

00621
1



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y
ADMINISTRACIÓN

HACIA EL ESTABLECIMIENTO DE NORMAS DE CONTROL INTERNO
GENERALMENTE ACEPTADAS

TESIS PROFESIONAL QUE PARA
OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTAN:

RICARDO SALVADOR ~~LANAYA~~ ESPINOSA
JORGE CHÁVEZ CHÁVEZ

ASESOR:

C. P. Y MAESTRO ARTURO DÍAZ ALONSO



MÉXICO, D. F.

2003

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Dedico esta tesis

A Dios

Por darme el don de la vida

A mis padres Ricardo y Magdalena

Por ser los dos pilares sobre los cuales se edificó con amor, comprensión y disciplina toda mi vida. Los amo.

A mi esposa Mariela

Por todo su amor, apoyo y comprensión en momentos difíciles y, sobre todo, por ser el amor de mi vida.

A mi hija María.

Por darme y ser la esperanza en el futuro.

A mis hermanas Karla y Laura.

Por estar siempre ahí en el momento más oportuno para darme su apoyo y cariño.

A mi amigo Jorge.

Por ser ejemplo de lealtad y de lo que significa la verdadera amistad.

A mi asesor Maestro Arturo Díaz Alonso

Por ser la flama de sabiduría que nos guió a la conclusión de nuestro sueño.

Ricardo S. Anaya Espinosa

Gracias a Dios.

Porque me permitiste conocer este mundo y me rodeaste de gente que me ha apoyado y ayudado.

Mapacha y Lors.

A ustedes dedico este trabajo por su apoyo, amor y comprensión, por las charlas, regaños, comentarios y silencios, por traerme a este mundo y permitirme compartirlo con ustedes.

Mariela.

Te dedico este trabajo por el cariño y apoyo que siempre me diste y me sigues dando, porque la tuya fue la mejor compañía que pude tener para crecer.

Princesita.

A ti te dedico este trabajo por la alegría que me diste al llegar a este mundo, por tus risas, tus besos y tus juegos.

A Mamá Yoya y Papá Fay, Flor, Pepín y Rafa.

A ustedes lo dedico por el cariño que siempre me dieron, por sus cuidados y consejos, por todos los buenos y malos ratos momentos que hemos pasado juntos.

Serafín.

Porque este es un esfuerzo de los dos para concluir un sueño nuestro y de nuestras familias.

Maestro Arturo Díaz Alonso.

Por el apoyo que nos brindó en la realización de este trabajo, porque su trabajo en la FCA nos permitió seguirnos preparando a pesar de las adversidades.

Jorge Chávez Chávez

INTRODUCCIÓN

El hombre, al igual que todas sus creaciones, siempre ha estado marcado con el sello de la incertidumbre, lo cual ha pasado a ser parte de la naturaleza humana, ya que el hombre siempre se ha visto amenazado por todo tipo de fenómenos no controlables, como los fenómenos naturales.

Lo anterior se menciona, dado que, es precisamente la incertidumbre, la cual nos hace no estar seguros totalmente de que las cosas que planeamos, lleguen a realizarse tal y como fueron concebidas en un principio.

Esto nos ha orillado a pensar sobre que es lo que podemos hacer para evitar no sólo fracasos, sino también catástrofes de todo tipo.

En la actualidad y pese a todos los avances tecnológicos que hemos logrado, la incertidumbre no ha desaparecido de nuestras vidas, mucho menos de nuestras organizaciones; sin embargo, esto no ha sido nunca una excusa que nos haya impedido planear nuestras actividades.

En el momento en que el hombre realiza la planeación de sus actividades se da cuenta de que tiene que considerar todos los riesgos que implica el llevar a cabo dichas actividades, por lo tanto, toma provisiones para que todos estos factores que lo pueden hacer fracasar sean solucionados, o al menos puedan ser aminorados sus efectos.

Durante los estudios que realizamos en la Facultad de Contaduría y Administración, específicamente en los cursos de Auditoría II o Establecimiento de Sistemas de Control Interno, según el plan de estudios de que se trate, nos vimos en la necesidad de consultar la información existente relacionada con el tema de control interno encontrándonos que muchas de ellas son publicaciones basadas en situaciones observadas en otros países, pero

que, aunque afectan también a las organizaciones establecidas en México, no abordan directamente el ambiente que se vive en ellas. No encontramos una publicación en que se trate de la situación actual del control interno en México.

Por otro lado, observamos que el control interno es comúnmente abordado desde el área de la auditoría como si fuera tan sólo un elemento o herramienta de ésta, sin considerar la importancia que realmente tiene este tema de forma individual.

La experiencia que hemos adquirido en nuestro desarrollo profesional nos ha dado la oportunidad de conocer a miembros de la profesión en el ejercicio de sus actividades. La interacción con ellos nos ha permitido saber lo que representa en su diario quehacer el control interno, si lo aplican y algunos otros detalles, por lo que nos hemos dado cuenta de que en la práctica no se conoce ni se aplica con seriedad el control interno.

Creemos que en nuestro país a diferencia de otros, el tema no ha sido lo suficientemente explorado, si tomamos como comparación países como por ejemplo Estados Unidos, en donde se han realizado diversos trabajos sobre este mismo tópico.

Sin embargo, nuestro objetivo en este trabajo no es el tratar de comparar la situación de nuestro país con el de otras naciones, sino analizar los estudios realizados y proponer con base en ellos el establecimiento de una plataforma que nos permita no sólo homogeneizar criterios y establecer normas que rijan nuestro actuar.

Esta plataforma a la que nos referimos, no es más que, plantear de una manera práctica y sencilla, un análisis sobre la definición del control interno, basada en su esencia, es decir, en aquello que hace que el término exista.

Creemos que es necesario darle al control interno la difusión que permita a todos poner atención en la importancia que se le debe dar dentro de cualquier organización. La falta de uniformidad en la información existente hace que en el control interno exista un vacío importante que debe ser llenado a la brevedad posible para hacer que su aplicación logre adecuadamente las funciones para las que debe ser creado.

Es por ello que esperamos que este trabajo sirva de reflexión para que surja la conciencia y el interés de las actuales y futuras generaciones sobre la importancia del control interno y de la necesidad de su adecuada aplicación creando así bases que sean una guía en la actuación profesional.

Lo Primero que se establece en este trabajo, son los antecedentes históricos del control interno, estos antecedentes que mostraremos provienen de trabajos que se han realizado relacionado desde hace ya tiempo con el control interno.

Más adelante se plantean las interrogantes, ¿Qué es el control interno?, ¿Cuál es su naturaleza? (entiéndase por esto) ¿Cuál es su razón de ser ó existir?, ¿Qué objetivos busca cumplir, no sólo como definición, sino como aplicación práctica?.

Por otro lado, se presenta, una investigación sobre los antecedentes actuales sobre el control interno; sistemas y métodos en los que se lleva a cabo, en función de los objetivos básicos con los que cuenta el control interno.

Concluyendo, con base en toda la investigación realizada, las limitaciones con las que cuenta el control interno dentro de las empresas.

Capítulo I

Antecedentes del control interno actual

En el campo de la auditoría, la necesidad de investigar el control interno de una organización no es un tema nuevo, esto ya es un proceso que lleva varios años, debido a que para efectos de llevar a cabo una revisión, del tipo que sea, es importante tener una cierta noción sobre los mecanismos que la compañía realiza para validar que las operaciones que lleva a cabo cuentan con cierta lógica y coherencia y no sólo eso, sino que también le permita establecer responsabilidades sobre las mismas, es por ello que es en éste campo de la contaduría en donde encuentra su mayor referencia; por ejemplo, en el año de 1917, Robert E. Montgomery hizo notar la importancia de tener la seguridad de que el control interno de la empresa era adecuado para evitar la duplicidad de alguna actividad que fuera realizada correctamente, recordemos que en esos momentos la revisión del control interno no era requerida por las normas profesionales vigentes.

En el año de 1929 se publicó "Verificación de Estados Financieros" que era una revisión del boletín emitido en el mes de abril del año de 1917 por la Reserva Federal de los Estados Unidos de América bajo el nombre de "Métodos para la Preparación de Estados de Balance" realizada por el Instituto Americano de Contadores. En dicho boletín se especificaba que el alcance del trabajo a realizar mediante las instrucciones que el boletín daba debía incluir, entre otras, "un examen del sistema de contabilidad con el propósito de asegurar la efectividad de la verificación interna"¹, además establecía que dicha verificación

¹Montgomery, Robert H. *Auditoría: Teoría y práctica*. 2 ed. Nueva York, 1917.

podría realizarse sobre la totalidad o sólo una proporción de las transacciones registradas en libros.

En 1936, el mismo instituto realizó una revisión al folleto emitido 7 años antes, este nuevo folleto fue publicado con el título de "Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes". Fue entonces que el control interno se definió por primera vez:

"El término de 'Verificación y Control Interno' se usó en ese entonces para describir aquellas medidas y métodos adoptados dentro de la organización en sí para salvaguardar el efectivo y otros activos de la compañía, así como para verificar la exactitud del registro en los libros contables. Los salvaguardas cubrirán asuntos tales como los ingresos que se manejan por correo y las salidas por correo, los ingresos de las ventas en efectivo, la preparación y pago de nóminas y la erogación de fondos, así como el recibo y embarque de mercancías, estas salvaguardas con frecuencia tendrán la forma de una segregación definitiva de deberes, o la utilización de implementos mecánicos".²

En el año de 1949 se publicaron los resultados de un estudio realizado por el comité sobre procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadoras, en el cual se definió al control interno de otra manera: "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar los bienes del mismo" definición parecida a la que actualmente encontramos en las Normas de Auditoría vigentes publicadas en por el IMCP.

"Esta definición es posiblemente más amplia que el significado que se le ha atribuido algunas veces. Reconoce que un 'sistema' de control interno no se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas. Tal sistema podría incluir control de presupuestos, costos estándar, informes periódicos de operaciones, análisis estadísticos y su disseminación, un programa de entrenamiento diseñado para ayudar al personal a cumplir sus responsabilidades, y un equipo de auditoría interna para proporcionar seguridad adicional a la gerencia en cuanto a lo adecuado de sus procedimientos delineados y la extensión hasta la cual están siendo llevados

² ídem.

a cabo eficientemente. Comprende apropiadamente actividades en otros campos como, por ejemplo, estudios de tiempo y movimientos, y el uso de controles de calidad a través de un sistema de inspección”³

Esta definición como podemos ver, incluye no sólo aspectos contables o financieros de una empresa, sino que aborda al control interno de manera global.

De acuerdo con el estudio antes mencionado, un sistema de control interno podría calificarse como satisfactorio si cumpliera con algunas características:

1. “Un plan de organización que proporciona la segregación apropiada de responsabilidades funcionales,
2. Un sistema de autorización y procedimientos de registro adecuados para proporcionar control razonable sobre el activo, pasivo, ingresos y gastos,
3. Prácticas razonables a seguir en el desempeño de deberes y funciones de cada uno de los departamentos de la organización,
4. Un grado de calidad del personal en relación con sus responsabilidades.”⁴

Prácticamente contempla el establecimiento formal de la estructura organizacional para el establecimiento del control interno, lo cual es congruente, no sólo para el establecimiento del control interno, sino como regla básica para la operación de una empresa.

En nuestros días, en varias partes del mundo se ha comenzado a trabajar en varios aspectos del Control Interno, en especial en la creación de métodos que ayuden a su implementación, pero sí hablamos específicamente del caso de nuestro país, el tema se encuentra estancado desde hace ya algunos años.

En el año de 1958, el Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto de Auditores Internos (IIA), emite la Declaración sobre Procedimientos de Auditoría 29 denominada Alcance de la Revisión del control interno hecha por el Auditor Independiente,

³ *Idem.*

⁴ Instituto Americano de Contadores. *Control Interno: Elementos de un sistema coordinado y su importancia para la gerencia y el contador público independiente.* Nueva York, 1949.

en la cual se señala que existen dos tipos de controles internos: uno de contabilidad y uno administrativo. Dichos controles fueron definidos de la siguiente manera:

- Los controles contables comprenden el plan de organización, los métodos y los procedimientos que están relacionados principalmente y se refieren directamente a la salvaguarda de los activos y la confiabilidad de los registros financieros. Generalmente incluyen controles tales como los sistemas de autorización y aprobación, separación de deberes relacionados con el mantenimiento de registros e informes de contabilidad, de aquellos relativos a operaciones o a la custodia de activos, controles físicos sobre activos, y auditoría interna.
- Los controles administrativos comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos relacionados principalmente con la eficiencia operacional y la adherencia a políticas gerenciales, y usualmente se refieren sólo indirectamente a los registros financieros. En general, incluyen controles tales como análisis estadísticos, estudios de tiempo y movimiento, informes sobre actualización, programas para entrenamiento de los empleados, y control de calidad.

En este caso, se hace una separación de dos funciones que se realizan dentro de una entidad, pero, pese a que se encuentran separadas, el control interno tiene ingerencia en ambas.

En esta publicación de 1958, el mismo comité insiste en que la determinación de los procedimientos a aplicar y el alcance y procedimientos se hará tras determinar el grado en que los controles internos resultan adecuados y efectivos

En el año de 1963, el comité sobre procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores publicó la Declaración sobre Procedimientos de Auditoría 33, Normas y Procedimientos de Auditoría. Ocho años después se emitió la SAP 49, Informes sobre control interno, en el cual se reconoce que los auditores proporcionan informes sobre sus evaluaciones al control interno, informes que son usados por la administración, otros auditores independientes y los interesados en general. En este mismo pronunciamiento se establece que dicho informe deberá ser emitido con un mismo formato por todos los auditores, con la finalidad de evitar confusiones en el momento de su utilización.

