



Observatorio Laboral Revista Venezolana

ISSN: 1856-9099

observatoriolaboralrevistav@gmail.com

Universidad de Carabobo

Venezuela

Rivas Márquez, Glenda

Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos

Observatorio Laboral Revista Venezolana, vol. 4, núm. 8, julio-diciembre, 2011, pp. 115-136

Universidad de Carabobo

Valencia, Venezuela

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=219022148007>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

## Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos

---

Glenda Rivas Márquez  
Universidad de Carabobo, Venezuela  
glenrimar@yahoo.es

### RESUMEN

El presente artículo tiene como objetivo general analizar el significado del control interno y caracterizarlo de acuerdo a los modelos contemporáneos de control Interno, detallando sus fundamentos teóricos. La metodología empleada para la elaboración del presente texto, está basada en la revisión bibliográfica y en el análisis sistemático y reflexivo de fuentes secundarias representadas por textos escritos, consultas a través de internet. El control es un factor clave en lo logro de los objetivos generales de las organizaciones por ello debe ser oportuno, económico, seguir una estructura orgánica, tener una ubicación estratégica, revelar tendencias y situaciones.

**Palabras clave:** Control, Control Interno, modelo COSO, Modelo MICIL, Modelo COCO.

Recibido: 13/10/2011    Aceptado: 7/12/2011

## Contemporary models of internal control. Theoretical foundations

---

Glenda Rivas Márquez  
Universidad de Carabobo, Venezuela  
glenrimar@yahoo.es

### SUMMARY

This article has as a general purpose to analyze the meaning of internal control and characterize it according to contemporary models of internal control, detailing its theoretical foundations. The methodology used for the elaboration of this text is based on the literature review and the systematic and thoughtful analysis from secondary sources represented by written texts, consultations via the internet. The control is a key factor in the achievement of the overall objectives of organizations therefore should be timely, economic, follow an organizational structure, having a strategic location, reveal trends and situations.

**Keywords:** Control, Internal Control, Model COSO, Model MICIL, Model COCO.

Received: 13/10/2011    Accepted: 7/12/2011

### Introducción

El control es un factor clave en lo logro de los objetivos generales de las organizaciones por ello debe ser oportuno, económico, seguir una estructura orgánica, debe tener una ubicación estratégica, revelar tendencias y situaciones. En la vida real, un gran volumen de las decisiones administrativas está basado en información de tipo contable. Estas decisiones varían desde asuntos como adquisiciones de inventarios hasta mejorar la estructura de costos y gastos de la empresa. Es por ello que se perfila un tipo de control organizacional dirigido precisamente a regular el funcionamiento de las actividades operacionales que se desarrollan en el día a día de una empresa, este se conoce con el nombre de "Control Interno".

El control interno desde hace mucho tiempo ha sido reconocido como fundamental e indispensable en la actividad empresarial y en la práctica de la auditoría. Este reconocimiento surgió paulatinamente en las primeras épocas de práctica de la profesión de auditor, de acuerdo a la manera en que los estos fueron descubriendo que en la práctica pocas veces es necesario examinar todas las transacciones para lograr sus objetivos.

Así mismo, el control interno tiene como propósito principal el minimizar las desviaciones y riesgos, per-

mitiendo anticiparse en lo posible a la detección de alteraciones a lo establecido. Es por ello que su importancia radica en que permiten a la gerencia hacer frente a la rápida evolución del entorno económico y competitivo, así como a las exigencias y prioridades cambiantes de los clientes, adaptando su estructura para asegurar el crecimiento futuro. El presente artículo tiene como objetivo general Analizar el significado del control interno y caracterizarlo de acuerdo a los modelos contemporáneos de control Interno, detallando sus fundamentos teóricos. La metodología empleada para la elaboración del presente texto, está basada en la revisión bibliográfica y en el análisis sistemático y reflexivo de fuentes secundarias representadas por textos escritos, consultas a través de internet.

### Control Interno: Su definición de acuerdo a los modelos contemporáneos de Control Interno

La concepción de control interno ha sufrido modificaciones en la medida en que se han transformado las estructuras organizacionales, para ello toma como base la manera en que ha evolucionado la auditoría, Mantilla y Blanco (2005: 26-29) evidencian tres generaciones de control interno: **"Primera generación:** esta etapa de control interno se basó en acciones

empíricas, a partir de procedimientos de ensayo y error. Esta generación, si bien es obsoleta aun tiene una fuerte aplicación generalizada. La principal causa de su insistente aplicación se debe en buen aparte a la carente profesionalización de quienes tienen a su cargo el sistema de control interno. Dicha etapa estuvo fuertemente relacionada con los controles contables y administrativos; **Segunda generación:** Esta etapa se encuentra marcada por el sesgo legal. Se logran imponer estructuras y prácticas de control interno, especialmente en el sector público, pero desafortunadamente dio una conciencia distorsionada de este, al hacerlo operar muy cerca de la línea de cumplimiento (formal) y lejos de los niveles de calidad (técnicos)... Se da como centro de atención la evaluación del control interno como el medio para definir el alcance de las pruebas de auditoría... Por ende, el control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que las actividades de la entidad se desarrollan eficazmente según las directrices señaladas por la administración; **Tercera generación:** Actualmente centra esfuerzos en la calidad derivada del posicionamiento en los más altos niveles estratégicos y directivos, como requisito que garantiza la eficiencia del control interno.

Es aquí donde se reconoce el fruto de los esfuerzos originados por COSO hacia los años 90's, los cuales han sido complementados por los nuevos direccionamientos estratégicos, el ascenso en la escala organizacional y, reforzados por los alcances de la Sarbanes-Oxley Act de 2002.

