

Tendencias del control interno



Objetivos y resumen del capítulo

Una vez que haya leído y estudiado este capítulo, usted será capaz de:



OBJETIVOS

1

Identificar las tendencias del control interno.

2

Ubicar los probables proyectos de actualización de pronunciamientos institucionales en materia de administración de riesgos y de control interno.

3

Reconocer la gran tendencia del control interno.



RESUMEN DEL CAPÍTULO

- Pretensiones del control interno como tendencia permanente e inobjetable.
 - Los dos grandes enfoques de los pronunciamientos sobre control interno.
 - Participación del *Committee of Sponsoring Organizations for the Treadway Commission* (COSO) en la evolución del control interno.
- El *Enterprise Risk Management — Integrated Framework* (Marco integral de la administración de riesgos empresariales — MIARE) publicado por el COSO en 2004.
 - El *Enterprise Risk Management: Tools and Techniques for Effective Implementation* (Técnicas y herramientas para una efectiva implementación de la administración de riesgos empresariales) publicado por el IMA en 2007.
 - Actualizaciones a llevar a cabo por entidades y organizaciones públicas, privadas, profesionales y académicas a la luz del nuevo COSO 2013.
- Actualización permanente sobre nuevos pronunciamientos en materia de control interno.

4

Resumen del
contenido
general del
libro.

- Resumen del contenido general del libro a través de 36 recomendaciones epilogares.



17.1 Tendencias del control interno

El control interno ha pretendido ser el medio por excelencia adoptado de manera formal desde la década de 1940 hasta la fecha por entidades y organizaciones públicas y privadas, de cualquier tipo o naturaleza, para, en términos generales:

1. Coadyuvar en el cumplimiento de los objetivos institucionales.
2. Fomentar y asegurar el pleno respeto, apego, observancia y adhesión a la legislación, normatividad y a las políticas prescritas o establecidas por la administración.
3. Promover la eficiencia operativa.
4. Asegurar una razonabilidad, confiabilidad, oportunidad e integridad de la información financiera y presupuestal, y la complementaria administrativa y operacional que se genera en la entidad.
5. Salvaguardar los activos y documentación relevante.

Y así lo seguirá pretendiendo. Ésta es una tendencia inobjetable.

Por otro lado, es interesante advertir que durante los primeros años de estudio, tratamiento y pronunciamientos sobre el control interno, el enfoque aplicado guardaba una tendencia más inclinada hacia aspectos operativos y administrativos de nivel medio; y a partir de las últimas décadas del pasado siglo xx, este enfoque se invirtió, ya que se aprecia una más fuerte orientación hacia la administración de alto nivel, reduciéndose los enfoques hacia los ámbitos operativos y administrativos medios, excepto en lo que respecta a la tecnología de la información que se orienta en ambos sentidos.

Por supuesto que el cambio de los enfoques referidos obedece a las nuevas condiciones del mundo actual de los negocios y de la sociedad en general, al que hay que hacer frente y atender en función de las nuevas expectativas, compromisos y circunstancias que traen consigo y que se están presentado y evolucionando de manera continua, como sería el caso, a manera de ejemplo, de la responsabilidad social en la que está inmersa la industria y que ha tomado fuerza en los últimos años como resultado de la necesidad de hacer frente a responsabilidades en materia ambiental, mayor conciencia y exigencias de los consumidores y la internacionalización extensiva de los negocios.

En ese orden, el presente libro intenta cubrir ambos enfoques partiendo del hecho de que los nuevos profesionistas, en proceso de formación, es decir, en el ámbito universitario, y los recién egresados que se integran al mercado laboral, requieren conocer el control interno desde sus bases operativas y de administración media, para poder entender y aplicarse de manera ordenada y natural hacia el enfoque actual.

Por su parte, las organizaciones que se han preocupado por la emisión de normatividad sobre control interno también han contribuido de manera determinante a hacer frente a las nuevas tendencias en la materia, tal es el caso, por ejemplo, del Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Treadway Commission (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commis-*

sion – COSO) en Estados Unidos de América con la emisión actualizada a 2013 del Marco integral del control interno — MICI (*Internal Control — Integrated Framework* — COSO). La postura de ese esfuerzo ha sido, entre otros temas, la actualización de la definición de los componentes y de los principios del control interno y la coparticipación en la responsabilidad del mismo al más alto nivel de cualquier organización, desde su consejo de administración, los responsables del gobierno, la dirección general hasta los niveles de supervisión de la entidad. Y la tendencia no se detiene; es más, cada día se refuerza.