En 1972 se publica la SAP 52, Informes sobre Control Interno basados sobre Criterios Establecidos por Agencias Gubernamentales mediante la cual se establecía, como su nombre lo indica, que el informe se debería emitir considerando los criterios de las agencias gubernamentales y que cualquier desviación en la aplicación de esos criterios sería considerada como una debilidad importante susceptible de ser señalada en el informe, definiendo la debilidad importante como "una condición en la cual el auditor cree los procedimientos establecidos por la organización o su grado de cumplimiento, no proporciona razonable seguridad de que los errores o irregularidades en cifras, que serían importantes en relación con la cantidad o programa aplicable, fueran evitados o detectados dentro de un periodo oportuno por los empleados durante el curso normal de sus funciones o una condición en la cual el auditor cree que la falta de conformidad con los criterios de la agencia es importante, según las guías que determinan la materialidad incluidas en tales criterios"⁵

En la Declaración sobre Procedimientos de Auditoría (SAP) 54 se insistió en que la revisión del control interno tenía el principal objetivo de contar con una elemento base para tener confianza en el auditor y las pruebas que aplicaría. El comité consideró que aunque el estudio del auditor permitía hacer sugerencias referentes al control interno, las normas de auditoría no contemplaban el desarrollo de estas sugerencias. Por otra parte, la definición del control interno contable fue objeto de una nueva revisión mediante la cual se llegó a la conclusión de que debía ser redefinida, quedando de la siguiente manera:

"El control interno administrativo incluye, sin estar limitado, el plan de organización y los procedimientos y registros que están relaciones con los procesos de decisión que requieren la autorización de transacciones por parte de la gerencia. Tal autorización es una función administrativa directamente asociada con la responsabilidad para lograr los objetivos de la organización y es el punto inicial para establecer el control contable de las transacciones.

El control contable, como fue definido con anterioridad comprende el plan de organización y los procedimientos y registros relacionados con la salvaguarda de activos y la

⁵ Instituto Americano de contadores Públicos. DECLARACION SOBRE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA 52, INFOMRES SOBRE CONTROL INTERNO BASADOS SOBRE CRITERIOS ESTABLECIDOS POR AGENCIAS GUBERNAMENTALES. Nueva York, 1972.

confiabilidad de registros financieros y, por consiguiente, están diseñados para proporcionar razonable seguridad de que:

- a. Las transacciones sean acumuladas de acuerdo con las autorizaciones generales o específicas de la gerencia”, esto es, la autorización de las transacciones.
- b. “Las transacciones sean registradas según sea necesario para permitir la formulación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a dichos estado financieros y para mantener la contabilización de los activos”, lo que conlleva a la obtención de información financiera confiable.
- c. “El acceso a los activos sea permitido sólo con autorización de la gerencia.”
- d. “La contabilización de los activos sea comparable con los activos existentes a intervalos razonables, y se tome acción apropiada respecto a cualquier diferencia.”⁶

Básicamente el control contable se diferencia del administrativo en el hecho de que el primero es, aplicado a reportes y todo tipo de información financiera o contable que emana de la organización, es decir , busca la validación de la información mediante la aplicación del control.

Por otro lado, el control administrativo se establece en función a las políticas y procedimientos que son aplicados en la organización, es decir, delimitando los deberes y responsabilidades y el establecimiento de autoridades

DEFINICIÓN

Una dificultad que frecuentemente tienen las organizaciones es la falta de elementos que les permitan evaluar de manera constante los problemas que se presentan al realizar las operaciones; es por ello que surge la necesidad de encontrar elementos que

⁶ ídem.

ayuden a detectar y corregir errores mediante su análisis para el mejor aprovechamiento de sus recursos.

El tema del control interno, de cierta manera, es conocido por nuestra profesión; sin embargo, no existe una definición que sea aceptada de manera general, sino que existen muchas y tan diversas que tratan de explicar de una u otra manera la correcta delimitación de la frase que debe conceptuar el tema.

Una de tantas definiciones es la que publica el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMPC) en su normas de auditoría, concretamente en el boletín 3050 "Estudio y Evaluación del Control Interno", en dicho boletín se menciona que el control interno "consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad".⁷

Según Juan Ramón Santillana, es "una estructura que comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que de forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración"⁸, definición que no difiere en fondo de la que encontramos en la SAP 54, ya que ambas se refieren a los objetivos básicos que persigue el control interno.

Como la anterior podemos mencionar muchas otras de diversos autores, a continuación presentamos algunas definiciones tomadas de obras comúnmente utilizadas.

Joaquín Gómez Morfín menciona por su parte que "la expresión carece de una definición apropiada"⁹, pero también indica que "consiste en un plan ordenado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una

⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Boletín 3050. Párrafo 5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 21 Edición, México 2001.

⁸ Santillana G., Juan Ramón. AUDITORIA IL SANTILLANA. Pp. 18. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. 3ª reimpresión. México 1999.

⁹ Gómez M., Joaquín. EL CONTROL INTERNO EN LOS NEGOCIOS. Fondo de Cultura Económica. Primera Edición. México, 1954. Pp. 14

información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a las políticas administrativas prescritas”¹⁰.

Prácticamente ambos refieren un plan de organización, sin embargo Joaquín Gómez Morfín relaciona al área de contabilidad como el departamento que debe de coordinar las acciones para obtener información confiable, pero ambos hacen énfasis, sobre todo, de la protección de los bienes de la empresa.

Para Paul Grady el control interno comprende el plan de organización y procedimientos coordinados usados de un negocio:

1. Para salvaguardar sus activos de pérdidas provenientes de fraudes o errores.
2. Verificar la exactitud y confianza de los datos contables que la administración usa para sus decisiones.
3. Promover la eficiencia en sus operaciones y fomentar la adhesión a las políticas adoptadas en aquellas áreas, en las cuales la contabilidad y los departamentos financieros tienen responsabilidad directa ó indirecta.

Que resulta ser igual a la propuesta por Santillana.

Stephani Paolo refiere, en el diccionario moderno de contabilidad, que el control interno es el que lleva a cabo la administración dentro de una organización dada; así mismo, cualquiera de los numerosos medios para supervisar y dirigir la operación en general de una empresa con exactitud, oportunidad y certeza, y por la información financiera producida, dentro de las normas y políticas prescritas por la dirección de la empresa.

Algo que debemos hacer notar es que además del americano, otro cuerpo colegiado se intereso en el control interno, se trata del colegio de contadores públicos de Venezuela, el cual mediante su pagina en la red, lo define como el plan de organización, de todos los métodos y medidas coordinadas adoptadas al negocio, para proteger y salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables y sus operaciones, promover la eficiencia y la productividad en las operaciones y estimular la adhesión a las

¹⁰ Ibid. Pp. 17

prácticas ordenadas para cada empresa, que nos lleva al mismo punto que la mayoría de los que hemos citado.

Desde un punto de vista financiero, Holmes lo define como una función de la gerencia que tiene por objeto salvaguardar, y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización.

Esta definición resulta un tanto pobre debido a que sólo se ocupa de los activos fijos y de la autorización, olvidándose de los otros puntos.

Todas estas definiciones de alguna u otra manera tienen relación entre sí, sin embargo existen diferencias medulares entre unas y otras sobre la manera de visualización del control interno.

Los puntos en los que logran tener similitudes, y que es muy importante resaltar de manera concretas en relación a sus acepciones son:

- ES MERAMENTE FINANCIERO.
- PERSIGUE LA SALVAGUARDA DE LOS BIENES.
- OBTENER INFORMACIÓN CONFIABLE.

Con nuestra investigación nos hemos dado cuenta de que el control interno no solo es un tópico que compete al sector privado sino que en algunos países se a tomado en cuenta en el sector publico como en el caso de Colombia, en donde la Unidad Administrativa Especial de Información y Análisis Financiero, una dependencia gubernamental menciona que el control interno se entiende como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes, dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos. Ésta resulta ser una de las definiciones más

amplias de control interno debido a que contempla la legislación y las normas, sin embargo, no es del todo aplicable toda vez que no existen normas, principios o legislación que aborden de manera amplia y específica el Control Interno como tal.

En fin, existe un gran número de ideas y definiciones sobre su naturaleza y aplicación; sin embargo, es un punto fundamental que abordaremos en este trabajo, por un lado, es proponer una acepción que pueda ser aceptada por los diferentes gremios que rigen nuestra profesión y, por el otro, basados en el punto anterior, será, al igual de otras investigaciones hechas, el establecimiento de toda una normatividad que respalde y de un enfoque global sobre el control interno; lo que haría falta sería el tomar los puntos más representativos que hasta ahora los textos establecen sobre el control interno, basados en los puntos que mantienen en común para lograr la plena identificación y con ello la homogenización de criterios.

La definición del control interno debe derivarse de su naturaleza, es decir desde su razón de ser, es por ello que comenzaremos por analizar ese primer punto.

El control interno, como su nombre lo indica, es la manera de controlar internamente las operaciones de una entidad dada; pero el primer cuestionamiento que surge es ¿qué hace necesario el contar con un sistema de control interno?, ¿cómo podemos hablar de control interno?, ¿como un sistema?, ¿un elemento?, ¿una estructura?, ¿una herramienta? ¿bajo qué condiciones se presenta la figura del control interno? ¿cuáles serían sus limitantes?, si es que tiene, y entonces ¿cómo identificarlas?; por ello vale la pena mencionar que, en el cúmulo de conceptos que se presentaron con anterioridad existen coincidencias como también ciertas diferencias que hacen que el concepto pierda, hasta cierto punto, un enfoque bien definido.

Podemos decir que lo que hace necesaria la existencia del control interno es el hecho de tener la necesidad de que las operaciones que realizan nuestras empresas, no sólo cuentan con un fundamento, sino que además se tiene pleno conocimiento de las áreas de responsabilidad de las actividades, lo que hace que la información que arroja ésta sea confiable y con base a ello podríamos dar consecuentemente respuesta a las demás preguntas.

Por el momento existe confusión, por el hecho de que algunas personas lo visualizan como un sistema, otras como un elemento, algunas más como una herramienta o una estructura; para nosotros, el control interno, en primer lugar, es una filosofía, que puede ser aplicada en cualquiera de las formas antes mencionadas.

Es decir, lo más importante es el establecimiento de una definición que no sólo sea aceptada por todos, sino que dé a entender todo lo que representa el control y, mediante ella, buscar bajo cualquiera de los medios antes mencionados su correcta aplicación.

Sólo pensemos por un momento qué es lo que queremos decir con la palabra control. El diccionario de la real academia española lo define como la acción de controlar, comprobar, inspeccionar, verificar, es tener gobierno, dominio ó dirección sobre algo ó alguien.

Es decir, tener control significa tener pleno dominio sobre algo, este algo en nuestro caso sería una empresa, pero ¿cómo y de qué manera se puede ejercer este control? y ¿cual sería su función y, por ende, su naturaleza?

Por lo anterior, creemos que el control interno debe considerarse como una necesidad de ejercer pleno dominio sobre los recursos financieros de las organizaciones, con lo cual podemos decir que control interno es:

De acuerdo con las definiciones que con antelación enunciamos, hemos determinado que para nosotros el control interno se define como el conjunto de procedimientos que deben ser establecidos en toda organización basados en la normatividad y legalidad existente y que están encaminados a lograr una adecuada salvaguarda de los bienes materiales con que cuenta la organización, asimismo, lograr que sus operaciones cotidianas sean realizadas de la manera eficiente que se requiere y que la información financiera que emana de sus actividades sea confiable de tal forma que permita una adecuada toma de decisiones.

Capítulo II

¿Qué es el Control Interno?

Pensar en una organización es pensar en una serie de elementos que combinados nos darán un beneficio posterior, pero también se debe pensar en todo lo necesario para hacerla funcionar. Esto último no es una tarea fácil porque en el desarrollo de sus actividades la organización se verá obligada a enfrentar una serie de dificultades que podrían ponerla en riesgo.

Una de esas dificultades, a la que frecuentemente se tienen que enfrentar las organizaciones, es la falta de elementos que les permitan evaluar de manera constante los problemas que se presentan al realizar las operaciones. Es por ello que surge la necesidad de encontrar dichos elementos que, mediante su análisis, ayuden a detectar y corregir errores y/o deficiencias y de esta manera buscar la optimización en el aprovechamiento de sus recursos.

El control interno es, de cierta manera, un tema conocido por los miembros de la profesión contable, sin embargo no se cuenta con una definición que sea aceptada de manera general, sino que existen muchas y muy diversas las que tratan de explicar de una u otra manera la correcta delimitación de la frase que debe conceptuar el tema, como ya lo hemos visto en el capítulo anterior.

Una de tantas definiciones es la que publica el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMPC) en sus normas de auditoría, concretamente en el boletín 3050 "Estudio y Evaluación del Control Interno". En dicho boletín se menciona que el control interno "consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad".¹¹

Recordemos que en las organizaciones contamos con todo tipo de recursos con los que trabajamos día con día. Podemos catalogar a estos recursos en tres rubros que son:

- Humanos.
- Tecnológicos.
- Financieros.

