




LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO Y SU INCIDENCIA EN LA EFICIENCIA Y EFICACIA EMPRESARIAL

Autores:

**Grace Adalid Luna Yerovi
Flérida María Alcívar Cedeño**

**Janeth Salazar González
Carmen Andrade Garófalo**





LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO Y SU INCIDENCIA EN LA EFICIENCIA Y EFICACIA EMPRESARIAL

Autores:

Grace Adalid Luna Yerovi
Flérida María Alcívar Cedeño

Janeth Salazar González
Carmen Andrade Garófalo

Editor

Ing. Eduardo Lascano L.

Autores

Ing. Com. Grace Adalid Luna Yerovi, MAE
Ing. Com. Flérida María Alcívar Cedeño, Mg.
Lic. Janeth Salazar Gonzáles, Mg.
Lic. Carmen Andrade Garófalo, Mg.

Revisión por pares**Revista Publicando ISSN: 1390-9304**

Este material fue editado después de un proceso de revisión de contenidos, ciego y por pares, de acuerdo con las normas y políticas editoriales para la publicación de artículos especializados. Estas normas pueden ser consultadas en: <https://revistapublicando.org/revista/index.php/crv/about/editorialPolicies#sectionPolicies>

Revisor Técnico

Ing. Com. CPA. Jorge Aníbal Quitanilla Gavilanes, Mg. T.
Decano Facultad de Ciencias Administrativas - Universidad de Guayaquil
Socio QUIGAV S.A.

Corrección Idiomática – Estilo

Lic. Patricia García Basurto

© 1RA. EDICIÓN 2019

Tiraje: 100 ejemplares

E-IDEA OMWIN S.A.

Dir: Av. Las Monjas 129 y Víctor Emilio Estrada
Telf: 04 505 1859 – 099 602 5373
Guayaquil - Ecuador

Portada

E-IDEA OMWIN S.A.

ISBN IMPRESO: 978-9942-8751-0-5

ISBN ELECTRÓNICO: 978-9942-805-01-0

No. de Registro de derecho de Autor SENADI: 056175

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo por escrito de los titulares de E-IDEA OMWIN S.A.

Diseño-Impresión: Edicumbre Editorial Corporativa

Dir: Mariano Andrade N38-42 y Villalengua
Telf: 02 226 5566 / 098 385 5681
E-mail:edicumbreeditorial@hotmail.com
Quito - Ecuador



DEDICATORIA

En este camino he disfrutado de muchas emociones, dificultades y alegrías de las personas que han estado cerca de mi vida en mis diferentes etapas.

El presente trabajo a mis padres, a mi querida Dora Yerovi Moreano y especial a toda mi familia y personas que de una u otra forma han estado presente.

Grace Adalid Luna Yerovi

A Dios, hijos, nietos y amigos por el apoyo desmedido en todos mis retos y logros.

Flérida María Alcívar Cedeño

*Este trabajo a Dios por qué ha sido mi pilar, mi fuente de inspiración y mi fortaleza;
A mi esposo y a mi hija quienes han sido parte fundamental en mi crecimiento profesional;
A quienes conforman mi círculo de amistad y familiares.*

Carmen Andrade Garófalo

A mi esposo, por apoyarme siempre y estar conmigo en los momentos más importantes y difíciles en mi vida; a mis tres hijos; Kevin, Joel y Christopher, por el apoyo y comprensión.

Janeth Doris Salazar González

AGRADECIMIENTO

*Al gran hombre arquitecto de nuestras vidas, por todas y múltiples bendiciones derramada en mí.
A mi madre Dora Yerovi por su confianza y apoyo en todos mis caminos.*

Grace Adalid Luna Yerovi

A Dios, por sus infinitas bendiciones, a mi familia y amigos por estar presente en todos los momentos de mi vida.

Flérida María Alcívar Cedeño

*A Dios, por darme la sabiduría y la voluntad de darme fuerza cada día, para continuar;
A mis padres, por sus buenas enseñanzas y ejemplos;
A mi esposo, quien confió en mi capacidad para seguir adelante y poder enfrentar este reto que me propuse; e hija, por ser el motor de mi vida.*

Carmen Andrade Garófalo

A Dios, por permitirme expresar mis emociones, por las bendiciones recibidas y por guiarme por el camino correcto; a mi esposo Alejandro por estar siempre apoyándome incondicionalmente a seguir adelante y ser ejemplo para mis hijos

Janeth Doris Salazar González

Grace Adalid Luna Yerovi



Contadora Pública Autorizada
Ingeniera Comercial
Magister en Finanzas y Proyectos Corporativos.
Docente de la Facultad de Ciencias Administrativas – UG

Flérida María Alcívar Cedeño



Ingeniera Comercial - Universidad de Guayaquil
Magister en Contaduría Pública – Universidad de Guayaquil
Ex Contadora general de AgrocentroCia. Ltda, Mepandina S.A,
Cooperativa de la Universidad de Guayaquil
Docente Universidad de Guayaquil

Carmen Andrade Garófalo

Contadora Pública Autorizada - Universidad de Guayaquil
Magister en Tributación y Finanzas–Universidad de Guayaquil
Ex supervisora de procesos de gestión y auditoría tributaria - SRI
Docente de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas - UG

Janeth Doris Salazar González



Licenciada en Ciencias de la Educación, Especialización Comercio y Administración.
Diplomado en Diseño Curricular por Competencias.
Magister en Contabilidad Pública Internacional.
Ex -Docente Titular del Colegio Fiscal Camilo Gallegos Domínguez
Docente de la Facultad Ciencias Administrativas

ÍNDICE

PREPACIO	IX
PRÓLOGO	XI
INTRODUCCIÓN	XIII
CAPITULO I	
<i>La relevancia de contabilidad en el contexto de la evolución de la teoría administrativa</i>	1
CAPITULO II	
<i>La teoría de sistemas como fundamento de los sistemas de control interno</i> ...	15
CAPITULO III	
<i>Los sistemas de control interno son la base reguladora de todo sistema de control contable</i>	19
<i>Los sistemas de control interno como resultado del “ambiente organizacional”</i>	21
CAPITULO IV	
<i>Donde operan los sistemas de control interno a nivel organizacional</i>	25
<i>Características fundamentales del diseño organizacional</i>	28
<i>Interludio: sobre los sistemas de control interno</i>	30
<i>Continuando con las características fundamentales del diseño organizacional</i>	30
CAPITULO V	
<i>La capacidad regulatoria de los sistemas de control</i>	39
<i>De las variables de “diseño” y los “criterios de integración del sistema de control” el clima organizacional que genera</i>	40
<i>¿Por qué se habla de “clima” cuando estamos en materia de sistemas de control?</i> ..	42

CAPITULO VI

<i>Control de la acción empresarial: los sistemas de control interno.....</i>	<i>49</i>
<i>Aspectos generales para la definición de un sistema de control interno empresarial</i>	<i>53</i>
<i>Los sistemas de control interno como punto de reflexión del contador.....</i>	<i>54</i>
<i>Pero observemos el asunto más de cerca</i>	<i>55</i>
<i>¿Qué aspectos considerar entonces para implementar sistemas de control interno?</i>	<i>55</i>
<i>Una manera práctica de “diseñar” los sistemas de control interno.....</i>	<i>57</i>
<i>Tipos de control interno más usados: el coso</i>	<i>64</i>
<i>La evolución de los sistemas de control interno en el contexto del coso.....</i>	<i>65</i>
<i>¿Qué es entonces el coso o marco de control interno?.....</i>	<i>66</i>
<i>La incidencia de los sistemas de control interno en la eficiencia empresarial.....</i>	<i>73</i>

CAPITULO VII

<i>Los paradigmas contables y su pertinencia actual para los sistemas de control interno.....</i>	<i>79</i>
<i>Hacia un intento de caracterización paradigmática de los sistemas de control interno</i>	<i>82</i>

CONCLUSIONES.....	91
--------------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA.....	95
--------------------------	-----------

PREFACIO

El libro surge en vista de la preocupación por los contextos en los que muchas veces los contadores y administradores deben desenvolverse a nivel organizacional. La realidad es dura muchas veces. Y de más está decir cuan complejo resulta el hecho de tener que transformar ciertas realidades organizacionales grandes, medianas o pequeñas, es irrelevante. Esta reflexión honesta porque a la larga se enfrenta con situaciones laberínticas de las cuales resulta difícil salir si no se tienen prefijados en el subconsciente parámetros conceptuales y metodológicos que guíen la reflexión del contador.

No se trata de recetas. Cuidado con este punto, porque si hay algo de lo que se corre permanentemente es de todo acto irreflexivo como profesional del área. Cuando se audita, cuando se piensa, cuando se solventa, o cuando se propone soluciones, no se está haciendo otra cosa que interpretar realidades. Así que, para el gremio, toda resistencia a pensar, y más allá de eso a pensar bien, constituye un acto criticable y sin sentido.

Ahora bien, cuál puede ser la caracterización de la manera de pensar de los contadores y administradores. Para uno en lo particular, cuando se reflexiona resultan inevitables dos cosas básicas: la primera es esa especie de costumbre, bien arraigada que lleva a traducir datos numéricos en acciones. Y la segunda tiene que ver con que los contadores ven la realidad de una doble manera, que se entrecruza permanentemente: de una manera cuantitativa y de otra manera cualitativa. Ir de un concepto al otro para uno es algo más que normal y, por otro lado, se visualiza (la realidad), tendencialmente de manera sistémica, integrada pasando frecuentemente del análisis a la síntesis. Esto porque la práctica contable parte del detalle hacia el todo y se sabe cómo desde los elementos más sencillos se pueden llegar a construir las variables más complejas. En este punto surgió la inquietud de desarrollar estas formas de pensar proyectadas de manera resolutiva sobre un dolor de cabeza universal para los contadores: los sistemas de control interno.

Pero ¿por qué? ésta reflexión es importante. Por tres cosas que se va a permitir enumerar:

1. Los sistemas de control interno son constructos teóricos, que se podían elaborar de acuerdo a parámetros clásicos y modernos. Y en ambos puntos podríamos encontrar con ventajas y desventajas, pero la teoría contable cambia constantemente y con ella la manera de interpretar la realidad que precede la construcción de todo sistema de control.
2. El problema de muchos contadores está en un punto clave, que no muchas veces es su responsabilidad y tiene que ver con el hecho de que los departamentos de contabilidad, sus estructuras, sus equipos, están aislados del contexto empresarial. Se actúa de manera correctiva y no preventiva, desaprovechando un enorme caudal informativo de utilidad para la organización que le puede ahorrar problemas en el presente y en el futuro.

3. Como constructores teóricos que solventan problemas de control, los sistemas entonces encuadran dentro de ciertos paradigmas contables. La cuestión muchas veces no percibida por los contadores es que están desenvolviéndose dentro de ciertas realidades paradigmáticas que de manejarse adecuadamente se permitieran moverse con mayor libertad dentro de la estructura organizacional. Ello no quiere decir que un paradigma contable reine sobre todos los demás, por el contrario, muchos de ellos pueden interactuar en conjunto, lo que llevó a comprender los sistemas de control interno actúan envueltos dentro de una realidad que se atrevió a llamar multiparadigmática. Es aquí donde se oculta su real complejidad.

Fueron realmente los puntos los que estructuran las ideas fuerza de este libro de contabilidad, administración, sistemas de control interno y teoría de sistemas al mismo tiempo.

Al principio, parecía que se debía orientar los esfuerzos de manera directa en la estructuración de los sistemas de control interno, hablar consecuentemente y bien del COSO I y COSO II y el asunto quedaría resuelto. Nada más lejos de la realidad, porque cuando inicié mis investigaciones, en páginas especializadas, artículos de revistas y textos, no se daba ningún rodeo teórico antes de llegar a los sistemas de control propiamente dichos y era sorprendente el divorcio frontal de los contextos organizacionales.

Además, nadie recordaba la relevancia de la cultura corporativa dentro del que hacer contable, y ni hablar de la planificación como manera de corroborar la visual ampliada que la organización tiene de sí misma. Esto sin duda, es una debilidad importante en tales planteamientos. Porque a la larga los que pervierten el clima organizacional, los que vulneran la confiabilidad de los estados financieros son, los seres humanos. Y el hombre cuando abandona los principios solo puede actuar como un animal primitivo: sobre el instinto. Espero sepan disculpar los lectores la comparación tan dura.

Y por otra parte, cómo pueden quejarse de llegar al punto equivocado si las empresas no poseen una carta de navegación contra la incertidumbre, es decir, un plan corporativo.

Estas y no otras, en consecuencia, son las preocupaciones que hicieron posible este trabajo. Se espera que el lector sepa encontrar en él un camino para iniciar procesos reflexivos mucho más profundos respecto a los sistemas de control interno y los paradigmas contables en los que se insertan.

Las organizaciones buscan siempre maximizar ganancias, elevar la rentabilidad, pero para ello hay que invertir en muchas cosas, pero sobre todo “tiempo” en pensar y cerciorarse que, son los sistemas de control interno un medio que incide de manera directa en la eficiencia y la eficacia empresarial.

Ing. Eduardo Lascano

PRÓLOGO

Un libro que establezca relaciones dinámicas entre los sistemas de control interno y la eficiencia y eficacia empresarial siempre resulta una propuesta investigativa interesante.

El libro de hecho logra hilar fino, haciendo un repaso obligatorio por las principales escuelas de pensamiento administrativo. Yendo desde Taylor hasta la actualidad se puede dar cuenta de la constante transformación de la teoría administrativa y contable, y sobre todo como esta última ha crecido en importancia dentro de las organizaciones.

El Licenciado xxxx desarrolla argumentalmente una explicación sobre el concepto de “estructura” típica y común a la teoría administrativa clásica, es decir, al concepto que se ve en la universidad, para después ir adicionando elementos que marquen tendencias al cambio de la propia teoría y de esta manera ir agregando factores que ayer estaban condicionados a papeles secundarios dentro del mundo gerencial.

El destacar el papel del clima y la cultura parece por lo demás acertado. Hasta la sociedad se ha escuchado en muchos la necesidad de la ética y la transparencia en el ejercicio contable, pero cuando se trata de hacer sistemas de control la variable terminada quedando por fuera de la reflexión, al menos inicialmente o peor aún como un bello adorno literario de los manuales.

Lo más destacable, en consecuencia, es que precisamente lo cultural, el punto inicial con el que arranca el acto reflexivo profundo de xxxxxx toda vez que termina el recorrido teórico y entra en materia. Los valores y la cultura. La cultura y los valores. El clima queda entonces reivindicado como variable a considerar ya que prefigura y condiciona la acción consciente e inconscientemente y ello es un acierto considerable.

Por otra parte, la relación entre control interno y eficiencia empresarial sorprende por su sencillez explicativa. Inteligente. Este es un aspecto que muchos profesionales pueden profundizar por su propia cuenta. De hecho, la relación desde la perspectiva del autor es directa y se establece, si vale la pena usar la palabra: dialécticamente o en otros términos de manera sincrónica y diacrónica.

También resulta grato el enorme esfuerzo explicativo que asume xxxx sobre el principio de esquematización de la información. Cada síntesis grafica contribuye al reforzamiento de sus ideas y en un mundo hipnotizado por la estética y lo visual esto me parece una estrategia cansona con una nueva especie de pedagogía y compaginada con vuestra propia modernidad.

Ojalá muchos puedan considerar esta necesidad de explicación a través de esquemas para que puedan en el futuro hacerse entender mejor.

Por lo demás, se espera que el lector sepa encontrar en el libro una fuente de saber y un estímulo fundamentalmente, porque cuando lo que leemos nos lleva sin quererlo a la acción investigativa, a la reflexión crítica o al menos a dudar, sobre aquello que considerábamos inamovible, entonces, solo entonces, un libro ha logrado su cometido.

Los Autores

INTRODUCCIÓN

Las organizaciones deben encarar cada día un sin número de demandas provenientes del mercado. Adaptarse, más que una tentativa resulta hoy una obligación y la incorporación de todas las herramientas disponibles, humanas y tecnológicas, luce como la alternativa más aceptable.

Las estructuras rígidas y jerárquicas que constituían el imperativo lógico de las organizaciones del pasado han padecido un proceso de obsolescencia. Han quedado fuera de lote, siendo reemplazadas por concepciones dinámicas, de fuerte corte adaptativo. Estamos ante otra perspectiva histórica que abraza lo complejo; ante el surgimiento de organizaciones inteligentes, que visualizan el proceso globalizador como reto y no como impedimento estratégico.

En este contexto, toda la inteligencia organizacional moderna ha devenido en la creación de herramientas corporativas para hacer frente a la incertidumbre. La tecnología, la ingeniería de procesos y los sistemas de control interno han sabido jugar su papel dentro de la configuración de las relaciones administrativas, gerenciales y de trabajo que se dan el seno de las empresas. Las organizaciones son un mundo o un pequeño universo, que se desenvuelve a través de ciertas leyes, principios éticos y claves comunicacionales válidas únicamente para ese espacio determinado. Por lo tanto, a escala de los niveles de control no hay “universalidad” posible.

Todo ello las hace únicas y diferenciables entre sí. Como consecuencia de ello, el diseño de estas herramientas de las que se habla representa un desafío enorme si de verdad se quiere que encajen a la perfección dentro de la estructura. Pues la idea es que cada constructo, teórico-práctico pueda aportar su grano de arena al todo organizacional. Pero para ello los contadores y administradores tienen que tener total claridad sobre los elementos a utilizar para diseñar bien, para pensar mejor y para decidir adecuadamente.

Con ello se dice que los contadores fundamentalmente deben desligarse de todo acto de pensamiento lineal que coarte la reflexión profunda sobre la realidad en la cual opera e interactúa.

De allí que, el libro fundamentalmente trate de aportar elementos conceptuales, mientras que brinda líneas reflexivas para la acción práctica, planteándole al lector, con honestidad, que naturalmente se introducirá dentro de un ambiente de incertidumbre, muchas veces escasamente conectado y menos aún ganado para la transformación y el cambio.

Esto realmente es un problema al momento de estructurar sistemas de control interno, porque todo ello finalmente dependerá de la manera en que el contador maneje la incertidumbre y las distintas variables de campo, en el terreno.

Y es que las organizaciones deberían tentativamente estructurarse sobre criterios

sistémicos y de planificación corporativa. Hipotéticamente, se insiste, este es sólo un planteamiento ideal que muchas veces difiere a una realidad empresarial convulsionada por las presiones externas.

En este contexto, el libro trata de argumentar sobre el valor institucional que los sistemas de control interno tienen como garantía del incremento de la eficiencia y eficacia empresarial. Además de demostrar que no existen métodos apriorísticos, universales, más allá de su utilidad como marco de comparación y guía para su diseño.

En consecuencia, el primer capítulo habla sobre la relevancia de la contabilidad dentro del proceso evolutivo de la teoría administrativa y cómo ésta se transforma en una práctica multidisciplinaria con el devenir del tiempo.

Por otro lado, también destaca su papel, subestimado en muchas ocasiones dentro de la estructura organizacional, al olvidarse del enorme poder transversal y articulador que ésta posee como disciplina. En función de ello, este enfoque sobre la transformación de la contabilidad la lleva a insertarse como una de las aristas fundamentales de toda organización que sueñe con el éxito, la maximización de la rentabilidad y ser perdurable en el tiempo.

