluyó que la prioridad de riesgos se manifiesta de manera confiable a través de la aplicación del Método COSO II de evaluación de control interno con sus ocho componentes y ciento ochenta y dos puntos a evaluar.

**Palabras clave:** Control interno, COSO II, prioridad, riesgos.

#### ABSTRACT

In the same way that a formula one driver reacts instinctively to a curve, business risk requires priority treatment that allows it to prioritize the deficiencies identified, with the purpose of exercising forecasts or corrections in the processes that intervene in the business operational development. The objective of this work was to carry out an analysis of the evaluation of internal control presented by the determination of the priority of business risks. A descriptive and explanatory scope was applied, with the mixed research modality, with a tendency to the quantitative paradigm. Descriptive bibliographic research was carried out, using the document review technique and its analysis of the academic database of the periods 2014-2020 of the applied UES. It was concluded that the Risk Priority is reliably manifested through the application of the COSO II Method of internal control evaluation with its eight components and one hundred and eighty-two points to be evaluated.

**keyword:** Internal control, COSO II, priority, risks.

## INTRODUCCIÓN

Vistas las dificultades que, cotidianamente, se presentan al momento de la realización de la evaluación del control interno, tanto para la auditoría financiera como para las no financieras, en este trabajo se aborda la aplicación práctica del cuestionario de evaluación de control interno, a través de la matriz de evaluación de control interno, el establecimiento del nivel de confianza – riesgo, así como la matriz de prioridad de riesgos componentes, como riesgo factores. En este trabajo se pretende instrumentar con practicidad tecnológica las matrices de evaluación, que sirven como soporte aritmético de los resultados generados. (Guerrero, Marín & Gómez, 2016; Tirado, Montero & Acevedo, 2015; Fernández & Ricardo, 2018).

El control interno apareció por primera vez en una obra de Montgomery en 1917, aunque para algunos, el primer antecedente se ubica en el estudio “Verificación de Estados Financieros” divulgado por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (su sigla en inglés es, AICPA), EN 1929. Existe otra versión que cita lo dicho por Brown 1962, en torno a la historia del control interno, en el sentido de que un ligero reconocimiento sobre el control interno. (Fonseca, 2011, p. 14), aproximadamente un siglo del apareamiento del control interno ha sido necesario su evolución y el continuo mejoramiento de sus herramientas.

La evaluación de control interno ha sido utilizada como un componente más de la primera fase de la auditoría financiera, en tanto que para la auditoría no financiera pasa a formar parte primordial para el desarrollo de su ejecución, y es aquí donde las matrices de evaluación y prioridad del riesgo juegan papel indispensable para obtener resultados óptimos (Feng, Li & McVay, 2009). Tomando en consideración lo que manifiesta Gabriel Sánchez Curiel (2015), en su obra “Auditoría de estados financieros”. “Los cuestionarios de evaluación deben ser respondidos por el auditor después de finalizar la etapa de verificación de la estructura o los sistemas de control interno...” (p. 6), sin embargo, para la auditoría no financiera el cuestionario se lo debe responder de forma simultánea a la verificación del sistema de control que aplican las empresas.

El control interno es una parte esencial en la Administración del Riesgo Empresarial (ARE). “El Marco Integral de Control Interno (Internal Control Integrated Framework), El control interno coadyuva con las organizaciones al sustentar y mejorar su desempeño para el logro de sus importantes objetivos (Chalmers et al 2019). El MICI elaborado por el COSO apoya a las organizaciones en el desarrollo de efectivos y eficientes sistemas de control interno, adaptables a cambios en los negocios y ambientes

operativos, mitigación de riesgos a niveles aceptables, y aporta un sólido soporte en la toma de decisiones de gobierno de la organización” (Santillana, 2015, p. 74). De esta apreciación se colige a los componentes esenciales del modelo de evaluación.