Podemos definir en este caso a los recursos humanos como el grupo de personas que componen nuestras organizaciones, es un factor importante para el funcionamiento de nuestras organizaciones, hay quienes dicen que es el recurso más importante con el que puede contar una empresa, sin embargo es uno de los factores mas complicados de manejar.

Por otro lado podemos decir que los recursos tecnológicos son todas aquellas máquinas, herramientas, sistemas, etc., que como característica fundamental con la que cuentan es su necesidad de ser manipulados por una o varias de personas para la realización de su labor

En última instancia, pero no por ello menos importante, tenemos a los recursos financieros, que no es más que el capital (dinero) que utilizan las empresas para financiar sus operaciones, sin este elemento no podríamos contar con los dos anteriores, por así decirlo, éste es como el combustible para un automóvil.

En este orden de ideas, podemos decir que el control interno de una compañía se debe enfocar principalmente a la salvaguarda de sus recursos, sin embargo, en el caso de los recursos humanos, debemos de tomar en cuenta que es un activo intangible, y que por lo

¹¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Boletín 3050. Párrafo 5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 21 Edición, México 2001.

tanto sería subjetivo hablar del control de personal de una manera muy amplia; a lo que nos referimos al decir esto es que no podemos pretender controlar su manera de pensar, sus emociones, sus necesidades, etc., pero sí podemos controlar sus actividades en función de parámetros que nos permitan saber si se están realizando de manera adecuada las actividades que les hemos encomendado; estos parámetros pueden ser, el control de tiempo, la medición de la productividad, es decir, todo aquello que nos permita evaluar el desempeño de un trabajador, sin que esto nos lleve a pensar que con ello, podremos saber las reacciones del individuo a ciertas circunstancias que se le puedan presentar.

En el caso de los recursos tecnológicos es más sencillo, ya que, en primer lugar y como un objeto manipulado por las personas, debemos de entender que el control de éstos dependerá de la capacidad de nuestro personal y la racionalidad con que éstos los manejen.

Y por último en el caso de los recursos financieros, que, como se mencionó anteriormente, es el combustible de la empresa, deben ser, por tanto, el punto medular que aborde el control interno, lo cual lo convierte en un tópico meramente financiero, es decir, que el control interno debe estar enfocado a la protección de los bienes de una empresa, específicamente a los activos que representen una inversión de capital.

A lo largo de este capítulo hemos mencionado que el control interno es susceptible de ser conceptualizado por cada persona y de la manera que cada quien considera adecuada, sin embargo, también se ha comentado sobre la importancia que éste debe tener en cualquier organización.

Por otro lado, la realidad del control interno en nuestro país dista mucho de los conceptos existentes. De acuerdo con las observaciones que hemos hecho durante nuestra experiencia profesional, nos hemos dado cuenta de que en las empresas no se le da la importancia que debe tener el control interno. Tal parece que en las organizaciones lo más importante es no tener problemas fiscales y por ello el único tipo de control que es válido y a la vez realizable es lo que tiene que ver con el pago de contribuciones, como la correcta clasificación de los gastos o sus integraciones y que decir de la depreciación en línea recta, utilizada por la mayoría, lo cual hace pensar que es lo más importante para la organización dejando de lado al Control Interno.

Capítulo III

Naturaleza y objetivos del control interno

Desde la antigüedad el hombre ha tenido la necesidad de tener pleno dominio sobre su entorno, esto lo ha llevado a buscar la forma de lograrlo, sin embargo, con el paso del tiempo se ha dado cuenta de que el ambiente natural que lo rodea no es susceptible de ser controlado, no puede controlar el actuar de la naturaleza y por ello lo ha llevado a buscar la manera de contar con métodos de manipulación de aquello que le sea útil para lograr sus objetivos.

Cuando el hombre cayó en la cuenta de que no podía depender de los caprichos de la naturaleza para subsistir se dio a la tarea de buscar la manera de poder controlar el medio directo en que se desarrollan sus actividades, ejemplo de ello es que a través de la evolución ha conseguido la domesticación de animales para obtener sus propios beneficios, entre muchas otras cosas.

El desarrollo de sus actividades lo llevo al establecimiento de comunidades que requerían de la convivencia colectiva, y que a la vez permitieran ese constante desarrollo, lo que desencadenó el establecimiento de normas que permitieran la armonía mediante el control de los actos y actividades de quienes componían esas comunidades, este establecimiento de normas generaban un ambiente de convivencia que proporcionaba tranquilidad y confianza al hombre.

De lo anterior se desprende el hecho de que el hombre requiere de normas de control que le permitan tener certidumbre sobre lo que ocurre en su entorno, lo cual cubre una de las necesidades humanas: la seguridad.

Del mismo modo, el control interno es generado por la necesidad natural de las organizaciones de tener pleno dominio sobre sus operaciones diarias, es decir, conocer de qué manera se generan y aplican los recursos de la empresa, ya que recordemos que las organizaciones son creadas por el hombre y están formadas por un conjunto de ellos.

Considerando lo que hemos venido comentando en capítulos anteriores sobre las diversas opiniones acerca del significado del control interno, creemos que es necesario la unificación de todos estos conceptos con base en la naturaleza del mismo, al decir naturaleza, nos referimos a el hecho que hace posible la existencia del término de control interno.

Para hablar de la naturaleza del control interno debemos partir de su esencia, esto es, hablar de todo aquello que hace posible su existencia, su razón de ser.

Sabemos que toda organización requiere de activos para poder operar lo cual hace necesario mantener una vigilancia constante y adecuada sobre las operaciones diarias de estos activos, necesidad que se ve reflejada en la utilización de políticas que establezcan de manera racional la aplicación de los recursos, de tal modo que permitan la optimización de dichos activos. Por optimización debemos entender el logro del mayor beneficio que se puede obtener del uso de los activos.

Basándonos en lo anterior, decimos que la naturaleza del control interno nace de la necesidad de contar con elementos de juicio que nos permitan establecer parámetros de control. Recordemos que el hablar de necesidad, es hablar de algo que no puede dejar de ser o existir.

La característica principal que podemos resaltar del control interno, es que la manera de aplicación, el enfoque y la finalidad que persigue lo hacen ser vigente y posiblemente financiero, ya que es lo único que puede ser evaluado con mayor certeza y exactitud.

Para que una empresa pueda existir se requiere de la conjunción de varios elementos como son los recursos humanos, financieros naturales.

Si alguno de estos elementos no está presente, entonces no se puede hablar de la existencia de dicha empresa.

Los activos de toda entidad representan su seguridad financiera, por lo que la salvaguarda de los mismos representan la seguridad de que el perderlos por caso fortuito o fuerza mayor no le afecte a la entidad de sobremanera, por lo que los controles de salvaguarda física está enfocada a prevenir cualquier eventualidad que provoque la pérdida de los ya mencionados o en su caso contar con un plan alternativo para llevarse a cabo en el momento que esto ocurra.

Como podemos ver, en el caso de Colombia, la Unidad Administrativa Especial de Información y Análisis Financiero, establece objetivos específicos de las normas del Control Interno, esto es con el fin de asegurar la salud financiera de sus empresas, las cuales son, por incluir a algunas:

Otros objetivos específicos de las normas técnicas de control interno son:

- a) Establecer una estructura básica, uniforme y eficiente de control interno administrativo y financiero en las entidades, proyectos y programas del Sector Público.
- b) Permitir la emisión de las normas técnicas de control interno específicas por parte de los órganos rectores de los sistemas administrativos y financieros, así como de las normas especializadas en el caso de las entidades públicas con características particulares.
- c) Mejorar la gestión de las entidades y organismos, incrementando los niveles de eficiencia efectividad y economía en el cumplimiento de sus metas y objetivos.
- d) Promover la evaluación oportuna, eficiente y económica de los sistemas administrativo y financiero de las entidades, proyectos y programas.

Decidimos investigar la UAEIAF, para poder dar una perspectiva más amplia de lo que se esta dando en otras partes del mundo, en relación al estudio sobre el control interno, y que mejor que un país latino, con el cual compartimos aspectos culturales políticos y sociales, que servirán para lograr una mayor identificación con nosotros.

Estos puntos, como podemos ver, están enfocados, en primer lugar, al sector público; sin embargo, hemos creído conveniente integrarlos para tener referencia de ellos.

La importancia del Sistema de control interno.

La importancia de tener un buen sistema de control interno en las organizaciones, se ha incrementado en los últimos años, esto debido a lo práctico que resulta al medir la eficiencia y la productividad al momento de implantarlos; en especial si se centra en las actividades básicas que ellas realizan, pues de ello dependen para mantenerse en el mercado. Es bueno resaltar, que la empresa que aplique controles internos en sus operaciones, podrán dar a conocer la situación más real de las mismas, es por eso que la importancia de tener una planificación que sea capaz de verificar que los controles se cumplan para darle una mejor visión sobre su gestión sea de suma importancia. El control interno comprende el plan de organización en todos los procedimientos coordinados de manera coherente a las necesidades del negocio, para proteger y resguardar sus activos, verificar su exactitud y confiabilidad de los datos contables, así como también llevar la eficiencia, productividad y custodia en las operaciones para estimular la adhesión a las exigencias ordenadas por la gerencia. De lo anterior se desprende que todos los departamentos que conforman una empresa son importantes, pero, existen dependencias que siempre van a estar en constantes cambios, con la finalidad de afinar su funcionalidad dentro de la organización.

Siendo las cosas así, resulta claro, que dichos cambios se pueden lograr implementando y adecuando controles internos, los cuales sean capaces de salvaguardar y preservar los bienes de un departamento o de la empresa. Dentro de este orden de ideas, expresamos que el control interno:

"Es la base sobre el cual descansa la confiabilidad de un sistema contable, el grado de fortaleza determinará si existe una seguridad razonable de las operaciones reflejadas en los estados financieros. Una debilidad importante del control interno, o un sistema de control interno poco confiable, representa un aspecto negativo dentro del sistema contable". En la perspectiva que aquí adoptamos, podemos afirmar que un departamento que no aplique controles internos adecuados, puede correr el riesgo de tener desviaciones en sus operaciones, y por supuesto las decisiones tomadas no serán las más adecuadas para su gestión e incluso podría llevar al mismo a una crisis operativa, por lo que se debe asumir una serie de consecuencias que perjudican los resultados de sus actividades.

Después de revisar y analizar algunos conceptos con relación al control, se puede decir que éste nos permite definir la forma sistemática de cómo las empresas han visto la necesidad de implementar controles administrativos en todas y cada una de sus operaciones diarias. Dichos controles se deben establecer con el objeto de reducir el riesgo de pérdidas, y en sus defectos prever las mismas.

Sea cual sea la aplicación del control que se quiere implementar para la mejora organizacional, existe la posibilidad del surgimiento de situaciones inesperadas. Para esto es necesario aplicar un control preventivo, siendo estos los que se encargaran de ejecutar los controles antes del inicio de un proceso o gestión administrativa. Adicionalmente, se cuentan con controles de detección de los cuales se ejecutan durante o después de un proceso, la eficacia de este tipo de control dependerá principalmente del intervalo de tiempo transcurrido entre la ejecución del proceso y la ejecución del control. Para evaluar la eficiencia de cualquier serie de procedimiento de control, es necesario definir los objetivos a cumplir.

Unido a esto, expresamos que "el control aplicado de la gestión tiene por meta la mejora de los resultados ligados a los objetivos." Esto deduce la importancia que tienen los controles y en tal sentido, asegura "los controles es en realidad una tarea de comprobación para estar seguro que todo se encuentra en orden.". Es necesario resaltar que si los controles se aplican de una forma ordenada y organizada, entonces existirá una interrelación positiva entre ellos, la cual vendría a constituir un sistema de control sumamente más efectivo. Cabe destacar que el sistema de control tiende a dar seguridad a las funciones que cumplan de

acuerdo con las expectativas planeadas. Igualmente señala las fallas que pudiesen existir con el fin de tomar medidas y así su reiteración.

Una vez que el sistema está operando, se requiere de la realización de pruebas para ver si los controles previstos están operando como se planeó. Por esto el control interno no puede funcionar paralelamente al sistema, por estar éstos íntimamente relacionados, es decir, funcionan como un todo, para lograr el objetivo establecido por la organización.

Entrando más de lleno en el tema central, el control interno es todo un mecanismo de controles exclusivamente financieros utilizados por las empresas, y además, lo establece la dirección o gerencia para que los negocios puedan realizar sus procesos administrativos de manera secuencial y ordenada, con el fin de proteger sus activos, salvaguardarlos y asegurarlos en la medida posible, la exactitud y la veracidad de sus registros contables; sirviendo a su vez de marco de referencia o patrón de comportamiento para que las operaciones y actividades en los diferentes departamentos de la organización fluyan con mayor facilidad.

Tomando en cuenta que el control interno va a servir como base o instrumento de la administración, esto por el hecho de que el área financiera proporciona información que es tomada como base en la toma de decisión, y que igualmente abarca el plan de organización, de procedimientos y anotaciones dirigidas con la única finalidad de custodiar los activos financieros y a la confiabilidad contable, la (Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela 1994:310), la define como:

"El plan de organización, de todos los métodos y medidas coordinadas adoptadas al negocio, para proteger y salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables y sus operaciones, promover la eficiencia y la productividad en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas para cada empresa".

Una vez establecido y dejado claro el significado del control interno es necesario verlo desde un punto de vista financiero donde lo define como: "Una función de la gerencia que tiene por objeto salvaguardar, y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos

indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización".