En la última década los controles internos han tomado una orientación dirigida de manera prioritaria a fomentar la eficiencia, reduciendo el riesgo en la consecución de los objetivos, ayudan a asegurar la confiabilidad de la información financiera y la de gestión, a proteger los recursos, y a cumplir las leyes, reglamentos y cláusulas contractuales aplicables.

Coopers & Lybrand (1997:04), Define al control interno desde el punto de vista del modelo COSO así: "Es un proceso ejecutado por el consejo de directores, la administración y el resto del personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías: - Efectividad y eficiencia de las operaciones; - Confiabilidad en la información financiera; - Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. "

Con base a esta definición entonces, el control interno es una serie de acciones concatenadas y realizadas por todos los miembros de la entidad,

orientados a la consecución de las metas organizacionales, a prevenir la pérdida de recursos, a asegurar información financiera confiable y que la empresa cumpla con las leyes y regulaciones aplicables. Resalta la idea de que el control interno efectivo solo puede ayudar a la organización a lograr sus objetivos más no asegura el éxito organizacional.

Por otra parte, se tiene la definición de control interno mostrada en el modelo COCO (Criteria of Control) de Canadá, fue publicado tres años más tarde que COSO; éste simplifica los conceptos y el lenguaje para hacer posible una discusión sobre el alcance total del control, con la misma facilidad en cualquier nivel de la organización empleando un lenguaje accesible para todos los empleados.

Estupiñán, (2006: 09) al respecto expone, “El modelo COCO es producto de una profunda revisión del comité de criterios de control de Canadá sobre el reporte COSO y cuyo propósito que hacer el planteamiento de un modelo mas sencillo y comprensible, ante las dificultades que en la aplicación del COSO enfrentaron inicialmente algunas organizaciones. El resultado es un modelo conciso y dinámica encaminado a mejorar el control, el cual describe y define al control casi de forma idéntico a como lo hace el modelo COSO”

Lazcano, citado por Quevedo y Ramírez (2006: 47) define el control interno desde el punto de vista de este modelo así: “El control incluye aquellos elementos de una organización (recursos, sistemas, procesos, cultura, estructura y metas) que tomadas en conjunto apoyan al personal en el logro de los objetivos de la entidad. Estos objetivos pueden referirse a una o más de las siguientes categorías: - Efectividad y eficiencia de las operaciones; - Confiabilidad de los reportes internos o para el exterior; - Cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables así como con las políticas internas”.

Tropicalizando un poco la concepción se control interno, se encuentra la definición mostrada en el llamado modelo MICIL que surge como una respuesta a la necesidad de establecer un enfoque apropiado a la realidad de Latinoamérica, por esto el Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica procura establecer un marco de referencia para las necesidades y las expectativas de los directores de las empresas privadas, de las instituciones públicas, de las organizaciones de la sociedad civil y de otros interesados, este modelo define al control interno así MICIL (2004: 01):” El control interno es un proceso aplicado en la ejecución de las operaciones, ejecutado por los funcionarios y servidores que laboran en las orga-

nizaciones, debe aportar un grado de seguridad razonable y debe orientarse a facilitar la consecución de los objetivos institucionales: Eficiencia y eficacia de las operaciones; -Confianza de la información financiera y operativa; - Protección de los activos; -Cumplimiento de las leyes, regulaciones y contratos.

El concepto de control interno que muestra este marco, es presentado con palabras sencillas que son de amplia utilización y conocimiento en las actividades de los sectores privado y público.

En resumen existen diferentes estructuras conceptuales, pero en el mercado de capitales de los estados unidos la que se reconoce como criterio de control es el COSO. Este se consolida como el punto de partida para importantes desarrollos en las áreas del control interno de los nuevos instrumentos financieros, gubernamental y sistemas de información, y anuncia una nueva orientación a la dirección de una organización que es la administración de sus riesgos e implica una comprensión de la organización en términos de sistemas, que por ende orienta a entender el significado de los diferentes elementos que la conforman y su relación en función a los objetivos que esta persigue.

### **Modelos Contemporáneos de Control Interno: Fundamentos Teóricos**

A partir de la década de los noventa, los nuevos modelos desarrollados en el campo del control, están definiendo una nueva corriente del pensamiento, con una amplia concepción sobre la organización, involucrando una mayor participación de la dirección, gerentes y personal en general de las organizaciones a nivel mundial. Estos modelos han sido desarrollados con la idea de que representen fuertes soportes del éxito de la organización, siempre que los mismos sean llevados con el criterio y la perspicacia necesaria de parte del profesional.

Se han publicado diversos modelos de Control, así como numerosos lineamientos para un mejor gobierno corporativo. Los modelos más conocidos son: el COSO (USA), el COCO (Canadá), el Cadbury (Reino Unido), el Vienot (Francia), el Peters (Holanda), King (Sudáfrica) y MICIL (adaptación del COSO para Latinoamérica).

Los modelos COSO, COCO y MICIL son los más adoptados en las empresas del continente americano; es por ello que el análisis de los fundamentos teóricos de los modelos contemporáneos de control Interno que se presenta a continuación centra su atención en los mismos.

Se iniciará el recorrido ubicando al lector en el denominado informe COSO (Committee of Sponsoring organizations) comisionado por los cinco organismos profesionales financieros más importantes de los Estados Unidos, fue definido en 1992; tras cinco años de estudio y discusión, surgiendo un nuevo marco conceptual del control interno con el objetivo fundamental de integrar las diversas definiciones y conceptos vigentes para este momento.