Clásicamente, se encuentra con el binomio organización-administración; pero en lo fundamental, cuando se tiene la oportunidad de revisar empresas ordenadas, de gran relevancia en los mercados, se encuentra que este binomio ha sido ampliado a una tríada, constituida por la empresa-la administración y la contabilidad como base. No se trata de impulsar visiones autonomistas de la contabilidad respecto al campo administrativo, sino más bien de ponderar adecuadamente el valor de lo contable dentro del quehacer administrativo.

Adicionalmente, se hace un breve repaso por las distintas escuelas administrativas a objeto de destacar como lo contable ha ido ocupando cada vez más posiciones estratégicas dentro del análisis teórico. Esto es absolutamente pertinente porque servirá de base para identificar ciertas tendencias y fundamentos organizacionales para empresas puntuales de manera general.

El segundo capítulo, estudia cómo la teoría de sistemas constituye el fundamento de los sistemas de control interno en las organizaciones, cuestión que se justifica ya que fungen como base para toda visión renovada e integral respecto a ellos.

Sin una adecuada prefiguración de la organización a través del lente de la teoría de sistemas, toda construcción o revisión de sistemas de control interno resultará más compleja, incluso hasta llegar a ser infructuosa en sus resultados. La teoría de sistemas estudiada en este capítulo sentará los parámetros de reflexión que el lector deberá asumir en el futuro, toda vez que se enfrente a la tarea de diseñar sistemas de control.

En el tercer capítulo, trata cómo los sistemas de control interno son la base reguladora de todo sistema de control contable, porque precisamente si existe de hecho una característica esencial dentro de ellos es su capacidad de regulación. No obstante, esta capacidad viene limitada en función de su estructuración como sistema abierto y dinámico, respetando ciertas características especiales propias de la teoría de sistemas.

Por otra parte, el cuarto capítulo trata de establecer a nivel estructural dónde operan los sistemas de control interno a nivel organizacional, tomando como base la esquematización clásica brindada por la teoría administrativa. De este punto en adelante se comenzarán a incorporar variables de diseño organizacional con la finalidad de que el lector cuente con mayores herramientas analíticas y conceptuales para pensar en términos de control. El hecho de que éstos últimos no estén desligados de un contexto y estructura son cuestiones que, de asumirse previamente, colocarán al responsable en una condición de ventaja táctica respecto a la complejidad organizacional.

En este orden de ideas, el quinto capítulo aborda los efectos de los sistemas de control sobre el todo organizacional y tiene por título: la capacidad regulatoria de los sistemas de control; es decir, que este punto explicativo busca trasladarse desde las variables de “diseño” y los “criterios de integración del sistema de control” al clima organizacional que genera. Debe comprenderse el hecho de que los sistemas de control interno son potenciadores de la cultura corporativa, toda vez que contribuyan a regular las acciones y el trabajo de los miembros de la estructura sobre la base de principios éticos, que se proyecten sobre el espacio hasta producir un clima o ambiente de trabajo idóneo para la consecución de los objetivos de la organización.

El sexto capítulo, tiene que ver con el control de la acción empresarial y los sistemas de control interno y su transversalidad hacia todos los componentes estructurales de la organización. Destaca el hecho de la conectividad sistemática que se da entre estos (controles) y todas las demás esferas del área administrativa o productiva debido a su ubicación dentro del nivel intermedio de la estructura organizacional.

Para terminar, el séptimo capítulo, que versa sobre un aspecto totalmente vigente para los contadores y que se trata sobre los paradigmas contables y su pertinencia actual para los sistemas de control interno. La contabilidad como disciplina instrumental cambia constantemente lo que permite que, al ajustarse a la definición de paradigma adelantada por Kuhn podamos insertar todo el hilo argumental de este libro dentro de los principales enfoques paradigmáticos de la contabilidad contemporánea. Porque para los CPA, los sistemas de control interno son, de hecho, representaciones multiparadigmáticas de la realidad empresarial.

Ing. Roberto Erazo, Mg.

CAPÍTULO I

**LA RELEVANCIA DE LA CONTABILIDAD
EN EL CONTEXTO DE LA EVOLUCIÓN DE
LA TEORÍA ADMINISTRATIVA**

Durante todo el desarrollo del hombre éste se ha visto en la necesidad de producir como única forma de enfrentar y adaptarse al medio natural en el que se desenvuelve, lo que lo ha llevado a desarrollar diversas maneras de utilizar los recursos disponibles. La capacidad de administrar, que en consecuencia ha construido a lo largo de los siglos ha ido perfeccionándose cada vez más, surgiendo de esta manera la administración y la teoría administrativa que sustentan la empresa moderna.

Administrar de manera efectiva, racional y eficiente ha demandado de la aparición de un conjunto de disciplinas complementarias a la acción administrativa entre las que destacan sobre todo la contabilidad; que de por sí tiene un origen también milenario, así como un gran desarrollo teórico acumulado a través de años de práctica continuada, que ha ido especializándose hasta los momentos actuales a la vez que ha sabido contribuir con el desarrollo científico de manera general dentro del campo administrativo.

Tal y como lo ha experimentado la administración, la contabilidad se transforma continuamente en una práctica interdisciplinaria, compleja, que se distancia cada vez del enfoque tradicional que visualizaba en el responsable de aplicar la técnica contable a las operaciones económicas de la empresa a un sujeto ordinario que desempeñaba tareas puntuales, acotadas a una filosofía departamental de estrechos márgenes y alcance reducido. Y es que la contabilidad brinda como disciplina enormes oportunidades para mejorar el desempeño empresarial por su carácter integrador, metódico y exacto ya que impulsa permanentemente una visión holística expresada mediante aspectos numéricos y medibles.

La contabilidad, no solo como tradicionalmente se dice: “diagnostica” la situación empresarial expresada a través de los estados financieros, por el contrario, opera como una gran instancia de estructuración de complejos sistemas integrados desde los cuales velar por el adecuado desenvolvimiento de cualquier organización contemporánea.

Ahora bien ¿por qué es necesario hablar entonces de la administración, si se está abordando un tema propio de la contabilidad? La respuesta es sencilla. Porque precisamente, así como lo contable es capaz de erigir un enorme edificio de control sustentado en técnicas, normas, principios y valores; la administración por su parte trabaja desde un poderoso criterio sintético o de suma interactiva, desde la cual, el resto de las variables que inciden en la realidad empresarial tales como: la planificación corporativa, la planificación de la producción, las finanzas o los planes de diverso tipo que están

por desarrollarse pueden armonizarse en lo que tradicionalmente se conoce como “cultura corporativa” en las organizaciones. Es más, si se asume desde los inicios que la cultura, no es más que la expresión práctica y simbólica de los hábitos de trabajo de los miembros del todo organizacional que están comprometidos con el futuro de la empresa, con su manera de ver el mundo, la competencia y los retos; entonces se comprenderá la necesidad de darle a lo administrativo la pertinencia que realmente tiene, a los efectos de evitar visualizar junto a este aspecto lo contable como asuntos que colidan, cuando más bien se hallan en constante relación.

La administración es un arte, debido al mar de posibilidades de acción que brinda al campo gerencial. Los afluentes teóricos que la conforman son en sí demasiado vastos, increíblemente grandes, casi hasta poder sostener sin exageración que son inconmensurables.

Cada empresa es entonces un mundo en miniatura, pero un mundo complejizado por la proyección de la humanidad hacia realidades emergentes y cambiantes, que obligan a pensar cada vez más de manera sistémica el quehacer organizacional. Hablar, en consecuencia, de empresas, es hablar de espacios societales dinámicos, que se expresan a través de canales democráticos estructurados según disposiciones jerárquicas, que buscan organizar el desempeño y el trabajo en función de objetivos que tienen que ver con la rentabilidad, el crecimiento y el posicionamiento económico de estructuras con o sin fines de lucro dentro de distintos segmentos de mercado político o económico según sea el caso.

Es por ello que las empresas necesitan aparatos administrativos que viabilicen las tareas y la eficiencia del trabajo de sus integrantes. La administración es por antonomasia la encargada de hacerlo, y hacerlo bien, porque ésta disciplina actúa como un antídoto contra la incertidumbre.

De este punto, indudablemente, aterrizamos en el binomio clásico: empresa-administración, con el que la teoría siempre ha tratado de introducirnos en el área macro de la ciencia administrativa; sin embargo, la modernidad ha demostrado, al igual que la experiencia práctica, que más bien se trata de una tríada entre: empresa-administración-contabilidad lo que garantiza la optimización de los procesos empresariales.

Administrar en sentido lato implica decidir, pero decirlos, no puede jamás verse como un hecho aislado de un contexto económico y financiero; los valores monetarios son vehículos de expresión de la acción administrativa dado

que la gratuidad, en términos generales no existe, y la contabilidad es la única alternativa que tiene el administrador para sustentar decisiones de este tipo. Con ello se quiere decir que, sí la administración necesita proyectarse desde un punto de vista práctico desde la teoría de sistemas; lo contable, igualmente no puede prescindir de un enfoque similar para poder estar al día y cumplir su función informativa, reguladora e integradora como disciplina de soporte de la rentabilidad empresarial.

La tarea administrativa por consiguiente es sí, un ejercicio interpretativo de una serie de objetivos intrínsecos a cada organización, que igualmente requiere de una acción interdisciplinaria de una fuerte base organizativa; así que por lo tanto un administrador, más que un exégeta es un organizador y un líder grupal de primer orden. Esta acotación vale la pena si se traslada a la tarea contable, entendida como todo acto de ejecutar métodos científicos organizadamente, rigurosamente, en función de construir información financiera de interés estratégico para la estructura gerencial de la empresa. Es decir, que el contador, también es en sí mismo un gran organizador del subsistema financiero del que se vale el todo organizacional para poder sobrevivir en un entorno cambiante, pero en ocasiones estos sistemas no surgen de la nada, resultando un hecho común para buena parte de los empresarios un serio problema a resolver, puesto que cuando se focaliza lo contable como tarea aislada o simplemente divorciada del aparato administrativo, la misma realidad administrable en la que actúa se desplazará sobre el filo de la navaja, sobre fragmentos inconexos de información económica y no sobre un “sistema contable” a través del cual se expresen monetariamente todas y cada una de las piezas que constituyen el rompecabezas organizacional.

Por otra parte, tanto la contabilidad como la administración deben ser vistas como procesos y no como fines. Como caminos estratégicos para transitar la vía del éxito o estudios superiores de rentabilidad y eficacia.

Desde una perspectiva histórica, la teoría administrativa ha ido evolucionando junto al transcurrir del tiempo inevitablemente. Todo cambia. Todo se transforma. Parafraseando al gran filósofo Heráclito: jamás se puede bañar dos veces en el mismo río. Por lo tanto, repasar aquí la historia es la clave.

Un sucinto repaso por los distintos periodos administrativos de la humanidad le permite dar cuenta de las categorías analíticas contemporáneas más determinantes para analizar los fenómenos asociados a los sistemas contables y administrativos. En este sentido, se debe comenzar por definir en pocas palabras los aportes de la escuela clásica en adelante, hasta llegar a la actualidad.

Esta escuela, sintéticamente, ponía todo el énfasis en las “tareas”; es decir, en la acción, como alternativa frente a la ineficiencia industrial; por lo tanto, en la medición de la productividad sobre la base del tiempo de trabajo individual del obrero podemos encontrar su esencia práctica y su capacidad de trascendencia histórica. El problema de la corriente inicial en la que se fundamentará luego la administración (escuela científica), estriba en la manera en que focalizaba el trabajo desde una perspectiva filosófica y conceptual: la individualización de la “tarea” desasistida de un contexto global la llevaba a concentrarse en la “operación” abandonando la visión de conjunto por la necesidad de concentrarse en la “estandarización” del proceso de trabajo como antídoto contra el empirismo práctico del obrero. Pese a ello, Taylor mediante sus cuatro principios (planeación, preparación, control y ejecución) supo sentar las bases de la administración moderna, más aún si no olvidamos el contexto epocal en el que se desarrolló su labor técnica. Indudablemente, se trataba de una teoría aproximativa, un moldeo inicial de lo que sería después la ciencia administrativa moderna, que pugna diariamente por más control, interactividad, interconectividad e interdependencia entre los miembros de la estructura organizacional.

Se puede sostener que la “racionalización” del proceso de trabajo constituyó el aporte más significativo de la escuela científica, aunque desligado de un contexto global en la que ésta se comprendiese como parte de un todo mayor, estructurado y complejo. Mirar gráficamente la contribución de la escuela científica:



Fuente: elaboración propia 2019

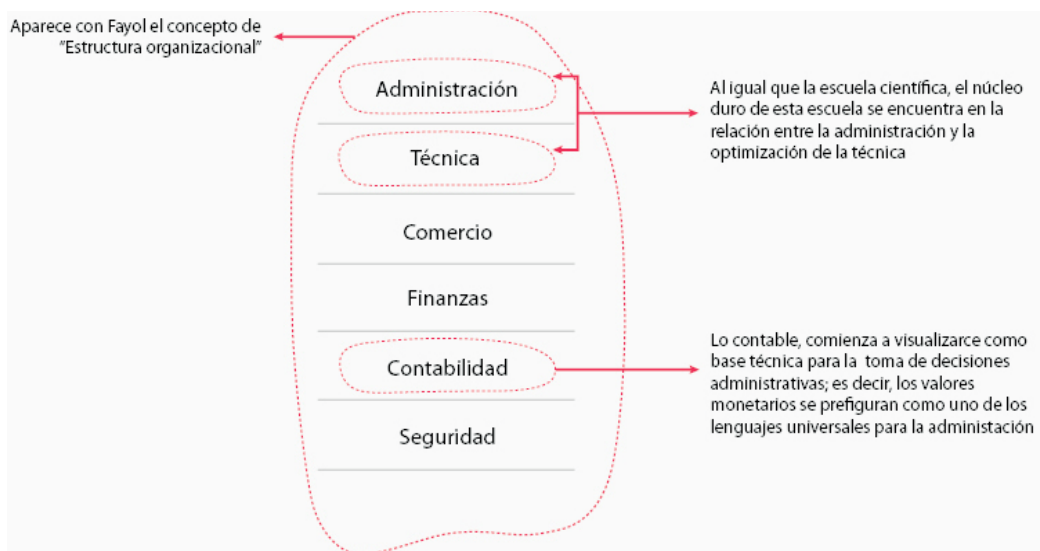
Posteriormente, la administración derivó en enfoques que hacían hincapié en el aspecto estructural de las organizaciones. Estas comienzan a prefigurarse como organismos vivos, por lo que el acento administrativo estaba en el control y la planificación de actividades para cada elemento constitutivo de la estructura; pasándose así de un enfoque micro, focalizado en el trabajador aislado, a un enfoque macro, en el que la empresa es vista como totalidad interconectada. Claro que esto tendrá sus gradaciones, al menos en lo que concierne a la teoría de Fayol, Webber (burocracia) y los estructuralistas, dando origen a lo que más adelante se conocerá como escuela clásica.

Con Fayol se comienza a hablar dentro del campo administrativo de “estructura organizacional”, concepto vigente hasta nuestros días. Igualmente, las seis funciones básicas que defendía; a saber:

1. Técnicas: asociada al área de producción
2. Comerciales: relacionadas con el área de comercialización
3. Financieras: relacionadas con el área de inversión y capitalización
4. Seguridad: relacionada a las variables de seguridad en el ambiente de trabajo
5. Contables: relacionadas con la generación de información financiera para la toma de decisiones
6. Administrativas: relacionadas con la inserción de las variables anteriores bajo un principio de mando único y que se trata realmente de una tarea de coordinación efectiva de carácter jerárquico vertical.

Estos elementos pueden visualizarse dentro del contexto administrativo moderno, por representar categorías de validez universal para el ejercicio de la administración. Un aspecto interesante a considerarse tiene en torno al criterio jerárquico vertical, pues este no es de exclusiva aplicación cupular, en las altas esferas, sino que se distribuye progresivamente en cada una de las ramas de la “estructura orgánica”, lo que denota inicialmente la fundamentación de lo que en futuro será la segregación de funciones gerenciales.

Se destaca que la contabilidad surge como un aspecto a considerar dentro del enfoque administrativo de Fayol y si bien este visualiza la estructura en sentido jerárquico lineal, no deja de ser relevante que a comienzos del siglo XX la técnica contable se comprenda como un componente fundamental de una estructura organizacional determinada. Veamos lo anterior en el siguiente esquema:



Fuente: elaboración propia 2019

El esquema, servirá de aquí en adelante como centro de análisis de la teoría administrativa. Experimentará ajustes que en lo fundamental contribuirán a fortalecerlo con base en la interdisciplinaria característica de la ciencia administrativa. La escuela clásica no puede abandonar al igual que la escuela científica, su carácter principista, enunciativo, porque persigue básicamente normativizar desde un enfoque omniabarcador el proceso de trabajo. De ello, se dependen los principios elementales de la administración clásicos que perduran hasta la actualidad y que entendemos como: previsión, organización, dirección, coordinación y control a objeto de alcanzar la máxima eficiencia y rentabilidad empresarial.

En este contexto, nace la teoría de la burocracia de Webber, que trabajó en función de estructuras idealizadas que garantizaran la máxima rentabilidad y eficiencia. La piedra angular de este enfoque administrativo está en el sobredimensionamiento del aspecto jerárquico como garantía del principio de control expresado anteriormente por Fayol. Una cadena de mando perfectamente clara posibilita la "obediencia" en la acción desde un punto de vista impersonal, neutro, objetivo para la escuela weberiana.

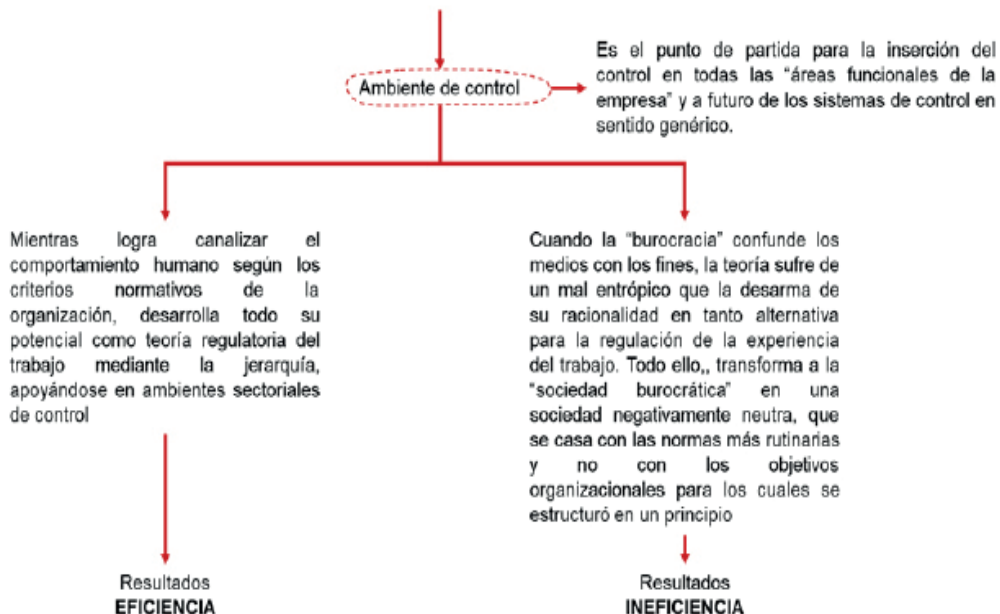
Además, esta corriente de la teoría administrativa se estructura en las famosas siete dimensiones planteadas por la teoría de la burocracia; entre las que destacan:

1. La normativización y reglamentación de todas las actividades administrativas. Lo escrito, adquiere connotaciones increíbles, puesto que lo que no queda registrado formalmente nunca existió para esta escuela. Esta necesidad de crear constructos de normas y procedimientos se le conoce como la “dimensión de formalización”.
2. La “dimensión del trabajo”, se aborda a través del principio de segregación de funciones o como comúnmente se le conoce: principio de división del trabajo. Ello permite establecer reglas claras de operativización de las variables procesales más importantes para cada área administrativa y así garantizar eficiencia.
3. La “dimensión jerárquica”, ya abordada con anterioridad y que constituye la columna vertebral de la escuela burocrática, debido entre otras cosas a que la estructura piramidal de control laboral que propugna esta escuela ofrece garantías en la constitución de cadenas consecutivas de control, válidas para formar un sistema global, signado por la consolidación de una unidad de criterio por área bien diferenciados. Recordar que, para la teoría de la burocracia, el trabajador opera sobre el principio de mando único: un obrero, un jefe.
4. El “principio competencial” viene a jugar un papel importante como garantía de la calidad técnica para el desarrollo del trabajo. Viene a significar definitivamente, la renuncia formal al subjetivismo laboral. Las pruebas de ingreso, de competencias técnicas y evaluación del desempeño sentarán las bases para la “meritocracia” laboral.
5. La “dimensión impersonal”, es quizás uno de los aspectos más débiles de la teoría de la burocracia, porque el enfoque sistémico de esta escuela es en exceso idealizado, hasta tal punto que la “neutralidad” o la “impersonalidad” queda prescrita como un pecado original dentro de la tarea administrativa, subestimando de esta manera el grado de involucramiento real del sujeto con la organización.
6. La “dimensión de la propiedad de los medios de producción”, que establece una separación radical del trabajador de los medios de producción. El sujeto solo los administra en función de los objetivos de la organización, dado que el burócrata es concebido como un “especialista” de la administración caracterizado por la “impersonalidad” y la “neutralidad” en el manejo de los recursos económicos.