Tomando en cuenta los distintos conceptos de control interno pueden dividirse en dos grandes grupos: Administrativos y Contables. En cuanto al administrativo, es el plan de organización, y todos los métodos que facilitan la planeación y control de la empresa (planes y presupuestos). Con relación al contable, se puede decir que comprende de métodos y procedimientos relacionados con la autorización de transacciones, tal es el caso de los registros financieros y contables.

Dentro de esta perspectiva, debemos de señalar y estar concientes que: "un sistema de control interno se debe establecer bajo la premisa del concepto de costo/beneficio. Este postulado debe de ser el principal al establecer el control interno, el cual debe diseñar pautas de control cuyo beneficio supere el costo para implementar los mismos". Es notorio manifestar, que el control interno tiene como misión ayudar en la consecución de los objetivos generales trazados por la empresa, y esto a su vez a las metas específicas planteadas que, sin duda alguna, mejorará la conducción de la organización, con el fin de optimizar la gestión administrativa.

Sin embargo, sobre este punto, es importante señalar que para que un control interno rinda su cometido debe ser oportuno, claro, sencillo, ágil, flexible, adaptable, eficaz, objetivo y realista. Todo esto tomando en cuenta que la clasificación del mismo puede ser preventiva o de detección para que sea originaria. El control interno contable representa el soporte bajo el cual descansa la confiabilidad de un sistema contable. Un sistema de control interno es importante por cuanto no se limita únicamente a la confiabilidad en la manifestación de las cifras que son reflejadas en los estados financieros, sino también evalúa el nivel de eficiencia operacional en los procesos contables y administrativos.

El control interno en una entidad está orientado a prevenir o detectar errores e irregularidades, las diferencias entre estos dos es la intencionalidad del hecho; el término error se refiere a omisiones no intencionales, y el término irregular se refiere a errores intencionales. Lo cierto es que los controles internos deben brindar una confianza razonable

de que la información financiera han sido elaborados bajo un esquema de controles que disminuyan la probabilidad de tener errores sustanciales en los mismos.

Con respecto a las irregularidades, el sistema de control interno debe estar preparado para descubrir o evitar cualquier irregularidad que se relacione con falsificación, fraude o colusión, y aunque posiblemente los montos no sean significativos o relevantes con respecto a los estados financieros, es importante que estos sean descubiertos oportunamente, debido a que tienen implicaciones sobre la correcta conducción del negocio.

Según lo que hemos observado, en la mayoría de los autores estudiados, el propósito del control interno es: "Promover la operación, Utilizar dicho control en la manera de impulsarse hacia la eficacia y Eficiencia de la organización". Esto se puede interpretar que el cumplimiento de los objetivos de la empresa, los cuales se pueden ver perturbados por errores y omisiones, presentándose en cada una de las actividades cotidianas de la empresa, viéndose afectado por el cumplimiento de los objetivos establecidos por la gerencia.

El enfoque de este concepto consiste, en resguardar los activos contra la situación que se considere en peligro de pérdida, es decir, si a menudo se presenta esta situación tratar de eliminar o reducirlas al máximo, su idea es tratar de fomentar la eficiencia en el manejo de las operaciones que el desempeño realizado por las políticas fijadas de la organización y por último procurar que el control interno establecido dé como resultado mantener a la administración informada del manejo operativo y financiero y que dicha información sea confiable y llegue en el momento más oportuno, para permitir a la gerencia tomar decisiones adecuadas a la situación real que está atravesando la empresa.

Las deficiencias o debilidades del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes. Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la función o actividad implicada como las autoridades superiores. La autoridad superior del organismo debe procurar suscitar, difundir, intermar y vigilar la observancia de valores éticos aceptados, que constituyan un sólido fundamento moral para su conducción y operación. Tales valores

deben enmarcar la conducta de funcionarios y empleados, orientando su integridad y compromiso personal.

En conclusión podemos decir, que la importancia que está adquiriendo el control interno en los últimos tiempos es a causa de numerosos problemas producidos por su mala o inexistente aplicación, lo cual ha hecho necesario que los miembros de los consejos de administración asuman de forma efectiva, las responsabilidades que hasta ahora se habían dejado en manos de las propias empresas. Por eso es necesario que la administración tenga claro en qué consiste el control interno para que pueda actuar al momento de su implantación. El control interno no tiene el mismo significado para todas las personas, lo cual causa confusión entre empresarios y profesionales, legisladores, etc, ya que el empresario, requiere que se le informe de manera clara y confiable, la situación en la que se encuentra su capital, los profesionistas, por su parte, necesitan tener fundamentos homogéneos que le permitan realizar su trabajo de una manera efectiva y transparente, que le de certeza de que lo que está reportando a los accionistas está sustentado bajo una base sólida (sistemas de control interno confiables), y en el caso de los legisladores, saber que tiene un sustento clave en el control interno para el desempeño transparente en las empresas como podremos ver más adelante. En consecuencia, de no tomar en serio este tema, se originarían problemas de gran alcance como a lo largo de la historia los hemos vivido.

Debemos de puntualizar que el control interno no es un asunto relacionado con la ética y la buena moral de los individuos que componen la organización, ya que esta es imposible de evaluar, ya que no contamos con elementos que avalen el grado de ética con el que cuenta un determinado individuo, sino que es, en esencia, todo mecanismo creado de manera específica para tener pleno dominio sobre los activos y las operaciones de las empresas.

Esto significa que dentro de las organizaciones podemos tener establecido un sistema de control que abarque desde la compra de insumos hasta la venta de productos como un procedimiento habitual entre nuestras actividades, incluso en el caso de empresas muy pequeñas como una tienda de esquina, el hecho de que el dueño permanezca pendiente de las actividades de la misma implica la aplicación de control interno, que a su vez utiliza una o varias herramientas a su alcance.

Recordemos que al igual que otras cosas creadas por el hombre, el mecanismo de control, el cual, y aun contando con todas las herramientas de apoyo existentes, es falible, esto es un punto que se debe tomar en cuenta al momento de evaluar los resultados de una revisión de control interno.

Creemos que uno de los elementos que influye de manera secundaria en el establecimiento del mecanismo de control es el factor psicológico, ya que, la figura del control es algo que llega a percibirse como la aplicación de la autoridad, y como muestra hemos decidido mostrar el siguiente ejemplo.

Imaginemos por un momento, estar sentados en frente de nuestra computadora personal, y decidiéramos ingresar vía internet al sistema global de seguridad Norteamericano, esto tal vez suene descabellado, pero muchas personas lo han intentado y algunas han tenido éxito, sin embargo, el gobierno de ese país a impulsado grandes campañas publicitarias para hacer parecer que este tipo de mecanismos son perfectos, por ende son la gran mayoría de las personas las que deciden no intentarlo.

Esto es, se crea una especie de temor que llevan a muchos a no intentarlo por las posibles consecuencias a que el hacerlo conllevaría, lo cual nos hace pensar que el control interno es más que toda una estructura de seguridad.

Este ejemplo, lo presentamos para que podamos observar, que en primer lugar, todo mecanismo de control, en grados diferentes llegan a ser falibles, y que una herramienta que se utiliza para reforzar al control interno es el temor a infringir estos mecanismos y ser descubiertos, y además respaldado por sanciones que ayuden a mantener este nivel de control.

Con esto podemos ver algunos de los principios que sustentaron grandes líderes del siglo XX; sin embargo, ellos al igual que nosotros comprobaron que el control interno no es posible sólo en la doctrina, sino que se deben contar con mecanismos para su práctica.

En lo que respecta a esto último, podemos hablar de innumerables esfuerzos que se han hecho para poder hacer que el control pase de ser sólo un término a ser aplicado

teniendo desde una base sobre la cual se sustenten estructuras que en la práctica sean funcionales para las organizaciones.

Bajo este tenor, podemos recalcar la necesidad de principios que rijan a las organizaciones y que sobretodo funja el papel de guía para la aplicación de mecanismos que controlen los recursos de las empresas.

En este sentido, se han hecho varios estudios sobre la materia, estudios que en muchas ocasiones no logran tener concordancia entre sí precisamente por la falta de estos principios.

Aclarando un poco lo antes mencionado en este capítulo, y haciendo un poco de remembranza, hay que aclarar que el control interno no es un acto de buena fe, o que sólo se trate de infundir miedo a las personas susceptibles a él, sino que el miedo es una buena herramienta para el control, pero este es insuficiente, si no se cuenta con mecanismos de control, y sobre todo, con toda una gama de acciones para corregir y mejorar éste.

Para finalizar, recordemos y reflexionemos acerca, de aquel promocional de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en donde se nos mencionaba ¡PAGUE SUS IMPUESTOS, NO PAGUE CONSECUENCIAS! .

Capítulo IV

Investigaciones actuales sobre el control interno

Como hemos venido diciendo con anterioridad, en otros países como es el caso de nuestros vecinos del norte, se han efectuado diferentes estudios sobre el tema; en este capítulo trataremos de dar una breve reseña sobre éstos, mencionando sus características principales.

En un caso específico podemos hablar del Informe COSO, siglas que en inglés significan Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, cuyo principal objetivo es el establecimiento y la divulgación, en el ámbito mundial, de la definición del control interno, mostrando un nuevo enfoque de éste que sea de ayuda para las organizaciones en la tareas de evaluar sus controles y tomar decisiones.

En el Informe COSO figuran los resultados de una gran tarea que ocupó por más de cinco años a un grupo de trabajo de la National Commission on Fraudulent Financial Reporting, conocida como Treadway Comisión. Esta comisión fue formada con representantes de varias organizaciones, ellas son: American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executive Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA).

Esta comisión creada en Estados Unidos en el año de 1985 publicó, dos años más tarde, un informe en el cual se hacían recomendaciones para tratar de evitar la

falsificación o fraude en la información financiera. Con base en dichas recomendaciones el COSO emitió, en 1992, su informe producto de cinco años más de discusiones.

Debido a la importancia de los integrantes de la Comisión y la autoridad que a demás poseen, hemos decidido mostrar un resumen.

INFORME COSO “MARCO INTEGRADO DE CONTROL”

En el COSO se hace mención de que los controles internos se establecen para mantener a la compañía en rumbo hacia las metas de rentabilidad y logro de su misión y para aminorar las sorpresas durante el camino.

Según se establece en el informe del COSO, el control consta de cinco componentes que están vinculados entre ellos originándose de acuerdo con la forma en que la administración maneja el negocio y que, además, están integrados a los procesos de administración, dichos componentes son los que se listan a continuación:

1. Ambiente de control
2. Evaluación de riesgos
3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Supervisión y seguimiento del sistema de control.

Como podemos observar, estos cinco puntos son muy parecidos a los elementos de la estructura del control interno que se describen en el boletín 3050 de las normas y procedimientos de auditoría, pero si analizamos los tres elementos de la estructura que marcan estas normas que son el ambiente del control, el sistema contable y los procedimientos de control podemos observar que éstos elementos son diferentes, en cuanto a que los elementos de las normas sólo contemplan a la compañía de manera

general, en cambio, los elementos que establece el COSO, los cuales contemplan dos puntos más, se invocan a especificar el sentido del control al interior de las empresas como lo es la evaluación del riesgo y la supervisión y seguimiento del control; esto debido a que las investigaciones realizadas por el COSO tenían como objetivo auxiliar en la evaluación de los sistemas de control y la toma de decisiones, mientras que el boletín del IMCP "como un aspecto fundamental al diseñar la estrategia de auditoría"¹²

Por otro lado el boletín mencionado con antelación maneja siete factores que afectan las políticas y procedimientos de la entidad, estos factores son:

- Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.
- Estructura organizacional de la entidad.
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.
- Políticas y prácticas del personal.
- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

Dentro de estos factores se le ha considerado al seguimiento y supervisión pero también se ha hecho gran énfasis, como podemos ver, en la influencia externa que reciben las organizaciones.

Es decir, si consideramos los factores externos, como lo puede ser un terremoto, una guerra, una devaluación de nuestra moneda, por que no pensar no sólo en evaluar el riesgo como lo menciona el "COSO" y como lo deja de hacer las "normas y

¹² Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Normas y Procedimientos de Auditoría*. Párrafo 4°. México, Enero 1992, PricewaterhouseCoopers.

procedimientos de auditoría", y enfocarnos más bien a establecer mecanismos con el carácter de normas dirigidos a prevenir ese tipo de situaciones.

Si lo pensamos de manera fría, podemos evaluar el problema que nos causaría una devaluación, incluso una mediana empresa podría estar consciente de los problemas que esto le traería, sin embargo, el problema no es la devaluación sino la prevención del riesgo.

Por lo anterior, debemos tener en cuenta un aspecto muy importante, el control interno, no consiste en un proceso secuencial, en donde algunos de los componentes afectan sólo al siguiente, sino que se trata de un proceso multidireccional, repetitivo y permanente, en el cual más de un componente influye en los otros por lo que se debe considerar al control interno como el conjunto de sus elementos y no tratar a cada uno de ellos como cuestiones independientes o ajenas una de otra.

Los cinco componentes forman un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes.

EFFECTIVIDAD

Los sistemas de control interno de entidades diferentes operan con diferentes niveles de efectividad. En forma similar, un sistema en particular puede operar en forma diferente en tiempos diferentes. Cuando un sistema de control interno alcanza una calidad razonable, puede ser efectivo; nos referimos a calidad razonable debido a que no existen controles que puedan asegurar que se alcancen plenamente los objetivos del mismo.