A nivel organizacional, se realza la necesidad de que la alta dirección y el resto de la organización comprendan cabalmente la trascendencia del control interno, la incidencia del mismo sobre los resultados de su gestión, el papel estratégico a conceder a la auditoría y esencialmente la consideración del control como un proceso integrado a las operaciones de la empresa y no como un conjunto de reglas

A nivel normativo, pretende plantear y normas rígidas, compuesto por mecanismos burocráticos. Una referencia conceptual común a nivel de auditoría interna, externa, en los ámbitos académicos o legislativos, lo cual hasta ahora resultaba complejo, dada la multiplicidad de definiciones y conceptos divergentes que han existido sobre control interno.

De acuerdo al **marco integrado de control interno COSO (Modelo**

**COSO)**, el control interno consta de cinco categorías o componentes que la administración diseña y aplica para proporcionar una seguridad razonable de que sus objetivos de control se llevaran a cabo de manera adecuada. Estos componentes son: (1) Ambiente de Control; (2) Evaluación de los Riesgos; (3) Actividades de Control; (4) Información Y comunicación; y (5) Monitoreo. A continuación se muestra en detalle el significado de cada uno de estos componentes.

#### **Primer componente: Ambiente de Control**

Ambiente de control de una empresa, es la actitud general de sus administradores y empleados hacia la importancia del control interno. Consiste en acciones, políticas y procedimientos que reflejan las actitudes generales de los altos niveles de la administración, directores y propietarios de una entidad en cuanto al control interno y su importancia para la organización, tiene gran influencia en la manera como se estructuran las actividades de una empresa, se establecen los objetivos y se valoran los riesgos. Es por ello que, es considerado el fundamento o la base del resto de los componentes de control interno.

De acuerdo a Whittington, y Pany (2005: 214), el ambiente de control “crea el tono de la organización al



influir en la conciencia de control. Puede verse como el fundamento del resto de los componentes”. Es por ello, que se puede decir que, un efectivo ambiente de control puede ayudar a mitigar la probabilidad de irregularidades, así como un ambiente de control débil puede reducir la efectividad de otros componentes de control interno.

En el ambiente de control se distinguen siete factores a considerar: (1) Integridad y valores éticos; (2) Compromiso por la competencia; (3) Consejo de directores o comité de auditoría; (4) Filosofía y estilo operativo de la gerencia; (5) Estructura organizacional; (6) Asignación de autoridad y responsabilidades y; (7) Políticas y procedimientos de recursos humanos. A continuación se detalla el significado de cada uno de los factores del ambiente de control mencionados anteriormente.

*Integridad y valores éticos:* son el resultado de las normas éticas y de conducta de la empresa, así como la forma en que éstos se comunican y refuerzan en la práctica. Incluyen las acciones de la administración para eliminar o reducir iniciativas o tentaciones que podrían llevar al personal de la empresa a cometer actos deshonestos, ilegales o poco éticos. *Compromiso por la competencia:* Cuando se habla de competencia se hace referencia al conocimiento y las habili-

dades que son necesarias para cumplir con una determinada tarea. Cada individuo que hace vida profesional dentro de una empresa posee una serie de habilidades y destrezas, que al combinarlas con sus conocimientos sobre un área le permite ejecutar una actividad dentro de una empresa. Arens, Elder y Beasley (2007: 275) “el compromiso con la competencia comprende la consideración de los niveles de competencia para trabajos específicos y la forma en que estos niveles se traducen en habilidades y conocimientos necesarios”.

*Consejo de directores o comité de auditoría:* Este debe integrarse con miembros independientes que no sean funcionarios ni empleados y que tampoco tengan otras relaciones con la empresa que puedan desviar su independencia, ya que de esta manera podrá cumplir con su función de supervisión sobre los reportes financieros, e impedir que los ejecutivos dejen a un lado los controles existentes y se comentan actos deshonestos.

*Estructura organizacional:* se considera otro factor del ambiente de control, ya que una estructura organizacional bien diseñada ofrece la base para planear, dirigir y controlar las operaciones. Es considerada el marco de la planeación y control de las operaciones.

*Filosofía y estilo operativo de la gerencia:* abarca el enfoque de la gerencia para monitorear riesgos del negocio; las actitudes y acciones de la gerencia hacia el reporte financiero y hacia el procesamiento de la información, funciones contables y el personal.

*Asignación de autoridad y responsabilidad:* incluye cómo se asignan la autoridad y responsabilidad por las actividades operativas y cómo se establecen las relaciones de reporte y las jerarquías de autorización.

*Políticas y prácticas de recursos humanos.* Incluye el conjunto de lineamientos, normas, políticas y procedimientos relacionados con la contratación, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones de corrección.

### **Segundo componente: Evaluación de los Riesgos**

La evaluación de los riesgos sirve para describir el proceso con que los ejecutivos identifican, analizan y administran los riesgos de negocio que puede enfrentar una empresa y el resultado de ello.

Mantilla (2005: 39) comenta que el significado de la valoración de riesgos se orienta en la siguiente idea: “La valoración de riesgos es la

identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, formando una base para la determinación de cómo deben administrarse los riesgos. Dado que las condiciones económicas, industriales, reguladoras y de operación continuarán cambiando, se necesitan mecanismos para identificar y tratar los riesgos especiales asociados con el cambio”.

Todas las empresas, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o clase de industria, enfrentan riesgos en todos los niveles. Los riesgos afectan la destreza de la entidad para sobrevivir. Por lo que, la identificación de los objetivos es una condición previa para la valoración de riesgos. Primero, deben definirse los objetivos a fin de que la administración pueda identificar los riesgos y determinar las acciones necesarias para administrar. La definición de objetivos es una parte clave del proceso administrativo por ser requisito previo para un control interno eficaz.