7. La “dimensión profesional”. En esta dimensión el aspecto técnico destaca sobremanera, ya que una sociedad basada en la meritocracia sólo puede ser sostenida por “profesionales”. El manejo de la ciencia y de la técnica redundan para esta escuela en enormes beneficios, al trasladar la sociedad de clases, diferenciada, disímil, a la estructura burocrática-jerárquica de la organización como base analítica para la asignación de la compensación salarial. Cada quien percibe de acuerdo a su posición burocrática dentro de la esfera organizacional.

Una de las lecciones más significativas que se pueden extraer de esta escuela tiene que ver con el hecho de la prefiguración de sistemas de control para cada área del sistema; así como el énfasis que coloca en la tarea de “supervisión” a objeto de garantizar la práctica de la eficiencia de manera permanente. Esto, sin duda son principios básicos que permitirán a la escuela sistémica y otras en el futuro, trascender sobre el enfoque burocrático inicial, aunque conservando hasta cierto punto esa necesidad de “racionalizar el trabajo” tan presente durante la vida de Webber. Hasta la fecha, la máxima de este teórico tan relevante, que expresa la obligación de “adecuar los medios a los fines organizacionales” (objetivos), no ha podido ser superada pese a que a la larga esta premisa sea precisamente una de las mayores distorsiones en la teoría burocrática (confundir medios con fines). No obstante, como teoría administrativa funciona universalmente para desarrollar marcos evaluativos, válidos y útiles, prácticamente aplicables para todas las organizaciones del mundo.

El problema más puntual de esta escuela viene representado por su rigidez jerárquica y normativa que, afianzada en el principio de racionalidad excesivo, comprende al sujeto en clave “instrumental” dentro de esquemas estáticos y no dinámicos de relacionamiento organizacional, lo que degenera el enfoque, lo degrada, trasladándolo básicamente hacia su otro extremo ilógico: buscar ansiosamente trabajar sobre la base de la ineficiencia. Veámoslo de manera sintética.



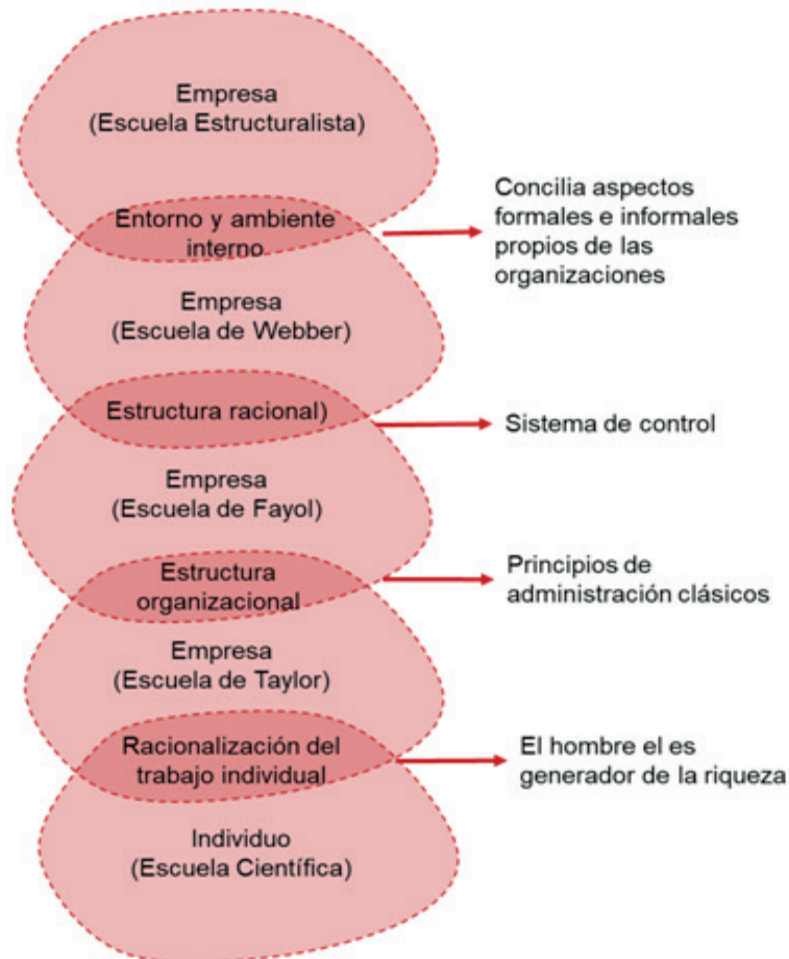
Fuente: elaboración propia 2019

Como contracara a la teoría burocrática aparece la teoría estructuralista, intentando imponer de esta manera un planteo correctivo para las desviaciones que se producían al calor de la práctica concreta de la teoría burocrática. De esta manera, los estructuralistas, combaten el mecanicismo y la linealidad weberianas, propugnando un enfoque sistémico más completo, cuyo rasgo distintivo no sea el "hombre impersonal", otrora válido dentro de ciertos parámetros productivos propios de la época y desarrollan en contraste, un concepto de "sistema dinámico" en el que coexisten aquellos aspectos informales que la teoría burocrática se empeñaba en suprimir infructuosamente, junto a otros aspectos formales que continuaban siendo válidos para el campo administrativo. Por todo lo anterior, esta escuela se puede considerar como un esfuerzo ecléctico, destacable por la armonización de las variables "formales" e "informales" presentes en todas las organizaciones. No se trata de un enfoque ideal, sino de un enfoque más realista, perfectible a partir de la revisión permanente y el ajuste de variables macro y micro organizacionales.

Por otro lado, también la variable externa; es decir, el entorno, comienza a ganar peso dentro del proceso analítico de la realidad en la que se desenvuelve la organización. Los cambios del entorno afectan, para bien o para mal, la rentabilidad y los resultados. El mercado, la guerra, las depresiones económicas son capaces de torcer el rumbo y conducir a los peores naufragios. Por el contrario, la matemática, la estadística y la contabilidad

comienzan a destacar entre otras disciplinas, debido a su rigurosidad y exactitud. Ya no es suficiente administrar entornos cerrados, discrecionalmente resguardados de la tormenta entre paredes de cristal. La realidad es otra y la complejidad comienza a trazar preguntas de difícil respuesta.

En el siguiente cuadro podrá observar cómo la teoría administrativa ha ido evolucionando hasta el surgimiento del enfoque estructural. En este contexto, lo contable también experimenta cambios esenciales, profundos, debido más que todo al posicionamiento estratégico que ha logrado dentro del quehacer diario de las organizaciones. La contabilidad, al igual que la administración no escapa de los cambios paradigmáticos de la ciencia. Esta cuestión será analizada en detalle más adelante.



Fuente: elaboración propia 2019

Hasta este punto, la teoría administrativa busca consolidar cuestiones estratégicas asociadas a la racionalidad del proceso de trabajo, la estructura, la racionalidad impersonal, el ambiente de control y el entorno, para dar paso a enfoques mucho más multidimensionales en los que el ser humano se convertirá en su objeto de reflexión permanente. El solo hecho de considerar estas cuatro categorías permite a la teoría administrativa fundamentar todo un conjunto de aportes valiosos en el campo teórico, cuestión que se explican ya de manera resumida por no formar el núcleo de este estudio, salvo aquellos aspectos que sean útiles para el análisis de los sistemas de control contable. Entre las teorías significativas más importantes está la escuela de las relaciones humanas que contribuyó en gran medida a “humanizar” la teoría administrativa. De hecho, este enfoque “niega radicalmente los conceptos como organización formal, autoridad, responsabilidad, unidad de mando, jerarquía, eficiencia, departamentalización, principios generales entendidos como leyes inmutables prototípicos de las escuelas anteriores (Chiavenato 2001).

La psicología industrial y la psicología dura, comenzaron a representar vertientes explicativas para los procesos administrativos de la modernidad, en tanto que los aspectos subjetivos dentro del proceso de trabajo, “informales”, explicaban aspectos relacionados con el individuo, que tributaban en función de ambientes de trabajo proclives a la consecución de objetivos organizacionales; ello dio un vuelco a la secular figura del administrador casado con procesos lógico-lineales para abrir las puertas a la administración fundamentada en el liderazgo y el ejemplo. Los incentivos, el reconocimiento, la planificación corporativa de índole general eran de hecho alicientes poderosos para calibrar la eficiencia y por consiguiente, los resultados empresariales traducidos al lenguaje económico que más le interesa: la rentabilidad.

La clave para la teoría humanista estaría entonces en los fundamentos psicológicos que privan dentro del todo organizacional. Las empresas, continuaban siendo organizamos vivos, pero resultaba claro que el automatismo no podía tener cabida permanente en espacios laborales constituidos por personas. En consecuencia, la escuela humanista significó un punto de inflexión histórico, al trascender del hombre-máquina, neutral y racionalizado desde las normas, hacia el hombre-humanizado por y desde su propio entorno de trabajo, hombre más complejo, ambicioso (en sentido positivo), proactivo y comprometido. Así, el homo economicus quedó suprimido por el homo social, formado en una sociedad constituida sí, sobre aspectos materiales, pero también sobre aspectos de carácter simbólico de delicado manejo por parte de los administradores. La debilidad de esta corriente

estuvo precisamente en olvidar que el basamento de la acción de trabajo del hombre está estrechamente relacionado con la retribución que percibe por su trabajo, y en ocasiones la escuela humanista fungió como sostén de todo tipo de desviaciones y oportunismos que buscaban saltarse esta variable tan fundamental para el homo social del que hablaba apasionadamente.

Por otra parte, el hecho de estimular la creatividad del sujeto en los niveles inferiores, promover hasta donde le era posible la “horizontalidad” en la toma de decisiones y la comprensión durante el desenvolvimiento del trabajo fue, sin temor a equivocarnos, el aporte más interesante de esta escuela. El humanismo verdaderamente humanizó, hasta donde pudo, lo que decía combatir y ello debe reconocerse sin cortapisas.

En este orden de ideas, en el año 1947 Simón sorprende con su teoría del comportamiento organizacional al exponer que las estructuras son espacios de decisión dinámicos y el estudio de las variables que influyen en la capacidad de decidir del trabajador deben estudiarse a partir del “comportamiento”. Tal y como su predecesora (la escuela humanista) deja en un segundo lugar la variable estructural formal de la organización e impulsa un criterio eminentemente subjetivo.

Para cerrar este apartado, la teoría administrativa derivó finalmente hacia lo que conocemos como “desarrollo organizacional”, en un intento por armonizar las variables estructurales junto a las subjetivas. Esta filosofía partía de que era totalmente posible planificar el cambio y disminuir las trazas de resistencia que habitualmente presentaba el trabajador ante lo desconocido. Es decir, que las empresas podían cambiar estructuralmente, sí podían garantizarse el manejo ordenado de las variables que modelaban el comportamiento del sujeto.

Adicionalmente, setiene la corriente tecnológica, de especial interés para todos aquellos relacionados con la contabilidad y la administración. En ambos casos, la maximización de la eficiencia es alcanzable mediante el empleo de los adelantos tecnológicos disponibles. La humanidad se expresa y organiza técnicamente a través de la tecnología, esencialmente porque esta última permite racionalizar métodos. Como consecuencia de ello, lo tecnológico viene a determinar la estructura, la configuración funcional de la empresa, su tamaño, su filosofía y los tiempos de respuesta a las demandas sociales, dado que no solo la regula, sino que también la delimita dentro de ciertos parámetros temporales en los cuales la empresa acciona estratégicamente.

A objeto de finalizar este breve repaso por la teoría administrativa, llega a los constructos que destacan al ambiente o clima organizacional como el elemento más determinante a tener en cuenta dentro de las tareas de dirección actual asumidas por los administradores y contadores. La globalización ha complejizado el futuro toda vez que inyecta dosis espectaculares de dinamismo a la realidad contemporánea. La incertidumbre es su efecto más característico y diferenciador, representando todo un reto para cualquiera que opte por alcanzar la máxima eficiencia.

La práctica administrativa demostró desde un punto de vista empírico que las variables endógenas resultan insuficientes como vehículos explicativos de la realidad empresarial; en contraste, lo exógeno permitió potabilizar las explicaciones científicas sobre los puntos oscuros que los esfuerzos teóricos anteriores no pudieron esclarecer.

A la larga, las organizaciones son estructuras vivas y como tales se integran en sistemas mayores que las inciden directa o indirectamente. El ambiente opera como una variable directa en el todo lo estructurado, de allí que este punto resulte, junto a la tecnología, de especial interés para el establecimiento de ambientes de control organizacional sustentados en la teoría contable como soporte de procesos decisionales de los administradores.

CAPÍTULO II

**LA TEORÍA DE SISTEMAS COMO
FUNDAMENTO DE LOS SISTEMAS DE
CONTROL INTERNO**

La teoría de sistemas es una manera de aproximación a la realidad bajo un enfoque inter y transdisciplinario, debido al carácter holístico e integral que las “estructuras” naturales o artificiales tienen desde un punto de vista científico. Su objetivo fundamental tiene que ver con la capacidad descriptiva y explicativa de los fenómenos en los cuales se desenvuelve, ya que permite establecer relaciones dinámicas entre las partes integrantes de un sistema determinado, pudiendo sostener en consecuencia, que se trata de un enfoque orientado a establecer las relaciones de organicidad existentes entre distintos procesos, secciones, partes o realidades complejas de un todo, que por su interdependencia requieren de procesos teórico- analíticos globales, capaces de estructurar la realidad de manera inteligible para el decisor.

La cuestión más positiva de este enfoque tiene que ver con el hecho de las bondades que brinda la teoría de sistemas para teorizar y proyectar módicamente una realidad determinada, analizada (separada) inicialmente y sintetizada (agrupada) en segunda instancia después, a objeto de ser transformada en función de las “leyes” sobre las que se sustenta el fenómeno objeto de estudio; de allí que en el campo contable resulte bastante frecuente escuchar hablar de “sistemas de control” o “sistemas de control interno” por colocar un caso.

El planteamiento sistémico surge como respuesta al “reduccionismo” mecanicista que encuentra su génesis en el análisis simplista, lineal y fragmentado de las organizaciones.

Otro aspecto interesante dentro de la teoría general de sistemas se encuentra en las diferentes perspectivas analíticas que ofrece al científico o al gerente. Los sistemas, comprendidos como un conjunto de elementos estructurados de acuerdo a una lógica generalmente armónica, tendente hacia un fin determinado, resulta plausible tanto para un estudio interno de la situación empresarial, como para un estudio o análisis externo de la misma situación; es decir qué, la teoría da para graduar el enfoque analítico, esto es, su alcance o rango comprensivo.

Los sistemas en consecuencia, son “abiertos” o “cerrados” según el rango en el que sean visualizados. También, se pueden clasificar como “artificiales” (válido para el caso organizacional) y “naturales”, lo que conduce a proyectarlos como espacios reales, ideales o modélicos.

A nivel interno, es cierto, se encuadra a la teoría de sistemas dentro de una lógica teleológica; es decir, que el sistema tiene necesariamente una finali-

dad. Pero más allá de la búsqueda resolutive a la que apunta internamente, el sistema se ve influenciado por variables exógenas dentro de las cuales está inmerso inevitablemente y con las que debe interactuar y relacionarse. Más adelante, se verá cómo los sistemas de control aplican estos fundamentos cuando son efectivos y bien pensados.

Incluso Bertalanffy (1976), inicialmente el principal teórico del campo sistémico, sostenía que era totalmente válido hablar sobre una “filosofía” de los sistemas desde la perspectiva de los “paradigmas” de Kuhn y que está distribuida al menos en dos grandes categorías válidas para este trabajo, a saber:

1. La antología de sistemas: Que permite establecer los niveles en los que se insertan los sistemas desde el mundo de la observación permitiendo el manejo de la dicotomía entre sistema “real” o sistema “conceptual”.
2. La axiología del sistema: Que no hace otra cosa sino presentar al sistema desde los valores que lo sustentan en el tiempo y que los seres humanos inmersos en su seno asumen de manera transitoria.

La teoría de sistemas se nutre de otras disciplinas importantes como, por ejemplo: la teoría de conjuntos (Mesarovic), la cibernética (Weiner), la teoría de la información (Shanon y Weaver), la teoría de los juegos (von Neumann) entre otros enfoques.

Vale la pena destacar ciertas definiciones conceptuales que resultarán de gran utilidad en el futuro inmediato, todas asociadas a la teoría de sistemas. Entre estas destacan los conceptos de:

1. Ambiente: Se refiere a las condiciones del entorno y cómo este influye en el sistema inyectando directamente o indirectamente sus particularidades. Con ello queremos decir que la identidad del sistema no es invariable en el tiempo, sino más bien que ésta se transforma a partir del tipo de relación que se establece con el entorno.
2. Atributo: Por este concepto quedan comprendidas las particularidades del sistema, los elementos diferenciadores que lo hacen único e irrepetible ante otros sistemas.
3. Equilibrio: Los sistemas pueden llegar a esta condición cuando reciben

influencia de su medio de manera positiva, puesto que de lo contrario sufren procesos entrópicos.

4. Complejidad: Indica la cantidad de elementos que integran el sistema, lo que a su vez define los principios de conectividad que trabajan para mantenerlo activo, con vida.
5. Estructura: Constituye las partes que edifican al sistema y que expresan la interrelación en sentido práctico entre cada una de ellas. Para que un elemento pueda considerarse como parte de la estructura sistémica, la interrelación que produce debe ser más o menos constante, permanente cíclica.

Hasta este punto se cuenta con los elementos genéricos más relevantes para abordar los sistemas de control contable y su posible estructuración dentro del ambiente organizacional.

