

Procedimiento para el fortalecimiento del sistema de control interno

Procedure for the strengthening of the internal control system

Yuniel Bolaño Rodríguez¹, Esperanza Vivas Avila², Ernesto Edelberto Hernández Calderín³

¹Universidad Tecnológica de la Habana – CUJAE

²Grupo Empresarial Logístico del Ministerio de la Agricultura

³Universidad Tecnológica de la Habana – CUJAE

Datos de los autores:

¹Dr. C. Ing. Industrial, Doctor en Ciencias Técnicas, Profesor Auxiliar y Director del Centro de Estudios de Técnicas de Dirección. CUJAE. ybolanor@ind.cujae.edu.cu

² Ing. Industrial. Especialista del Grupo Empresarial Logístico del Ministerio de la Agricultura. economia@etawajay.minag.cu, esperanzav.71@nauta.cu

³Dr. C. Lic. en Educación, Doctor en Ciencias Pedagógicas, Profesor Titular del Centro de Estudios de Técnicas de Dirección. CUJAE. ehernandez@ind.cujae.edu.cu

RESUMEN

Introducción: La implementación de un procedimiento de gestión de riesgos, como parte del desarrollo y sistematización del Sistema de Control Interno en las organizaciones empresariales cubanas, constituyen aspectos de gran importancia y actualidad. Este procedimiento de gestión permite determinar los niveles de vulnerabilidad empresarial, la valoración de sus resultados y el diseño de acciones preventivas.

Objetivo: Contribuir al fortalecimiento del Sistema de Control Interno en la Empresa Comercializadora Escambray, con la aplicación de un procedimiento de gestión de riesgos, para la identificación, análisis y cuantificación del riesgo.

Métodos: Se realizó el diagnóstico de riesgos de la empresa, se analizó la información disponible de los años 2017 y 2018 de la empresa. Se determinó el Nivel de Vulnerabilidad del Sistema de Dirección Empresarial (NVSDE). Se elaboró un plan de acciones.

Resultados: La aplicación del procedimiento permitió la identificación de 39 riesgos y 165 causas de riesgos. En el proceso de logística se encuentran más del 50% de los riesgos y causas identificadas. Se determinaron 6 objetivos de control y se diseñó un plan de 32 acciones para su cumplimiento, el cual impacta en la reducción de los riesgos en un 74 %.

Conclusiones: El diseño, implementación y valoración de los resultados del procedimiento de gestión de riesgos aportó los argumentos para elaborar el plan de acciones preventivas y contribuyó al fortalecimiento del Sistema de Control Interno en la Empresa en estudio.

PALABRAS CLAVE: gestión de riesgos; control interno; análisis integrado de riesgos; objetivos de control.

ABSTRACT

Introduction: The implementation of a risk management procedure, as part of the development and systematization of the Internal Control System in Cuban business organizations, are aspects of great importance and topicality. A management procedure allows to determine the levels of business vulnerability, the assessment of its results and the design of preventive actions.

Objective: Contribute to the strengthening of the Internal Control System in the Escambray Trading Company, with the application of a risk management procedure, for the identification, analysis and quantification of risk.

Methods: The company's risk diagnosis was made, the information available for the company 2017 and 2018 was analyzed. The Level of Vulnerability of the Business Management System (NVSDE) was determined. Action plan was elaborated.

Results: The application of the procedure allowed the identification of 39 risks and 165 causes of risks. In the logistics process, more than 50% of the identified risks and causes are found. 6 control objectives were determined and a plan of 32 actions was designed for compliance, which impacts the risk reduction by 74%.

Conclusions: The design, implementation and assessment of the results of a risk management procedure provided the arguments to prepare the plan of preventive actions and contributed to the strengthening of the Internal Control System in the Company under study.

KEYWORDS: risk management; internal control; integrated risk analysis; control objectives.

RECIBIDO: 25/03/2019

APROBADO: 20/06/2019

INTRODUCCIÓN

La efectividad de los resultados del sistema de control interno depende, en gran medida, de la determinación de los niveles de vulnerabilidad que tienen los sistemas de dirección empresarial. El diseño, implementación y sistematización de un procedimiento de gestión de riesgos aporta un conjunto de alternativas a valorar para el desarrollo organizacional. La actualización del Sistema de Dirección y Gestión Empresarial establecida en el Decreto Ley 323, declara que la empresa estatal cubana debe estar compuesta de un sistema integrado por varios subsistemas que contribuyan a la mejora del desempeño organizacional. (Decreto Ley No. 323, 2014). Uno de estos subsistemas tiene que ver con la implantación y sistematización del Sistema de Control Interno.