Cabe recordar así también, el enfoque inicial para identificar riesgos, Santillana (2015, p. 97): “Puede surgir en cualquier nivel de la organización, la entidad en su conjunto, las unidades estratégicas de negocio; o en las funciones, proyectos, procesos o cualquier actividad. El punto de partida, previo a la identificación de riesgos, está representado en la claridad de los objetivos que persigue la entidad y las estrategias para lograrlos”, enfocándose necesariamente en todo el proceso de la administración, desde la planificación al control.

“La evaluación y comprensión de la estructura de control interno, tiene por objetivo conocer con mayor precisión la implementación de los controles internos establecidos por la entidad, sus niveles de cumplimiento y validar las aseveraciones de la gerencia, lo cual permite formarse una fundamentada opinión sobre la solidez de los mismos, determinando el riesgo de control existente, así como identificar las áreas críticas, la evaluación debe realizarse de acuerdo al tipo de auditoría que se ejecuta, sea financiera, de gestión o se trate de exámenes especiales, tomando en cuenta las normas y estándares profesionales pertinentes...” (Fonseca, 2007, p. 302). Considerando este criterio para segregar las auditorías y la aplicación orientada de la evaluación.

Fundamento que la principal variable es el riesgo, se puede referir lo que expresa De Lara (2005), “El riesgo proviene del latín *risicare*, que significa atreverse o transitar por un sendero peligroso. En realidad, tiene un significado negativo, relacionado con el peligro, daño, siniestro o pérdida. Sin embargo, el riesgo es parte inevitable de los procesos de toma de decisiones en general y de los procesos de inversión en particular. El beneficio que puede obtener por cualquier decisión o acción que se adopte, debe asociarse necesariamente con el riesgo inherente dicha decisión o acción” (p. 13).

Considerando así mismo a la auditoría financiera como la evaluación de los estados financieros por una persona diferente de quien los preparo y el usuario. Establece la veracidad de la información, con el propósito de dar a conocer los resultados de este examen y a su aumentar la utilidad de ella para el usuario. (Montes, Montilla, & Vallejo, 2016, pág. 41), por su importancia para la aplicación de la evaluación del control interno.

La fase de planificación es muy importante, pues su correcta asignación de recursos debe permitir llegar a unos

niveles altos de eficiencia y eficacia. En esta fase se debe prever las pruebas a realizar, el número de horas máximo en que se debería realizar toda la auditoría, desde que se recibe la aceptación de cliente, hasta la lectura y la entrega al cliente del informe de auditoría. (Pallerola & Monfort, 2013, pág. 36), en esta fase se debe prever las pruebas para realizar, el tiempo necesario para desarrollar la auditoría, desde que se recibe la aceptación del cliente, hasta la lectura y entrega del informe de auditoría.

De acuerdo con la Contraloría General del Estado (2001): El examen especial verificará, estudiará y evaluará aspectos limitados de una parte de actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medioambiental, con posterioridad a su ejecución, aplicará las técnicas y procedimientos de auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia de examen y formulará el correspondiente informe que deberá contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Como complemento del modelo de evaluación es la adaptabilidad a la tecnología, es así como se hace referencia a la hoja electrónica o de cálculo como “Un programa de ordenador que permite al usuario organizar una matriz de celdas y definir relaciones generalmente matemáticas entre todos o algunos de sus elementos. Así al cambiar el valor de una celda se alterará de forma automática el valor de otras celdas que estén relacionadas con ésta” (López, y otros, 2000, p. 189). Básicamente la aplicación en esta herramienta es un gran apoyo tecnológico para el desarrollo del modelo de evaluación. (Smarandache et al. 2020).