Los sistemas de control interno representan para las empresas la base de la eficiencia administrativa, que demanda cada vez más y mejor información, sólida, confiable y transparente para decidir qué hacer en un ambiente tan cambiante como el actual. Para ello, lo que se termina comprendiendo por estructura, sistema, totalidad, interconectividad, control y claro, sistema, es de vital importancia antes de abordar un aspecto tan apasionante del área contable como lo son los sistemas de control.

CAPÍTULO III

**LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO
SON LA BASE REGULADORA DE TODO
SISTEMA DE CONTROL CONTABLE**

En este punto se llega de lleno en materia contable. La idea fundamental de este capítulo estriba en extrapolar los conceptos y categorías generales vistas, a la tentativa de diseñar sistemas de control contable sólidamente planificados.

Una vez más se encuentra con la imposibilidad de llegar directamente al punto, en vista de la necesidad de considerar aspectos ilustrativos de la teoría de la planificación corporativa y de uso obligatorio para todo gerente en el área contable que ambicione el éxito. Toda vez que los sistemas de control contable, de control interno o de auditoría, por mencionar secciones alusivas al trabajo del contador no deben, jamás, ser visualizados como estructuras aisladas de un contexto dinámico, de un ambiente empresarial y de una estructura.

Para el caso específico de los sistemas de control contable, la categoría más destacable viene a ser la de totalidad, por su rango de alcance. Porque la contabilidad llega a todas las esferas de operación de la empresa, a todos los niveles, a cada estructura constitutiva en el sentido de que sus operaciones se traducen o bien en el lenguaje de las cuentas, de la teoría contable, o a través de los principios generales de contabilidad, o las normas internacionales o los códigos de ética general o la ética particular del responsable de direccionarlos.

La contabilidad, como disciplina particularmente social le resulta paradójico y problemático zafarse de las cadenas de reducido enfoque instrumental con la que la han apostillado algunos tratadistas. En consecuencia, el éxito está en poder trascender el típico tratado del sistema de control reducido al COSO y luchar por puntos de partida que sepan insertar lo axiológico, lo sistémico, lo administrativo y lo científico dentro de modelos de control. La contabilidad es una disciplina de carácter global si se le mira dentro del contexto en el que se desarrolla, lo que no implica que ésta se emplee desde todo su potencial transversal, con toda su fuerza reguladora, sintética. El contador, no es un calculista en sentido llano, sino que es un intérprete de la situación financiera y en lo fundamental se forma técnica y científicamente para ello. De allí que el “control”, el “sistema” y lo “contable” formen una ecuación indisoluble dentro de cada organización que desee crecer en el tiempo mediante la aplicación de manera sistemática de estos criterios como marco de trabajo, a objeto de estructurar sistemas complejos caracterizados por ambientes de control que se desenvuelvan en la calidez, la sinergia y la positividad de un clima organizacional adecuado.

En vista de ello, se halla con el surgimiento, al menos tentativamente, de una nueva “teoría contable” como expresión de la práctica de décadas de labor científica y multidisciplinaria, mucho más global, de tipo hermenéutica si se quiere, que hace uso de la heurística de manera permanente. Estos pasos reportan un cambio cualitativo sobre la manera de desarrollar y construir teoría y sin duda, conduce a los profesionales del área a formular preguntas inquietantes y esperanzadoras al mismo tiempo, sobre si la contabilidad es, en efecto, una ciencia consolidada o en construcción.

El autor, por su puesto se decanta por la segunda opción, envista de la fragmentariedad con la que tradicionalmente se ha asumido la practica contable y el instrumentalismo a ultranza de que ha sido víctima la profesión y su enseñanza.

En este contexto, desde la perspectiva de la teoría de los paradigmas de Kuhn, para que una disciplina emergente como la contabilidad se pueda considerar ciencia, es necesario que se presenten al menos ciertas condiciones que validen su producción científica.

Algunos pensadores contemporáneos sostienen que, para poder definir un campo científico se necesitan cumplir las siguientes premisas: la existencia de ciertos problemas asociados al campo de estudio, una comunidad científica, una visión holística de la disciplina y una comprensión general de los métodos de trabajo. Pese a que muchas de estas variables pueden constatararse en la práctica, es precisamente la dimensión instrumental el obstáculo más grande a superar. Un punto mucho más destacable, tiene que ver con la ausencia de reflexión teórica en el campo de acción de la disciplina contable. Cuestión que preocupa, a la vez que estimula libros como este.

LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO COMO RESULTADO DEL “AMBIENTE ORGANIZACIONAL”

En toda organización el ambiente termina acotando dentro de ciertos límites la acción que en ella se desarrolla. El ambiente de control impone las reglas de juego éticas en la empresa, incidiendo directamente en la formación de conciencia de sus miembros. Por lo tanto, el “ambiente”, viene a ser la base real en el que se despliegan los sistemas de control interno.

El “control interno” se entiende como el conjunto de políticas regulatorias de la acción contable, que tienden a garantizar información verídica y verificable, oportuna y exacta sobre la situación de la empresa y sus resultados

obtenidos para un determinado periodo o ejercicio fiscal.

Dentro de este sistema general, cuando hablamos de un sistema de control contable, estamos refiriéndonos al conjunto de pasos ordenados que permiten registrar operaciones financieras a través del empleo de la teoría contable, en aras de determinar los efectos de las transacciones económicas sobre los estados financieros.

Aquí queda plenamente justificada la conceptualización de sistemas y subsistemas que vimos anteriormente.

Como se ha sostenido a lo largo de este escrito, los sistemas contables tienen necesariamente que poseer una estructura circunscrita a un todo mayor, que en este caso particular la encontramos en los profesionales, la estructura orgánica, y los métodos y procedimientos que emplea una organización para garantizar la veracidad y exactitud de la información financiera. Por lo tanto, éstos se pueden estructurar de acuerdo a variables: humanas, procedimentales, metodológicas y organizativas vistas a través del prisma de la teoría de conjuntos y sistemas.

En este contexto, los controles internos desde el plano de la teoría de sistemas no son fines en sí mismos, sino medios para garantizar que los procesos se lleven a cabo adecuadamente, acotados dentro de ciertos límites. Son mecanismos, vías y caminos metódicos, rigurosos, que disminuyen las posibilidades de fraude y distorsión de la información financiera al fomentar su entrega regular, continua y oportuna para las distintas cadenas de decisión gerencial existentes en una empresa.

Por su puesto que los métodos por sí solo no producen magia por antonomasia. Lo mágico, si se le puede llamar así, es el efecto que se desprende del control y su práctica continua, que actúa como aliciente para la “cultura organizacional”, que en este trabajo se asume de ahora en adelante como “clima”. Con todo ello, se dice que un control efectivo produce un ambiente, que muchos teóricos se le define también como clima organizacional y que no viene a ser más que los efectos de las representaciones simbólicas de una organización cualquiera y sus valores corporativos. En consecuencia, el “clima”, en el contexto de los sistemas de control puede definirse como la “percepción de riesgo” que el profesional puede tener acerca de no cumplir con los estándares y políticas de la organización. Evadir el método, los principios y la sistematicidad debe ser tan difícil como sea posible, si de verdad se quiere construir ambientes de control de elevada capacidad reguladora. Esto

claro desde un punto de vista subjetivo, para el trabajador o los miembros del equipo; por otra parte, en el plano objetivo existen otras consideraciones.

Por consiguiente, la “percepción de riesgo” debe ser un objetivo esencial de los sistemas de control interno, al permitir su evaluación permanente o periódica en distintos ámbitos o escalas. En este sentido, los errores materiales y financieros forman parte de las variables del riesgo que todo empresario debe saber manejar. Para ello el “riesgo” debe ser visto desde dos perspectivas: una humana, que considera los errores intencionales o no durante los registros, transacciones indebidamente ingresadas en los libros o la omisión absoluta de estas, con la finalidad de corregir de inmediato la debilidad y otra más abstracta, focalizada en las operaciones generales de la empresa y en el cumplimiento de los objetivos organizacionales propuestos en los distintos planes estratégicos que rigen para cada sección de la organización.

En este marco, los “sistemas” son entonces, indispensables.

Captar información en tiempo real con la intención de posibilitar su procesamiento, la interpretación de su significado; así como su distribución hacia distintas esferas gerenciales que sirven de base para el logro de los objetivos de “soporte” de la información financiera es absolutamente viable mediante la construcción de sistemas de control. Para esta tarea, las empresas hacen uso de las tecnologías de la información y comunicación (TICS) disponibles en el mercado edificando de esta manera plataformas de interacción, intercambio de información y solución de problemas adaptadas a cada realidad.

Adicionalmente, los sistemas de control, deben asumirse como un conjunto estructurado de indicadores de distinto tipo y nivel, que viabilizan el monitoreo de aspectos trascendentes, que tratan más bien de establecer canales evaluativos para medir la eficacia del sistema de control respecto al cumplimiento de su finalidad o tarea reguladora.

Para cerrar este punto los sistemas de control se expresan a través de los “procedimientos de control”, ya que son el fundamento que regulará el “clima” dentro del espacio de trabajo y la generación de información. Lo procedimental, no debe dejar de lado la necesidad de comunicar los riesgos que detecta el sistema, pero mucho más importante para éstos es poder constituirse como una herramienta para formalizar los procesos de trabajo sobre la base de la estandarización. La práctica formal es generadora de cultura por excelencia y por lo tanto de un “clima” propicio para la maximización de la rentabilidad dentro de las organizaciones.

CAPÍTULO IV

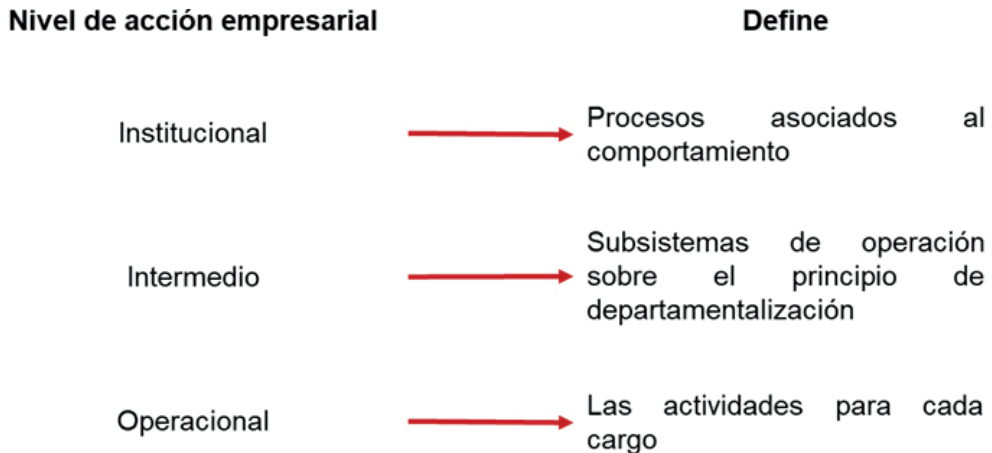
**DÓNDE OPERAN LOS SISTEMAS
DE CONTROL INTERNO A NIVEL
ORGANIZACIONAL**

Lógicamente los sistemas de control tienen que “organizarse” dentro de la estructura empresarial, lo que ocurre es que muchas veces esta decisión se asume a la ligera. Lo que conlleva a comprenderla y estudiarla (a la estructura) en profundidad antes de plantear soluciones de “control”. En este orden de ideas, la organización es un sistema social fundamentado sobre principios formales de división del trabajo que inserta al sujeto dentro de ciertas tareas técnicas diferenciadas, en el que los criterios que sustentan tales decisiones administrativas valen la pena revisarlos exhaustivamente, ya que estos puntos sustentarán la incorporación del sistema en cuanto órgano con atribuciones puntuales en el futuro.

No olvidarse que desde una perspectiva administrativa la empresa depende de la planificación, la dirección y el control para fundamentar el proceso. Los sistemas de control son lógicamente, una parte integrante de este. En función de estos parámetros las empresas definen rangos de acción para el sistema; es decir, la plaza ambiental en la cual pretende desarrollar las tareas.

A los efectos de determinar correctamente su ubicación (sistemas de control interno) no hay más remedio que utilizar conceptos propios de la teoría administrativa.

Bajo esta premisa, la organización deberá comprenderse en tres niveles analíticos de acción: un nivel institucional, encargado del diseño organizacional; un nivel intermedio con claras responsabilidades de diseño y planificación departamental y; un nivel operacional cuyo objetivo gira en torno al diseño de cargos y responsabilidades. (Chiavenato, 2001.Pg 347). Gráficamente tenemos que:



Fuente: elaboración propia 2019

En este contexto, el responsable del diseño y estructuración de un sistema de control estará adentrándose en aguas propias del “diseño organizacional” a objeto de comprender realmente cómo funciona la organización y en cuál ámbito administrativo funciona el sistema de control tentativo. Para ello resulta fundamental no olvidar los cuatro principios básicos de la administración: Planeación, organización, dirección y control.

Sin duda que en el “nivel intermedio”(teoría administrativa clásica) se ubicarán las contribuciones en este sentido. Es en este nivel en él se definen los criterios normativos y reguladores de cada sección o departamento técnico de trabajo a través de la descripción de cargos, procedimientos y valores corporativos. Para ello, se establecerán un conjunto de normas y mecanismos que sumarán a la dinámica organizacional, toda vez que a un nivel principista de “coordinación administrativa” se incluyan los aspectos que tenderán hacia la armonización del sistema y sus partes sobre la base del principio de “dirección” con el objetivo de garantizar no solo la coherencia funcional para cada uno de sus elementos, sino que también continuidad y garantías de cumplimiento de la acción constructiva del sistema. Se trata del empleo inteligente de los principios de “atributo”, “equilibrio”, “complejidad” y “estructura” propios de la teoría de sistemas para contrarrestar las diferencias naturales entre las actividades que se desarrollan en el seno de la estructura.

De todo lo anterior se desprende la obligación de estudiar aquellas variables que permiten evaluar el “diseño organizacional” como unidad general de componentes funcionales de la empresa. Ello queda plenamente justificado

porque este estudio, tiene que ver con el hecho de trascender de la visión rígida, “reguladora” que los sistemas tenían en la teoría administrativa clásica, para dar paso a su estructuración inicial como esquema amigable que armonice con las variables propias del diseño organizacional, que en paralelo posibilite la estructuración de realidades sistémicas dinámicas, en las que las personas puedan relacionarse de manera más natural y por lo tanto efectiva en tanto garantes del control. De esta manera, los sistemas de control podrán concebirse e integrarse de una manera más funcional dentro de otros subsistemas de la organización y cumplir su cometido

CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DEL DISEÑO ORGANIZACIONAL

Las características fundamentales del diseño organizacional son fundamentales para la racionalización de sistemas de control interno, porque tienen que ver con aspectos como: diferenciación, centralización, formalización e integración que también aplican y preceden al mismo tiempo a los sistemas de control interno. Si se parte del supuesto de que la empresa se constituyó (teórica o empíricamente) considerando ciertas variables de diseño organizacional, es natural y acertado pensar que éstas variables funcionan para encuadrar sistemas de control interno.

Se recordará que estos aspectos son nada más que categorías analíticas para organizar el “diseño” de acuerdo a un contexto o realidad empresarial.

Dentro de un análisis sistémico, los principios de “diseño organizacional” pueden ser asumidos de manera transversal para todo el sistema organizacional, ya que para que funcione como tal debe mantenerse cierta comunión de criterios respecto a los parámetros sobre los cuales ha sido edificado desde este punto de vista. En este punto tratamos por una parte de: conocer cuales “variables”, al menos formalmente, rigieron el “diseño” de una organización determinada para comprenderla mejor en su conjunto; mientras que estas mismas variables tratamos de ubicarlas como una constante normativa dentro del sistema organizacional para evaluar la coherencia de la estructura.

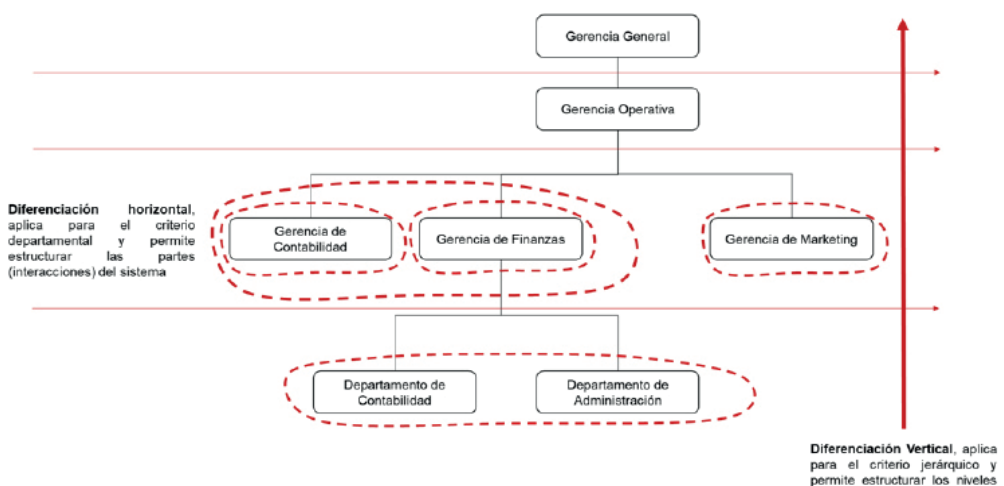
Las particularidades propias de cada organización vienen a actuar realmente como aquellos factores concretos que diferencian cada sistema de control interno de cualquier otro; por lo tanto, no tendremos nunca dos sistemas de control idénticos. En consecuencia, tales elementos (variables de diseño organizacional) regirán como bases para el diseño de sistemas de control de aquí en adelante. Así, el “diseñar” en sentido general quedará circunscrito a ciertos factores teóricos válidos para toda la organización.

En este sentido (nunca habrá dos sistemas de control iguales), resulta mejor pensar y diseñar una herramienta de control original que una mala copia como producto de la irreflexión respecto al contexto en el cual la empresa se desenvuelve. Existen, de hecho, varias características importantes que definen a todo “diseño” organizacional y que veremos a continuación.

En primer lugar, la diferenciación es la categoría más general de dónde sustentar el análisis empresarial antes de diseñar controles. Esta categoría facilita un panorama general del sistema, sus partes y subconjuntos en un contexto de organización del trabajo. Todo ello, coadyuva al establecimiento adecuado o “formal” de niveles jerárquicos dentro del sistema, así como las relaciones más importantes entre cada una de sus partes.

En este sentido, la diferenciación puede ser horizontal o vertical. Para la diferenciación horizontal, aplica el criterio de departamentalización, que se ubica de plano en una visual funcional constituida sobre la base de tareas técnicas de diverso tipo, desplazando el estudio organizacional hacia criterios de “organización del trabajo” como dijimos anteriormente.

En el caso de la diferenciación vertical, el análisis se orienta más a lo jerárquico, agrupado de acuerdo a los escalafones particulares de cada organización. Este punto permite también considerar el hecho de si los niveles que estructuran la toma de decisiones son formales o, por el contrario, están revestidos de informalidad. Cuestión que se debe considerar al momento del diseño. Veamos la cuestión mediante el siguiente esquema:



Fuente: elaboración propia 2019

INTERLUDIO: SOBRE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO

Vale la pena insistir en este punto. De hecho, la experiencia demuestra que a los efectos de diseñar sistemas de control interno debemos considerar la siguiente ley de proporcionalidad: la complejidad de los sistemas de control interno es directamente proporcional a la complejidad del sistema organizacional. De esta manera, esta categoría facilita la medición de la estructura, así como la complejidad del todo a analizar.