Los resultados derivados del análisis documental y bibliográfico sobre el diagnóstico de riesgos y de las indicaciones que regulan el diseño, formulación e implantación del Sistema de Control Interno en las organizaciones empresariales cubanas coinciden en que en la mayoría de los casos, la gestión de los riesgos se encuentra dispersa en diferentes subsistemas de la organización y es el Sistema de Control Interno el que condiciona su integración. En el caso particular de la Empresa Comercializadora Escambray, en los planes de prevención de riesgos se observan insuficiencias debido a que se identifican muchos “supuestos riesgos” que no son analizados con profundidad para estimar su probabilidad e impacto y poder evaluarlos, tomando decisiones oportunas para minimizarlos ó erradicarlos según sea posible. En la práctica se elaboran medidas que van poco encaminadas a eliminar las causas que originan los riesgos y como son tantas y difíciles de controlar, muchas veces no se logra cumplir los objetivos previstos. Sin dudas, las insuficiencias descritas limitan el cumplimiento de las regulaciones vigentes para la implementación y desarrollo sistemático del Sistema de Control Interno en la organización de referencia.

El objetivo del presente trabajo fue contribuir al fortalecimiento del Sistema de Control Interno en la Empresa Comercializadora Escambray, con la aplicación de un procedimiento de gestión de riesgos, para la identificación, análisis y cuantificación del riesgo.

MÉTODOS

- Se realizó una revisión documental y bibliográfica sobre el diagnóstico de los riesgos en la organización, el plan de prevención y el procedimiento que regula el diseño, formulación e implantación del control interno.
- Fueron consultados y evaluados resultados de auditorías, asesorías, controles internos, tesis de maestría y doctorado.
- Se valoró la información disponible correspondiente a los años 2017 y 2018 de la empresa objeto de investigación y se tuvo en cuenta las experiencias del personal especializado en control interno.
- Las técnicas empleadas se ajustaron a las características del trabajo. Entre ellas están la determinación del Nivel de Vulnerabilidad del Sistema de Dirección Empresarial (NVSDE), el enfoque de proceso, entrevistas, encuestas y diversos test de corte estadístico.

RESULTADOS

Para mejorar la eficacia y la eficiencia en la empresa objeto de estudio, se hace cada vez más necesario el alcance de una seguridad razonable a través del Sistema de Control Interno. En

este sentido la gestión de riesgos juega un papel importante en la formulación de los objetivos de control y el plan de acciones preventivas a través de los riesgos relevantes.

En la Tabla 1 se exponen los componentes teóricos de la estructura del Procedimiento de Gestión de riesgos para la mejora del Sistema de control Interno. Este procedimiento se nutre de diferentes elementos teóricos desarrollados por Bolaño Y., (2014) en su tesis doctoral, con la inclusión de las normas del Sistema de Control Interno expuestas en la Resolución 60/2011 y en la Resolución 32/2016, ambas de la Contraloría General de la República. Los componentes teóricos contemplan las premisas para su aplicación, el objetivo y los diferentes pasos del procedimiento.

Tabla 1: Componentes de la estructura del Procedimiento de Gestión de Riesgos

Procedimiento de Gestión de Riesgos para la mejora del Sistema de Control Interno	
Bases Teóricas	Premisas
<ul style="list-style-type: none"> Control Interno: Utiliza el sistema integrado de normas del control interno para lograr una seguridad razonable. Enfoque de proceso: Se utiliza el enfoque de proceso para la identificación, análisis y evaluación de riesgos. Teoría de la gestión de riesgos: Se utiliza la metodología general de gestión de riesgos y su análisis integrado. Indicadores o variables de la empresa: Énfasis en el trabajo con indicadores y variables que se miden en la empresa para la determinación de la probabilidad de riesgo. Enfoque económico: Énfasis en la determinación del impacto económico de los riesgos. 	<ul style="list-style-type: none"> El consejo de dirección de la empresa impulsa la implementación del procedimiento. Se cuenta con un equipo de trabajo de especialistas de los diferentes procesos de la empresa. El equipo de trabajo está capacitado en los siguientes temas: Control interno, Gestión de Riesgos, Estadística y probabilidades, Gestión económica financiera.
Objetivo del procedimiento	Lograr un alto cumplimiento de los objetivos de control a través de la gestión de los riesgos y elevar la eficacia del Sistema de Control Interno.
Pasos del procedimiento	<ol style="list-style-type: none"> Contexto de la gestión de riesgos para el Sistema de Control Interno Identificación de riesgos por procesos Identificación de causas externas e internas asociadas a los riesgos Análisis y evaluación de riesgos Determinación de los riesgos relevantes Análisis integrado de los riesgos relevantes Determinación de los objetivos de control Plan de acciones preventivas para el cumplimiento de los objetivos de control limitando la ocurrencia de los riesgos relevantes Implementación y control