El Modelo COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission), es una “Organización voluntaria del sector privado, establecida en los EE. UU., dedicada a proporcionar orientación a la gestión ejecutiva y las entidades de gobierno sobre los aspectos fundamentales de organización de este, la ética empresarial, control interno, gestión del riesgo empresarial, el fraude, y la presentación de informes financieros. Ha establecido un modelo común de control interno contra el cual las empresas y organizaciones pueden evaluar sus sistemas de control, integrados por el Ambiente interno de control que constituye el punto fundamental para el desarrollo de las acciones y refleja la actitud asumida por la alta dirección en relación con la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades de la entidad y resultados, por lo que debe tener presente todas las disposiciones, políticas y regulaciones que se consideren necesarias para su implantación y desarrollo exitoso como lo menciona Mario Andrade Trujillo (2006).



Figura 1. Componentes del Modelo COSO II, (Blanco, 2012)

No todas las empresas tienen implementado un sistema de control interno (Fraser et al. 2021), sea por políticas de la alta dirección o por razones de tamaño, más sin embargo en la actualidad tanto pequeñas como medianas empresas se ven en la necesidad de optar por implementar sistemas de control interno, pues el avance empresarial y la globalización las obligan a mejorar y en lo posible llegar a conseguir cero errores, en tanto que en las empresas que lo tiene implementado ha servido como un instrumento preliminar para la realización de auditorías.

Por lo tanto, resulta oportuno analizar este método, a razón que juega papel fundamental en el proceso de auditoría y en el resultado de la ejecución de esta, generando incertidumbre a la generación de prioridades de control empresarial.

## MÉTODOS

La modalidad de la investigación es mixta, permitió la recolección de información, fueron analizados los datos cualitativos y cuantitativos para la investigación. Destacándose el enfoque cuantitativo, ya que se revisó datos importantes a través de la evaluación del control interno que presentan la determinación de la prioridad de riesgos empresariales.

Dentro del proceso investigativo se efectuó una revisión bibliográfica que ayudó con la recolección de información selecta sobre la temática investigada. El alcance de investigación fue descriptivo y explicativo, aplicados para la determinación de la prioridad de riesgos empresariales, así mismo la representación gráfica de datos aritméticos

y el análisis respectivo de los resultados generados durante su aplicación.

Se realizó un proceso de recopilación de información histórica mediante la aplicación de la técnica de la revisión documental con su instrumento análisis documental previamente planificado y con el apoyo fórmulas aritméticas. Estas se aplicaron de manera directa con base a los archivos digitales copilados desde el año 2014 y su aplicación práctica, para sustentar las incógnitas sobre el tema en estudio.

Se consideró como muestra al total de la población de estudio, mediante la aplicación del muestreo no probabilístico por conveniencia, en el cual se refiere a los 14 semestres correspondientes al periodo 2014 -2020, sobre la base de datos de las UES aplicadas en Santo Domingo.

Este trabajo es el producto de constantes aplicaciones en clases de auditorías no financieras como: auditoría de gestión, auditoría de sistemas y auditoría de calidad, podría considerarse dentro del tipo de investigación documental, basada en la experiencia como docente, complementada con los aportes resultantes de proyectos académicos empresariales aplicados, y fundamentada en la técnica investigativa de la elicitación, mediante la cual es posible aportarle experiencia profesional a una problemática, en favor de resolverla de manera tecnológica y cabal, considerando que no debe quedarse como una simple interpretación de los resultados en el tiempo, sino como una prospección aplicable.

## RESULTADOS

Para la aplicación de la evaluación del control interno, se refiere a los tres métodos establecidos.