De acuerdo a Whittington, y Pany (2005; 218), los siguientes factores podrían indicar un mayor riesgo a la empresa: “- Cambios en el ambiente de operaciones; - Personal nuevo; - Sistemas de información nuevos o reconstruidos; - Crecimiento rápido; Tecnología nueva; - Líneas de productos o actividades nuevas; - Rees-

tructuración corporativa; - Operaciones en el extranjero”.

### **Tercer Componente: Actividades de Control**

Son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se están llevando a cabo las directrices administrativas. Se establecen con el propósito de garantizar que las metas de la empresa se alcancen. Las actividades de control consideradas en la estructura conceptual integrada COSO son las siguientes:

*Revisiones de alto nivel*, incluye la comparación del desempeño contra presupuestos, pronósticos, etc. *Procesamiento de la información*, se realiza una variedad de controles a fin de verificar la precisión, integridad y autorización de las transacciones.

*Funciones directas o actividades administrativas*, los administradores dirigen las funciones o las actividades revisando informes de desempeño.

*Controles físicos*, *Equipos*, inventarios y otros activos se aseguran físicamente en forma periódica son contados y comparados con las cantidades presentadas en los registros de control.

*Indicadores de desempeño*, relacionar unos con otros los diferentes conjuntos de datos operacionales o

financieros, además de analizar las interrelaciones e investigar y corregir las acciones.

*Segregación de responsabilidades*, para reducir el riesgo de error o de acciones inapropiadas. Para ello existen cuatro guías generales que orientan la segregación adecuada de las responsabilidades: 1) Contabilidad separada de la custodia de los activos financieros; 2) Custodia de activos relacionados separados de la autorización de operaciones; 3) Responsabilidad operativa separada de la responsabilidad de registro contable; 4) Deberes y responsabilidades del departamento de tecnología de información separado de los departamentos de usuarios.

### **Cuarto componente: Información y comunicación**

La información y la comunicación son elementos esenciales en una estructura de control interno. La información acerca del ambiente de control, la evaluación de los riesgos y los procedimientos de control y la supervisión son necesarios para que los administradores puedan dirigir las operaciones y garantizar que sean puesto en práctica las normativas legales, reglamentarias y de información.

Este componente de control interno, se refiere a los métodos

empleados para identificar, reunir, clasificar, registrar e informar acerca de las operaciones de la entidad y para conservar la contabilidad de los activos relacionados.

En relación a este componente, Mantilla (2005: 71) comenta que: "... El sistema de información produce documentos que tienen información operacional, financiera y relacionada con el cumplimiento, la cual hace posible operar y controlar el negocio. Ella se relaciona no solamente con los datos generados internamente, sino también con la información sobre sucesos, actividades y condiciones externas necesaria para la toma de decisiones y la información externa de negocios. También debe darse una comunicación efectiva en un sentido amplio, que fluya hacia abajo, a lo largo y hacia arriba de la organización. Todo el personal debe recibir un mensaje claro por parte de la alta administración respecto a qué responsabilidades de control deben asumirse seriamente."

#### **Quinto componente: Monitoreo**

Las actividades de monitoreo se refieren a la evaluación continua o periódica de calidad del desempeño del control interno, con el propósito de determinar qué controles están operando de acuerdo con lo planeado y que se modifiquen según los cam-

bios en las condiciones. Mantilla (2005: 83) "Los sistemas de control interno cambian con el tiempo. La manera como se aplican los controles tiene que evolucionar. Debido a que los procedimientos pueden tornarse menos efectivos, o quizás no se desempeñan ampliamente, ello puede ocurrir a causa de la llegada de personal nuevo, la variación de la efectividad del entrenamiento y la supervisión, la reducción de tiempo y recursos u otras presiones adicionales".

El Sistema de control interno puede supervisarse mediante acciones continuas de los administradores o por evaluaciones separadas. Las acciones de monitoreo continuo denominado "monitoreo ongoing", incluyen actos regulares de administración y supervisión, comparaciones, conciliaciones y otras acciones rutinarias. Por desempeñarse en una base de tiempo real reaccionan dinámicamente a las condiciones cambiantes y están integrados a la gestión de la organización, proporcionan una retroalimentación sobre la efectividad de los otros componentes de control interno.

Se realizan evaluaciones separadas que son necesarias para que la administración tenga una seguridad razonable respecto de la efectividad del sistema de control interno, se realizan cada cierto tiempo. Para este tipo de evaluación se debe tener presente: a) el alcance y frecuencia de la evalua-

ción; b) el proceso de evaluación; c) La metodología de evaluación; y; d) el nivel de documentación.

El siguiente modelo a considerar es el denominado “**Modelo COCO (Criteria of Control)**” de Canadá, es producto de una profunda revisión realizada por el Comité de Criterios de Control de Canadá sobre el reporte COSO, el propósito de esta revisión se centró en hacer el planteamiento de un Modelo más sencillo y comprensible, ante las dificultades que en la aplicación del COSO enfrentaron inicialmente algunas organizaciones.

El modelo COCO (Criteria of Control) de Canadá, fue publicado tres años más tarde que COSO; éste simplifica los conceptos y el lenguaje para hacer posible una discusión sobre el alcance total del control, con la misma facilidad en cualquier nivel de la organización empleando un lenguaje más sencillo, para hacerle accesible para todos los empleados de una empresa.

El cambio importante que plantea el Modelo Canadiense consiste que en lugar de conceptualizar al proceso de Control como una pirámide de componentes y elementos interrelacionados, proporciona un marco de referencia a través de 20 criterios generales, que el personal en toda la organización puede usar para diseñar, desarrollar, modificar o evaluar el Control. Las

organizaciones que pretendan aplicar los lineamientos de COCO, deberán tener un claro conocimiento y consideración de los cinco componentes que conforman el marco integrado de control interno publicado por COSO. La estructura del modelo canadiense requiere de creatividad para su interpretación y aplicación, y es adaptable a cualquier organización una vez que se adecua a las necesidades de sus propios intereses, o usarlas de referencia para desarrollar un modelo propio.