Fuente: Bolaño Y., (2014).

Paso 1: se establece que la gestión de riesgo se realiza en el contexto del control interno con énfasis en el cumplimiento de los objetivos organizacionales y hacia la protección de los recursos. Se contempla la política de gestión de riesgo entendida e implementada en toda la

organización. Se reconoce el enfoque de proceso como la forma de entender el funcionamiento de la organización y que el mismo incluye actividades y sus operaciones. En este paso también se prepara el equipo de especialistas que realizarán las actividades de gestión de riesgos.

Paso 2: se realiza la identificación de los riesgos en cada uno de los procesos de la organización. Es importante retomar el concepto de riesgo que se expuso anteriormente, donde debe considerarse el riesgo como un efecto no deseado en la organización que puede ocurrir en los procesos. Para la identificación de riesgos en los procesos puede utilizarse la siguiente pregunta:

¿Qué efecto no deseado puede ocurrir en el proceso P1, P2,..., Pn que puede afectar el desempeño de la organización? Siendo n el número de procesos de la organización.

- Debe valorarse al identificarse el riesgo, que este impacte de forma negativa:
- En el cumplimiento de los objetivos en términos de eficacia y eficiencia.
- En la protección de los recursos en su amplio espectro (humano, material, tecnológico, financiero, informativo) y del medio ambiente.
- En el cumplimiento de la legalidad (normas, resoluciones, leyes, etc.).
- En el comportamiento ético de los trabajadores y dirigentes de la organización.

A los riesgos identificados se les debe asignar una codificación, por ejemplo: el riesgo R0501, es el riesgo 1 del proceso 5. La identificación de riesgos como efectos no deseados ayuda a no identificar tantos riesgos en los procesos, de aquí la necesidad de identificar las causas de los mismos.

En el **paso 3** se identifican las causas externas e internas para cada uno de los riesgos identificados.

Es importante para identificar las causas reunir los criterios de todos los trabajadores involucrados en las actividades y operaciones de los procesos, debe utilizarse las asambleas de rendición de cuenta y otros espacios de intercambios con los trabajadores. Las causas deberán codificarse también, por ejemplo: la causa C050102, es la causa 2, del riesgo 1 identificado en el proceso 5.

En el **paso 4** se realiza el proceso de análisis y evaluación de riesgos. Este proceso incluye un análisis cualitativo y cuantitativo de los riesgos identificados. Primero se debe realizar un análisis cualitativo y después cuantitativo. En el análisis cualitativo se evalúan los riesgos a partir de la matriz de riesgos que ubica los riesgos atendiendo a la probabilidad y el impacto de los mismos, siendo estos valores escalas cualitativas.

En el análisis cuantitativo se evalúan los riesgos a partir de su medición cuantitativa. Para la cuantificación del riesgo (CR) a través de la ecuación (1) se usan las variables probabilidad de ocurrencia del riesgo ($0 < Pe < 1$) medida a través de datos estadísticos asociados a la variable de ocurrencia del riesgo y el impacto estimado (Ie) en términos económicos financieros (\$). Se debe utilizar la expresión siguiente:

$$CR(\$) = Pe * Ie \quad (1)$$

Donde:

CR: Valor del riesgo (\$)

Pe: Posibilidad de ocurrencia estimada del riesgo ($0 < Pe \leq 1$)

Ie: Impacto o pérdida estimada del riesgo en términos económicos – financieros (\$).