Métodos de Evaluación de Control Interno

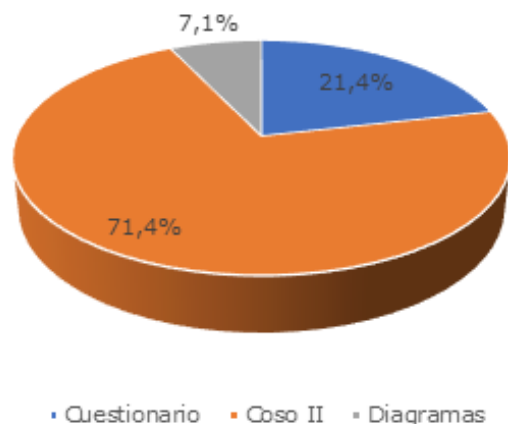


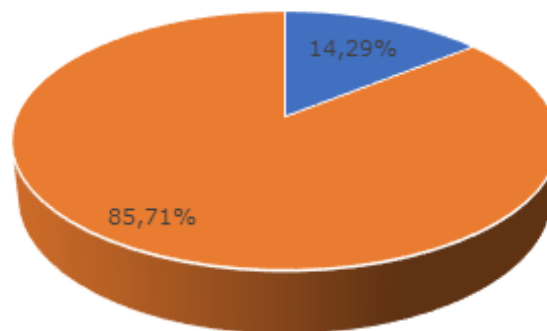
Figura 2. Métodos de evaluación de control interno; base de datos académicos 2014 - 2020

Con referencia a la figura 1 en los 14 semestres examinados se desprende que el 71.41 % fue la aplicación del Método Coso II con sus 8 componentes y 182 puntos a evaluar, mientras que el método de cuestionario directo muestra el 21.40 % de aplicación, mientras por el método de Diagramas de procesos solo se expresa el 7.10 % del material revisado.

Notándose la aplicación correcta del método Coso II y su procedimiento: Inicialmente se procede a establecer las preguntas referentes a las áreas a evaluar, seguidamente se procede a realizar la sumatoria de preguntas por factor y por componente, así como el porcentaje de participación con referencia al total de preguntas, luego se determina el valor de la ponderación (1), una vez verificado con evidencias se responde, de ser afirmativa con (1), caso contrario con (0), continuando con la calificación a través de la multiplicación de la ponderación por respuesta, acompañado de la observación de ser la calificación igual a (1); finalmente se procede a realizar la sumatoria de la calificación no, obteniendo la sumatoria de ceros por factor y por componentes, necesarios para generar la matriz de prioridad del riesgo.

Para la determinación del nivel de confianza – riesgo, así como la muestra para evidenciar el control interno.

Nivel Confianza - Riesgo



■ Contraloría General del Estado ■ Matriz Riesgo Confianza

Figura 3. Nivel Confianza - Riesgo; base de datos académicos 2014 - 2020

Con referencia a la figura 2 en los 14 semestres examinados se desprende que el 85.71 % aplicó el rango establecido por la Matriz Riesgo – Confianza con sus tres intervalos y amplitud de 30 puntos, en tanto que el rango establecido por la Contraloría General del Estado fue aplicado en el 14.29 % de casos.

Reflejando que la aplicación aritmética de los valores totales obtenidos de sumar la ponderación y la calificación se procede a calcular el nivel de confianza, dividiendo el total de la calificación para el total de la ponderación y multiplicando por cien (%), en tanto que para calcular el nivel de riesgo se realiza la diferencia entre el cien por ciento (100 %) de riesgo, menos el porcentaje del nivel de confianza, obteniendo el nivel de riesgo, aplicable a la matriz confianza – riesgo, determinando el valor muestral, que con criterio del auditor o investigador decidirá optar por el margen de error, que señala el número de muestras a ser sustentadas sobre el control interno y/o proceso.

Para determinar la prioridad del riesgo necesariamente se debe utilizar herramientas tecnológicas de una hoja electrónica, una vez llena la matriz de prioridad de riesgo por componentes.

