

## **Desarrollo de los auditores internos de base con eficiencia y eficacia**

### *Development of base internal auditors with efficiency and effectiveness*

Karina Rodríguez Cabrera<sup>1</sup> [https:// orcid.org/0000-0002-7878-6774](https://orcid.org/0000-0002-7878-6774)

Pilarín Baujín Pérez<sup>1\*</sup> <https://orcid.org/0000-0003-3212-3008>

Laureano de Jesús López García<sup>2</sup> <https://orcid.org/0000-0003-4073-1978>

<sup>1</sup>Universidad de Matanzas, Cuba

<sup>2</sup>Contraloría Provincial de Matanzas, Cuba

\*Autora para la correspondencia: [pilarin.baujin@umcc.cu](mailto:pilarin.baujin@umcc.cu)

#### **RESUMEN**

A partir del surgimiento de la figura del auditor interno y sus funciones, y teniendo en cuenta en las normativas que entraron en vigor a partir del 1.º de enero de 2020, se realizó un análisis comparativo entre las metodologías utilizadas en el ejercicio de la auditoría y la tipología que el auditor podría utilizar en beneficio de la entidad auditada, de modo que pueda proponer recomendaciones que permitan desarrollar auditorías internas en la base que funcionen con eficiencia y eficacia. En tal sentido, este trabajo reúne experiencias e ideas novedosas, a tono con las políticas actuales y en pos de mejorar el accionar de este tipo de actividad.

**Palabras clave:** auditorías combinadas, sistemas, normas.

#### ***ABSTRACT***

*From the emergence of the figure of the internal auditor and its functions and taking into account the regulations that came into force as of January 1st, 2020, a comparative analysis was carried out between the methodologies used in the exercise of the audit and the typology that the auditor could use for the benefit of the audited entity, so that it can propose recommendations that allow the development of internal audits on the basis that work*

*efficiently and effectively. In this sense, this work brings together new experiences and ideas, in line with current policies and in order to improve the actions of this type of activity.*

**Keywords:** *combined audits, systems, standards.*

Clasificación JEL: M42

Fecha de recepción: 01/12/2021

Fecha de aprobación: 24/12/2021

## INTRODUCCIÓN

A partir de la entrada en vigor las nuevas Normas Cubanas de Auditoría, según la Contraloría General de la República (2020), en el año 2021 el escenario metodológico debía cambiar, pues comenzarían a brindarse facilidades para un desarrollo más integral de la auditoría interna. Se había modificado integralmente el «Anexo I» de la Resolución No. 340 (Contraloría General de la República, 2012), y ahora se presentaban de un modo diferente la exposición de las normas, con una descripción más detallada de los procedimientos de auditoría.

Este artículo parte de un estudio detallado de los cambios incorporados a las normas y de los procedimientos de auditoría. La comparación, el análisis y la síntesis fueron utilizados como principales herramientas de trabajo por sus autores. Esperamos que su lectura sea de utilidad para todos los interesados, desde las administraciones de base hasta las direcciones metodológicas de las unidades centrales de auditoría interna (UCAI), incluyendo las unidades de auditoría interna (UAI) dependientes y los auditores internos de base.

Debe tomarse como punto de partida la existencia de dos puntos neurálgicos en el sistema nacional de auditoría: 1) la combinación de objetivos y finalidades de diferentes tipos de auditorías (como las auditorías combinadas: desempeño, financieras y de cumplimiento), y 2) la figura del auditor interno de base (descrita como tal en el «Reglamento» de la Ley de la Contraloría General de la República).

Constituyen aspectos metodológicos aún no logrados en el Sistema Nacional de Auditoría que todas sus unidades operen dando cumplimiento de forma cabal a las Normas de Auditoría vigentes, pues una gran parte de los auditores omiten actividades en el momento de llevar a cabo la planificación de la auditoría.

## **METODOLOGÍA**

La tarea básica a ejecutar consistió en relacionar todos los aspectos que se involucran en este estudio, revisar detalladamente el conjunto de las normativas vigentes que impactan en la organización del Sistema Nacional de Auditoría, estudiar las dificultades existentes para su aplicación y compararlos con la realidad de los cambios que se avecinan.

Se utilizan métodos teóricos como el análisis, la síntesis, la inducción y la deducción, de lo abstracto a lo concreto, el histórico-lógico.

## **RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

Los autores de este artículo toman como punto de partida para el análisis evolutivo de la auditoría interna el concepto expresado por el Consejo de Estado (1995, p. 2), en el cual se define que

Se denomina auditoría interna al control que se desarrolla como instrumento de la propia administración, consistente en una valoración independiente de sus actividades; lo que comprende el examen de los sistemas de control interno, de las operaciones contables y financieras, y de las disposiciones administrativas y legales que correspondan; con la finalidad de mejorar el control y grado de economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos; prevenir el uso indebido de estos y coadyuvar al fortalecimiento de la disciplina en general.