CONTINUANDO CON LAS CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DEL DISEÑO ORGANIZACIONAL

En segundo lugar, se tiene la formalización, que encierra los criterios normativos de la organización. Dependiendo del nivel de especificidad de esta variable, la estructuración de sistemas de control será más o menos compleja. La corroboración de los “criterios” formales de trabajo dentro de una empresa dan cuenta de los niveles de orden que rigen para el desarrollo del trabajo técnico. Muchas veces, extraordinarios sistemas de control interno o contable quedan en el aire o sencillamente son letra muerta, porque los responsables de diseño (contadores, administradores o gerentes de área) no evaluaron adecuadamente esta cuestión. Y es que la constitución de subsistemas ordenados y coherentes (sistemas de control interno) dentro de sistemas desordenados y con tendencia a la entropía no sirve de mucho en el mundo empresarial.

La formalización, es una guía para medir la capacidad prescriptiva de los métodos de trabajo. Recordemos que, con la intención de desarrollar y soportar este trabajo, se parte del hecho de que la cultura corporativa es el resultado práctico de las normas y los valores organizacionales y esta cultura a su vez depende de manera directa de reglas “formales” de juego que la viabilicen como práctica social dentro de los limitados conglomerados humanos que conocemos como organizaciones.

La formalización persigue por lo tanto “registrar” con la intención de comprobar de facto la realización de una actividad determinada según ciertos parámetros. Sin embargo, esta variable permite determinar también, el nivel de rigidez de la empresa. Mientras la formalización se trastoque, alcanzando un grado excesivo, más cuesta arriba será para la empresa complementarse a los cambios del entorno y a realidades dinámicas. Más aún para los equipos de trabajo que deban desenvolverse dentro de esta rigidez; en contraste, mientras más pobre sea (niveles de informalidad del trabajo) mayor será la probabilidad de improvisación del talento humano y el riesgo de error.

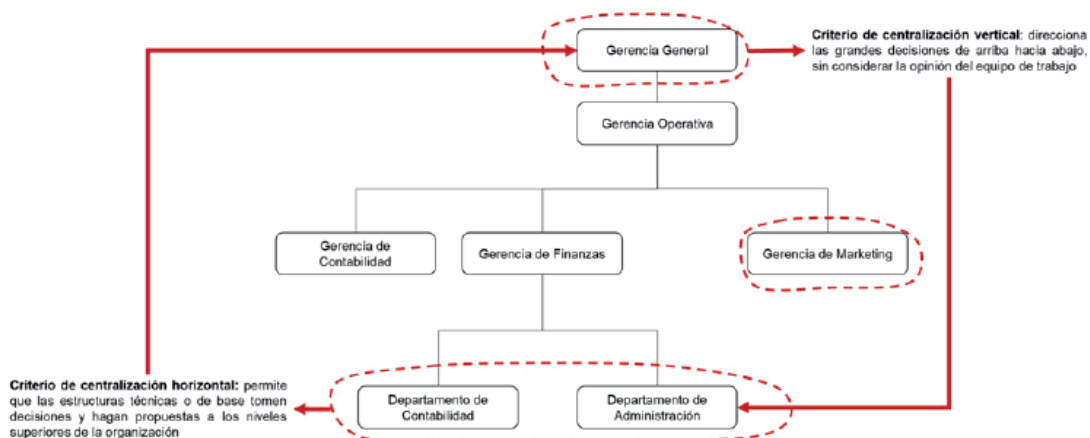
En este orden de ideas, la formalización servirá como un punto de equilibrio entre la necesidad de registrar adecuadamente sobre la base de la formalidad y la libertad de acción individual. Esta relación no debe trasladarse hacia los extremos: inoperancia a causa de la excesiva reglamentación o libertinaje irresponsable. Un nivel de formalización adecuado implica: estímulo de la creatividad y proyección controlada de la capacidad resolutoria de los trabajadores y responsables de área.

Este punto resulta paradójico para la escuela administrativa formal, porque las organizaciones modernas se estructuran sobre criterios que buscan enfatizar la confianza en el otro, en el equipo, dándole grados de libertad de acción a cada miembro de la organización. No hay que olvidar, como lo advertíamos al inicio, que en la teoría administrativa no se puede ser idealista y por lo tanto, la formalización, tendencialmente, ha disminuido progresivamente para ciertos aspectos decisionales, pero en el caso de lo contable, por tratarse de procesos técnicos bastante formales, debe ser entendida y utilizada con cautela.

Igualmente, el criterio de centralización trata de la manera en la que se distribuye el principio de autoridad. Digamos sintéticamente, que se refiere al flujo o lógica decisional de la empresa; si este se establece de la punta de la pirámide jerárquica hacia abajo o de la base hacia arriba, implica niveles de centralización o descentralización distintos.

En la práctica, las decisiones trascendentales o estratégicas son de carácter central, esto no tiene nada de extraño. Hasta un punto resulta un criterio con efectos positivos sobre todo el sistema. Por el contrario, cuando el criterio de centralización degenera en su significado, se convierte en la doctrina del "ultra centralismo". En este punto estamos ante un gran peligro, porque lo que advierte esta práctica es sobre un centralismo confeso, obsesivo con el control tiene que ver con estructuras tareístas y poco preparadas para la complejidad. Ello no significa otra cosa que la conservación de prácticas administrativas desplazadas en el tiempo, caducas; sin duda una tara teórica de consecuencias indeterminables.

Ahora bien, mientras mayor sea la descentralización mayor será la capacidad de respuesta organizacional; la delegación de autoridad, descentralización, sentará las bases para procesos decisionales más dinámicos y adaptados a la realidad. El punto neurálgico está en cómo no traspasar las fronteras de lo beneficioso o lo impráctico. Gráficamente se puede comprender mejor la relación, veamos:



Fuente: elaboración propia 2019

Las organizaciones actuales tienen de hecho, muchos problemas asociados a errores materiales, de productividad, organización del trabajo, de producción, inventarios, calidad, entre otros; pero sin duda que, uno de las debilidades más grandes que se pueden detectar a nivel orgánico en muchas organizaciones tiene que ver con el desperdicio de calidad, de trabajo cualificado, de talento creador, de capacidad resolutoria útil, valiosa y quizás única, que se diluye en criterios de centralización demasiado estrechos, que desmotivan al personal, a los equipos, administradores y contadores volviéndolos simples autómatas o practicantes ritualistas de inmensos postulados normativos que no generan valor diferencial a la empresa.

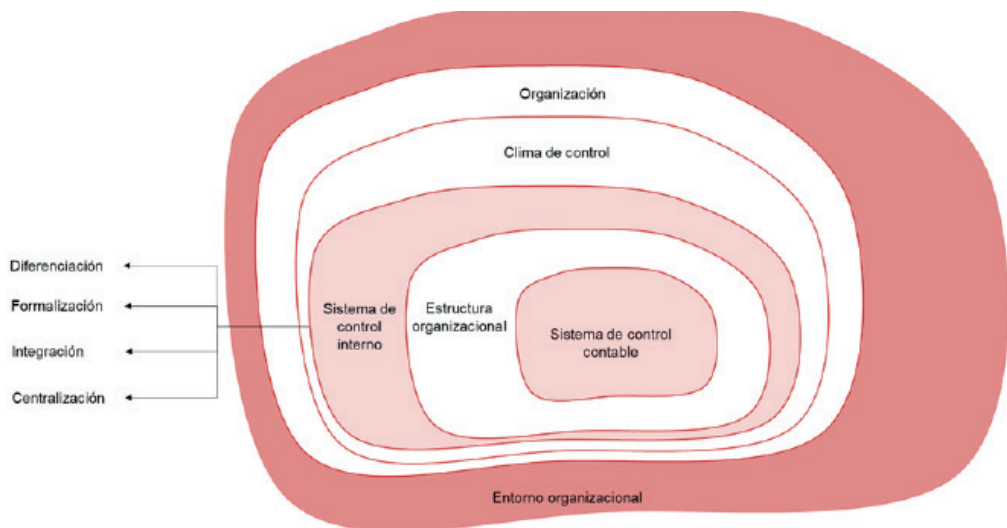
Para finalizar, tenemos al criterio de integración, que tiene que ver con la capacidad de sumar de la organización; es decir, de estructurar las distintas secciones o partes del sistema armónicamente. Hablar precisamente de los niveles de coordinación efectiva que se establecen entre miembros del equipo y áreas funcionales de la empresa. Una empresa es realmente, más que una estructura, un gran equipo de trabajo, una unidad humana pensante, determinada por objetivos, sólidamente constituida: un sistema técnico-social para ser precisos, que debe estar comprometida con los principios empresariales; pero tales objetivos estratégicos, de rentabilidad, producción, control o crecimiento, sólo pueden alcanzarse a través de la definición de niveles de coordinación adecuados entre las partes del todo organizacional.

Entre los criterios de integración más utilizados se pueden mencionar los siguientes:

1. Jerarquía administrativa
2. Departamentalización
3. Asesoría (staff)
4. Equipos de tareas
5. Sistema de normas y procedimientos
6. Establecimiento de objetivos
7. Planificación corporativa
8. Distribución espacial del trabajo.

En consecuencia, a los efectos de diseñar un sistema de control interno, el contador deberá considerar estas variables de diseño; porque más allá de estar pensando en soluciones contables, para problemas contables, dentro de límites contables, está pensando en cómo generar un sistema de información circunscrito a un ambiente de control sustentado en técnicas y procedimientos instrumentales propios de la contabilidad. Por todo ello, los sistemas de control y su diseño deberán apuntar siempre alto, al sistema, al “clima” para poder cumplir realmente la función para la cual fueron pensados, a saber: producir información confiable para la toma de decisiones gerenciales.

En el siguiente esquema, se ofrece al lector una visión global de los aspectos señalados en este capítulo:



Fuente: elaboración propia 2019

Además, dependiendo del nivel de complejidad de la organización y de los elementos funcionales que la estructuran, la incorporación de un “staff” o equipo de asesores externos representa una alternativa al alcance de la mano y hasta cierto punto “pragmática” que le permite a la empresa canalizar mayores flujos de información y enfrentar problemas más complejos.

Este “equipo asesor” se insertará en cada sección de la estructura empresarial de manera que pueda equilibrar las desigualdades y falencias técnicas de los equipos de trabajo. Por lo tanto, el “staff” posibilita saltarse la necesidad de complejas reestructuraciones funcionales y más bien actúa como un potenciador de la capacidad de los responsables de área. Los equipos de asesores vienen a jugar un rol de “soporte” dentro de la dinámica gerencial de las organizaciones. No gobiernan socialmente a la empresa, sólo sugieren, revisan y plantean acciones.

Por otra parte, como contracara al enfoque tipo “staff” tienen a los “equipos de tareas”. Este criterio termina fundamentalmente por impulsar la “integración”, en vista de que asume de manera frontal y abierta el “trabajo en equipo”. En la experiencia del autor, muchas organizaciones fracasan al no saber manejarse dentro de esta filosofía, más aún cuando se trata de organizaciones dinámicas, enfrentadas permanentemente a entornos cambiantes. Se trata por consiguiente en la práctica, del establecimiento formal y regular de “comisiones de trabajo”, “equipos multifuncionales” que faciliten el diagnóstico y solución de puntos críticos desde un punto de vista funcional, operativo, administrativo, contable o financiero de una organización lo que le da a este criterio un peso determinante.

Como complemento, tenemos a los criterios de integración basados en normas y procedimientos, los cuales representan un terreno común para la contaduría, por su enorme contribución a la estandarización de registros y entrega de información de gran valor para el establecimiento de sistemas de control.

Quizás este sea uno de los esquemas más usados por contadores y administradores, pero por sí solo no basta al momento de diseñar soluciones de control consistentes con los principios de integración expuestos hasta aquí puesto que estos deben actuar como elementos interdependientes. El uso de uno sólo refleja un pobre manejo de los criterios de integración y en consecuencia de las variables de diseño organizacional. Frecuentemente la ponderación de lo normativo y procedimental en detrimento de esquemas de trabajo integradores como la “departamentalización” o los “equipos de

tareas” decanta un trabajo de diseño de sistemas de control interno bastante superficial o cuando menos parcializado hacia enfoques organizacionales idealistas o tendentes comúnmente al “deber ser” que nunca es. Esta forma de diseñar termina incluso debilitando a los mismos postulados “normativos” que impulsa este criterio al sacarlos de un contexto organizacional global, sistémico; es decir, que en cuanto “criterio integrador” termina convirtiéndose en su contrario, un “criterio fraccionador”, en una solución parcial de alcance limitado, haciendo que el sistema no cuente con suficiente capacidad coordinadora o “integradora” transformando a las “normas” con enunciados que mueren por obsolescencia praxicológica.

Como complemento de estos criterios, el “establecimiento de objetivos” actúa de manera similar a los sistemas de normas y procedimientos, con la diferencia de incorporar como elemento más determinante la acotación de la tarea en marcos temporales. Para la administración por objetivos, “todo puede ser y tiene que ser medido”. Se trata de un enfoque basado en lo cuantitativo, que mide la eficiencia sobre la base del tiempo que transcurre entre la “instrucción” y la “ejecución”.

Desde esta perspectiva, este criterio integrador deviene como algo verdaderamente poderoso para el sistema de control, toda vez que logra insertar a las estructuras de trabajo (independientemente del tamaño) dentro del “cumplimiento” de ciertos objetivos preestablecidos, brindando a las “ejecutores” una ruta a seguir sobre la base del tiempo de respuesta o de entrega expresado a través de ciertos productos o procesos.

Por un instante, imagine que los sistemas de control interno o contable no serán vistos en clave normativa, repetitiva, constante; siendo más precisos: de manera tradicional; si no que, por el contrario, éstos se organizan para cumplir con “objetivos” concretos y medibles en el tiempo ya que en todas las esferas de actividad empresarial se comprendió finalmente al “sistema de control” como un medio, sencillamente un medio más, una herramienta “para”; y ese “para”, sustentado en la técnica de la contabilidad y la administración, debe y puede de hecho reportar valores cuantificables periódicamente por la alta gerencia. ¿Acaso no están como contador y administrador dando un vuelco a la concepción tradicional sobre el control que muchos profesionales tienen? Creer que la respuesta en este caso es positiva.

Por consiguiente, el establecimiento de objetivos, puede representar toda una “revolución” esquemática en lo administrativo (criterios de integración para el diseño organizacional) y lo contable, porque logra así evitar confundir

medios con fines, estableciendo metas comunes para áreas disímiles como marketing e ingeniería por colocar un caso, áreas que difícilmente se toparán de manera obligada dentro de una empresa, salvo que el establecimiento criterios de integración por objetivos compartidos las unifique en el contexto de sus trabajos dentro de la lógica metabólica de un sistema de control interno.

En este contexto, la planificación corporativa, trasciende cada uno de los enfoques esquemáticos o las maneras de “integrar” expuestos hasta los momentos, porque se trata más bien de una herramienta compleja, de amplio espectro, capaz de sintetizar a todas y cada una de las variables mencionadas dentro de una estructura sistémica, con procesos particulares pero coordinados, que apunten a la eficiencia (hacerlo bien) y a la eficacia (lograr las cosas) simultáneamente. Intencionalmente adjetivamos a la planificación con el término “corporativa” con el objetivo de zafarnos de aquellos “principios” de administración abstractos en los que el vocablo “planificar” prescindía de rasgos diferenciadores técnicos.

Por consiguiente, una postura responsable, ética, estaría en ofrecer más detalles sobre la necesidad de acentuar este aspecto para este texto. Explicando ¿por qué?, hablar de una herramienta o si se quiere de un “campo” técnico (planificación) que se sale de los parámetros de los “criterios de integración” válidos para la estructuración de sistemas control interno tradicionales.

La respuesta, tiene que ver con la visión “holística” que presta la planificación corporativa al campo de los sistemas de control.

En primer lugar, a partir de los réditos que estos obtienen de la “heurística” (la ciencia de atar cabos) que le es inherente a la planificación corporativa. En tanto herramientas que mediatizan la acción organizacional, los sistemas de control, trabajan integrando variables históricas, axiológicas, teleológicas y procesales como antesala del descubrimiento resolutivo al que apuntan; así mismo la contabilidad por tratarse de una técnica que parte de análisis históricos de estados financieros se circunscribe a este plano científico-filosófico.

Igualmente, así como la planificación corporativa se vale de la “hermenéutica” (interpretar los hechos) los sistemas de control interno con base en la contabilidad establecen las reglas formales para poder interpretar “hechos económicos” relevantes; viniendo a constituirse como un gran “traductor” de un lenguaje numérico a un lenguaje estratégico.

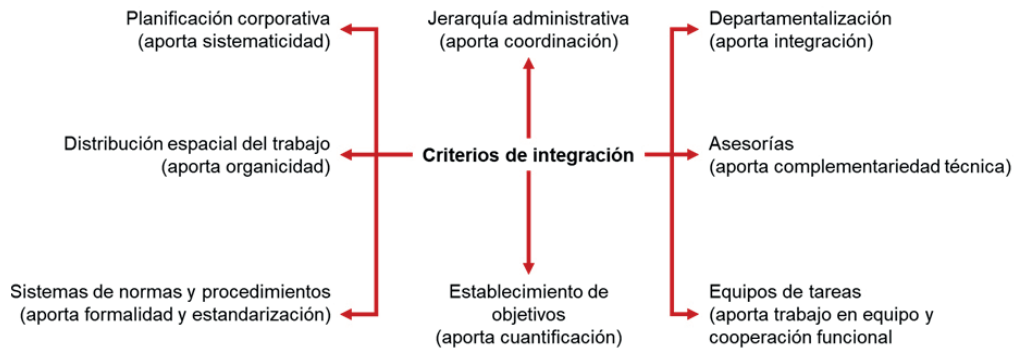
El holismo, la heurística y la hermenéutica configuran filosóficamente tanto a los sistemas de control interno, como a la propia planificación corporativa.

Mire entonces en las bondades que reporta la “planificación corporativa en tanto actividad y ciencia” para el diseño de controles, ya que sencillamente, “todo sistema debe ser correctamente planificado para no caer un error interpretativo respecto a la propia realidad que aspira a transformar (controlar)”.

Como se ha venido sosteniendo, la actividad, el trabajo del “contador” y los sistemas que produce teóricamente no pueden verse únicamente en su dimensión instrumental; sino también interpretativa, integral y constructiva; esta última sobre todo en el contexto de la “historia económica de la empresa” a partir de la cual éste se alimenta para determinar los cursos de acción económica de la organización en lenguaje presente y futuro como reflejo y aprendizaje del pasado.

Para cerrar en lo concerniente a los criterios de integración, se tiene a la “distribución espacial de trabajo”. La dispersión de las unidades administrativas que están inmersas en el sistema organizacional, frecuentemente traen problemas a la efectividad de los sistemas de control como instrumento regulador. Este aspecto permitirá sopesar decisiones alusivas al alcance y transversalidad de los controles desde un punto de vista físico, tratando con ello de superar las debilidades en este sentido o aprovecharlas al máximo. La distancia, la dispersión, la movilidad, la aglomeración, la armonización espacial o el confort serán determinantes para su éxito dentro de la empresa.