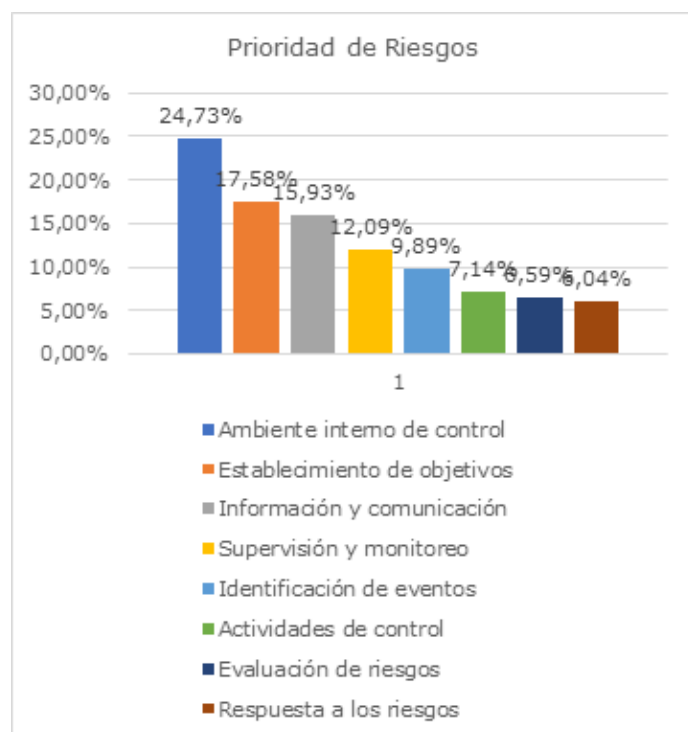


Figura 4. Prioridad de Riesgos, base de datos académicos 2014 - 2020

Con reseña de la figura 3 en los 14 semestres examinados se desprende que la Prioridad de Riesgos se presenta con el 24.73 % Ambiente Interno de Control, seguido del 17.58 % del establecimiento de Objetivos, el 15.93 % del componente Información y Comunicación, el 12.09 % para la Supervisión y Monitoreo, seguido del 9.89 % de la Identificación de Eventos, el 7.14 % por las Actividades de Control, el 6.59 % de la Evaluación de Riesgos y finalmente con el 6.04 % la respuesta a los riesgos.

Considerando que los datos generados por la Matriz de Evaluación de Control Interno (MECI), con referencia al sustento de procesos y documentación de soporte por parte de la empresa y sus gerencias, se ve reflejado la falencia el Ambiente Interno de control, el principal componente dentro del COSO II, mismo que cuenta con siete factores y cuarenta y cinco puntos a evaluar o preguntas, derivando que es donde se debería empezar con su respectiva mejora o cambios. Siendo estos reflejados en el informe de control interno en conjunto con las conclusiones y recomendaciones.

Los elementos determinados generados de la aplicación progresiva del modelo de evaluación de control interno, a través del cuestionario, la determinación del nivel de confianza, así como el nivel de riesgo y su correlación con el valor muestral de verificación, la estructuración de las matrices de prioridad del riesgo por componentes, como las de factores que desprenden la situación real de los procesos o acciones de una empresa en el tiempo determinado.

Así, el desarrollo y aplicación del modelo ha sido una herramienta concreta para la ejecución de las auditorías y de manera especial las no financieras mencionadas anteriormente, facilitando el mecanismo de elaboración y adaptabilidad al tipo de empresa a investigar.

## DISCUSIÓN

Algunos de los resultados obtenidos en la aplicación del modelo en el tiempo, resulta contra intuitivo y merece la discusión cualitativa correspondiente.

Considerando el establecimiento de las preguntas con base a los ocho componentes del COSO II, sus treinta y dos factores y los ciento ochenta y dos puntos a evaluar del CORRE, aparentemente restringe esta referencia, sin embargo, con la revisión preliminar del modelo, implica la generación de las matrices de carácter selectivo de acuerdo con el investigador y el objeto a estudiar.

Los resultados generados del cuestionario de evaluación de control interno tienen un peso estrictamente obligatorio en las sumatorias, tanto de la ponderación, la calificación y de la comprobación de participación porcentual de preguntas, la sumatoria de valores en cero y la observación registrada en las calificaciones afirmativas, que sustentan el informe de control interno.