El control interno puede ser juzgado efectivo si el consejo de Administración y la Gerencia tiene una razonable seguridad de que:

- a) Se conoce el grado en que los objetivos y metas de las operaciones de las entidades están siendo alcanzados.
- b) Los informes financieros están siendo preparados con información confiable.
- c) Se están observando las leyes y los reglamentos aplicables.

Dado que el control interno es un proceso, ya que se trata de una serie de pasos o elementos, su efectividad es un estado o condición del mismo en un punto en el tiempo. El determinar si un sistema de control interno que esté siendo aplicado es o no efectivo es una cuestión de carácter subjetiva que es resultado de evaluar si los componentes que mencionamos existen y están siendo efectivos y si su funcionamiento es efectivo proporciona la seguridad razonable, en cuanto al logro de los objetivos de uno o más de los logros citados. De esta manera, estos componentes constituyen también criterios para un control interno efectivo.

A pesar de que los cinco criterios deben ser adecuados, esto no significa que cada componente deba funcionar idénticamente o al mismo nivel en entidades diferentes. Puede haber algunos ajustes entre ellos dado que los controles pueden obedecer a una variedad de propósitos dependiendo de la organización en la que se establezcan, aquellos incorporados a un componente en que previenen un riesgo en particular, sin embargo, en combinación con otros pueden lograr un efecto de conjunto satisfactorio. Por ejemplo, si en una organización buscamos mejorar el rendimiento en alguna área de trabajo es muy común que pongamos atención en el entorno, en el ambiente en que se desarrollan las actividades siendo éste nuestro ambiente de control ya que, como más adelante se menciona, tiene mucho que ver con los recursos humanos de la organización; aplicando los controles necesarios en este sentido podremos mejorar dicho rendimiento, sin embargo, la comunicación de la información es de fundamental importancia en este caso debido a que si la comunicación de las acciones a emprender no son adecuadamente comprendidas podrán llevar a un resultado contrario a lo que se buscaba.

AMBIENTE DE CONTROL

El estudio del COSO establece a este componente como el primero de los cinco y se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e influencie las actividades del personal con respecto al control de sus actividades.

Es en esencia el principal elemento sobre el que se sustentan o actúan los otros cuatro componentes y es indispensable, a su vez, para la realización de los propios.

1. Integridad y valores éticos.

Tiene como propósito establecer pronunciamientos relativos a los valores éticos y de conducta que se espera de todos los miembros de la organización durante el desempeño de sus actividades, ya que la efectividad del control interno depende en gran medida de la integridad y valores de la gente que lo diseña y lo establece.

Es importante tener en cuenta la forma en que son comunicados y fortalecidos estos valores éticos y de conducta, la participación de la alta administración es clave en este asunto, ya que su presencia dominante fija el tono necesario a través de su empleo, siendo las personas con mayor jerarquía dentro de la organización, los miembros de la misma sentirán con más fuerza la influencia, recordemos que la gente trata de imitar a sus líderes.

Otro aspecto con el que debe tenerse cuidado es lo referente a aquellos factores que pueden inducir a conductas adversas a los valores éticos como pueden ser: controles débiles, debilidad de la función de auditoría; escasez o inadecuadas sanciones para quienes actúan inapropiadamente.

2. Competencia del Personal:

Se refiere a los conocimientos y habilidades que debe poseer el personal para cumplir adecuadamente con sus tareas

3. Consejo de Administración y/o comité de auditoría.

Debido a que estos órganos fijan los criterios que perfilan el ambiente de control, es determinante que sus miembros cuente con la experiencia, dedicación e involucramiento necesario para tomar las acciones adecuadas e interactúen con los auditores internos y externos.

4. Filosofía administrativa y estilo de operación.

Las actividades de administración y operación que son realizadas dentro de la organización deben estar encaminados al logro de sus objetivos, considerándose en este punto las posturas que se tomen en cuanto al análisis de la información financiera, el procesamiento de la información y principios y criterios contables, entre otros.

Otros elementos que influyen en el ambiente de control se refieren a aspectos relacionados con: estructura organizativa, delegación de autoridad y responsabilidad y políticas de recursos humanos.

El ambiente de control tiene gran influencia en la forma como se desarrollan las operaciones, se establecen los objetivos y se estiman los riesgos. Tiene que ver igualmente en el comportamiento de los sistemas de información y con la supervisión en general. A su vez es influenciado por la historia de la entidad y su nivel de cultura administrativa.

Recordemos que el basamos sólo en el establecimiento de sistemas éticos, morales y de integridad personal, tanto en el reclutamiento de personal como en el establecimiento de normas, sería inútil, ya que como dice un viejo adagio "en arca abierta, hasta el más justo peca", esto es, pretender que toda la gente es honesta resultaría tanto como una falacia, por tanto creemos que este punto es importante, pero debe estar basado y respaldado por otros mecanismos que nos puedan asegurar la protección de los bienes de la compañía.

Con esto queremos decir que el tratar de basarnos en la integridad moral de las personas es un riesgo que no se puede tomar a la ligera, dado que es un factor subjetivo y susceptible de variar a cada momento dependiendo de las condiciones y el ambiente en que se desarrollan las actividades cotidianas de la persona. Pensaríamos que el tener buenas condiciones laborales el personal sentirá obligación de responder adecuadamente según las necesidades de la organización; sin embargo, si bien es cierto que se trata de un elemento que influye en el comportamiento del individuo, también lo es que existen otros elementos que no podemos controlar y que tienen mayor influencia en la manera en que las personas se conducen.

Sólo podemos decir que la ética y la moral no pueden ser suficientes para establecer las políticas de control en ninguna organización.

EVALUACION DE RIESGOS

El segundo componente del control involucra la identificación y análisis de riesgos relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser manejados. Asimismo se refiere a los mecanismos necesarios para identificar y manejar riesgos específicos asociados con los cambios, tanto los que influyen en el entorno de la organización como en el interior de la misma.

Para lo anterior, es indispensable primeramente el establecimiento de objetivos tanto a nivel global de la organización como al de las actividades relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgos que amenazan su oportuno cumplimiento.

La evaluación, o mejor dicho la autoevaluación de riesgo debe ser una responsabilidad ineludible para todos los niveles que están involucrados en el logro de objetivos.

1. Objetivos

Para todos es clara la importancia que tiene este aspecto en cualquier organización, ya que representa la orientación básica de todos los recursos y esfuerzos, y proporciona una base sólida para un control interno efectivo. La fijación de objetivos es el camino adecuado para identificar factores de éxito, de otro modo, al no tener dichos objetivos establecidos no se sabría exactamente hacia dónde encaminar los esfuerzos realizados. Una vez que tales factores han sido identificados, la gerencia tiene la responsabilidad de establecer criterios para medirlos y prevenir su posible ocurrencia a través de mecanismos de control e información, a fin de estar enfocando permanentemente tales factores críticos de éxito.

El estudio del COSO propone una categorización que pretende unificar los puntos de vista al respecto. Tales categorías son las siguientes

- **Objetivos de operación.** Son aquellos relacionados con la efectividad y eficiencia de las operaciones de la Organización.

Objetivos de información financiera. Se refiere a la obtención de información financiera contable.

Objetivos de cumplimiento. Están dirigido a la adherencia a leyes y reglamentos federales o estatales, así como también a las políticas emitidas por la gerencia.

En ocasiones la distinción entre estos tipos de objetivos es demasiado sutil, debido a que unos se traslapan o apoyan a otros.

El logro de los objetivos antes mencionados está sujeto los siguientes eventos:

a. Controles internos efectivos proporcionan una garantía razonable de que los objetivos de información financiera y de cumplimiento serán logrados, debido a que están dentro del alcance de la gerencia.

b. En relación con los objetivos de operación, la situación difiere debido a que existen eventos fuera del control de la empresa. Sin embargo, el propósito de los controles en esta categoría está dirigido a evaluar la consistencia e interrelación entre los

objetivos y metas en los distintos niveles , la identificación de factores críticos de éxito y la manera en que se reporta el avance de los resultados y se implementen las acciones indispensables para corregir desviaciones.

Todos los organismos enfrentan riesgos y éstos deben ser evaluados.

2. Riesgos

El proceso mediante el cual se identifica, analizan y se manejan los riesgos forma parte de un sistema de control efectivo.

Para ello la organización debe establecer un proceso suficientemente amplio que tome en cuenta sus interacciones más importantes entre todas las áreas y de éstas con el exterior.

Desde luego los riesgos a nivel global incluyen no sólo factores externos sino también internos.

Los riesgos de cada actividad también deben ser identificados, ayudando con ello a administrar los riesgos en las áreas o funciones más importantes. Las causas del riesgo en este nivel permanecen a un rango amplio que va desde lo sencillo de identificar hasta lo complejo y con distintos grados de trascendencia.

3. El análisis de riesgos y su proceso, sin importar la metodología en particular, debe incluir al menos tres factores, estimación de la importancia del riesgo y sus efectos, la evaluación de la probabilidad de ocurrencia y consideraciones de cómo deben manejarse los riesgos, evaluación de acciones que deben tomarse.

4. Manejo de Cambios

Este elemento resulta de vital importancia debido a que está enfocado a la identificación de los cambios que pueden influir en la efectividad de los controles internos. Tales cambios son importantes, ya que los controles diseñados bajo ciertas condiciones pueden no funcionar apropiadamente en otras circunstancias.

De lo anterior se deriva la necesidad de contar con un proceso que identifique las condiciones que pueden tener un efecto desfavorable sobre los controles internos y la seguridad razonable de que los objetivos sean logrados.

El manejo de cambios debe estar ligado con el proceso de análisis de riesgos comentado anteriormente y debe ser capaz de proporcionar información para identificar y responder a las condiciones cambiantes. Como comenté al principio de este componente, la responsabilidad primaria sobre los riesgos, su análisis y manejo es la de la gerencia, mientras que el auditoría interna le corresponde apoyar el cumplimiento de tal responsabilidad.

Existen factores que requieren de atenderse con oportunidad ya que representan sistemas relacionados con el manejo de cambio como son: nuevo personal, sistemas de información nuevos o modificados; crecimiento rápido; nueva tecnología, reorganizaciones corporativas, cambios como son: nuevo personal, sistemas de información nuevos o modificados; crecimiento rápido; nueva tecnología, reorganizaciones corporativas, cambios en las leyes y reglamentación, y otros aspectos de igual trascendencia.

Los mecanismos contenidos en este proceso deben tener un marcado sentido de anticipación que permita planear e implantar las acciones necesarias. Tales mecanismos deben responder a un criterio de costo beneficio.

Lo importante de identificar el riesgo es el saber que podemos determinar un curso de acción para poder minorizar las consecuencias.

ACTIVIDADES DE CONTROL

Las actividades de control son aquellas que realiza la gerencia y demás personal de la organización para cumplir diariamente con actividades asignadas. Estas actividades están relacionadas (contenidas) con las políticas, sistemas y procedimientos,

principalmente. Ejemplo de estas actividades son aprobación, autorización, verificación, conciliación, inspección, revisión de indicadores de rendimiento.

También la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones, la supervisión y la capacitación adecuada.

Las actividades de control tienen distintas características. Pueden ser manuales o computarizadas, gerenciales u operacionales, general o específicas, preventivas o detectivas.

Sin embargo, lo trascendente es que sin importar su categoría o tipo, todas ellas estén apuntando hacia los riesgos (reales o potenciales) en beneficio de la organización, su misión y objetivos, así como a la protección de los recursos.

Las actividades de control son importantes no sólo porque en sí mismas implican la forma "correcta" de hacer las cosas, sino debido a que son el medio idóneo de asegurar en mayor grado el logro de los objetivos y estos sí que tiene mayor relevancia que hacer las cosas de forma "correcta".

CONTROL EN LOS SISTEMAS DE INFORMACION

Los sistemas están diseñados en toda la empresa y todos ellos atienden a uno o más objetivos de control. Por ello conviene reflexionar este punto.

De manera más amplia se considera que existen controles generales y controles de aplicación sobre los sistemas de información. Sobre esto presento algunos comentarios.

Controles Generales

Tienen como propósito asegurar una operación y continuidad adecuada, e incluyen el control sobre el centro de procesamiento de datos y su seguridad física,

contratación y mantenimiento del hardware y software, así como la operación propiamente dicha. También lo relacionado con las funciones de desarrollo y mantenimiento de sistemas, soporte técnico, administración de base de datos y otros.

Controles de aplicación

Están dirigidos hacia el "interior" de cada sistema y funcionan para lograr el procesamiento, integridad y confiabilidad de la información, mediante la autorización y validación correspondiente. Desde luego estos controles incluyen las aplicaciones destinadas a interrelacionarse con otros sistemas de los que reciben o entregan información.

Los sistemas de información y la tecnología son y serán sin duda un medio para incrementar la productividad y competitividad ya que cualquier adelanto tecnológico y de manejo de información busca la optimización de tiempo y recursos por lo que la relación entre tecnología y eficiencia deberá ser directamente proporcional.

Es conveniente considerar en esta parte las tecnologías que evolucionan a los sistemas de información y que también, en su momento, será necesario diseñar controles a través de ellas.

Tal es el caso de CASE, el procesamiento de imágenes y el intercambio electrónico de datos, de la estrategia, la estructura. Conviene aclarar, al igual que en los demás componentes, que las actividades de control, sus objetivos y su estructura deben responder a las necesidades específicas de cada organización.