En este sentido, ofrecemos las características más notables de cada esquema, sólo con la intención de facilitar los procesos reflexivos para los “diseñadores” de sistemas de control interno. Veamos:

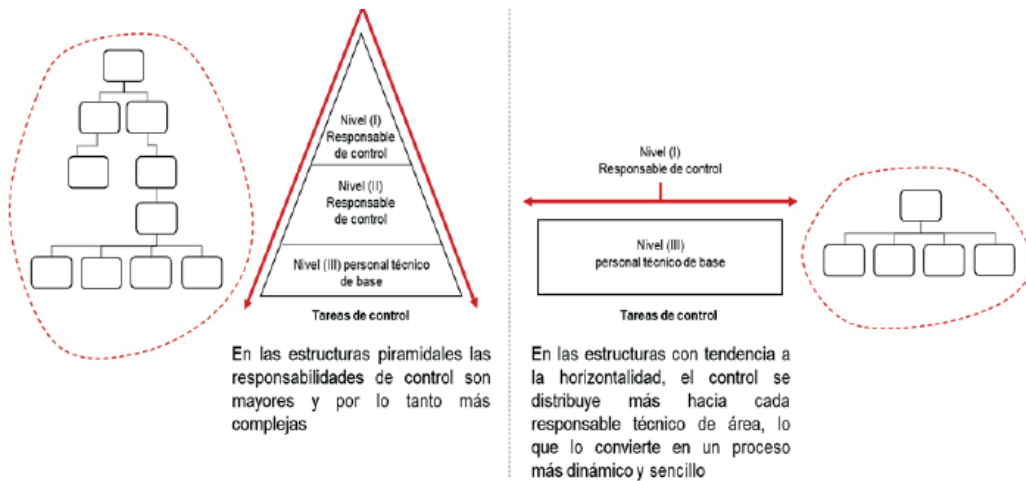


Fuente: elaboración propia 2019

CAPÍTULO V

**LA CAPACIDAD REGULATORIA DE LOS
SISTEMAS DE CONTROL**

La capacidad de controlar de cada sistema tiene que ver con el grado de horizontalidad o verticalidad de la organización. Los mejores sistemas de control operan en aquellas estructuras empresariales dinámicas, caracterizadas por la horizontalidad, y esto es bastante lógico, aunque a primeras luces pueda resultar paradójico, porque mientras más jerárquica es la filosofía empresarial, menor capacidad de acción poseen los equipos de trabajo aguas abajo y, por lo tanto, mayor es la necesidad de monitoreo de cada tarea específica. Esto puede visualizarse de manera sencilla a través del siguiente esquema:



Fuente: elaboración propia 2019

DE LAS VARIABLES DE “DISEÑO” Y LOS “CRITERIOS DE INTEGRACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL” AL CLIMA ORGANIZACIONAL QUE GENERA

En términos sintéticos, el clima organizacional puede ser entendido como el ambiente interno que reina en cada área de la organización. Sin embargo, al hablar de sistemas de control resulta natural extender su significado, efectos y contribución al clima general de la empresa. Precisamente, los sistemas de control no necesariamente tienen que actuar a posteriori, sino más bien como un ambiente “continuo” que garantice ciertos grados de regulación o autorregulación para cada una de las tareas desempeñadas por el personal de base, asociadas comúnmente a la variable económica de la empresa y que encuentra su soporte en la técnica contable y administrativa.

Frecuentemente se encuentra con que el clima depende directamente de la “motivación”, de la satisfacción que en este caso los trabajadores puedan

experimentar “objetivamente” al ser miembros de la estructura, pero el concepto de “clima” debe verse también en términos subjetivos; es decir, que la satisfacción no únicamente se consigue sobre la base material, pues ello nos alejaría de la teoría de la administración moderna. Existen, de hecho, otro tipo de estímulos, tratados por muchos estudiosos como beneficios, y que suman a la variable “clima”, alimentándola desde diversos planos motivacionales.

Sin embargo, si se remite al concepto de “clima”, que en último término es lo que nos interesa, podemos coincidir en que es literalmente un “efecto” que deriva de un cuerpo de principios, métodos, técnicas y tiempos de trabajo. Así, no resulta incorrecto asumir que los sistemas de control interno tributan al efecto general producido desde la organización sobre la totalidad del talento humano. Esto en el entendido de que las organizaciones son realmente sistemas abiertos y dinámicos, en los que cada uno de sus componentes incide y determina el comportamiento de los demás.

Por lo tanto, los sistemas de control, lógicamente, actúan sobre un nivel departamental optimizándolos, pero la gran interrogante está en si son capaces de insertarse en todas las demás dependencias que se relacionan directamente con la organización a los efectos de generar un ambiente de control adecuado, propicio, para estimular la calidad del trabajo, la exactitud milimétrica de la información financiera y evitar errores, falsaciones y desviaciones de la norma. De hecho, existen ciertos elementos que tienden a distorsionar ambientes de control toda vez que los sistemas son débiles o inexistentes y que vale la pena tener en cuenta. En este sentido, Kennish (1995) considera que:

- a) La motivación, generada por diversas circunstancias (juego excesivo, chantajes, nivel de vida superior a los propios medios, frustración en el trabajo, etc.)
- b) La oportunidad, es la creencia de que puede causar un perjuicio, sin ser descubierto. En principio, es poco probable que el individuo aproveche la oportunidad si cree que el descubrimiento posterior y el castigo consiguiente, son seguros. El ambiente de control dependerá de que los empleados sepan que deberán responder por sus acciones, de respuestas eficientes y contundentes en caso de actuaciones no conformes con las reglas establecidas, aun cuando dichas actuaciones puedan no tener un efecto significativo.

- c) La actitud del empleado, la solidez de sus principios morales y éticos también influye en su definición de los pros y contras de una situación social dada. Puede servir de refuerzo la existencia de códigos de conducta. El establecimiento de normas escritas que los miembros de la organización deben conocer y aceptar, debe abarcar un código de conducta y otras políticas sobre las prácticas empresariales aceptables, sobre conflictos de intereses y, en general, sobre las normas éticas a observar [...]

- d) La actitud de la gerencia, en particular lo que los empleados piensan respecto a la tolerancia de la gerencia hacia la integridad del empleado y la suya propia. Los directivos deben ser los primeros que asuman en la práctica los comportamientos éticos que van a intentar imponer en la organización[...] (p.21)

¿POR QUÉ SE HABLA DE “CLIMA” CUANDO ESTAMOS EN MATERIA DE SISTEMAS DE CONTROL?

Este es un punto controversial, ya que tradicionalmente, es común encontrarse con buena parte de las organizaciones que se ha estudiado con que los sistemas de control vienen a ser realmente herramientas correctivas del “error humano” como producto de la “presión laboral”. Muchas veces los sistemas de control y sus miembros, técnicos y profesionales, asumen roles quijotescos porque tienen que armar toda una estructura informativa desligados de uno de los factores más importantes para que toda apuesta en este sentido funcione: el factor tiempo.

También debemos recordar que este trabajo es un esfuerzo por desenmarcar los sistemas de control de la variable de diseño de integración conceptualizada en los “sistemas de normas y procedimientos” como único soporte estructurante de propuestas empresariales.

Los administradores y los contadores, deben necesariamente como gerentes de área, especializados en esta materia, ampliar el enfoque base, con el objetivo no solo de diseñar tremendos cuerpos normativos, sólidamente interconectados al sistema organizacional, sino que también puedan pensar en cómo los constructos metodológicos que desarrollan puedan generar un ambiente sano dentro de los distintos niveles departamentales que componen a cualquier organización.

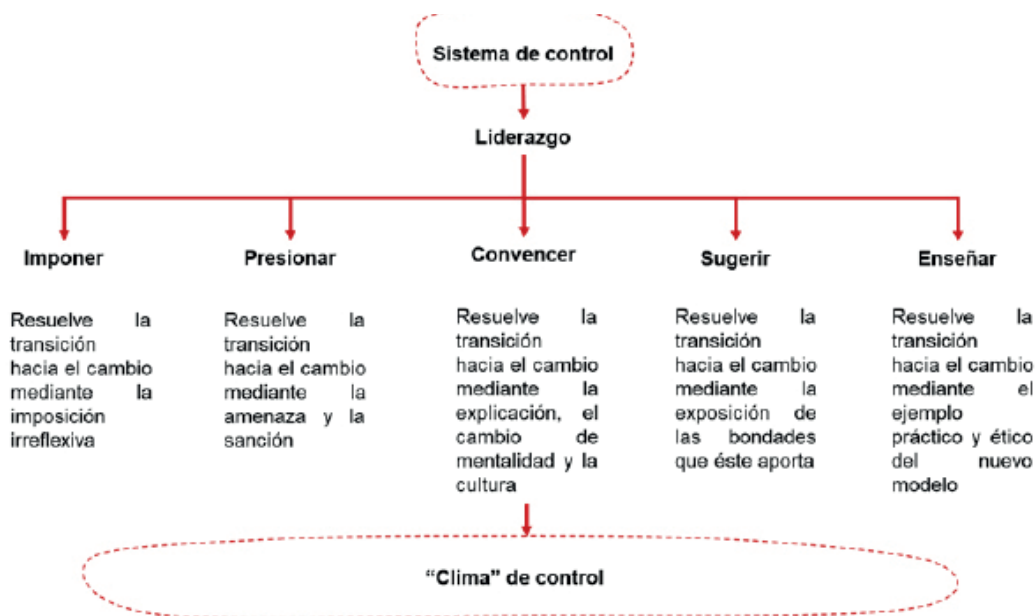
En este contexto, el enfoque departamental resulta en extremo de utilidad para todos aquellos que tengan a bien adentrarse en el complejo mundo de los sistemas de control, en vista del acento que coloca en la “especialización” o división del trabajo. Y es que, al manejarse puntualmente cada función, globalmente resultará más sencillo descubrir la lógica racional-práctica sobre la que se desenvuelve el sistema general y de esta manera integrar todas las variables clave dentro de cualquier propuesta.

Por otro lado, resultaría un acto de ingenuidad pensar que los sistemas de control por sí solos sentarán las bases para el establecimiento cabal de las funciones reguladoras a las cuales aspira.

El hombre y su liderazgo deben visualizarse como una pieza fundamental dentro de toda la ecuación. Los sistemas de control no son piezas infalibles, al menos que se repare en cuestiones como la implementación, los tiempos de instalación, la inducción, el acompañamiento y el monitoreo, en el caso de ser totalmente nuevos. O variables como el ajuste, la reingeniería o el cambio en el caso de existir. No obstante, estas etapas no se hallan desligadas del factor humano, subjetivo, y mucho más del “clima” que a nivel gerencial demanda indefectiblemente y pueda generarse en el corto plazo para soliviantar el peso que supondría para trabajadores experimentados o nuevos sumarse a una dinámica de este tipo.

Por consiguiente, se puede considerar el hecho de que “el liderazgo sí importa” a los efectos de generar un “clima” adecuado. A través de este se termina conduciendo el cambio, la transformación y no resulta una tarea fácil.

En este cuadro se observa ciertos niveles de liderazgo con sus propios correlatos prácticos buscando que el lector se acerque más al punto de vista.



Fuente: elaboración propia 2019

Hasta este punto, se han brindado al contador o administrador herramientas analíticas para estructurar adecuadamente un sistema de control interno haciendo un rodeo sobre la concepción tradicional e incorporando otros aspectos de índole general propias del diseño organizacional que contribuirán a su perdurabilidad y consistencia en el tiempo que de asumirse al menos en las etapas previas a su estructuración, los controles internos de una organización estarán caracterizados por la “coherencia”, al apuntar hacia resultados y cumplir sus objetivos en tanto productores de un “clima” propicio.

Para cerrar, todos aquellos responsables de sostener e impulsar sistemas de control manejan claramente que la eficacia gerencial que puedan tener depende del manejo asertivo de dos variables dinámicas e interrelacionadas entre sí: por una parte el manejo de las tareas con los equipos aguas abajo; y por la otra, el manejo de las relaciones entre los miembros de la estructura y el propio equipo de trabajo, ya que son éstas últimas las que afianzan lazos de acción estratégica estables, armónicos, caracterizados por la responsabilidad y la eficiencia (hacerlo bien) indispensables para que el control no sea un asunto impositivo o restrictivo, si no que pueda convertirse en todo un “ambiente” pensado para la consolidación de cultura organizacional.

Un último aspecto alusivo a los “criterios de integración” que vale la pena mencionar, al menos someramente, tiene que ver con la planificación corporativa.

En primer lugar, porque hay que partir de un punto antes de desarrollar ésta y cualquier otro tipo de propuesta: ¿tiene la organización un plan para alcanzar sus objetivos? De ser negativa la respuesta, la organización de que se trate estará ciertamente en un punto delicado, por cuanto, todo aquello que se tenga a bien diseñar estará flotando en una especie de limbo, sin capacidad de interconexión real. En este sentido, ¿es posible entonces diseñar sistemas de control interno? La respuesta es positiva, pero hay que tener cuidado.

Toda vez que se asimile esta realidad y se dejen espacios abiertos desde un punto de vista sistémico, que faciliten la inserción a futuro de los demás elementos estructurantes de la empresa se puede avanzar en este sentido. Siempre visualizando globalmente al todo y no focalizándose en una de sus partes. No es lo más común, pero está hablando de casos extremos con los que la realidad en ocasiones se interpela. Recordemos que muchos organismos operan en mayor o menor medida sobre la informalidad.

Por todo lo anterior, se propone repasar los conceptos e ideas generales clave en la materia, sobre todo para casos de empresas medianas o pequeñas que busquen avanzar hacia procesos administrativos más ordenados y eficientes.

Los puntos anteriores sirven para emprender tareas de este tipo. Sin duda. Pero la cuestión radica en que al desligarse de un contexto de planificación empresarial o de no existir, sencillamente se corre el riesgo de que todo quede anulado por las complejas dinámicas en las que estas organizaciones se desenvuelven.

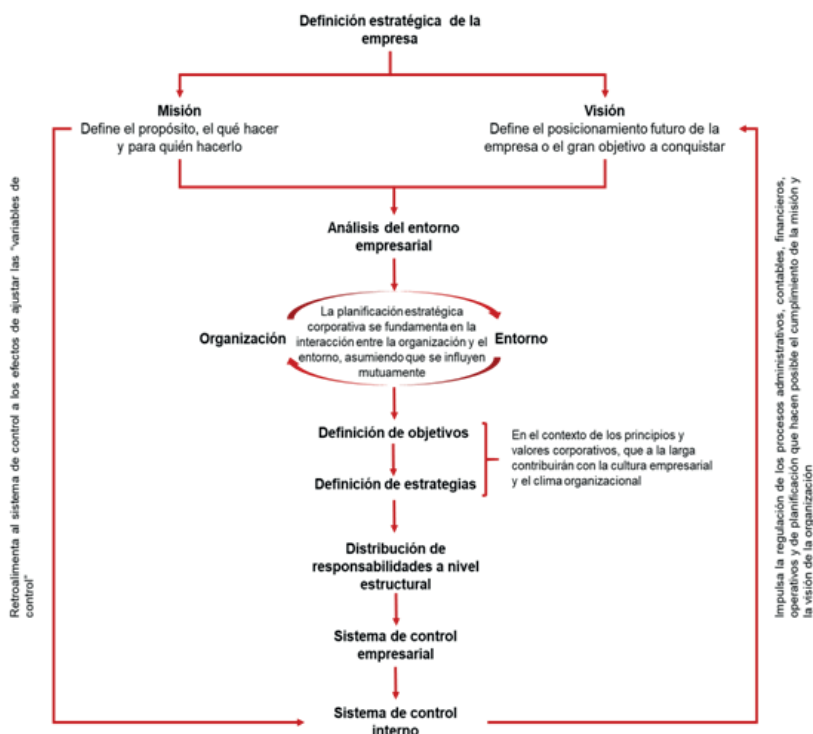
Por lo tanto, la planificación corporativa tiene que ver con la manera en que la empresa se proyecta ante sus consumidores y sus trabajadores. Es la cara de presentación del equipo de trabajo ante el mercado. La planificación corporativa, en consecuencia, es una manera técnica de fijar cursos de acción para cada área estratégica de la organización y opera sobre los principios técnicos fundamentales de la teoría.

La planificación corporativa entiende que se está ante un ambiente cambiante, complejo, que demanda pensar bien antes de tomar una decisión. Por consiguiente, diagnosticar, encontrar las causas que limitan el crecimiento y la rentabilidad, identificar los factores críticos de éxito, los puntos de

apalancamiento de la acción táctica (fortalezas y oportunidades) vienen a ser cuestiones realmente valiosas si se saben leer bien, con criterio estratégico de oportunidad de cara al mercado.

Planificar, no es una tarea fácil, pero en el mundo contemporáneo, los administradores y contadores deben estar preparados para enfrentarse a situaciones de este tipo y salir airosos. Este punto en cuestión vale la pena considerarlo, no porque un administrador tenga que ser un planificador. Por el contrario, lo ideal es que se dedique a aquello para lo cual está técnicamente formado, pero saber interpretar una realidad de este tipo le ayudará a agudizar el criterio científico, analítico, para poder insertar mayor cantidad de variables instrumentales que tornen a los sistemas de control sostenibles en el tiempo.

Con la intención de contribuir a que el lector se forme una idea general de proceso de la planificación estratégica corporativa, se propone a nivel esquemático los siguientes aspectos metodológicos, sin olvidar que la misma se trata de un criterio dinámico que se entiende dentro de un contexto. En este sentido, resulta compatible con la teoría sistémica que proponíamos al inicio, toda vez que las empresas son realmente subsistemas (partes) de un conjunto de estructuras económicas que a su vez sostienen al mercado.



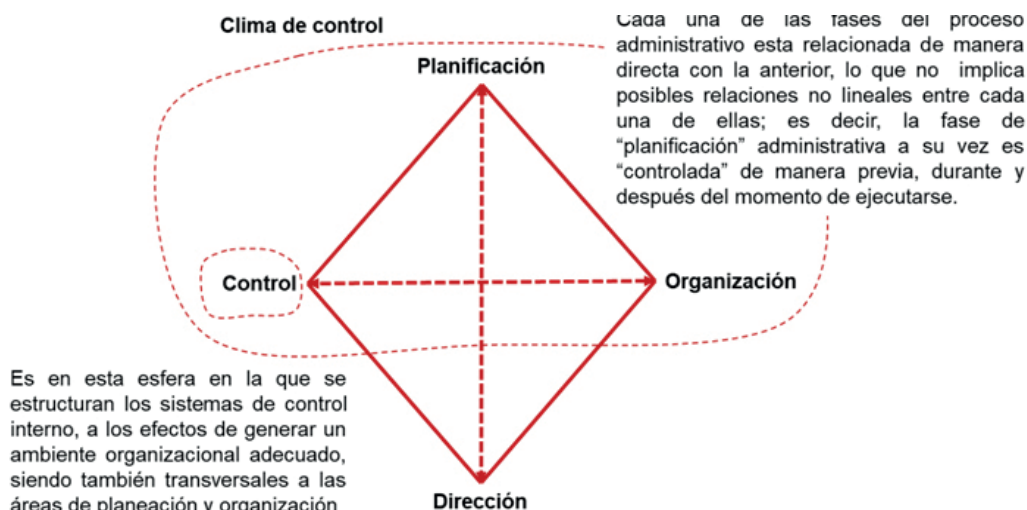


Fuente: elaboración propia 2019

CAPÍTULO VI

**CONTROL DE LA ACCIÓN EMPRESARIAL:
LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO**

Desde un punto de vista administrativo, las fases de planificación, dirección, organización y control clásicas pueden servir de esquema explicativo para este punto. Se toma un esquema simplificado como este en aras de ubicar estructuralmente la fase del control, puesto que en teoría sólo puede controlarse aquello que ya existe de antemano. De allí la necesidad de formalización de un plan, de unos objetivos y de unos resultados en el tiempo como antídoto contra la incertidumbre y más aún, como sustrato de los sistemas de control.