El Ministerio de Auditoría y Control (2007), en su labor de perfeccionamiento de la metodología de la auditoría, aprueba nuevas normas para la auditoría interna y emite regulaciones pertinentes en dos anexos que integran su contenido. El concepto de auditoría interna se aborda en este caso a partir de la definición general de «auditoría» y de las especificidades para su realización, de una manera puntual y de la forma siguiente:

La auditoría interna es aquella que se emplea por la propia organización para la valoración independiente de sus actividades, con el objetivo de contribuir a prevenir y detectar las indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción, las que pudieran afectar al control de los recursos materiales, humanos y financieros de que se dispone (Ministerio de Auditoría y Control, 2007, p. 4).

A renglón seguido se indica que debe funcionar como una actividad concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización, así como velar por el cumplimiento de sus objetivos y metas, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección.

En el reglamento de la ley No. 107 de la Contraloría General de la República (Consejo de Estado, 2017, pág. 679), se afirma que la auditoría interna:

Es aquella auditoría que se practica por profesionales facultados, los que son empleados de la propia organización, para la valoración independiente de sus actividades, con la finalidad de evaluar la consecución de los objetivos de control interno y contribuir a la prevención y detección de indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción administrativa que puedan afectar el control de los recursos humanos, materiales y financieros de que se dispone. Funciona como una actividad para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

Entre los aspectos más sobresalientes se encuentra la existencia de una sola normativa para todos los auditores (Contraloría General de la República, 2020), sin distinción de aquellos cuya filiación los lleva a practicarla de forma externa. A su vez, entre los auditores internos, existen diferencias marcadas, pues, aunque ambos actúan hacia el interior de las organizaciones a las que pertenecen, la convivencia diaria entre el auditor y el auditado, el nivel de conocimiento del sujeto de la auditoría y el de las regulaciones internas establecidas para realizar las diferentes actividades de la organización tienen particularidades.

Un auditor interno de base se subordina directamente al máximo jefe de la dirección administrativa. Participa en calidad de oyente en los debates de los asuntos llevados al consejo de dirección de la organización de base; sirve al máximo dirigente de esa organización en

calidad de asesor de las consultas sobre asuntos económicos, financieros y de control, sin que con ello se comprometa su independencia, pues no tiene la obligación de elaborar las soluciones y menos ejecutarlas, solo la de brindar una opinión favorable o no sobre el asunto consultado y proponer recomendaciones al respecto. El auditor interno es miembro del comité de control, conoce a plenitud a los jefes de las distintas áreas de trabajo –especialistas, técnicos y personal de labor–, tiene que dominar los procedimientos inherentes a los procesos que se generan en cada una de las actividades y estar atento a los cambios que en la vida cotidiana estos puedan sufrir, lo que le permite seguir de cerca su implementación más facilidad y conocer de antemano cualquier vulnerabilidad que se haya escapado al resto del personal. Sus observaciones posibilitan la corrección a tiempo de los errores. También participa, en calidad de facilitador, en las actividades que tienen lugar en la organización para llevar a cabo el proceso de identificación y análisis de los riesgos y, sistemáticamente, revisa el funcionamiento de los sistemas que se operan, por lo que sus conocimientos constituyen un aspecto vinculado a la identificación de riesgos, la supervisión y el monitoreo, como parte de una función eminentemente preventiva.

La diferencia entre el auditor interno en una organización de base y el de una UCAI o UAI radica en que estos, a pesar de ser los encargados de ejecutar la auditoría y otras acciones de prevención y control autorizadas en el ámbito de su propio sistema, actúan desde el exterior, por lo que están obligados a llevar a cabo, hasta en los más mínimos detalles, las acciones de control encomendadas, y ejecutar a plenitud los procedimientos que permitan alcanzar el conocimiento del sujeto a auditar para planear una estrategia de trabajo lo más acertada posible.

Otro aspecto relevante en las normas de Auditoría vigentes (Contraloría General de la República, 2020) está relacionado con que los procedimientos se presentan de manera más explícita con el diseño e indicaciones específicas sobre los papeles de trabajo que faciliten su empleo por parte de los auditores su el desempeño técnico-profesional.

La tarea de aseguramiento de la calidad se potencia cuando se lleve a efecto un proceso en paralelo sobre el que se describen las acciones que tienen lugar: documentar, asegurar la calidad y comunicar. Deben identificarse plenamente las tareas a ejecutar por los actores principales, el jefe de grupo y el supervisor –o funcionario autorizado a realizar la supervisión–. Debe contemplarse además el accionar de un comité de calidad y, de ser

necesario, la censura por el máximo dirigente de la unidad de auditoría. La secuencia metodológica en que han sido expuestas las tareas de planeamiento para su ejecución tiene una mayor claridad en su logro, ya que los aspectos referidos a la evaluación del control interno y del riesgo permiten un accionar más ordenado.