INFORMACION

Es obvio que para poder controlar una empresa y realizar una adecuada toma de decisiones respecto de cómo se obtiene, se usa y se aplican los recursos, se hace

necesario disponer de información adecuada y oportuna mediante los estados financieros que son de mucha importancia.

Sin embargo, sabemos que la información contable tiene límites ya que no se puede usar para todo tipo de toma de decisiones.

Con frecuencia se pretende evaluar la situación actual y predecir la situación futura sólo con base en la información contable. Este enfoque, por su parcialidad, nos puede conducir a juicios equivocados dada la limitada información con que se cuenta mediante los estados financieros que, si bien es cierto que nos dan un panorama general de la organización, también lo es que no nos revelan aspectos que pueden ser de mucha importancia en la toma de decisiones.

Para todos los efectos, es preciso estar conscientes que la contabilidad nos dice en parte lo que ocurrió pero no lo que va a suceder en el futuro. Por otro lado, en ocasiones la información no financiera constituye la base para la toma de ciertas decisiones, pero igualmente resulta insuficiente para la adecuada conducción de una empresa ya que la organización no se basa únicamente en la información financiera.

INFORMACION Y COMUNICACION

La información pertinente debe ser identificada, capturada, procesada y comunicada al personal en forma y dentro del tiempo indicado, de forma tal que le permita cumplir con sus responsabilidades. Los sistemas producen reportes conteniendo información operacional, financiera y de cumplimiento que hace posible conducir y controlar la organización.

Todo el personal debe recibir un claro mensaje de la alta gerencia de sus responsabilidades sobre el control así como la forma en que las actividades individuales se relacionan con el trabajo de otros. Asimismo, debe contarse con medios para comunicar información relevante hacia los mandos superiores, así como a entidades

externas, es decir que deben encontrarse el más eficiente medio de comunicación para que la información fluya en todas las direcciones dentro de la organización de manera adecuada. A continuación se presentan los elementos que integran este componente:

a. Información.

La información está investida de una gran importancia en el desarrollo de las actividades cotidianas dentro de la organización, ya que deriva de los eventos acontecidos también a l exterior de l a organización; en l a toma de d ecisiones tiene t ambién mucha importancia. La información cumple distintos propósitos a diferentes niveles por lo que deberá ser clara y adecuada de acuerdo con las necesidades que se estén satisfaciendo con dicha información.

1. Sistemas integrados a la estructura.

Sabemos que los sistemas están integrados o entreiazados con las operaciones, sin embargo existe la tendencia a que éstos deben apoyar de manera contundente la implantación de estrategias. Los sistemas de información, como un elemento de control ligado a los procesos de planeación estratégicas son un factor clave de éxito en muchas organizaciones ya que los controles deberán ser de acuerdo con la estructura de la organización para lograr adecuadamente los objetivos para los que fueron creados..

2. Sistemas integrados a las operaciones.

En este sentido es evidente cómo los sistemas son medios efectivos para la realización de las actividades de la empresa. Desde luego el grado de complejidad varia según el caso, y se observa que cada día están más integrados con las estructuras o sistemas de organización teniendo el mismo efecto comentado en el punto anterior.

3. La Calidad de la Información.

Esto es tan trascendente que constituye un activo, un medio y hasta una ventaja competitiva en todas las organizaciones importantes, ya que está asociada a la capacidad gerencial de las empresas. La información, para actuar como un medio efectivo de control, requiere de las siguientes características: relevancia del contenido, oportunidad, actualización, exactitud y accesibilidad, principalmente. En lo anterior se invierte una cantidad importante de recursos.

En la medida que los sistemas de información apoyan las operaciones, en esa misma medida se convierten en un mecanismo de control útil.

b. Comunicación.

Es muy importante tener presentes los medios que se utilizan para comunicar actividades y responsabilidades asignadas para la presentación de la información financiera, de acuerdo con lo arriba mencionado, la comunicación de la información debe ser clara de manera que cualquier usuario de la misma comprenda adecuadamente la información que le está siendo transmitida.

Al respecto también es claro que deben existir adecuados canales para que el personal conozca sus responsabilidades sobre el control de sus actividades.

Estos canales deben comunicar los aspectos relevantes del sistema de información indispensables para los gerentes, así como los hechos críticos para el personal encargado de realizar las operaciones críticas. También los canales de comunicación entre la gerencia y el consejo de administración o los comités es de vital importancia..

En relación con los canales de comunicación con el exterior, éstos son el medio a través del cual se obtiene o proporciona información relativa a clientes, proveedores, contratistas, entre otros. Asimismo son necesarios para proporcionar información a las entidades reguladoras sobre las operaciones de la empresa e inclusive sobre el funcionamiento de su sistema de control.

SUPERVISION Y SEGUIMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL

En general los sistemas de control están diseñados para operar en determinadas circunstancias. Claro está que para ello se tomaron en consideración los riesgos y las limitaciones inherentes al control; sin embargo, las condiciones evolucionan debido tanto a factores externos como internos colocando con ello que los controles pierdan su eficiencia.

Como resultado de todo ello, la gerencia debe llevar a cabo la revisión y evaluación sistemática de los componentes y elementos que forman parte de los sistemas. Lo anterior no significa que tengan que revisarse todos los componentes y elementos, como tampoco que deba hacerse al mismo tiempo.

Ello dependerá de las condiciones específicas de cada organización, de los distintos niveles de riesgos existentes y del grado de efectividad mostrado por los distintos componentes y elementos de control.

La evaluación debe conducir a la identificación de los controles débiles, insuficientes o necesarios, para promover con el apoyo decidido de la gerencia, su reforzamiento e implantación. Esta evaluación puede llevarse a cabo de tres formas: durante la realización de las actividades de supervisión diaria en distintos niveles de organización; de manera independiente por personal que no es responsable directo de la ejecución de las actividades (incluidas las de control) mediante la combinación de las dos formas anteriores.

ACTIVIDADES DE SUPERVISION

Como ya se comentó, la realización de las actividades diarias permite observar si efectivamente los objetivos de control se están cumpliendo y si los riesgos se están considerando adecuadamente. Los niveles de supervisión y gerencia juegan un papel

importante al respecto, ya que ellos son quienes deben concluir si el sistema de control es efectivo o ha dejado de serlo tomando las acciones de corrección o mejoramiento que el caso exige. Sobre estas actividades comento a continuación algunos ejemplos:

La tendencia de la efectividad del sistema de control obtenida en el día con día (v.gr.: autorizaciones, aprobaciones, manejo de excepciones, preparación de reportes). Verificaciones de registros contra la existencia física de los recursos.

Análisis de los informes de auditoría, contaduría, reporte de deficiencias, autodiagnósticos y otros.

Comparación de información generada internamente con otra preparada por entidades externas.

Juntas de trabajo y de evaluación en las que se traten asuntos relacionados con problemas de operación asociados (directa o indirectamente) con la efectividad de los controles.

Detección de fraudes u otros actos indebidos perpetrados por el personal o por terceros.

Obtención de reportes con bajo nivel de oportunidad y confiabilidad.

EVALUACIONES INDEPENDIENTES

Este tipo de actividades también proporciona información valiosa sobre la efectividad de los sistemas de control. Desde luego las ventajas de este enfoque es que tales evaluaciones tienen un carácter independiente, que se traduce en objetividad y que están dirigidas respectivamente a la efectividad de los controles y por adición a la

evaluación de la efectividad de los procedimientos de supervisión y seguimiento del sistema de control.

Los objetivos, enfoque y frecuencia de las evaluaciones de control varían en cada organización dependiendo de las circunstancias específicas.

La otra posibilidad para evaluación de los sistemas de control, es la combinación de las actividades de supervisión y las evaluaciones independientes, buscando con ello maximizar las ventajas de ambas alternativas y minimizar sus debilidades.

La supervisión y seguimiento de los sistemas de control mediante las evaluaciones correspondientes, pueden ser ejecutadas por el personal encargado de sus propios controles (autoevaluación), por los Auditores Internos (durante la realización de sus actividades regulares, por Auditores Independientes, y finalmente por especialistas de otros campos (construcción, ingeniería de procesos, telecomunicaciones, exploración), etc..

La metodología de evaluación varía en un rango amplio que va desde cuestionarios y entrevistas hasta técnicas cuantitativas y otras más sofisticadas. Sin embargo, lo verdaderamente importante es la capacidad para entender las distintas actividades, componentes y elementos que integran un sistema de control, ya que de ello depende la calidad y profundidad de las evaluaciones. También es importante documentar las evaluaciones a un nivel adecuado, con el fin de lograr mayor utilidad de ellas.

REPORTE DE EFICIENCIAS

El proceso de comunicar las debilidades y oportunidades de mejoramiento de los sistemas de control, debe estar dirigido hacia quienes son los propietarios y responsables de operarlos, con el fin de que implementen las acciones necesarias.

Dependiendo de la importancia de las debilidades identificadas, la magnitud del riesgo existente y la probabilidad de ocurrencia, se determinará el nivel gerencia al cual deban comunicarse las deficiencias.

PARTICIPANTES Y SUS RESPONSABILIDADES

Todo el personal tiene alguna responsabilidad sobre el control. La gerencia es la responsable del sistema de control y debe asumir su propiedad.

Los ejecutivos financieros tienen un papel importante en la forma en que la gerencia ejerce el control, no obstante que todo el personal es responsable de controlar sus propias áreas. De igual manera, el auditor interno contribuye a la marcha efectiva del sistema de control, sin tener responsabilidad directa sobre su establecimiento y mantenimiento.

En ambos casos aportan información útil acerca del nivel de calidad del sistema de control y cómo mejorarlo. El consejo de administración y el consejo de auditoría vigilan y dan atención al sistema de control interno.

Otras partes externas, como son los Auditores Independientes y distintas autoridades, contribuyen al logro de los objetivos de la organización y proporcionan información útil para el control interno. Ellos no son responsables de su efectividad, ni forman parte de él, sin embargo, aportan elementos para su mejoramiento.

Internamente las responsabilidades sobre el control corresponden conforme a lo siguiente:

- ◆ Consejo de Administración. Establece no sólo la misión y los objetivos de la organización, sino también las expectativas relativas a la integridad y los valores éticos.
- ◆ Gerencia. Debe asegurar que existe un ambiente propicio para el control.

- ◆ **Ejecutivos financieros.** Entre otras cosas, apoyan la prevención y detección de reportes financieros fraudulentos.
- ◆ **Comité de Auditoría.** Es el órgano que no sólo tiene la facultad de cuestionar a la gerencia en relación con el cumplimiento de sus responsabilidades, sino también asegurar que se tomen las medidas correctivas necesarias.
- ◆ **Comité de finanzas.** Contribuye cumpliendo con la responsabilidad de evaluar la consistencia de los presupuestos con los planes operativos.
- ◆ **Auditoría interna.** A través del examen de la efectividad y adecuación del sistema de control interno y mediante recomendaciones relativas a su mejoramiento.
- ◆ **Area jurídica.** Llevando a cabo la revisión de controles y otros instrumentos legales, con el fin de salvaguardar los bienes de la empresa.
- ◆ **Personal de la organización.** Mediante la ejecución de las actividades que tiene cotidianamente asignadas y tomando las acciones necesarias para su control. También siendo responsable de comunicar cualquier problema que se presente en las operaciones, incumplimiento de normas o posibles faltas al código de conducta y otras violaciones.

La participación de las entidades externas consisten en lo siguiente:

- ◆ **Audidores independientes.** Proporcionan al consejo de administración y a la gerencia un punto de vista objetivo e independiente, que contribuye al cumplimiento del logro de los objetivos de los reportes financieros, entre otros.
- ◆ **Autoridades.** Participan mediante el establecimiento de requerimientos de control interno, así como en el examen directo de las operaciones de la organización, haciendo recomendaciones que lo fortalezcan.

En la actualidad existe ya un software de apoyo que promete un "proceso amplio de control interno consistente con la metodología COSO Integral Control Integrated Framework" y que dice incluir la estructura integrada de control interno COSO con 10 "Megaprosesos y una Base de Datos de Riesgos y Controles Predefinidos".¹³

Siendo, de acuerdo con la publicidad, una "herramienta de ejecución de auditorías basada en riesgos y en las metodologías COSO y Cadbury" a demás de que brinda papeles de trabajo automatizados."

Es decir, en COSO se contemplan los elementos de control que en el boletín 3050 "sobre el estudio y evaluación del control interno", pero en esencia es más amplio y específico, además de ser creado exclusivamente para la creación de sistemas de control interno y a diferencia del boletín antes mencionado, que forma parte de toda una normatividad establecida y enfocada como lo describe su presentación " lograr una adecuada difusión de la auditoría y su normatividad.

Lo antes mencionado, no lo hacemos con el fin de desmeritar la importancia de estas normas, sino más bien establecer la verdadera naturaleza de las normas y diferenciarla así de la verdadera esencia del coso.