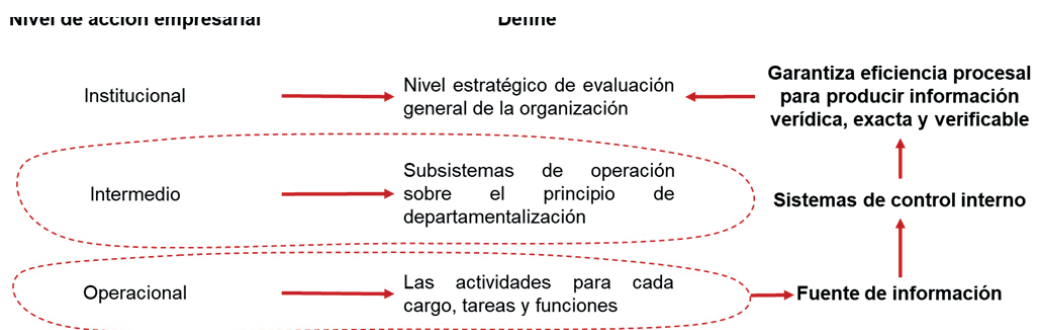
Fuente: elaboración propia 2019

Como se observa el control es transversal a todas las fases administrativas y puede incluso considerarse tal y como está planteado en el esquema como una constante laboral dentro de cualquier organización. De hecho, el "control" como categoría general aglutina a todas las actividades de monitoreo de la acción estratégica de la empresa y por supuesto, los sistemas de control interno vienen a ser uno de los aspectos más importantes para el despliegue funcional de la estructura en función de los objetivos planteados.

Dependiendo del contexto en el que se asuma, el "control" puede asociarse con un criterio administrativo, regulador o restrictivo para algunas funciones o tareas de trabajo. En este caso específico, lo toma en su acepción reguladora y no restrictivamente, con el objeto de ser fieles a la idea de la enorme contribución que puede hacer al "clima" organizacional. No se puede dejar de lado el hecho de que la definición y puesta en práctica de los valores corporativos es fundamental, dejarlos de lado significaría enfrentarse a la dinámica del entorno desnudos, sin ningún sostén moral y ético que garantice

la transparencia y la lealtad hacia la organización cuando los responsables de área desempeñan sus funciones.

Recordar que los niveles de acción empresarial que el administrador debía considerar al momento de diseñar sistemas de control interno eran: el institucional, el intermedio y el operacional. Respecto a los niveles intermedios, sosteníamos que se trataba de subsistemas de operación sobre el principio de departamentalización (a los efectos de este trabajo) y que, a nivel operacional, se podían ubicar aquellas tareas y procesos específicas desarrolladas por los equipos de trabajo. Lo más relevante en este caso está en señalar que los sistemas de control interno, según criterios del autor, deben posicionarse, dimensionarse y estructurarse en el nivel intermedio y alimentarse del nivel operacional sobre la base del registro financiero, contable y administrativo de las tareas. Es decir, este es el lenguaje con el que deberán trabajar de aquí en adelante. Si se repasa el esquema del que se habló teníamos lo siguiente:



Fuente: elaboración propia 2019

Vale la pena mencionar la finalidad puntual del control: garantizar el logro de los objetivos para cada uno de estos niveles. Claro que el trazado de los distintos rumbos de acción y que están recogidos en las estrategias empresariales derivan de un plan global y en consecuencia, un plan para cada área organizacional, por lo tanto, la aspiración más alta de todo sistema regulador está en cómo garantizar que todas estas variables en su conjunto se cumplan a la perfección, la organización crezca y se posicione en el mercado.

Hasta este punto de trabajo se cree que se ha explicado ampliamente la obligación de pensar los sistemas de control con amplitud analítica, incorporando la mayor cantidad de variables. De aquí en adelante, se podrá considerar aspectos mucho más específicos que nos ayudarán a concretarlos para cualquier organización en la que prestemos nuestros servicios.

Como se ha planteado durante el inicio de este trabajo, la contabilidad debe trascender la visión eminentemente instrumental que con el tiempo nos ha endilgado la realidad práctica, toda vez que hemos contribuido, en muchas oportunidades a buscar los caminos más cortos para abordar la complejidad organizacional de la sociedad contemporánea.

Cuando se revisó la teoría administrativa se encontró con que los sistemas de control pueden establecerse en todos los niveles de una organización. A nivel operacional, financiero, contable, proyectual, estratégico o administrativo. Así como también pueden tener un enfoque estratégico o táctico. Respecto a lo primero, se trata de un tipo de control que se asegura del cumplimiento de variables macro, la misión y la visión de la organización, objetivos estratégicos, entre otros; y respecto a lo segundo, se trata de controles que se avocan a la manera de alcanzar tales objetivos, en función del ¿cómo? la empresa decidió actuar, organizar el trabajo y la estructura.

Desde un punto de vista estratégico, los controles que encuadran en esta categoría buscan evaluar permanentemente los resultados de la organización toda vez que logran establecer niveles medibles de eficiencia (manera de asignar y administrar los recursos) para todos los departamentos. En este punto, no hay que llamarse a engaños pues la eficiencia (racionalidad en el manejo de las variables económicas que hacen posible la operatividad del negocio) tiene que expresarse en términos de rentabilidad y la rentabilidad, lógicamente, está asociada a otros factores que sí están fuertemente vinculados a lo contable.

Por lo tanto, una empresa es eficiente cuando logra como producto de esa “eficiencia” expresada a escala orgánica (a nivel del todo) rendir cuotas de rentabilidad acordes con lo planificado. Comienza, como puede verse, a tener sentido la ecuación que defendíamos en otras secciones hemos construido y que puede fácilmente estructurarse de la siguiente manera:



Fuente: elaboración propia 2019

Esta síntesis destaca el objeto final de todo control o sistema de control: garantizar la rentabilidad y para ello la base fundamental termina siendo lo contable. Ahora bien, ¿cuál debe ser el resultado de un sistema de control interno? La respuesta es puntual: “información”. En consecuencia, los sistemas de control generan indicadores de resultados o de desempeño traducidos en “informes gerenciales”. Es decir, que mientras éstos cumplan cabalmente su función de parametrización de los procesos de trabajo, podrán producir información útil a la toma de decisiones. Por consiguiente, las ventas, los costos, las utilidades, la situación patrimonial, los gastos, los inventarios vienen a ser, entre otras cosas, aspectos cruciales para su buen desenvolvimiento.

ASPECTOS GENERALES PARA LA DEFINICIÓN DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO EMPRESARIAL

Un sistema de control interno es la representación integrada de un conjunto de normas y procedimientos, métodos, principios y valores propios de una organización, de manera tal que puedan garantizar niveles de coordinación procesal y técnica como base para la generación de información de valor para la toma de decisiones y la evaluación de resultados, que son asumidos formalmente por la estructura organizacional para salvaguardar sus activos, garantizar la confiabilidad y razonabilidad de sus estados financieros a la vez que integra variables operacionales y administrativas.

Los sistemas de control interno persiguen fines específicos (objetivos) que están en concordancia con los objetivos estratégicos de la empresa y tributan hacia el cumplimiento de su misión.

Igualmente, los sistemas de control interno son una pieza clave de la eficiencia organizacional, ya que sintéticamente, tienen potestad “evaluativa” al momento de asignar responsabilidades sobre el manejo de los recursos para todas las áreas clave de la empresa. De allí la pertinencia de ubicarlos a nivel intermedio dentro de la organización, debido a que representan la “correa de conexión” entre los objetivos organizacionales y la “ejecución de operaciones” que hace posible el logro de resultados medibles, más aún por cuanto tienden a racionalizar el trabajo dentro de horizontes temporales específicos para cada unidad de negocios de la empresa.

En este contexto, los sistemas de control interno descansan a su vez sobre sistemas de control contable, los cuales se remiten más hacia parámetros de calidad técnica e instrumental propios de la contabilidad como disciplina.

El razonamiento es básico a la vez que fundamental: sí todos los registros de las operaciones de la empresa se hacen sobre la base de la certeza y la exactitud; entonces, toda la información que de ellos derive será absolutamente fidedigna y por lo tanto; todo análisis que pueda desarrollar el nivel “institucional” (alta gerencia) gozarán de una “objetividad” cuyo soporte viene representado en el número, el dato y la información cuantificable a través de la acción contable. De esta manera, a groso modo, es que operan los dos sistemas en la práctica.

LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO COMO PUNTO DE REFLEXIÓN DEL CONTADOR

Una primera aproximación irreflexiva hacia lo que es una organización nos conduce, generalmente, a ciertas conclusiones apriorísticas peligrosas de no estar precedidas por serios estudios analíticos. Así, una empresa, teóricamente, la entendemos como contadores, como un espacio con claros referentes normativos, organizada jerárquicamente en la que tales fungen como base para la planificación y direccionamiento de procesos, en función de alcanzar sus objetivos dentro de un panorama cambiante, marcado por la incertidumbre del mercado, las revoluciones tecnológicas, el cambio de personal, las crisis y las oportunidades.

Dentro de este panorama, en contrario, el riesgo es lo más real y no los enfoques ideales, en consecuencia, el riesgo es hijo de la incertidumbre y ésta incertidumbre ha justificado el establecimiento de reglas para enfrentarla y que comúnmente se denomina con el nombre de “control” a los efectos de que la organización no se “paralice”, siga operando y enfrente el cambio. Por ello, los controles son reglas que contribuyen al sostenimiento de la operatividad empresarial ante tiempos de incertidumbre.

En este contexto, los contadores juegan un rol destacado como gerentes o responsables de diseño y evaluación de sistemas de control interno, debido a la estrecha relación que guardan estos con la auditoría y por ende con la contabilidad. El problema surge cuando la realidad les advierte sobre el espejismo apriorístico que nos habíamos construido, una zona confortable y segura. Las organizaciones son espacios complejos, muy complejos. Son una mezcla de planificación y coyuntura en distintas dosis de inmediatez y manejo estratégico del tiempo. Son, a fin de cuentas, una expresión multifocal de caos y armonía. Es en ese contexto en el que les toca actuar, desarrollar nuestra capacidad técnica y gerencial.

Por lo tanto, buena parte del mundo empresarial que se conoce se ha erigido muchas veces sin un empleo transversal de la planificación, el diseño organizacional y la teoría de sistemas originando sistemas, estructuras y organizaciones atrofiadas e ineficientes.

Por todo lo anterior, los controles internos son permanentemente evaluados por contadores, sobre la base de regulaciones técnicas nacionales e internacionales como expresión del deseo por encontrar curas para estos males. Estableciendo de esta manera denominadores comunes, “generalmente aceptados” para ellos. Tradicionalmente, como se sabe, la división del control interno se ha establecido entre lo contable y lo administrativo. Los controles contables, garantizarán la confiabilidad de los registros y protegerán el patrimonio; mientras que los controles administrativos brindan eficiencia procesal para la organización.

PERO OBSERVE EL ASUNTO MÁS DE CERCA.

Esta división formal de los sistemas de control nos ubica más en una visión departamentalizada o sectorizada que dentro de un proceso sistémico, interconectado e interdependiente, sin contemplar el aspecto más relevante: el talento humano, además del “clima organizacional” y la base tecnológica de la empresa.

Por consiguiente, una adecuada estructuración de un sistema de control interno debe incorporar en distintos grados y combinaciones los elementos teóricos que hemos podido estudiar hasta este punto. Aunque parezca redundante, un “sistema de control interno” debe actuar como un sistema y no como una línea de espacio-temporal gradualista, por pasos, que suma variables dentro de un “informe” acondicionando las acciones del talento humano mediante del estímulo de una cultura “manualesca” o “empírica” o “coyuntural”.

De allí la pertinencia de todos aquellos contadores relacionados con sistemas de control de hacer de éste un constante punto de reflexión teórico y práctico para el futuro.

¿QUÉ ASPECTOS CONSIDERAR ENTONCES PARA IMPLEMENTAR SISTEMAS DE CONTROL INTERNO?

Los profesionales de la administración y la contaduría muchas veces se enfrentan con la necesidad de desarrollar sistemas de control y cada empresa es un pequeño universo. Comprender su funcionamiento y estructuración

es sólo un pequeño paso en la tarea que tienen por delante.

Las fases que enunciamos a continuación son las que tradicionalmente se asumen para dar cuenta de tales procesos, pero que necesariamente no conducen a buenos resultados si están signados por la inmediatez y la irreflexión sistemática como producto de la presión que imprime la realidad empresarial. Véase estos pasos de manera simplificada.

1. Definición de los objetivos y las metas, tanto generales como específicos, además de la formulación de los planes operativos que sean necesarios.
2. Definición de políticas y procedimientos utilizados como guías de acción para la ejecución de los procesos.
3. Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad.
4. Adopción de normas para la protección y utilización racional de recursos.
5. Dirección y administración de personal adecuados a un sistema de valuación.
6. Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control administrativo.
7. Establecimiento de programas de inducción, capacitación y actualización dirigidos al personal de la organización ya sus necesidades.
8. Simplificación y actualización de normas y procedimientos. (“Diseño, implementación y fortalecimiento del sistema de control interno”, 2012)

Hasta este punto, lo formal puede servir de guía inicial para la configuración de sistemas de control. Pero en la práctica, muchos elementos determinantes se dejan de lado y puede ser necesario ahondar más al momento del diseño. En este orden de ideas se supone que:



Fuente: elaboración propia 2019

En consecuencia, todos estos factores son iguales a un sistema de control interno eficaz. Esto si se cuentan con las condiciones esenciales al momento de su diseño. Sin embargo, el análisis del contexto y realidad empresariales aporta su cuota de complejidad, porque el proceso es más dinámico que lineal. Es más sistémico que seccional. Se refiere más al todo y no a las partes por separado.

Por todo lo anterior, vale la pena reordenar algunos pasos prácticos a fin de que los esfuerzos cognitivos de los responsables de diseño no se conviertan en letra muerta o en cúmulo insípido de manuales-libro que nadie asume.

UNA MANERA PRÁCTICA DE “DISEÑAR” LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO

Como producto de la práctica se ofrece una manera práctica de “diseñar” e implementar sistemas de control interno, que se fundamenta en siete pasos, a saber:

1. Evaluar la cultura corporativa
2. Recolectar datos y estadísticas

3. Clasificación de la información
4. Diagnosticar la realidad
5. Evaluar lo existente
6. Soluciones de ajuste o diseño
7. Retroalimentación del sistema de control interno

El primer paso, consiste en evaluar la cultura corporativa, los valores, a los efectos de contrastar si se asumen en el quehacer diario de la organización. La “calidad total” por ejemplo, puede existir conceptualmente, más no prácticamente que es lo que realmente importa o quizás también se exprese de manera intermitente. En este punto, se tiene necesariamente que adelantar un análisis más de fondo que de forma, tratando de dar con las razones que impiden que el “valor” se asuma de manera integral en la empresa.

Por consiguiente, de no existir o existir a medias “cultura organizacional” los responsables deberán en primera instancia trabajar desde un punto de vista práctico en el afianzamiento de los principios que deberán regir a la organización: los valores corporativos. Así que, cuando abordamos el problema de los principios antes que los “manuales”, estamos preparando el espacio de trabajo, anticipándonos, para lo que sin duda constituirá un gran reto de cara al futuro. Aquí, la capacidad de liderazgo y el “estilo” podrán aportar tranquilidad y utilidad al cambio que está por venir. Digamos entonces que los contadores y administradores estarán batallando por crear un “microclima” del cual partir, a manera de introducción hacia “replanteos” de sistemas de control existentes o incluso sistemas totalmente nuevos.

En este apartado se trata de vender la idea no como imposición sino como deber de los miembros de la organización. ¿qué beneficios conlleva un sistema de control? ¿cómo tributa a la calidad de vida al brindar mayores niveles de seguridad? ¿cómo se traduce la información de calidad en rentabilidad empresarial? ¿cómo ayuda a crecer y ser mejores profesionales de lo que somos hoy? ¿existe realmente una “cultura” de trabajo, corporativa consolidada en la organización? Son algunas cuestiones de las cuales partir.

Dependiendo del nivel de certeza a que se llegue, se puede ubicar en el segundo paso, recolectar datos y estadísticas. Esta tarea obliga a trabajar en equipo y hacer uso de un “equipo de tareas” recordando el potencial que tiene para vincular distintos niveles de operatividad de la estructura, integrándola, y establecer equipos multidisciplinarios para encarar el reto de un sistema de control que logre aglutinar la mayor cantidad de variables estratégicas.

En este punto, en muchas oportunidades se han liquidado por antonomasia; enormes esfuerzos por “mejorar” o “diseñar” sistemas de control interno han fracasado y es que sin “cultura” no hay práctica habitual y mejorable en el tiempo y sin “trabajo en equipo” no puede haber sinergia metodológica y puntos de vista compartidos sobre lo que debe o no debe hacerse.

Sin temor a equivocarse es necesario sostener que la clave para el éxito de las organizaciones está en lograr construir “equipos de trabajo”.

Resulta natural que la intuición y la observación jueguen un rol destacado durante la fase de “diseño” o “revisión”, pero la realidad empresarial es complicada. Contrario a ello, una opción increíblemente inteligente para la recolección de datos sorprende por su sencillez: una lista de chequeo permitirá llevar un control adecuado de las tareas. Esta lista se puede asumir de manera similar para todas las partes involucradas, teniendo el responsable general la obligación de evaluar sobre el “total” de tareas, la cantidad que se ha cumplido o incumplido a los efectos de determinar porcentajes de cumplimiento de las acciones asumidas por el equipo.

El tercer paso, tiene que ver con la posible clasificación de la información. La categorización en consecuencia. Con ello queremos precisar su ordenamiento. Comencemos por la estructura organizacional. El manejo cabal de la “estructura orgánica” un instrumento “jerárquico” puntual, puede brindar categorías organizativas muy sólidas desde las cuales ir estructurando inicialmente una visión analítica que sume a otra de tipo más sistémica de la realidad y a partir de ésta definir el rango de alcance y transversalidad del control en el futuro; es decir, definir sus “atributos”, “complejidad” y “estructura” en el marco de la “teoría de sistemas”.

Cabe destacar que esta fase no implica de por sí el sistema de control, pues no se trata de una construcción apriorística. Es una guía, un modelo teórico que funciona según una estructura jerárquica dada. Lo fundamental es que permite hacer una idea bastante aproximada de lo que existe formalmente y no otra cosa. Es un método que servirá de base al diagnóstico pormenorizado.

Por todo lo anterior, el cuarto paso, tiene que ver con el hecho de “diagnosticar” la realidad analizada y sistematizada, que ya fue organizada, estructurada y categorizada previamente. Siendo más sencillo evaluar el estatus de la gestión empresarial, los roles, los resultados económicos, los principios y la cultura que inciden en el logro de objetivos estratégicos. Aspectos sobre

los cuales ya tenemos bastante claros como producto de las fases anteriores.

Como consecuencia de ello, estamos ahora en capacidad de revisar los “procedimientos”, la formalidad con la que se trabaja en cada área. Porque, así como los sistemas de control son la “correa de conexión” entre el nivel gerencial y operacional; los “procedimientos vienen a representar la “correa de conexión” entre la tarea procesal de cada área clave de la empresa y los resultados, traducidos en términos de confiabilidad, veracidad y exactitud.

De esta manera se certifica sí en concreto poseen palancas metodológicas que garanticen el cumplimiento de los objetivos.