En este orden de ideas Estupiñán expone (2006:10), el modelo COCO “busca proporcionar un entendimiento del control y dar respuesta a las tendencias que se observan en los desarrollos siguientes: - El impacto de la tecnología y el recorte a las estructuras organizacionales, que han proporcionado mayor énfasis sobre el control a través de medios informales, como la visión empresarial compartida, comunión de valores y una comunicación abierta; -En la creciente demanda de informar públicamente acerca de la efectividad del control, respecto a ciertos objetivos; - En el énfasis de las autoridades para establecer controles, como una forma de proteger los intereses de los accionistas. Algunas autoridades financieras han establecido procedimientos y protocolos de información, aplicables a las instituciones bajo su jurisdicción”.

El objetivo del modelo COCO se orienta a desarrollar lineamientos generales para el diseño, implementación evaluación y reportes sobre estructuras de control en una organización, en él se engloba el sector público y el privado. El llamado ciclo de entendimiento básico del Control, como se representa en el Modelo, consta de cuatro etapas que contienen los 20 criterios generales, conformando un ciclo lógico de acciones a ejecutar para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la organización.

Los criterios son elementos básicos para entender y aplicar el sistema de control plasmado en el modelo COCO. Se requiere de un adecuado análisis y comparaciones para lograr analizar estos criterios en el contexto de una empresa en particular y para la efectiva evaluación de los controles que han sido implantados.

Los 20 criterios que prevé el modelo COCO, están agrupados en cuanto a: (1) Objetivos; (2) Compromiso; (3) Aptitud y, (4) Evaluación y Aprendizaje. Al respecto Fernández (2003) categoriza a los criterios definidos para cada grupo, que son:

#### **Primer Grupo: Propósito:**

Los objetivos deben ser comunicados.

Los riesgos internos y externos que pudieran afectar el logro de los objetivos deben ser identificados y debidamente analizados.

Deben ser comunicadas y practicadas las políticas ideadas para apoyar la consecución de los objetivos, de tal manera que el personal de una empresa identifique el alcance de su libertad de actuación en la misma.

Deben ser establecidos planes para orientar los esfuerzos del personal, al logro de los objetivos.

Los objetivos y planes deben incluir metas, parámetros e indicadores que permitan medir el desempeño.

#### **Segundo grupo: Compromiso**

Los valores éticos de la organización deben ser establecido y comunicados a todos sus miembros.

Las políticas y prácticas de recursos humanos deben ser consistentes con los valores éticos y al logro de los objetivos de la organización.

La autoridad y responsabilidad deben ser claramente definidos y consistentes con los objetivos, de tal manera que el proceso de toma de decisiones sea llevado a cabo por el personal apropiado.

Se debe fomentar una atmósfera de confianza para apoyar el flujo de la información.

### **Tercer grupo: Aptitud**

El personal debe tener conocimientos, habilidades y las herramientas necesarias para desempeñar sus labores orientadas al logro de los objetivos organizacionales.

El proceso de comunicación debe apoyar los valores de la organización.

Se debe identificar y comunicar información suficiente y relevante para el logro de los objetivos organizacionales.

Deben ser coordinadas las decisiones y acciones de las diferentes partes de la organización. Las actividades de control deben ser diseñadas como una parte integral de la organización.

### **Cuarto grupo: Evaluación y Aprendizaje**

Se debe supervisar el ambiente interno y externo para identificar información que oriente hacia la evaluación de los objetivos.

El desempeño debe ser evaluado tomando como punto de partida las metas e indicadores preestablecidos.

Las premisas consideradas para el logro de objetivos deben ser revisadas periódicamente. El sistema de información debe ser evaluado en la medida en que cambien los objetivos,

y se precisen las deficiencias de información.

Debe comprobarse el cumplimiento de los procedimientos modificados.

Se debe evaluar periódicamente el sistema de control e informar de los resultados.

La estructura del control interno propuesta por el modelo COCO, Estupiñán (2006: 13), plantea que el control comprende los elementos de una organización que tomados en conjunto, apoyan al personal en el logro de sus objetivos organizacionales los cuales se ubican en las categorías generales siguientes:

I categoría: *Efectividad y eficiencia de las operaciones*: incluye objetivos relacionados con metas de la organización de: (a) Los servicios al cliente; (b) La salvaguarda y uso eficiente de recursos; (c) Del cumplimiento de obligaciones sociales; (d) De la protección de recursos contra pérdida o uso indebido.

II Categoría: *Confiables de los reportes financieros internos y externos*: este incluye el adecuado mantenimiento de registros contables, información confiable para uso de la organización y la publicada para información de terceros y protección de los registros contra accesos indebidos.

III Categoría: *Cumplimiento de leyes, disposiciones y políticas internas*, en esta definición del control se entiende que el mismo conlleva la responsabilidad de identificar y reducir los riesgos, con mayor énfasis en aquellos que pudieran afectar la viabilidad y éxito de la organización, tales como: - Deficiente capacidad para identificar y explotar oportunidades.

Deficiente capacidad para responder a riesgos inesperados; - Ausencia de información definitiva e indicadores confiables para la toma de decisiones.

IV Categoría: *Evaluación de los riesgos*, todas las organizaciones se enfrentan riesgos. Los riesgos afectan la posibilidad de la organización de competir para mantener su poder financiero y la calidad de los productos y servicios.