Retomando lo mencionado anteriormente sobre la situación actual, en el caso de Estados Unidos, el diario MILENIO menciona la existencia de una nueva compañía llamada KROLL la cual ofrece el servicio de investigación denominado "one-stop" enfocado a monitorear el historial criminal, crediticio, psicológico y social de algún futuro empleado con el ideal de disminuir el robo a gran escala o hormiga y enfocado a lograr la fidelidad de los empleados contratados¹⁴

Esta empresa, que por cierto actualmente cotiza en la bolsa de Valores de Nueva York (Nasdaq) encabezada por Michael G. Cherkasky y basada en el libro publicado en el año de 1980 por el profesor en economía de la Universidad de Chicago Eugene Fama llamado "Agency problems and the theory of the firm" en el cual se menciona que el

¹³ <http://www.netconsul.com>

¹⁴ Mota, Carlos, "Cubículo Estratégico. Chicago", *Milenio Diario*, 10 de Febrero de 2003, p. 3.

oportunismo en las empresas es el factor fundamental que origina fraudes, malos manejos, corrupción y descalabros financieros en las empresas.

En este tenor, se pretende ejercer el control mediante la prevención al momento de contratar al personal de una compañía; que por cierto, compañías como General Electric y la ;Misma Secodam (Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo) intentan llevar a cabo, en el caso de éste último a cargo de Aliza Chelminsky.

Aunque resulta de mucha importancia la investigación que condujo al Informe COSO, no es ésta la única que se ha realizado. En los últimos años se ha puesto mayor atención al control interno por parte de los auditores, gerentes, contadores y legisladores, esto según publicación de Consulnet¹⁵.

Actualmente existen tres documentos publicados como resultado de los esfuerzos por definir, evaluar, reportar y mejorar el control interno entre los cuales se encuentra el COSO. Se trata de:

- COBIT (Control Objectives for Information and related Technology) de la Information Systems Audit and Control Foundation
- SAC (Systems Auditability and Control) del Institute of Internal Auditors Research Foundation,
- COSO - Internal Control - Integrated Framework del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

“COBIT (1996) es una estructura que provee una herramienta para los propietarios de los procesos del negocio para descargar eficiente y efectivamente sus responsabilidades de control sobre los sistemas informáticos.

SAC (1991, revisado en 1994) ofrece asistencia a los auditores internos sobre el control y auditoría de los sistemas y tecnología informática.

¹⁵ Consulnet. Red internacional de consultores de negocios que prestan servicios en control de negocios.

COSO (1992) brinda recomendaciones a la dirección sobre cómo evaluar, reportar y mejorar los sistemas de control."

Al tratarse de documentos creados por diferentes autores, es lógico que existan diferencias entre ellos, pero en cierta forma todos ellos tratan el control interno.

Mediante una comparación de dichos documentos podemos darnos cuenta de la aportación que cada uno de ellos hace sobre el tópico en cuestión.

"COBIT incorpora como parte de sus documentos fuentes tanto a COSO como a SAC. Toma su definición de control de COSO y su definición de Objetivos de Control de Tecnología de Información de SAC, COSO utiliza los conceptos de control interno de SAC."

Dado que ya presentamos un resumen del Informe COSO, a continuación trataremos COBIT y SAC.

COBIT: Control Objectives for Information and related Technology

La Information Systems Audit and Control Foundation (ISACF) desarrolló lo que llamó Objetivos de Control para la Información y Tecnología relacionada (COBIT) con la finalidad de que sirviera como una estructura generalmente aplicable, además de prácticas de seguridad y control de Sistemas de Información para el control de la tecnología utilizada en el control de dicha información. Esta estructura COBIT permite comparar la seguridad y prácticas de control de los ambientes de tecnologías de información (o aplicar el benchmarking), permite también a los usuarios de dichos servicios de asegurarse que existe un adecuado control y permite a los auditores sustanciar sus opiniones sobre el control interno y aconsejar sobre materias de seguridad y control.

La principal razón que motivó la creación de esta estructura fue la de buscar que las políticas de control fueran claras y de la misma manera en todo el mundo.

El COBIT señala que todas las organizaciones deben cumplir con ciertos requerimientos de calidad mediante un adecuado uso de sus recursos humanos, tecnológicos, etc. y de la información que emana de sus operaciones, para ello debe existir un adecuado sistema de control interno que debe ser capaz de soportar los procesos y satisfacer las necesidades de la organización.

Como ya se había mencionado, COBIT adaptó su definición de control a partir de COSO aseverando que las políticas, procedimientos, prácticas y estructuras organizacionales están diseñadas para proveer aseguramiento razonable de que se lograrán los objetivos del negocio y que se prevendrán, detectarán y corregirán los eventos no deseables.

Pero la adapta de un objetivo de control del SAC diciendo que una declaración del resultado deseado o propósito a lograr implementando procedimientos de control en una actividad particular.

COBIT clasifica los recursos de Tecnología de Información como datos, sistemas de aplicación, tecnología, instalaciones y gente. Los datos son definidos en su sentido más amplio e incluyen no sólo números, textos y fechas, sino también objetos tales como gráficos y sonido.

Según COBIT los sistemas de aplicación son la suma de procedimientos manuales y programados.

La tecnología se refiere al hardware, sistemas operativos, equipos de redes y otros. Instalaciones son los recursos utilizados para albergar y soportar información. Gente comprende las capacidades y habilidades individuales para planear, organizar, adquirir, entregar, apoyar y monitorear los servicios y sistemas de información.

De acuerdo con lo que se plantea, la información de la organización debe respetar ciertos criterios del COBIT que son calidad, responsabilidad fiduciaria y seguridad de donde se desprenden siete categorías de sub-requerimientos siendo éstos efectividad, eficiencia, confidencialidad, integridad, disponibilidad, cumplimiento y confiabilidad de la información.

COBIT trata de procesos y dominios, siendo estos últimos clasificaciones de los primeros, dichos dominios son planeamiento y organización, adquisición e implementación, entrega y soporte y monitoreo.

Según se mencionó al inicio de esta sección, COBIT pretende ser una estructura generalizada que identifique las necesidades de la organización, los recursos de información con que cuenta la organización y los procesos que la administran; busca también establecer los controles habilitados

En resumen podemos decir que el sistema COBIT es una herramienta que nos ayudará a determinar si el control interno con que cuenta una organización es adecuado de acuerdo con las necesidades de la misma organización basándose en los procesos de información y la tecnología empleada en su manejo.

Informe SAC

Para el informe SAC un sistema de control interno es "un conjunto de procesos, funciones, actividades, subsistemas, y gente que son agrupados o concientemente segregados para asegurar el logro efectivo de los objetivos y metas"¹⁶. Nos parece que esta definición es muy completa, ya que es la única que hemos encontrado en la que se considere que además de los procesos, el elemento humano debe ser integrado para la consecución de los objetivos de una organización, sin embargo, no es lo suficientemente adecuada desde el punto de vista que la naturaleza del control interno, según hemos

¹⁶ <http://www.netconsul.com>

mencionado, es meramente financiera y en esta definición se habla de los objetivos y metas generales de la organización.

Para el Informe SAC, es de mucha importancia evaluar los riesgos, costos y beneficios del control interno implantado sobre los sistemas de información.

Un sistema de control interno, según SAC consta de tres elementos componentes siendo estos el ambiente de control, los sistemas manuales y automatizados y los procedimientos de control. El primero, el ambiente de control, son las estructuras de la organización, del control, las políticas y procedimientos y las influencias externas. Los sistemas automatizados son los sistemas y software empleados.

Menciona que los procedimientos de control son controles generales, de aplicaciones y compensatorios.

Del mismo modo que lo hace COBIT, SAC clasifica los controles internos en cinco diferentes tipos: preventivos, detectivos, y correctivos, discrecionales y no-discrecionales, voluntarios y obligatorios, manuales y automatizados y controles de aplicaciones y generales. Se clasificarán de este modo los sistemas de acuerdo con el momento en que se aplican, si el control puede ser evitado, quién determina que existe una necesidad de control, el modo en que el control es implementado.

Capítulo V

LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO EN LAS ORGANIZACIONES

Si bien es cierto que todas las organizaciones se desenvuelven según el ambiente que las rodea y las condiciones propias de la organización, también lo es que todas requieren de un adecuado sistema de control interno. Del mismo modo el tamaño de la empresa determina la relación entre el propietario de la misma y su dirección, en una empresa de pequeñas dimensiones el propietario generalmente desempeña las funciones de dirección, situación que disminuye en la misma proporción en que la empresa crece. Tratándose de una empresa de mayores dimensiones la función de dirección queda en manos de otras personas.

De acuerdo con una investigación desarrollada por Josepa Alemany Costa, catedrática de la Universitat Pompeu Fabra en Barcelona, España; de entre mayor distancia exista entre el propietario y la dirección de su empresa, éste sentirá mayor necesidad por tener control de las personas que fungen como directores. Debido a lo anterior, en una empresa en la que el propietario es, al mismo tiempo, director de la organización sentirá necesidad de establecer un sistema de control interno sólo en el ámbito contable como protección de sus activos, evitando de este modo la pérdida de los mismos por errores o malos manejos. En una compañía en donde no se da esta relación directa entre propiedad y dirección y que, al mismo tiempo, presenta una mayor complejidad en sus operaciones cotidianas, el propietario sentirá la necesidad de implementar nuevas técnicas de dirección y establecer un sistema de control interno que sea aplicable a todas las áreas de la organización.

En este caso, uno de los principales obstáculos con los que se encuentra el sistema de control interno para ser implantado es la resistencia que oponen los directivos debido a que con frecuencia lo ven como una medida de vigilancia que ejerce el propietario sobre sus actividades y como una simple medida cuya principal característica es la de aumentar la burocracia en las operaciones cotidianas.

Otro de los aspectos que suponen una limitación en la aceptación del control interno por parte de la dirección de las entidades es el costo de su instrumentación, situación que se ve acrecentada en la misma proporción en que la empresa sea pequeña, esto quiere decir que entre más pequeña sea la entidad, mayor costo representará la implantación del sistema de control interno.

Tratándose de empresas pequeñas, otro problema al que se debe enfrentar el sistema de control interno es el hecho de que la segregación de funciones no es adecuada y es limitada, es por esto que al establecer el sistema debe tenerse en cuenta el tamaño de la organización a la que le será aplicado, buscando así que el control interno sea lo más favorable posible para sus actividades.

Como se mencionó con antelación, el contar con un sistema de control interno puede llegar a ser muy costoso, sobre todo tratándose de empresas de pequeñas dimensiones. Si se trata de instalar un sistema de control interno aplicable a una empresa de gran tamaño en una de tamaño más pequeño, puede resultar además de inoperante, mucho más costoso de lo que se pudiera suponer, ya que en adición al costo inherente de su implementación, la inoperancia del mismo resultaría en el incurrir en gastos para su adecuación según las condiciones de la compañía en la que se haya implantado. Para evitar esta situación, otro de los aspectos que deben ser tomados en cuenta es la evaluación de la relación costo – beneficio que existirá con el funcionamiento del control interno.

Para buscar que el control interno cumpla las funciones para las que es creado dentro de cualquier organización, se hace necesaria la creación de una real cultura organizacional mediante la cual las personas encargadas de desarrollar las actividades

dictadas por el sistema de control interno estén convencidas del beneficio en que redundará la correcta aplicación de los lineamientos de éste.

Como resultado de investigaciones realizadas sobre este tópico se ha concluido que los dos aspectos más importantes que deben ser considerados para que el control interno cumpla sus funciones dentro de cualquier organización son la relación costo – beneficio y el desarrollo de una cultura organizacional.

Del mismo modo nosotros creemos que para cualquier sistema de control interno funcione deberá ser adecuado de acuerdo con la realidad de la empresa, es decir, que no se busque imitar el sistema de control interno de otra porque le está funcionando bien, sino que deben ser analizadas las consecuencias que, en nuestra organización, tendrá éste control interno, el beneficio que se obtendrá y el costo que representaría un sistema de control interno inadecuado para las necesidades de nuestra compañía.

Como lo hemos mencionado en el caso de las compañías con grandes dimensiones, cuentan con áreas específicas que se dedican a vigilar las operaciones que realiza la organización en su conjunto, sin embargo, eso no significa que las pequeñas empresas no puedan establecer sistemas de control interno.

Este es el punto medular que nos lleva a pensar y visualizar el establecimiento de una estructura normativa que nos permita entablar puntos de convergencia generales para poder ser operable en cualquier tipo de organización.

Es decir, una de las necesidades que tiene tanto el grupo corporativo más importante del país, como el pequeño empresario, es el hecho de buscar proteger su inversión; y es así como, buscando puntos de coincidencia y basados en la naturaleza del control interno, podemos darnos cuenta de que la propuesta que estamos poniendo sobre la mesa es viable, y no sólo por lo que acabamos de mencionar, sino por que, al hablar de unificar los fundamentos de este, dejaríamos de lado los mitos que existen y podríamos abordar el problema con un enfoque más realista.

Para poner un ejemplo, hay compañías que necesitan tener unidades de control que se dedican a vigilar el proceso de todas las operaciones que realiza, las cuales son muchísimas día con día, estableciendo para ello procesos paralelos de control a las operaciones; para dar un ejemplo: en el caso de la cervecería Cuahutémoc Moctezuma, para ser más específicos, en las áreas de fabricación, almacenaje y abastecimiento, el personal es sometido de manera aleatoria a exámenes de control etílico para asegurarse de que el personal, a parte de que no consuman bebidas embriagantes en horas de trabajo, no se presenten situaciones de robo, esto complementado con revisiones físicas periódicas de las pertenencias de los trabajadores al salir de los centros de trabajo, aunado todo esto a la revisión que realiza la unidad de control de la empresa enfocado a revisar el aspecto monetario en la valuación tanto de productos como de activo fijo. Éstas son, en efecto, medidas de disciplina, pero son, al mismo tiempo, medidas de control, porque el objetivo que persiguen es lograr la eficiencia de los recursos, en este caso el humano.