Mención especial merecen los niveles de riesgo que pueden llevar a la comisión de fraude, sin olvidar los denominados delitos de cuello blanco, ya que representan un reto importante para las organizaciones y gobiernos en el mundo, lo que hace reflexionar sobre el desafío que enfrentan para así establecer o fortalecer, según sea el caso, los mecanismos de detección de fraude. La lucha es ardua y nada fácil, por lo que se requiere un esfuerzo continuo y el uso de los mejores recursos para combatirlos; dentro de estos destacan de manera preponderante los sistemas de control interno.

17.2 Probables proyectos de actualización de pronunciamientos institucionales en materia de administración de riesgos y de control interno

Según lo contemplado en diversos capítulos que conforman este libro, el Modelo COSO 1992 ha sido fuente de referencia obligatoria de consulta y apoyo al que han acudido diversas organizaciones e instituciones que se han preocupado por la emisión de pronunciamientos en materia de riesgos y control y, por supuesto, de entidades, organizaciones y firmas de auditores externos y consultores que han recurrido al referido para reforzar sus procesos y conocimientos en la materia. Con el advenimiento del COSO 2013, muchas de esas entidades y organizaciones deberán actualizar sus posturas y pronunciamientos en materia de administración de riesgos y control interno a fin de armonizarse en un todo integral, tal es el caso de:

1. El propio COSO con el *Enterprise Risk Management — Integrated Framework* (Marco integral de la administración de riesgos empresariales — MIARE) publicado en 2004.
2. El Institute of Management Accountants con el *Enterprise Risk Management: Tools and Techniques for Effective Implementation* (Técnicas y herramientas para una efectiva implementación de la administración de riesgos empresariales) publicado en 2007.
3. Organizaciones profesionales, como las referidas en la sección 4.2, Otros modelos de control interno.
4. Entidades y organizaciones de los sectores público y privado, y firmas de auditores externos y consultores independientes.

5. Universidades e instituciones de enseñanza superior con la actualización de sus planes y programas de estudio.

Al momento de la publicación de este libro, el autor no localizó ningún proyecto en desarrollo o auscultación sobre los temas de control interno y administración de riesgos empresariales, por lo que corresponderá al lector estar en investigación permanente para mantenerse actualizado sobre este tema.



17.3 La gran tendencia

Si se analiza con detenimiento el nombre completo de la sigla COSO: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comité de organizaciones patrocinadoras de la Treadway Commission), se apreciará en primer orden que se refiere a “organizaciones patrocinadoras”, las cuales son:

1. American Accounting Association (AAA).
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).
3. Financial Executives International (FEI).
4. Institute of Internal Auditors, (The IIA).
5. Institute of Management Accountants (IMA).

Estas organizaciones han patrocinado, y continúan haciéndolo, a la Treadway Commission, que no es otra que la *National Commission on Fraudulent Financial Reporting — The Treadway Commission* (Comisión Nacional sobre Información Financiera Fraudulenta — Comisión Treadway), cuyo producto más relevante ha sido, y es, el *Internal Control — Integrated Framework* (Marco integral del control interno, simplificado en este libro con las siglas MICI), generalmente identificado como Modelo de control interno COSO.

La primer versión, identificada por el COSO como marco original, del *Internal Control — Integrated Framework* data del año 1992, ha sido aceptado, reconocido, utilizado y aplicado, además de los patrocinadores de la Treadway Commission, por infinidad de organizaciones profesionales, entidades públicas y privadas y en la academia, a nivel mundial. Su éxito ha sido y es indiscutible. Todos esos usuarios han transcrito, adaptado o hecho referencia a la versión 1992 mencionada, en especial en los pronunciamientos de las organizaciones profesionales; así se puede apreciar en la bibliografía disponible al respecto.

Sin embargo, en 2013 el COSO emitió una nueva versión del *Internal Control — Integrated Framework*, por lo que más que tendencia es más bien un reto, que todos los usuarios mencionados del Modelo de control interno COSO, tendrán que enfrentar, consistente en la actualización de sus pronunciamientos, usos y aplicaciones en sus respectivos ámbitos de acción.

Ésa es la gran tendencia y reto.