Otro aspecto importante que también gana claridad en su exposición es el cálculo de la materialidad, pues se indica cómo hacerlo a partir de tres pasos:

- 1) Determinación cuantitativa.
- 2) Determinación del error tolerable y el umbral de diferencias.
- 3) Análisis de relevancia.

Para los tres pasos se presentan soluciones con vistas a sus estimaciones puntuales, de modo que queden cuantificados como un factor a utilizar en la determinación de los tamaños de muestra que deben ser obtenidos, en los cuales radica gran parte la eficiencia del trabajo del auditor.

Para el cálculo de los tamaños de muestra se indica que estos pueden ser calculados mediante tablas estadísticas (se adjunta una de ellas: la de confiabilidad sobre un 95 %), y mediante fórmula, sin que ello signifique desatender el juicio del auditor, basado en su experiencia práctica sobre el tema y el conocimiento de las actividades y sistemas que se operan.

Se destacan dentro de las clases o tipos de auditorías que se avienen al perfil técnico-profesional del auditor interno de base las siguientes:

- La auditoría de cumplimiento: abarca las que se venían ejecutando sobre calidad, medioambiente, tecnologías de la información y las comunicaciones, y la auditoría con enfoque de proceso. Además, en esta clase también debe ser comprobado el estado de cumplimiento de los aspectos legislativos que atañen a la organización.
- La auditoría de desempeño: incluye una valoración independiente y objetiva de si los proyectos, sistemas, operaciones, programas o actividades son operados de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y de si existen posibilidades de mejora en su actuación.

- La auditoría financiera: se encarga del examen y evaluación de documentos, operaciones, registros y estado financiero de la entidad, y debe determinarse si estos reflejan razonablemente su situación financiera y el resultado de las operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión y de evaluar el control interno.

A partir de combinar acciones propias de cada uno de estos tipos de auditorías surge la «auditoría combinada», la cual integra estas diferentes modalidades en una acción de control más abarcadora. Según nuestra visión, la auditoría combinada es el prototipo más adecuado para ser llevada a cabo por los auditores interno de base, pues:

- Permite alcanzar la eficiencia y eficacia en el desarrollo de la actividad, con la agilidad y precisión debidas, y cubrir las expectativas alrededor del tema auditado, tanto por parte de los usuarios internos como de los externos del contenido del informe a que dé lugar.
- Los cuestionarios de control o listas de chequeo (*check list*), así como el análisis mediante razones, proporciones y tendencias son de gran ayuda al auditor actuante.
- El auditor debe cubrir las expectativas sobre su desempeño profesional, teniendo en cuenta los criterios técnicos siguientes:
  - a) tener información actualizada de la organización y su unidad de base para cumplir con el objeto social aprobado, la misión y la visión, así como sobre sus relaciones (internas y externas), sus actividades, los procesos y subprocesos a que estas dan lugar y los procedimientos que son necesarios ejecutar para lograr su funcionamiento;
  - b) identificar la materia objeto de control, efectuando un estudio previo sobre su contenido para, de esta manera, posibilitar el desempeño del auditor en un escenario de actuación acotado por disposiciones legales, normativas y procedimientos vigentes;
  - c) una vez conocidas las directivas de la auditoría para la etapa que toca cumplir, proceder a conformar el Plan Anual de Auditoría Interna de la unidad de base, de manera que queden conjugadas las diferentes acciones de control de este tipo que

serán desarrolladas por la auditoría interna, combinando acciones de auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento.

- d) se debe tener presente también que, como mínimo, en dieciocho meses todas las áreas de trabajo de su estructura organizativa hayan sido auditadas al menos una vez y de manera sorpresiva, creando con ello un riesgo para quien piense obrar mal. De modo que el plan se convierte en una información de carácter confidencial, con acceso exclusivo para la alta dirección;
- e) al confeccionar el Plan Anual de Auditoría se hace necesario poseer toda la información que permita conocer en detalle el área o actividad a auditar, así como el nivel de riesgo existente, por lo tanto, el Plan de Prevención de Riesgos de esas áreas debe ser evaluado y determinarse la materialidad con fines de planificación, tanto cuantitativa como cualitativa, previendo los tamaños de las muestras y los métodos de selección a emplear;
- f) elaborar el cronograma de ejecución para esas auditorías que se planifican a partir del fondo de tiempo calendario y los descuentos de días susceptibles por días festivos y feriados, vacaciones, capacitación y otros que procedan; y
- g) tener presente la revisión de lo que se hizo de antemano y que formaba parte del Plan Anual de Auditoría Interna al momento de ejecutarla, así como completar la fase de planeación documentalmente.