Para la aplicación de este modelo se hace necesario incursionar de manera detallada en los criterios seguidos en la ponderación de la importancia de las diversas operaciones que realiza la organización y en la eficacia de los controles, para lograr alcanzar este objetivo es necesario tomar como orientación los elementos de control interno que para tales efectos, se pueden adoptar los propuestos en el marco de control interno del modelo COCO.

La Federación Latinoamericana de Auditoría Interna (FLAI) con el apoyo del Proyecto Anticorrupción y Rendición de Cuentas en las Américas (conocido como Proyecto AAA de sus siglas del inglés) promovió y aprobó el **Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano (MICIL)** en la asamblea realizada en la ciudad de La Paz, Bolivia, el 25 de octubre del 2003 y que se constituye en el documento de referencia técnica para el diseño, aplicación y operación del control interno de las organizaciones públicas y privadas en Latinoamérica.

**El Modelo MICIL** incluye cinco componentes de control interno que presentados bajo un esquema que parte del ambiente de control como pieza central, que promueve el funcionamiento efectivo de los otros cuatro componentes que encajan en él como una pieza central de un rompecabezas asegurando su funcionamiento efectivo en todos los niveles de la organización. Estos componentes son: (1) Ambiente de Control y Trabajo institucional, (2) Evaluación de los riesgos para obtener objetivos, (3) Actividades de control para minimizar los riesgos, (4) Información y comunicación para fomentar la transparencia, y (5) Supervisión interna continua y externa periódica. A continuación se muestra el significado de cada uno de estos componentes.



**Primer Componente:** Entorno o ambiente de control y trabajo institucional.

La base de los modelos de control interno COSO y COCO, son los valores, la ética y la integridad, en MICIL marca la pauta en el comportamiento de una organización y tiene igual influencia directa en el nivel de conciencia de control y en la consecución de los objetivos organizacionales. En este componente de control al igual que en el modelo COSO, se establecen una serie de factores que se describen a continuación. *Integridad y valores éticos:* el diseño y la aplicación de este modelo se sustenta en los valores y la ética organizacional, que es aplicada al personal y en las políticas formales que existen en la empresa para cumplir con sus objetivos. *Estructura organizativa:* está resumida por lo general en su documento de creación, una ley en el caso de entidades públicas o los estatutos en el caso de organizaciones privadas. Proporciona un marco de referencia para el desarrollo del proceso administrativo, dota de la infraestructura necesaria y permite la gestión de manera eficaz. *Autoridad asignada y responsabilidad asumida:* Es necesario puntualizar la autoridad en las diferentes unidades operativas que integran a la organización, para lograr un funcionamiento adecuado. *Administración de los recursos humanos:*

es el recurso más importante en una organización, por ello el ambiente de control se verá fortalecido si la organización lo administra de manera eficiente y eficaz. *Competencia personal y evaluación del desempeño individual:* los conocimientos y habilidades para desarrollar tareas en un puesto de trabajo dentro de una organización son fundamentales para garantizar su funcionamiento, la calidad de los servicios entregados o de los bienes producidos, por ello la empresa debe definir un perfil profesional para el desempeño de las diferentes posiciones directivas y de operación. *Filosofía y estilo de gestión de la dirección:* están relacionado de manera directa con la manera en que la organización administra y evalúa los riesgos organizacionales. *El consejo de administración y los comités:* el entorno de control y trabajo están definidos en gran medida por las directrices del consejo de administración y de los comités de gestión creados para operar las principales actividades de la organización. *Rendición de cuentas y transparencia:* respecto a los resultados financieros y de gestión de las operaciones, situación que permitirá promover la transparencia en el manejo de las organizaciones.

**Segundo componente:** Evaluación de riesgos para obtener objetivos

Los riesgos que afectan de manera directa las habilidades de las orga-

nizaciones para su operación, para competir con éxito en su entorno, para mantener una posición financiera sólida, para disponer de una imagen pública positiva, para la producción de bienes o servicios de buena calidad y para contar con el personal apropiado. El nivel directivo de la empresa debe determinar el nivel de riesgo que considera aceptable y esforzarse por mantenerlos en los límites marcados o bajo control. Al igual que el COSO, el modelo MICIL considera que el establecimiento de los objetivos es una condición previa para la evaluación o valoración de los riesgos organizacionales. Los factores fundamentales a considerar como parte integrante del componente evaluación de riesgos dirigido al logro de los objetivos organizacionales son: Los objetivos organizacionales, que se resumen en cuatro categorías: (1) eficiencia y efectividad de las operaciones de la organización, que constituyen el punto clave al cual se dirigirá la mayor parte de los esfuerzos y recursos y permitirá identificar los riesgos asociados a su consecución; (2) Confiabilidad de la información financiera y de operación producida, dirigidos a la producción de información veraz, oportuna y confiable de los resultados de operaciones realizadas por la organización; (3) Protección a los activos de la organización, constituidos por una serie de adecuados procesos para la adquisición, contra-

tación, registro, integración, manejo y control de los recursos organizacionales; y (4) Cumplimiento de regulaciones legales, reglamentarias y contractuales, referidas al cumplimiento de un marco legal y normativa que afecta el funcionamiento de la organización ante un entorno.

Riesgos potenciales para la organización: la dirección debe analizar en detalle los riesgos existentes en todos los niveles de la organización y tomar las medidas adecuadas en el momento oportuno para administrarlos. De acuerdo a este modelo existen una serie de factores externos que representan riesgos potenciales para una organización como: los avances tecnológicos, las necesidades o expectativas de los usuarios, nuevas normas y leyes, desastres naturales, cambios en la economía, entre otros.