17.4 Recomendaciones epilogares

A lo largo de la temática tratada en el libro se pueden deducir e inferir en sí referencias y recomendaciones sobre el control interno en sus dos grandes vertientes: la administración y la auditoría. El propósito de este tema es presentar algunas recomendaciones finales orientadas a la administración en un intento de complementar, que no concluir, un tema por demás relevante por el alto servicio que presta a cualquier tipo de organización o entidad.

1. Definir claramente los niveles de autoridad y facultades otorgadas a los directivos de la organización.
2. Definir, diseñar, implantar y difundir al personal los objetivos, planes, programas y metas de la organización; solicitándoles su colaboración y apoyo para su consecución.
3. Desarrollar códigos de conducta o de ética (tendientes a evitar que cada quien haga lo que quiera, con aviesas intenciones), difundirlos y asegurarse de que cada empleado los conozca y acate. Estos códigos no sólo se enfocarán hacia el interior de la organización, sino también deberá considerar la consecuencia o efectos de sus actos en la sociedad y en el medio ambiente.
4. Los códigos de conducta o de ética considerarán, además, los valores éticos e institucionales como normas de comportamiento para la conducta de todos los miembros de una organización. Estos valores deberán estar presentes en la mente del personal durante el transcurso normal de sus actividades, lo cual implica: liderazgo basado en el ejemplo, compromiso con el buen desempeño de sus funciones y con la honestidad, respeto a las leyes y demás ordenamientos asociados y a las políticas, fomento a la transparencia y rendición de cuentas, y respeto al personal.
5. En apoyo a lo anterior, la alta administración debe asegurarse de reflejar sus valores éticos y de que éstos influyan, de manera positiva, en la moral de su personal; por tanto, deberá practicar, comunicar y demostrar claramente estas convicciones al personal; así como evaluar con periodicidad si su estilo y filosofía de vida y conducta son efectivos y cumplidos consistentemente. ¿Qué se puede esperar de una organización si los valores de ética y conducta de quienes los conducen dan mucho que desear o están lejos de ser el mejor ejemplo?
6. La filosofía y estilo de la administración deben ser demostrados a través de la forma en cómo enfrenta y da respuesta a los riesgos, en la aceptación de riesgos residuales, en la actitud con respecto a las funciones contables y la tecnología de información, en el apoyo hacia la auditoría (tanto interna como externa), así como en las evaluaciones independientes y, en especial, el sistema de control interno establecido.
7. Desarrollar y actualizar de manera permanente los manuales de organización, de operación y de procedimientos que identifiquen clara y específicamente los puntos de control.
8. Todos los empleados son necesarios, pero ninguno es indispensable; para ello habrá de diseñarse un plan de sucesión de cada uno, en especial, los denominados personal clave.

Esto es, fomentar la institucionalización antes que la dependencia en ciertos ejecutivos o empleados.

9. Adoptar un pensamiento crítico positivo, propositivo, proactivo; y con un enfoque institucional y disciplinado para convertir los beneficios de los controles internos en oportunidades de mejora.
10. Evaluar el estado actual de la organización comparándolo con una visión de futuro, atendiendo aquellos obstáculos o riesgos que pueden impedir el sano desarrollo y crecimiento de la entidad; diseñar o rediseñar mejoras al control interno que puedan alcanzar ese propósito, implementarlas y monitorearlas, documentando los beneficios y resultados alcanzados.
11. Desarrollar una cultura de aprovechamiento de oportunidades y de detección y atención de riesgos de negocio.
12. Desarrollar, instrumentar y difundir al personal el conocimiento e implantación de planes de contingencia.
13. Desarrollar políticas o criterios de aplicación de herramientas y prácticas de autocontrol; como ejemplo de ello se tienen los denominados *checklist* de cumplimiento o supervisión. Esta práctica permite una mayor difusión de la cultura de control, haciendo que cada empleado se asegure de realizar sus actividades sin errores y de manera eficiente; teniendo siempre en mente la satisfacción del cliente y el logro de resultados.
14. El ambiente de autocontrol habrá de definir límites entre lo que se puede y lo que no se puede hacer; impulsando que cada empleado asuma la responsabilidad de su desempeño y el control respecto a la función que desarrolla, sin tomar riesgos relevantes.
15. Es recomendable fomentar la instauración y operación de los denominados “tableros de control” que de manera gráfica muestran los procesos organizacionales, operativos y los resultados alcanzados en cada uno, comparados con las metas, objetivos y presupuestos.
16. Desarrollar controles básicos y eficientes sobre los accesos a los sistemas informáticos, ya que cuando un empleado incurre en conductas impropias, tenderá a destruir la evidencia, y si los controles no funcionan correctamente o no hay políticas adecuadas de resguardo, la destrucción de dicha evidencia es inminente.
17. Los controles sin monitoreo permanente no sirven. La administración puede diseñar y establecer los mejores manuales de procedimientos y políticas del mundo (que incluyan, por supuesto, medidas de control), pero si no se monitorea su observancia y cumplimiento, se convierten en un esfuerzo inútil.
18. El monitoreo sin sanciones no sirve. Monitorear y, si derivado de esta acción se detectan conductas impropias (llámese negligencia, descuidos intencionales o fraude), debe, forzosamente, llevar a sanciones. Estas sanciones habrán de aplicarse tanto al que incurrió en estas conductas como al que debió haber supervisado, ya que las actividades se delegan, pero no la responsabilidad; por lo tanto, el protocolo de los manuales referidos debe consignar acciones a seguir cuando se comete y detecta una acción impropia o ilícita; así como las sanciones que se aplicarán a quienes las cometen y a su línea directa de supervisión.