Por consiguiente, la auditoría combinada emerge como la ideal, pues en ella se utilizan métodos y procedimientos donde diferentes finalidades se integran de manera armónica para brindar un resultado. Se toman los elementos esenciales de una auditoría de desempeño, en la que se busca entre otras cosas, que la organización haya funcionado con economía, eficiencia y eficacia, tratando de descubrir el espacio para la introducción de mejoras como uno de los aspectos que ella trata: el sistema. Por otra parte, es necesario que el objeto de auditoría brinde una información veraz, legítima, debidamente soportada –y de manera razonable– por medio de los informes financieros, comerciales o de carácter administrativo, cuestiones estas explicadas a través de los métodos empleados para realizar una auditoría financiera. Por último, es de sumo interés para una administración valorar el grado de cumplimiento de la legislación vigente con el fin de, oportunamente, corregir cualquier desviación.

El auditor interno de base emerge como figura principal, por todo lo que se relaciona con su accionar en la organización y, en esencia, por el alto grado de conocimiento que posee sobre su funcionamiento. Su desempeño es una ayuda inestimable para la administración, tal y como se prevé en el Reglamento de la Ley 107 de 2017, al actuar a partir del componente de supervisión y monitoreo, dirigiendo su actuación de manera básica sobre los riesgos de la organización y su sistema de control interno, de una manera preventiva, criterio a tono con los documentos del Partido Comunista de Cuba (2021).

## CONCLUSIONES

Una de las claves para el éxito de la auditoría de base radica en combinar los objetivos específicos de aquellos tipos de auditoría que, de acuerdo con las circunstancias, tienen una incidencia en el ámbito de actuación de un auditor interno de base. Esta figura de auditor es de gran relevancia para el sistema nacional de auditoría, pues su accionar aporta mejoras al control y a la prevención de riesgos, mejorando con ello el control interno implementado.

Los autores consideran perfectamente aplicable para el auditor interno de base la combinación de los objetivos técnicos establecidos en las normas vigentes para las auditorías de desempeño, de cumplimiento y financieras, solo son posibles si se elaboran programas o guías de comprobación debidamente ajustadas a la realidad existente, mediante pruebas de detalle que obedezcan a la previsión de antemano de los puntos vulnerables de cualquier legislación o sistema de control implementado.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Consejo de Estado (1995, 8 de junio). Decreto Ley 159, «De la Auditoría». La Habana.

<http://juriscuba.com/wp-content/uploads/2015/10/Decreto-Ley-No.-159.pdf>

Consejo de Estado (2017, 16 de agosto). «Reglamento de la Ley No. 107/09 De la Contraloría General de la República». *Gaceta Oficial*, (34), 669-700, Extraordinaria. La Habana.

<https://www.gacetaoficial.gob.cu/es/acuerdo-sn-de-2017-de-consejo-de-estado>

Contraloría General de la República (2012, 27 de noviembre). Resolución No. 340, «Normas Cubanas de Auditoría». *Gaceta Oficial*, (55), 1806-1868, Ordinaria. La Habana.

<https://www.gacetaoficial.gob.cu/es/resolucion-340-de-2012-de-contraloria-general-de-la-republica>

Contraloría General de la República de Cuba (2020). *Normas Cubanas de Auditoría*. La Habana.

[https://www.contraloria.gob.cu/sites/default/files/documento/2021-01/Normas%20Cubanas%20de%20Auditoria\\_compressed.pdf](https://www.contraloria.gob.cu/sites/default/files/documento/2021-01/Normas%20Cubanas%20de%20Auditoria_compressed.pdf)

Ministerio de Auditoría y Control (2007, 22 de enero). Resolución No. 350/07, «Normas de Auditoría Interna». *Gaceta Oficial*, (3), Extraordinaria. La Habana.

<https://www.gacetaoficial.gob.cu/es/resolucion-350-de-2007-de-ministerio-de-auditoria-y-control>

Partido Comunista de Cuba (2021). Conceptualización del modelo económico y social cubano de desarrollo socialista. Lineamientos de la Política Económica Social del Partido y la Revolución. La Habana.

<http://media.cubadebate.cu/wp-content/uploads/2021/06/documentos-partido-cuba.pdf>

### **Conflicto de intereses**

Los autores del manuscrito de referencia, Karina Rodríguez Cabrera, Pilarín Baujín Pérez y Laureano de Jesús López García, declaran que no existe ningún potencial conflicto de interés relacionado con el presente artículo.

### **Contribución de los autores**

La autora para la correspondencia y responsable de la integridad del trabajo es Pilarín Baujín Pérez. Los autores aportaron, de conjunto, el estudio y análisis de los elementos conceptuales relacionados con todo el artículo y participaron en la revisión crítica y final del proyecto de artículo.