Gestiones dirigidas al cambio: MICIL considera que los cambios generados en las actividades desarrolladas dentro de la organización hace que el marco de control que se aplica pierda vigencia, plantea algunos elementos que requieren especial atención, entre ellos: Cambios en el entorno de operaciones de la organización, personal que ingresa a la empresa por primera vez, sistemas de información que han sido reconstituidos o la sustitución del usado por la empresa por otro totalmente nuevo entre otros.

**Tercer Componente.** Actividades de control para minimizar riesgos

Las actividades de control son generadas por la dirección de la organización, con el propósito de poner en práctica un conjunto de políticas que le permita asegurar el cumplimiento de los objetivos estratégicos de la organización, minimizando la incidencia de riesgos que podrían afectar el logro de dichos objetivos. MICIL considera los siguientes factores aplicables al marco integrado de control institucional: Análisis de la dirección, que consiste en la revisión de los resultados generados por el componente información y comunicación, para hacer seguimiento al cumplimiento y avance en el logro de los objetivos organizacionales. Proceso de información, que busca garantizar información confiable, veraz y oportuna a todos los niveles de la organización para apoyar la toma de decisiones. Indicadores de rendimiento, son establecidos en varios documentos formales y de referencia y están dirigidos a evaluar el grado de eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos organizacionales, y son la base para la aplicación de acciones correctivas. Disposiciones legales y gubernamentales: constituye un objetivo de control interno y por ende debe considerarse para el establecimiento de medidas que permitan el cumplimiento de las regulaciones guberna-

mentales aplicables. Criterios técnicos de control interno, dirigidos al funcionamiento eficaz de este marco integrado en la organización. Estándares específicos, que establecen el contenido específico que deben tener los informes utilizados para la comunicación de los logros obtenidos. Información generada, que consiste en una serie de informes o reportes que proporcionan los datos fundamentales para valorar la egresa y las acciones que se cotizan en los mercados de valores. Un ejemplo de ellos son los estados financieros auditados. Rendimientos esperados, proyección de los rendimientos esperados por la organización a base de los resultados estadísticos de los últimos ejercicios económicos y del entorno político, social, económico en el que se desenvuelve la empresa. Otros criterios de control, de acuerdo a MICIL la dirección debe establecer, definir y aplicar un plan de acción para afrontar los riesgos garantizando el cumplimiento de los objetivos de la empresa en el tiempo.

**Cuarto componente:** Información y comunicación para fomentar la transparencia

Es necesario identificar, recoger y comunicar información relevante de forma y en el plazo que permita a cada persona que labora en la empresa asumir sus responsabilidades. Así mismo es importante el estableci-

miento de una comunicación eficaz que permita el movimiento de la información formal e informal en todas las direcciones en una organización. Los principales factores que conforman el componente información y comunicación son: Información en todos los niveles, la información relevante que se produce en la organización sobre los resultados de las operaciones realizadas por esta, debe ser difundida y comunicada en todos los niveles de la organización para contribuir al logro de los objetivos organizacionales. Datos fundamentales en los estados financieros, la información presentada en los reportes financieros debe mostrar de manera razonable la situación de la empresa a un momento determinado y debe ser generada de acuerdo a las normas contables vigentes y aplicables a la organización. Herramienta para la supervisión, está referido la información y la comunicación de los resultados obtenidos por la organización deben ser una herramienta práctica, detallada, confiable y oportuna para aplicar la función de supervisión en los diferentes niveles de una organización. Información adicional y detallada, que permita analizar el comportamiento de las operaciones en base a datos estadísticos con el logro de los objetivos organizacionales, con el propósito de evaluar el avance en el logro de los mismos. Por último, la comunicación de los objetivos de

la organización, que es una actividad que está relacionada con la entrega de información importante para la ejecución de las operaciones.

**Quinto componente:** Supervisión interna continua y externa periódica.

Este componente de control interno permite evaluar si la estructura de control interno de la organización está funcionando de manera adecuada, o si es necesario introducir cambios para mejorar su efectividad. Este proceso de supervisión comprende la evaluación, por los niveles adecuados, sobre el diseño, funcionamiento y manera como se adoptan las medidas para actualizarlo o corregirlo. De acuerdo a MICIL, las operaciones de supervisión como componente del marco integrado de control interno se concreta en los siguientes factores: Monitoreo continuo por la administración; incluye una serie de actividades dirigidas a validar la ejecución de las actividades en una organización. Seguimiento interno, está dirigido a las actividades importantes que representen potencial riesgo en la obtención de los objetivos organizacionales, y que puede ser evaluado por el marco de control interno a partir de la evaluación de sus propios componentes. Evaluaciones externas, que incorpora en el diseño del control interno una serie de evaluaciones externas realizadas en forma periódica como parte integrante de las

auditorias de los estados financieros u otro tipo de evaluación. A Finales del año 2004, como respuesta a una serie de escándalos, e irregularidades que provocaron pérdidas importante a inversionistas, empleados y otros grupos de interés, nuevamente el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, publicó el Enterprise Risk Management - Integrated Framework y sus Aplicaciones técnicas asociadas, en el cual amplía el concepto de control interno, proporcionando una guía un poco más detallada sobre la identificación, evaluación y gestión integral de riesgo. Conocido con el nombre de COSO II.