19. Es conveniente desarrollar para cada función, actividad, proceso o subproceso que lo amerite, una matriz de riesgo y controles que identifique cada riesgo, su causa y efecto probable; y los controles establecidos, o a establecer, para atemperar su impacto.
20. Identificar, evaluar y administrar constantemente los riesgos actuales y potenciales que se pueden dar en la entidad, identificando las áreas clave de riesgo operativo.
21. Evaluar los riesgos de una organización es la base para administrarlos, identificando, de manera específica, los riesgos inherentes y residuales a los factores de tipo estratégico, operativo, de cumplimiento y financieros; y, en especial, los relativos a sus objetivos.
22. La evaluación de riesgos será la base para calificar la suficiencia de los controles implementados en la entidad, los cuales administran y amortiguan los riesgos identificados; esta evaluación representa el punto de partida para asegurar que el esfuerzo realizado para mantener los controles sea acorde con el nivel de riesgo asociado.
23. Considerar, además, la posibilidad de efectuar la evaluación de riesgos de manera integral; prevaleciendo la intención de conocer el perfil de riesgo en toda la organización. No olvidar que es muy probable que un riesgo no exista por sí solo, se dé o afecte a una sola unidad administrativa; lo más probable es que tenga repercusión en una unidad con actividades antecedentes o posteriores. Por ejemplo, el adoptar una medida de “recorte de personal” provocará eventuales riesgos en materia legal, problemas sindicales, pérdida de experiencia laboral, sobrecarga de trabajo (y eventual disminución de la eficiencia) en el personal que prevalece; desmotivación y desmoralización de este personal que comenzará a buscar otras opciones o, por qué no, pensar en desfaltar a la entidad más que en protegerla ante la incertidumbre de “¿a mi cuándo me tocará?”. Obviamente que una medida como la que sirvió de ejemplo tendrá repercusiones y dará origen a riesgos en toda la organización.
24. Reconocer y asumir plenamente que la más alta autoridad al frente de una organización es la responsable primaria de establecer y cumplir con el sistema de control interno. Al contralor corresponderá la responsabilidad del diseño, implantación, promoción y actualización de ese sistema.
25. El consejo de administración (sector privado) o los órganos de gobierno (administración pública) deberán acercar y vincular sus responsabilidades con el sistema de control interno; en especial en lo que respecta a la detección, atención y administración de los riesgos significativos que puedan derivar en fracasos o dificultades y, sobre todo, que limiten la eficacia, eficiencia, desarrollo y crecimiento de la entidad.
26. El sistema de control interno debe ser evaluado y actualizado permanentemente para dar cumplimiento a las diversas disposiciones y regulaciones en la materia o relacionadas.
27. Con respecto a la responsabilidad del sistema de control interno, se identifican dos grandes grupos dentro del personal de una organización: el primero que está a cargo de su diseño, autorización, implementación, publicación, seguimiento y vigilancia; y el otro grupo es el responsable de su acatamiento y operación.
28. Insistir en los miembros de la organización sobre la importancia de contar con un buen sistema de control interno.