A partir de la cuantificación del riesgo se realiza una evaluación de los mismos en las categorías: Extremo, Alto, Moderado, Bajo, Trivial. La organización debe diseñar los rangos de valores (\$) que tendrá en cuenta para la evaluación de los riesgos, una vez que se realizó la cuantificación de los mismos. Estos rangos se dejan libres a la empresa, de acuerdo a sus valores económicos financieros, pero se recomienda usar rangos de valores con diferencias proporcionales para evitar una concentración de riesgos evaluados extremos y triviales (lo que sucede al usar rangos de valores lineales), lo cual no es agradable. En la **Tabla 2** se muestra un ejemplo de riesgos evaluados por categorías con un rango de valores.

Tabla 2: Formato para la evaluación de los riesgos.

Evaluación del riesgo por categoría	Ejemplo de rango de valor en riesgo (la empresa debe diseñar los suyos)
Extremo	$CR \geq \$ 1,500,000.00$
Alto	$\$ 300,000.00 \leq CR < \$ 1,500,000.00$
Moderado	$\$ 60,000.00 \leq CR < \$ 300,000.00$
Bajo	$\$ 12,000.00 \leq CR < \$ 60,000.00$
Trivial	$CR < \$ 12,000.00$

Fuente: Bolaño Y., (2014).

Paso 5: Se determinan los riesgos relevantes a partir de la evaluación de los mismos en el paso anterior. Debe tenerse en cuenta que si al menos en uno de los análisis realizados (cualitativo o cuantitativo) el riesgo fue evaluado en categoría de moderado, alto o extremo debe ser considerado un riesgo relevante y forman parte de los elementos a ser considerados en los objetivos de control de la empresa.

Paso 6: Se realiza un análisis integrado de los riesgos determinándose las relaciones de causa y efecto de los mismos. Esto se realiza para los riesgos relevantes determinados en el paso 5. El análisis integrado permite determinar los principales riesgos causas y los principales riesgos efectos, para ello se puede utilizar una matriz de relaciones entre los riesgos relevantes de la empresa.

Paso 7: A partir de los principales riesgos causas y efectos se determinan los objetivos de control del Sistema de Control Interno. Para esto es importante tener en cuenta el origen de los riesgos, las causas que provocan los riesgos relevantes analizados, el proceso donde se identificaron, las actividades y operaciones asociadas a los riesgos.

Paso 8: Se elabora un plan de acciones preventivas en función de cumplir con los objetivos de control que a su vez van encaminados a limitar la ocurrencia de los riesgos relevantes analizados.

Paso 9: Se implementa y da seguimiento al plan de acciones preventivas. Aquí es esencial el liderazgo de la dirección de la empresa y la motivación de los trabajadores. En la propia ejecución de las acciones del plan de acciones preventivas pueden originarse otros riesgos no considerados, de ahí que el procedimiento tenga una posibilidad de retorno al **paso 2**.

DISCUSIÓN

Durante el proceso de investigativo desarrollado en la empresa objeto de estudio y como resultado de la aplicación del procedimiento de gestión de riesgos, se identificaron en la Empresa Comercializadora Escambray un total de 39 riesgos y 165 causas asociadas a los mismos. En la Figura 1, Puede apreciarse como en el proceso logística es donde más riesgos se identifican, con una cantidad de 20, representando el 52% del total de riesgos, así como también contiene la mayor cantidad de causas, con una cantidad de 84, representando el 51 % de las causas. Evidentemente la mitad de los riesgos y causas identificados, se encuentran dentro del proceso logística, lo que se debe no solo a que sea el proceso clave operacional de la organización, sino a que también el mismo se compone de tres actividades principales, bien abarcadoras y complejas, que dentro de la misma organización se dividen y se administran de manera tan independiente que casi pudiese considerárseles como procesos dentro del propio proceso logística. Las actividades son Compra, Almacenamiento y Comercialización. (Figura 1)