Este nuevo enfoque no se emitió para sustituir el marco de control interno plasmado en el modelo COSO, sino que lo incorpora como parte de él, permitiendo a las empresas mejorar sus prácticas de control interno o decidir encaminarse hacia un proceso más completo de gestión de riesgo. Adicionalmente, dado que COSO II Enterprise Risk Management - Integrated Framework se encuentra completamente alineado con el Internal Control - Integrated Framework, las mejoras en la gestión de riesgo permitirán mejorar, aún más, sobre la inversión ya realizada en control interno bajo las disposiciones de la Ley Sarbanes-Oxley. Esta nueva metodología proporciona

la estructura conceptual y el camino para lograrlo. La premisa principal de la gestión integral de riesgo es que cada entidad, con o sin fines de lucro, existe para proveer valor a sus distintos grupos de interés. Sin embargo, todas estas entidades enfrentan incertidumbres y el desafío para la administración es determinar que cantidad de incertidumbre esta la entidad preparada para aceptar, como esfuerzo, en su búsqueda de incrementar el valor de esos grupos de interés. Esa incertidumbre se manifiesta tanto como riesgo y oportunidad, con el potencial de erosionar o generar valor. PriceWaterhouseCoopers (2005: 04), define a la administración de riesgos corporativos así: “La administración de riesgos corporativos es un proceso efectuado por el consejo de administración de una entidad, su dirección y restante personal, aplicable a la definición de estrategias en toda la empresa y diseñado para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la organización, gestionar sus riesgos dentro del riesgo aceptado y proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de objetivos de la entidad”.

La administración de riesgos corporativos (ERM) según lo planteado por PriceWaterhouseCoopers (2005: 05-06), consta de ocho componentes relacionados entre sí, que se derivan de la manera en que la dirección con-

duce la empresa y cómo están integrados en el proceso de gestión, estos son:

1. Ambiente interno: El ambiente interno abarca el tono de una organización y establece la base de cómo el personal de la entidad percibe y maneja los riesgos.
2. Establecimiento de objetivos: Los objetivos deben existir antes de que la dirección pueda identificar potenciales eventos que afecten su consecución. La administración de riesgos corporativos asegura que la dirección ha establecido un proceso para fijar objetivos y los objetivos seleccionados apoyan la misión de la entidad y están en línea con ella, además de ser consecuentes con el riesgo aceptado.
3. Evaluación de riesgo: Los riesgos se analizan considerando su probabilidad e impacto para determinar cómo deben ser administrados. Los riesgos son evaluados sobre una base inherente y residual.
4. Respuesta al riesgo: La dirección selecciona las posibles respuestas para evitar, aceptar, reducir o compartir los riesgos, desarrollando una serie de acciones para alinearlos con el riesgo aceptado y las tolerancias al riesgo de la entidad.

5. Actividades de control Las políticas y procedimientos se establecen e implantan para ayudar a asegurar que las respuestas a los riesgos se llevan cabo efectivamente.
6. Información y comunicación: La información se identifica, captura y comunica en forma y plazo para permitir al personal afrontar sus responsabilidades.
7. Monitoreo: La totalidad de la administración de riesgos corporativos es monitoreada y se efectúan las modificaciones necesarias.

El COSO II, es un proceso formal diseñado para identificar, comunicar y monitorear los riesgos a lo largo de la organización, orientando esfuerzos para reducir las amenazas, manejar la incertidumbre y aprovechar en todo su potencial las oportunidades.

#### Consideraciones finales

El control interno es un proceso que lleva a cabo el consejo de administración o junta directiva de una entidad, su dirección o gerencia general y otros funcionarios empleados de la misma, y que han sido diseñados para proporcionarles seguridad razonable acerca del cumplimiento de los objetivos de la organización, relativos a la eficiencia de las operaciones, confia-

bilidad en la información y cumplimiento de normas y regulaciones. Esta es la concepción de control interno es la esbozada en los enfoques contemporáneos.

Los modelos contemporáneos de control interno mantienen aspectos similares, al darle la importancia que se merece el control interno dentro de una organización, pero hay que tener en cuenta que el mundo competitivo que se vive hoy en día trae consigo cambios tecnológicos, aperturas de nuevos mercados, incremento en las cifras de ventas, aumento en el número de empleados, globalización económica, entre otros no menos importantes, que origina una mayor complejidad en las operaciones y en consecuencia provoca cambios continuos al sistema de control interno implantado.

#### Referencias bibliográficas

- ARENS A, ELDER R. Y BEASLEY M. (2007). *Auditoría. Un enfoque integral*. Undécima edición. Pearson educación. México.
- COOPERS & LYBRAND (1997). *Los nuevos conceptos de control interno*. (Informe COSO). Primera edición. Ediciones Díaz Santos. España.
- ESTUPIÑAN G. RODRIGO (2006). *Administración o gestión de riesgos E.R.M. y la auditoría interna*. Primera edición. Ecoe ediciones. Colombia.
- Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica (2004). Disponible: <http://www.sisepuede.com.ec/docs/MICIL.doc> Consultado el 02-01-2012.
- MANTILLA B. SAMUEL (2003). *Auditoría 2005*. Primera edición. Editorial Ecoe ediciones. Colombia.
- MANTILLA B. SAMUEL Y BLANCO SANDRA (2005). *Auditoría del Control interno*. Primera edición. Editorial Ecoe ediciones. Colombia.
- PriceWaterhouseCoopers (2005). *Administración de riesgos corporativos – Marco integrado. Resumen ejecutivo Marco*. Primera edición. Editado por la Federación Latinoamericana de auditores internos (FLAI).
- QUEVEDO, DOSCARLI Y RAMIREZ ELIANA (2006). *Análisis comparativo entre los enfoques modernos de Control Interno: COSO, COCO y MICIL*. Trabajo especial de grado no publicado. Universidad de Carabobo. República bolivariana de Venezuela.
- WARREN CARL, REEVE JAMES, Y FESS PHILIP (2005). *Contabilidad Financiera*. Novena edición. Thomsom editores. México.
- WHITTINGTON, O Ray y PANY Karls (2005). *Principios de auditoría*. Decimocuarta edición. McGraw Hill. México.