29. Invertir lo suficientemente necesario en capacitación, calidad del recurso humano y sistematización, haciendo énfasis en el diseño e implantación de los elementos que convergen en el sistema de control interno.
30. Deberá reconocerse al comité de auditoría (en las organizaciones que lo tienen instaurado) como el órgano encargado de asegurar el adecuado cumplimiento del sistema de control interno.
31. El cuerpo directivo de la organización, desde el consejo administración u órgano de gobierno hasta las direcciones de área o niveles de supervisión, debe mejorar su nivel de conocimiento o involucrarse en el sistema de control interno; es común que se soslaye o no se ponga la atención que merece este sistema.
32. La contabilidad es el eje fundamental sobre el que gira un sistema de control interno; por tanto, el esfuerzo y recursos que se le apliquen redundará en múltiples beneficios hacia toda la organización; adicionales a los cumplimientos correctos y oportunos en las diferentes instancias regulatorias.
33. Involucrar a todo el personal, en especial al directivo, en el conocimiento del sistema contable y operativo, que contiene medidas fácilmente adoptables y adaptables a áreas de riesgo no financiero. Este enfoque por lo general incluye la documentación del proceso, la identificación del control, las pruebas de controles y la información que se genera.
34. Fomentar la simplicidad del sistema de control interno tratando de evitar la sofisticación. Debe buscarse la simplicidad de modo que todo mundo entienda lo que se desea transmitir. Por el contrario, la sofisticación genera problemas de comunicación, interpretaciones erróneas, incumplimientos y prácticas equívocas.
35. El sistema de control interno será más efectivo en la medida que el personal de una entidad sea consciente del funcionamiento de los controles. La alta dirección y los mandos medios tienen la obligación de asegurarse de que los empleados al ejecutar sus tareas cuenten con las habilidades y capacidad para hacerlas, además de ofrecer una supervisión adecuada y capacitarlos en el desarrollo de sus obligaciones, para así garantizar que la organización en su conjunto cuente con los elementos y herramientas para realizar correctamente su trabajo.
36. Efectuar evaluaciones y revisiones periódicas (mínimo cada tres meses, por ejemplo) al sistema de control interno implementado en la entidad. Estas evaluaciones y revisiones pueden ser realizadas por el grupo de auditores internos de la organización, auditores externos o consultores especializados; por tanto, los auditores referidos deben verse como elementos de gran valía coadyuvantes en los procesos de control interno.

PREGUNTAS DE REPASO

- 1.1 ¿Qué ha pretendido el control interno como tendencia inobjetable?
- 1.2 ¿Cuál fue el primer enfoque aplicado en los pronunciamientos sobre control interno?
- 1.3 ¿Cuál es el segundo y actual enfoque en los pronunciamientos sobre control interno?
- 1.4 ¿Cuál es la principal organización profesional que ha emitido los pronunciamientos más relevantes, internacionalmente reconocidos y aceptados, en materia de control interno?
- 1.5 ¿Hacia dónde debe tender el control interno?
- 2.1 ¿Por qué el COSO debe actualizar el *Enterprise Risk Management — Integrated Framework* (Marco integral de la administración de riesgos empresariales — MIA-RE) publicado en 2004?
- 2.2 ¿Por qué el IMA debe actualizar el *Enterprise Risk Management: Tools and Techniques for Effective Implementation* (Técnicas y herramientas para una efectiva implementación de la administración de riesgos empresariales) publicado en 2007?
- 2.3 ¿Por qué las entidades y organizaciones públicas, privadas, profesionales y académicas deben actualizarse en materia de control interno a la luz del nuevo COSO 2013?
- 3.1 ¿Cuál es la gran tendencia y reto de las entidades y organizaciones públicas, privadas, profesionales y académicas en materia de control interno?
- 4.1 Elija diez recomendaciones epilogares y justifíquelas.

INVESTIGACIONES PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Identifique una entidad a la que tenga facilidad de acceso y evalúe sus tendencias en materia de administración de riesgos empresariales y de control interno.
2. Manténgase en investigación permanente para detectar nuevas tendencias institucionales en materia de administración de riesgos empresariales y de control interno.

EJERCICIOS

1. Con base en el resultado de la investigación número 1, prepare un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes para reforzar las tendencias hacia la administración de riesgos empresariales y de control interno en la entidad que evaluó.
2. Con base en el resultado de la investigación número 2, una vez que haya identificado una nueva tendencia, prepare un escrito dirigido a su centro de estudios o a la entidad en la que, en su caso, se encuentre usted laborando, a efectos de mantenerlos actualizados en materia de administración de riesgos empresariales y de control interno.