Sin embargo, en el caso de los depósitos de cerveza, que son clientes de la misma y que su nivel estructural son mucho más pequeños, no establecen este tipo de controles tan sofisticados, no obstante, de manera más simplificado realizan inventarios periódicos tanto de producto como de activos, obviamente estos son efectuados por los dueños, acompañados regularmente por los encargados.

Las diferencias que existen en la aplicación de procedimientos deben ser aclaradas y unificadas para el establecimiento de las normas de control interno, deben de tener como principales características, las siguientes:

- Las normas deben estar enfocadas al aspecto financiero de las entidades, es decir, como lo hemos recalcado ya con anterioridad, estas solo deberán estar relacionadas con la inversión de las mismas, esto es fundamental.
- Tienen que tener como característica principal no ser demasiado estratificadas, ya que su aplicación debe de ser contemplada de carácter

general, al mencionar la palabra estratificado, nos referimos al hecho de no hacer las normas de manera específica, ya que perderíamos la generalidad.

- Deben ser claras y no deben ser estructuradas de manera compleja, para que se dé mejor su entendimiento.

Estos puntos van enfocados al permitir visualizar de mejor manera el problema que planteamos y su solución de una manera más práctica y confiable y, a su vez, el dejar esa laguna en la que vivimos, y de la cual queremos salir y separar de manera clara la función de auditoría, la cual es una de las más importantes de nuestra profesión, con la homogenización y normatividad de la función de control interno, el cual sólo debe ser estudiado desde dentro de las organizaciones.

CONCLUSIONES

Tratar el tema del control interno resulta un tanto apasionante dado que aún hay temas y aspectos que faltan y merecen ser estudiadas con mayor detenimiento, sin embargo creemos que este trabajo puede ser apenas una primer piedra que pueda despertar el interés sobre este tópico tan importante, porque estamos seguros de que es fundamental no sólo en nuestras vidas sino para el mejor desarrollo de nuestro país.

Debemos también hacer mención de que existe poca información sobre el tema, razón por la cual una importante parte de este trabajo fue elaborado por ideas y conceptos de gente que día con día se enfrenta con problemas y casos reales.

Al iniciar el trabajo que presentamos, teníamos, a la par con el Maestro Arturo Díaz, la inquietud de conocer la manera en que el control interno es conocido, aplicado y, tal vez, reglamentado en nuestro país; queríamos saber si la comunidad contable en México estaba consciente de la importancia que en realidad tiene el control interno y si de ello derivaba la necesidad de que existiera reglamentación o, por lo menos, algunos lineamientos específicos para la aplicación del mismo. El objetivo alrededor del cual giraba el plan de la investigación era presentar una propuesta de lo que nosotros quisimos llamar "Normas de Control Interno Generalmente Aceptadas".

Al acercarnos a los profesionales de la contabilidad nos dimos cuenta de que la realidad es diferente a la teoría, de que a pesar de que sabemos que el Control Interno existe, no lo llevamos a la práctica; de que el control interno en las empresas no siempre es concebido como un aspecto importante dentro de las actividades cotidianas de la organización; que muchos contadores conocen lo que es, pero lo ven como un simple

procedimiento establecido en el lugar en el que trabajan; como algo que los auditores me van a revisar y me dirán en qué estoy fallando.

Estamos convencidos de que en nuestro país hace falta conciencia e interés de que el control interno debe ser visto de otra manera, que si bien es cierto que algunas empresas lo consideran como algo importante, también lo es que muchas otras no lo toman en cuenta o su aplicación se realiza de manera precaria, ya que entre más cercana esté la dirección de la entidad de los propietarios menor interés se le pone al control interno.

Durante la investigación que realizamos para preparar nuestro trabajo, nos dimos cuenta de que en México no existen muchas personas interesadas en la investigación del control interno, de que no hay en realidad muchos miembros de la profesión que tengan interés por conocer lo que existe en torno al control interno en México o en el mundo.

Por todo esto que acabamos de mencionar, consideramos que el establecer en este momento las "Normas de Control Interno Generalmente Aceptadas" nos ayudaría a crear esta conciencia de la que hablamos, sino que podría alentar a ver más al control interno como algo molesto, una cuestión burocrática, situación que lejos de mejorar, empeoraría la situación del control interno en México. Antes de que la profesión contable cumpla con lineamientos para la aplicación del Control Interno, debe tener en mente que se trata de algo que traerá beneficios a las entidades y no que sólo se reflejará en actos de burocracia.

Al presentar este trabajo buscamos que cada día más profesionales de la contaduría se vean interesado en el tema y busquen dar la importancia que debe tener el Control Interno.

PROTOCOLO PARA LA INVESTIGACIÓN DEL TEMA: HACIA EL ESTABLECIMIENTO DE NORMAS DE CONTROL INTERNO GENERALMENTE ACEPTADAS

POR:

Ricardo Salvador Anaya Espinosa.

Jorge Chávez Chávez.

ASESOR DE TESIS:

Maestro Arturo Díaz Alonso

LÍNEA DE INVESTIGACIÓN.

El Control Interno en nuestros días es un tema al que se le da poca importancia indebidamente, tanto en las empresas como en las instituciones de educación. Día con día surgen nuevas empresas, negocios y sistemas de organización y con ello la necesidad de contar con sistemas adecuados de control. Estos nuevos sistemas de organización tratan de controlar de manera integral las operaciones que realiza una empresa y engloba todas las áreas funcionales de la misma tales como producción, administración, finanzas y mercadotecnia ó ventas, en las cuales laboran profesionales de diversas áreas del conocimiento, por lo tanto necesitamos sistemas que tengan fundamento en principios básicos para tener una mejor comprensión de los problemas y poder darles solución práctica y segura para que nosotros como contadores y los empresarios contemos con sistemas de información adecuados.

JUSTIFICACIÓN.

En México, como en los demás países, no se cuenta con una normatividad sobre control interno que permita establecer los lineamientos básicos para su adecuada implantación y funcionamiento, pero sobre todo, se carece también de parámetros que permitan una adecuada supervisión de los mismos y así tener elementos más sólidos para su estudio y evaluación.

Existen lineamientos básicos en casi todas las áreas de la profesión contable como son las leyes fiscales, las cuales nos mencionan los procedimientos para el cumplimiento oportuno de las contribuciones que debemos efectuar; los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que estipulan los lineamientos a seguir al momento de registrar las operaciones y la forma en la que debe de presentarse esta información; pero para el área del Control Interno no existen lineamientos formales que indiquen el camino a seguir. En el caso de la auditoría en México, contamos con las "Normas y Procedimientos de Auditoría", que enmarcan lineamientos básicos a seguir en el momento de la realización del trabajo. En el boletín 5030 se hace mención de los elementos de control interno y de la metodología para la evaluación del control interno; en dicho boletín se establecen los procedimientos correspondientes a la evaluación de un sistema de control interno, pero también nos hace mención, en el párrafo 5, de que dicho estudio es aplicable según el criterio del contador. Esto último, desafortunadamente, nos demuestra que la única normatividad que existe referente al control interno no es específica, sino que se trata de una norma que se fundamenta en el buen juicio que pudiera aplicar un contador y dada la importancia del control interno estimamos que éste que tratamos no puede ser de aplicación y juicio individuales, sino colectivos.

Estamos conscientes que los contadores debemos de establecer sistemas de control mediante una normatividad general que ajuste parámetros de actuación al momento de

establecer estos sistemas, dejando, como ya lo hemos mencionado de basarnos solamente en juicios personales.

Es por esto que nuestra línea de investigación se enfocará a buscar la posibilidad del establecimiento de normas y principios que se deban respetar de manera general para la implantación de sistemas de Control Interno útiles y comprensibles.

ANTECEDENTES EN LA LÍNEA DE INVESTIGACIÓN.

- En el ámbito laboral, ambos investigadores comenzamos en el año 2000 en el área de auditoría, en donde tuvimos experiencias diferentes en lo referente a la revisión del Control Interno que corresponde al auditor externo revisar en el desarrollo de sus actividades. Actualmente, uno de nosotros trabaja en el área de contabilidad.
- En el ámbito escolar, nuestros estudios fueron en los dos diferentes planes (1993 y 1998 de la UNAM), y en los cuales se integró una asignatura en la cual se debe aprender los elementos y objetivos del Control Interno dentro de la estructura de una entidad y en la realización de una auditoría.

ESTADO DE LA CUESTIÓN.

Es difícil para los profesionales de la técnica contable encontrar una clara y precisa descripción o definición de lo que es el control interno. Dada la inexistente una uniformidad en las acepciones que nos brinda la literatura, pero, refiriéndonos

concretamente en el caso de México, tenemos la definición establecida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Hoy en día, control interno es un concepto que en muchas ocasiones se utiliza en la práctica profesional para describir el hecho de que las operaciones se están realizando de manera adecuada, aunque generalmente se limita sólo a ser una frase.

Pareciera ser que el control interno es un proceso más en el desarrollo de las actividades administrativas de una entidad, pero en realidad se trata de un aspecto mucho más importante y complejo al que se tiene que ver con seriedad. En realidad existen pocas personas que se interesen o estén posibilitadas para realizar una investigación en este sentido, misma que ayudaría a llegar a un punto coincidente entre los contadores de modo que se unifiquen las percepciones del tópico en cuestión y se dé al control interno la seriedad que éste requiere.

En los trabajos existentes se trata al control interno como si fuera un conocimiento general y ampliamente difundido, aborda temas específicos como su relación con la auditoría, y en muchas ocasiones se confunde con el control administrativo. Esto genera problemas no sólo al establecer de un sistema de control interno en una compañía, sino en la concepción teórica del control interno.

Estamos convencidos de que esta confusión, conduce a la imposibilidad de elaborar un análisis crítico que constituya una base sólida para establecer la teoría sobre el control interno.

El control interno en una organización resulta ser uno de los aspectos más importantes a considerar para que la empresa pueda funcionar lo más adecuadamente posible, tratando así de llegar a los resultados planteados en la misión.

La realidad actual en el entorno del control interno, nos conduce a pensar que se trata de un tema que provoca poco interés a los profesionistas contables y a los

directamente involucrados con su preparación antes de ingresar en el campo laboral y cuando se encuentran en él.

Dado lo anterior, se hace necesario integrar todas las concepciones del Control interno en una sola definición que establezca las bases para fundamentar y estructurar un Sistema de control interno capaz de soportar la responsabilidad de salvaguarda de los recursos de la organización

La situación que se presenta es grave pero debemos buscar una solución inmediata y precisa que nos permita, principalmente, dejar de especular sobre la existencia y la importancia del control interno, creando una propuesta de solución así como las bases y fundamentos esenciales.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Dadas las condiciones que hemos mencionado, creemos que el problema puede ser expresado así: ¿sería posible y deseable establecer normas de control interno que brinden soluciones útiles y reales y que sean generalmente aceptadas por la profesión contable?, pero también debemos preguntar al plantear este problema ¿cuáles serían esas normas?

HIPÓTESIS.

En nuestro país existen las condiciones y los investigadores capacitados que permiten el establecimiento de "Principios de Control Interno Generalmente Aceptados" lo cual daría como resultado una sólida base para el establecimiento de los sistemas de control interno y esto traería como consecuencia un estudio y evaluación con fundamentos sólidos.

MÉTODO DE INVESTIGACIÓN.

1. Descripción de la situación actual.
2. Definir el control interno
3. Definir objetivos del control interno basados en el punto anterior.
4. La naturaleza o esencia del control interno.
5. Precisar los términos utilizados en las definiciones justificando su uso.
6. Principios y fundamentos del control interno.
7. Se trata de normas, lineamientos, principios, etc.?
8. Modo de establecer estas normas.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Perdomo Moreno, Abraham. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. ECASA. México, 1993.
2. Mock, Theodore y Jerry L. Turner. EVALUACIÓN Y JUICIO DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON EL CONTROL INTERNO CONTABLE. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, 1993.
3. Santillana González, Juan R. AUDITORIA SANTILLANA II. ECAFSA. México, 1999.
4. Osorio Sánchez, Israel. AUDITORIA I. FUNDAMENTOS DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS. ECAFSA. México, 2000.
5. Del Valle Noriega, Jaime y Alberto Álvarez. TEMAS PRACTICOS DE AUDITORIA. México, 1985.
6. Schuster, José Alberto. CONTROL INTERNO. Ediciones Macchi. Buenos Aires, Argentina, 1992.
7. Pro Audit Advisor, Nuevos conceptos de control interno. (Netconsul.com, Marzo 2003)
8. <http://www.isaca.org.uy>

ÍNDICE.

♦ INTRODUCCIÓN	01
♦ CAPÍTULO I. CUALES SON LOS ANTECEDENTES DEL CONTROL INTERNO ACTUAL?	04
♦ CAPÍTULO II. QUE ES EL CONTROL INTERNO.	15
♦ CAPÍTULO III. NATURALEZA Y OBJETIVO DEL CONTROL INTERNO?	18
♦ CAPÍTULO IV. INVESTIGACIONES ACTUALES SOBRE EL CONTROL INTERNO.	29
♦ CAPÍTULO V. LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO EN LAS ORGANIZACIONES.	56
♦ CONCLUSIONES	61
♦ PROTOCOLO	63