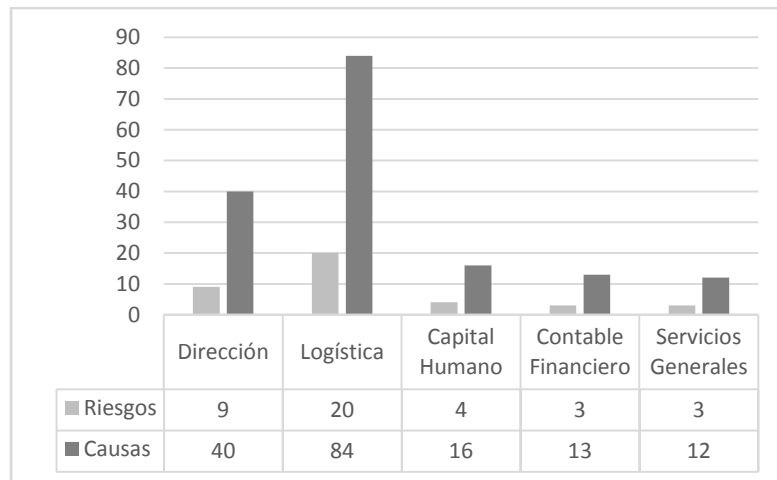


Figura 1: Cantidad de riesgos y causas por procesos.

Fuente: Elaboración Propia

Para el cálculo de la probabilidad objetiva se utilizó Minitab 15, donde se determinó mediante la prueba de Normalidad o Bondad de ajuste que tipo de distribución perseguían los datos, que en todos los casos fueron Normal o Poisson. El Impacto Económico se calculó de forma diferente para cada riesgo, considerando posibles pérdidas económicas financieras que podían constituir aumento de gastos o disminución de ingresos. En la mayoría de los casos se estimaron las pérdidas económicas con datos promedios de los últimos 5 años. Finalmente, para la evaluación de los riesgos, se definieron los valores extremos de la escala de evaluación, siendo el valor más bajo de la Cuantificación del Riesgo (CR) por debajo de \$80,000.00, los cuales son clasificados como triviales, y el valor más alto los riesgos con pérdidas esperadas superior a los \$10,000,000.00, siendo clasificados como riesgos extremos. En la **Tabla 3** se muestra la escala de evaluación de riesgos definida para la Comercializadora Escambray.

Tabla 3: Formato para la evaluación de los riesgos

Evaluación del riesgo por categoría	Ejemplo de rango de valor en riesgo (la empresa debe diseñar los suyos)
Extremo	$CR \geq \$ 10,000,000.00$
Alto	$\$ 2,000,000.00 \leq CR < \$ 10,000,000.00$
Moderado	$\$ 400,000.00 \leq CR < \$ 2,000,000.00$
Bajo	$\$ 80,000.00 \leq CR < \$ 400,000.00$
Trivial	$CR < \$ 80,000.00$

Fuente: Bolaño Y., (2014).

Los riesgos clasificados como extremos o altos, son riesgos que amenazan considerablemente el desarrollo exitoso de la organización, por lo que deben ser reducidos o eliminados lo más

rápido posible con acciones preventivas y correctivas, dándole mayor prioridad a los clasificados como extremos, mientras que los riesgos moderados son menos significativos que los anteriores, ya que afectan en menor medida el desempeño de la organización, dando cabida a la planificación y la confección de un plan para erradicarlo a mediano o largo plazo. Los riesgos bajos o triviales, son poco importantes, por lo cual la organización puede convivir con ellos pero sin ignorarlos del todo, ya que también representan una amenaza. En la **Figura 2** se agrupan los riesgos según el rango al que pertenecen en la evaluación.

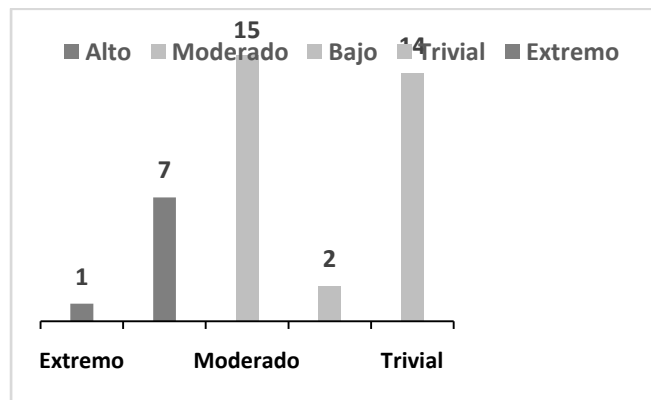


Figura 2: Cantidad de riesgos clasificados según su categoría.