El empleo de los resultados del cuestionario de evaluación para el cálculo del nivel de confianza – riesgo, presiona a cumplir y regirse a principios de auditoría, descargando la responsabilidad en la agilidad del profesional que ejecuta la investigación y su decisión para establecer



el porcentaje de margen de error para la muestra de evidencias.

Como era de esperar al establecer las matrices de prioridad de riesgos, tanto de componentes como de factores, expresa que los porcentajes de nivel de confianza se desagregan, para dar paso al ordenamiento de los riesgos que prevalecen cronológicamente de mayor menor jerarquía de riesgo.

## CONCLUSIONES

Se ha conseguido la consolidación de los componentes del control interno en un cuestionario de evaluación de control interno, a través del apoyo de la tecnología y la destreza de establecer interrogantes que relacionen la parte normativa con la parte práctica y operativa de las empresas cualquiera que sea.

En el análisis realizado en la matriz de evaluación de control interno, (MECI) se pudo determinar que la ponderación, las respuestas y la calificación deben actuar coordinadamente, caso contrario no se logrará conseguir la conciliación de las evidencias con las respuestas registradas.

Finalmente se expresa que la investigación realizada guarda los resultados esperados luego de haber evolucionado durante siete años de constantes cambios y mejoras al típico sistema de evaluación del control interno.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andrade, M. (2006). Marco integrad: control de los recursos y los riesgos. Editorial Universitaria.
- Blanco, Y. (2012). Auditoría integral: Normas y procedimientos. Ecoe Ediciones.
- Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*, 42, 80-103.
- Contraloría General del Estado. (2001). Manual General de Auditoría Gubernamental. Contraloría General del Estado del Ecuador. <https://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=5&tipo=nor>
- De Lara, A. (2005). Medición y control de riesgos financieros. Editorial Limusa.
- Feng, M., Li, C., & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance. *Journal of accounting and economics*, 48(2-3), 190-209.
- Fernández, I. I. O., & Ricardo, J. E. (2018). Atención a la diversidad como premisa de la formación del profesional en comunicación social. *Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores*, VI, (30), 1-15.
- Fonseca, O. (2007). Auditoría Gubernamental Moderna (Primera ed.). Instituto de Investigación de Accountability y Control-IICO.
- Fonseca, O. (2011). Sistemas de control interno para organizaciones. Instituto de Investigación de Accountability y Control-IICO.
- Fraser, J. R., Quail, R., & Simkins, B. J. (2021). Questions that are asked about enterprise risk management by risk practitioners. *Business Horizons* 64(5); 1-7.
- Guerrero, L. C. U., Marín, L. S. M., & Gómez, J. C. O. (2016). Selección multicriterio de aliado estratégico para la operación de carga terrestre. *Estudios Gerenciales*, 32(138), 35-43.
- López, J., Montero, A., Romo, S., Heredero, C., Izquierdo, V., & Nájera, J. (2000). informática aplicada a la gestión de empresas. ESIC Editorial.
- Montes, C. A., Montilla, O., & Vallejo, C. (2016). Auditoría Financiera bajo Estándares Internacionales. Alfaomega.
- Pallerola, J., & Monfort, E. (2013). Auditoría. Ediciones de la U.
- Sánchez, G. (2015). Auditoría de estados financieros. Pearson Education.
- Santillana, J. (2015). Sistemas de control interno. Pearson Education.
- Smarandache, F., Quiroz-Martínez, M. A., Ricardo, J. E., Hernández, N. B., & Vázquez, M. Y. L. (2020). *Application of neutrosophic offsets for digital image processing*. Infinite Study.
- Tirado, D. F., Montero, P. M., & Acevedo, D. (2015). Estudio comparativo de métodos empleados para la determinación de humedad de varias matrices alimentarias. *Información tecnológica*, 26(2), 03-10.