Fuente: Elaboración propia

Se determinaron como riesgos relevantes aquellos con evaluación de extremo y alto. A través del análisis de las relaciones entre los riesgos relevantes se definió como situación problema la siguiente:

Si no se gestionan los riesgos relacionados con la compra de productos de mala calidad (R0201), la insuficiencia de los niveles de compra de productos con respecto a la cantidad que se demanda (R0202), el incremento del número de órdenes rechazadas por los clientes (R0218), los incumplimientos en los planes de transportación para la distribución nacional de productos comprados (R0204); entonces se agudizará aún más la ocurrencia de los riesgos efectos relacionados con la disminución de la eficiencia de la empresa (R0101) Disminución de los niveles de eficacia de la empresa (R0102). La disminución de la eficiencia de la empresa puede afectarse aún más si no aumentan los niveles de rotación de los inventarios (R0219), o si no disminuyen las pérdidas financieras por litigios o procesos judiciales (R0502), y la empresa incurre en incumplimientos de los planes de ventas (R0215, R0216, R0217). También es importante señalar que la disminución de los niveles de eficacia de los procesos de la empresa (R0102) también figura como causa de la posible disminución de la eficiencia (R0101).

En función de los riesgos relevantes mencionados anteriormente se elaboró el plan de acciones preventivas que incluye 6 objetivos de control con un total 32 acciones para su cumplimiento en el periodo del 2016 al 2018.

CONCLUSIONES:

- El análisis integrado de los riesgos a través de las relaciones de causa y efecto permite realizar un análisis en sistema y llegar a la conformación de los objetivos de control y el plan de acciones para su cumplimiento, siendo diferente este último al plan de prevención de riesgos que tradicionalmente establece el Sistema de Control interno.
- La aplicación del procedimiento en la Empresa Comercializadora Escambray permitió la identificación de 39 riesgos y 165 causas de riesgos siendo evaluados de riesgos principales 1 riesgo extremo y 7 riesgos altos con valores de cuantificación del riesgo superior a \$ 2, 000,000.00.
- El análisis integrado de los riesgos permitió la identificación de 6 objetivos de control y 32 acciones para su cumplimiento en el periodo analizado. Este plan de acciones de control impacta en la reducción de 29 riesgos para un 74% del total de riesgos, por lo que contribuye al fortalecimiento del Sistema de Control Interno en la Empresa Comercializadora Escambray.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bolaño, Y. (2014). Modelo de dirección estratégica basado en la administración de riesgos para la integración del sistema de dirección de la empresa. Tesis de Doctor. CETDIR. CUJAE. La Habana.
- Claro González, R. (2018). Estrategia para evaluar el impacto de la capacitación en el desarrollo organizacional de la Empresa SOMECE. Tesis de Maestría. CETDIR. CUJAE. La Habana.
- Decreto Ley No. 323 (2014). De la modificación del Decreto 281/2007 "Reglamento para la implantación y consolidación del sistema de dirección y gestión empresarial estatal". Gaceta Oficial de la República de Cuba. La Habana. Recuperado de <http://www.gacetaoficial.cu/>.
- Faloh, R. (2009). Alcance del concepto de Gestión Integrada y sus móviles. Revista Nueva Empresa. Vol. 5, No. 1, págs. 6-11.

- Hernández, M. (2001). Acerca de la definición de Control de Gestión. CETDIR. CUJAE. La Habana.
- Kaplan, R. y Norton, D. (Gestión 2000, S. A.). (2000). Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral, para implantar y gestionar su estrategia. Barcelona. España. Ediciones España-Printed in Spain.
- Pérez Betancourt A. (2009). Evolución y Estado de los Sistemas de Dirección Empresarial en Cuba. Revista Nueva Empresa. Vol. 5, No. 1, PP. 3-5.
- Resolución No. 60 (2011). Normas del Sistema de Control Interno. Contraloría General de la República. Edición extraordinaria No. 13. Gaceta Oficial de la República de Cuba. La Habana. Recuperado de <http://www.gacetaoficial.cu/>.
- Resolución 32. (2016). Aspectos a tener en cuenta para la identificación y cuantificación de los daños y perjuicios económicos causados al patrimonio público. Gaceta Oficial de la República de Cuba. La Habana. Recuperado de <http://www.gacetaoficial.cu/>
- Tabloide (2016). VII congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC). Recuperado de www.cubadebate.cu.co.
- Thompson A. A. y Strickland A. J. (2000). Administración Estratégica. Recuperado de www.mhhe.com/negocios/thompson13e.
- .