Toda vez que esta fase queda concluida, se aterriza en el quinto paso, que consiste en “evaluar”, de existir el sistema de control interno existente o “diseñar” uno nuevo. Esta fase es fundamental ya que demanda de un trabajo minucioso, multidisciplinario y multidepartamental. No es aconsejable asumir en términos evaluativos esta fase de manera aislada. Todas las opiniones de los expertos de área y personal técnico de rigor suman en positivo. La fuerza está en el equipo multidisciplinario.

El sexto paso, es de implementación de la solución de “diseño” o de “ajuste” del sistema de control. Definir responsabilidades y períodos de tiempo resulta un punto básico ya que denota formalización de la tarea en un plano temporal y por lo tanto medible.

Otro aspecto relevante tiene que ver con la posibilidad de estructurar todo un sistema de indicadores a partir del sistema de control, que sea alimentado por elementos de carácter económico, operacional, tácticos o estratégicos que resultan siempre de enorme utilidad a la organización. Los sistemas de indicadores pueden ser también transversales al sistema organizacional. En vista de ello sigue destacando la relevancia que tiene saber manejarse dentro del enfoque de la teoría de sistemas.

Para concluir, un séptimo paso, la retroalimentación o evaluación del propio sistema. Sin este aspecto el sistema de control queda desprovisto de su función reguladora y más que un sistema débil, resultará un sistema inocuo para los fines gerenciales. El “cuadro de mando integral”, mejor conocido como “balance scorecard” es de vital importancia y hasta los momentos son pocos los métodos que han podido superarlo como herramienta evaluativa.

A continuación, se presenta al lector las diferencias entre las fases que

asume una visión tradicionalista y una moderna en lo referente a la implementación de sistemas de control interno con la intención de posicionar una nueva manera de construir y diseñar soluciones de este tipo.

Lo primero entonces es conocer cómo piensa la entidad objeto de estudio, saber si se sustenta en principio axiológicos ampliamente aceptados por la alta gerencia y los miembros de la estructura; segundo, no olvidar que los equipos de trabajo son la base fundamental de la eficacia, tercero, categoricemos la realidad y hagámoslo bien, con sentido crítico del espacio en el que se actúa; cuarto, se diagnostica, objetivando el análisis, basándose en resultados, cifras y números. ¡Son contadores y administradores y nadie mejor que ustedes para comprender el significado numérico y traducirlo a la realidad práctica y cotidiana!; quinto, evaluemos lo que existe, sí es que existe, de lo contrario, construyámoslo. Partir de cero, en ocasiones es una ventaja estratégica que se puede aprovechar trabajando en equipo; sexto, diseñe, piense y evalúe con el equipo resultados, ajuste y ajuste hasta alcanzar el objetivo. Séptimo, todo esto es factible sí se piensa desde el inicio de manera sistémica y no parcial, siempre midiendo, siempre reflexionando, siempre ajustando.

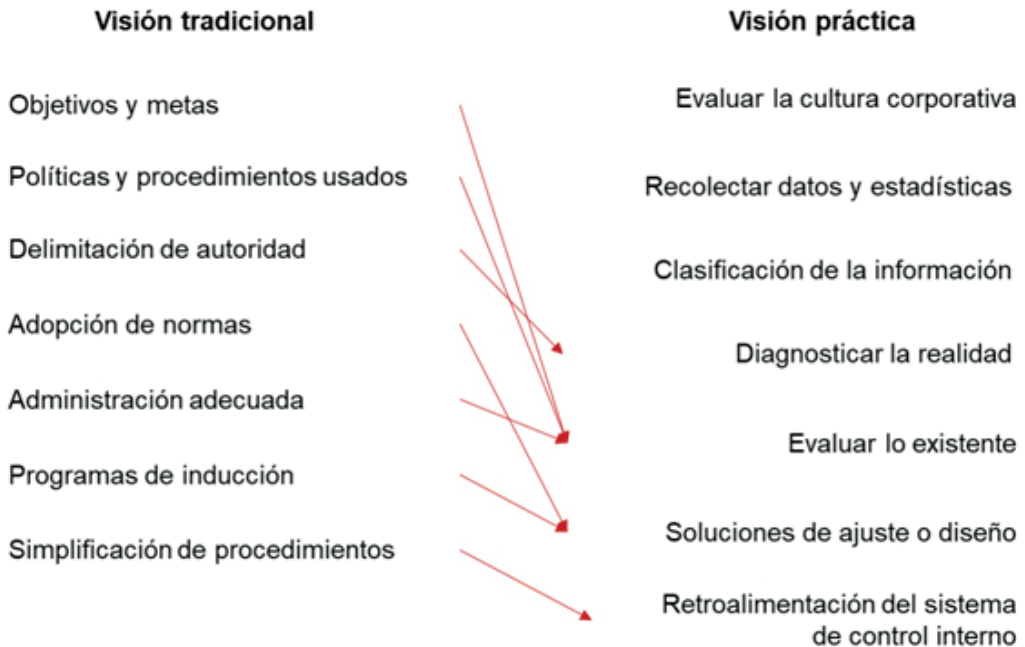
En este orden de ideas, se permite en este punto hacer uso una vez más del método gráfico de exposición, debido a las ventajas que ofrece como herramienta integradora de información. A cada fase se le asigna un pequeño cuadro explicativo de lado derecho, que recoge resumidamente los aspectos de mayor valor en el planteo. En consecuencia, el planteamiento moderno queda de la siguiente manera:



Fuente: elaboración propia 2019

Hay que aclarar que esta es una guía general para la reflexión antes de operar como responsables de área. No se trata de una receta mágica o de "leyes" inherentes al "diseño" de los sistemas de control. Por el contrario, se espera que contribuya inicialmente a profundizar la reflexión sobre las maneras prácticas de asumir tareas tan fundamentales como esta.

Ahora se puede observar dos modelos en su conjunto y notar las diferencias más importantes.



Fuente: elaboración propia 2019

Las diferencias más notables que pueden establecerse entre ambas maneras de abordar un problema práctico respecto a la elaboración de sistemas de control interno y tienen que ver con:

1. Una visión más práctica parte de un contexto empresarial; es decir, de una realidad que opera de manera formal o informal puertas adentro. Toda organización está encuadrada dentro de ciertos patrones prácticos, y el hecho de que no exista una “cultura” organizacional sólidamente estructurada no quiere decir que no se den ciertos comportamientos adquiridos como producto de la manera de asumir el trabajo dentro de la organización.
2. La manera práctica, comprende la relevancia de preparar a los miembros de la organización para el cambio, pues éstos son sujetos activos dentro de la organización y generalmente con resistencia al cambio. Anticiparse otorga ventaja táctica al responsable de “diseño” o “ajuste” del sistema de control interno.
3. Uno de los aspectos más sustanciales gira en torno a cómo la manera práctica busca establecer método de trabajo con criterio sistémico

y no fragmentario o parcial. Un enfoque orientado hacia el todo conduce a mayores niveles de asertividad instrumental.

4. La manera práctica, a diferencia de la tradicional, estudia los resultados de la organización y otros factores de interés antes de aventurarse con sistemas de control propiamente dichos, que fuera del ambiente real de la empresa pierden todo sentido
5. El método tradicional piensa en función de “adoptar” normas como si no se tratase de un proceso de aclimatamiento, de un clima necesario, de un ambiente propicio; en contraste, el método práctico busca en primer lugar generar un “microclima” porque asume que las organizaciones se desenvuelven dentro y no fuera de ellos.
6. Una vez más, el método tradicional expresa su linealidad al visualizar la inducción como un paso casi al final, después del desarrollo conceptual y teórico del sistema de control interno y la teoría administrativa moderna ha demostrado la pertinencia del manejo de factores subjetivos, del clima laboral, de los niveles de satisfacción del trabajador como elementos centrales para el manejo de variables asociadas con el comportamiento organizacional, pues los sistemas de control interno trascienden su función reguladora y son la base para la creación de “cultura corporativa” pero para que funcionen los miembros de la organización deberán aceptarlos desde el inicio. Venderlos al final puede conducir a callejones sin salida.

En estos puntos, resumidamente, se encuentran los factores más contrastantes que se pueden recoger en ambas maneras de concebir la solución a un problema de control.

S insiste que la práctica puede y de hecho lo hace, transformar la lógica lineal típica de la teoría, en un razonamiento más sistémico y dinámico, que corresponda más con la realidad, ahorre tiempo y sobre todo logre su cometido.

Sin embargo, ello dependerá de la manera de planificar que cada contador o administrador haya desarrollado como producto de su práctica teórica.

TIPOS DE CONTROL INTERNO MÁS USADOS: EL COSO

Los controles internos más usados a los efectos de este trabajo se enten-

derán desde el campo administrativo y contable y aunque como se dice, son transversales a toda la organización, resulta fundamental centrar la atención en el último de ellos.

LA EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO EN EL CONTEXTO DEL COSO

Normalmente el COSO (Committee of Sponsoring Organizations of The Tredway Commission) ha sido a partir del año 1992 un referente clásico para la constitución de sistemas de control en organizaciones, llegando a considerarse como una especie de fórmula universal para todas ellas. Cabe destacar que este modelo se desarrolla en un contexto distinto al latinoamericano y las distancias entre los niveles de organización empresarial, capacidad, rentabilidad y posicionamiento global entre empresas del lado sur y del lado norte son increíbles.

Sin embargo, a nivel universitario y de auditoría resulta común encontrarse con paquetes completos de servicios que se basan en este criterio, lo que sin duda tiene sus puntos negativos y positivos. Por lo positivo se debe reconocer la universalidad que han adquirido los sistemas de control en todo el orbe y la fructífera sistematización que ha sido posible asumir por profesionales y técnicos a partir de su implementación práctica; mientras que, por el lado negativo, se tiene las diferencias entre realidades económicas, así como el sistema legal o marco jurídico en el que se desenvuelven las organizaciones para uno y otro caso.

No obstante, el COSO: Marco de Control Interno, se ha ganado un lugar como referente metodológico en el mundo contable y administrativo, representando un hito histórico de gran valor. La intención de esta sección no consiste en defender o atacar el método, sino más bien, destacar cómo la ética y el clima organizacional han asumido un sitio de honor dentro de los controles internos propiamente dichos. Y es que el “ser humano” como agente voluble destaca por su capacidad para hacer el bien o el mal, dependiendo de las circunstancias y más aún si se considera que el COSO viene a ser una especie de “guardián” contra el fraude y un “supervisor” del patrimonio.

Todo ello ha propiciado importantes revisiones que han dado origen al COSO I, COSO II y COSO III para pymes, en un esfuerzo metodológico e intelectual por adaptarlo a las nuevas realidades.

¿QUÉ ES ENTONCES EL COSO O MARCO DE CONTROL INTERNO?

El COSO fundamentalmente es una herramienta de trabajo que permite alcanzar ciertos fines organizacionales de los que se vale la alta gerencia, los niveles gerenciales y otros miembros de la empresa para evaluar la realidad empresarial, sus resultados y parámetros de actuación operan fundamentalmente sobre la necesidad de “resguardar” la inversión mediante el control de la actividad financiera al sustentarla sobre niveles de “razonabilidad” y “exactitud”. Incluso en el artículo (“Control interno basado en el sistema COSO”, 2013) se explica que:

Los modelos del Sistema COSO buscan la eficiencia y eficacia de los recursos, la fiabilidad de la información interna y externa, financiera y no financiera, la alineación de los elementos a la misión de la entidad, la verificación del cumplimiento de las leyes y normas vigentes. Este sistema debe ser aplicado por la dirección, la administración y el resto del personal de una entidad.

En este sentido, el COSO, originalmente se fundamenta en cinco variables que no resultan desconocidas para contadores y administradores. Estas se pueden establecer de la siguiente manera:

1. Ambiente o entorno de control
2. Evaluación del riesgo
3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Supervisión

Estas cinco variables buscaban garantizar al menos el cumplimiento de los siguientes objetivos:

- a. Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- b. Confiabilidad de la información financiera.
- c. Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables.
- d. Salvaguardia de los recursos.

A través de la implantación de 5 componentes que son:

- a. Ambiente de control (Marca el comportamiento en una organización. Tiene influencia directa en el nivel de concientización del personal respecto al control.)
- b. Evaluación de riesgos (Mecanismos para identificar y evaluar riesgos para alcanzar los objetivos de trabajo, incluyendo los riesgos particulares asociados con el cambio.)
- c. Actividades de control (Acciones, Normas y Procedimientos que tiende a asegurar que se cumplan las directrices y políticas de la Dirección para afrontar los riesgos identificados.)
- d. Información y comunicación (Sistemas que permiten que el personal de la entidad capte e intercambie la información requerida para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones.)
- e. Supervisión (Evalúa la calidad del control interno en el tiempo. Es importante para determinar si éste está operando en la forma esperada y si es necesario hacer modificaciones.)

Por otro lado, el COSO II surge a raíz de la revisión de estos componentes y su posterior ampliación. Veamos cuáles elementos se agregaron al marco metodológico:

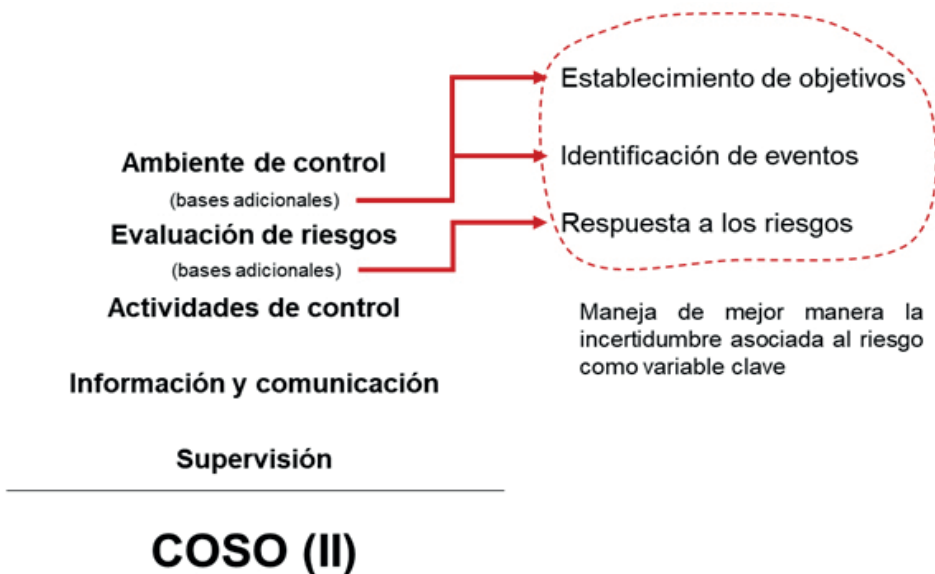
- 1. Ambiente interno
- 2. Establecimiento de objetivos
- 3. Identificación de eventos
- 4. Evaluación de riesgos
- 5. Respuesta a los riesgos
- 6. Actividades de control
- 7. Información y comunicación
- 8. Supervisión. ("El informe COSO I y II", 2013)

Esquemáticamente tenemos respecto al COSO I:



Fuente: elaboración propia 2019

Respecto al COSO II, gráficamente quedaría de la siguiente manera:



Fuente: elaboración propia 2019

En este punto resulta evidente que el “ambiente o entorno de control” se amplía en su concepción y se incorpora el “ambiente interno”, que a su vez puede entenderse como “clima” en un sentido general.

En este contexto, un punto de inflexión determinante tiene que ver con la inserción dentro del marco de control de los “objetivos empresariales” estratégicos, debido a que en el COSO I, inicialmente se pasaba de plano a la “evaluación del riesgo” y por lo tanto, no existían parámetros sólidos para establecer en qué o cuál contexto debía estudiarse el riesgo; adicionalmente, con la “identificación de eventos” el análisis general de la realidad es traducido a aspectos más concretos y relevantes para la organización lo que le permite adelantar procesos evaluativos más precisos, así como los mecanismos para enfrentarlos y que el COSO II los establece en la premisa “enfrentar” los riesgos.

Se puede concluir que el COSO II se modifica, a objeto de considerar mecanismos puntuales, esquemáticos, para enfrentar la incertidumbre del entorno empresarial, además de acotar tales acciones de maniobra o adaptación dentro del conjunto de objetivos estratégicos que rigen a la organización. Es decir, que la empresa operaría en el marco de su misión a la vez que se entiende como sujeto activo dentro de la relación interdependiente que mantiene con el mercado.

En este orden de ideas, el COSO sigue transformándose gradualmente. La incorporación de diecisiete “principios” de acción como soporte de las variables de control así lo demuestran en la actualidad. Lo destacable en este punto es que cada principio puede actuar transversalmente para todas las variables, dotándolas de mayor fuerza programática.

Por otro lado, plantea “puntos de enfoque” para cada principio, lo que conduce a pensar que trasciende el axioma de “validez para todo tipo de organizaciones” con el que tan a menudo nos topamos en el campo práctico. El COSO como metodología ha comprendido la “diferenciación” natural entre cada organización, a lo que ha respondido con mayor “adaptabilidad” a objeto de conservar su núcleo estructurante a la vez que permite ajustarlo a cada ambiente organizacional.

De la misma manera, la linealidad ha sido abandonada en el camino por una visión más sistémica y dinámica, llegando a considerar que las falencias de una variable no se subsanan con la “eficiencia” de la otra, dado que no se trata de una “suma” simple; sino de un sistema interdependiente en el que el

cortocircuito de una de sus partes afecta al resto del organismo de control.

Los principales cambios que ha experimentado el COSO se pueden sintetizar de la siguiente manera:

1. Adaptabilidad del Marco de COSO
2. Inclusión de buenas prácticas de Gobierno
3. Fortalece la rendición de cuentas
4. Relevancia del fraude
5. Mayor nivel de competencia de los funcionarios
6. Integración de conceptos como riesgo inherente, nivel de tolerancia
7. Consideraciones sobre los servicios de outsourcing y como la Administración los monitorea
8. Relevancia de los Sistemas de Información

Relación entre componentes y principios:

Ambiente de control

1. La organización demuestra compromiso por la integridad y valores éticos
2. El Consejo de Administración demuestra una independencia de la administración y ejerce una supervisión del desarrollo y el rendimiento de los controles internos.
3. La Administración establece, con la aprobación del Consejo, las estructuras, líneas de reporte y las autoridades y responsabilidades apropiadas en la búsqueda de objetivos
4. La organización demuestra un compromiso a atraer, desarrollar y retener personas competentes en alineación con los objetivos
5. La organización retiene individuos comprometidos con sus responsabilidades de control interno en la búsqueda de objetivos

Evaluación de riesgos

6. La organización especifica objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados a los objetivos
7. La organización identifica los riesgos sobre el cumplimiento de los objetivos a través de la entidad y analiza los riesgos para determinar cómo esos riesgos deben de administrarse
8. La organización considera la posibilidad de fraude en la evaluación de riesgos para el logro de los objetivos
9. La organización identifica y evalúa cambios que pueden impactar significativamente al sistema de control interno

Ambiente de control

10. La organización elige y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de riesgos para el logro de objetivos a niveles aceptables
11. La organización elige y desarrolla actividades de control generales sobre la tecnología para apoyar el cumplimiento de los objetivos
12. La organización despliega actividades de control a través de políticas que establecen lo que se espera y procedimientos que ponen dichas políticas en acción

Información y comunicación

13. La organización obtiene o genera y usa información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno
14. La organización comunica información internamente, incluyendo objetivos y responsabilidades sobre el control interno, necesarios para apoyar funcionamiento del control interno
15. La organización se comunica con grupos externos con respecto a situaciones que afectan el funcionamiento del control interno

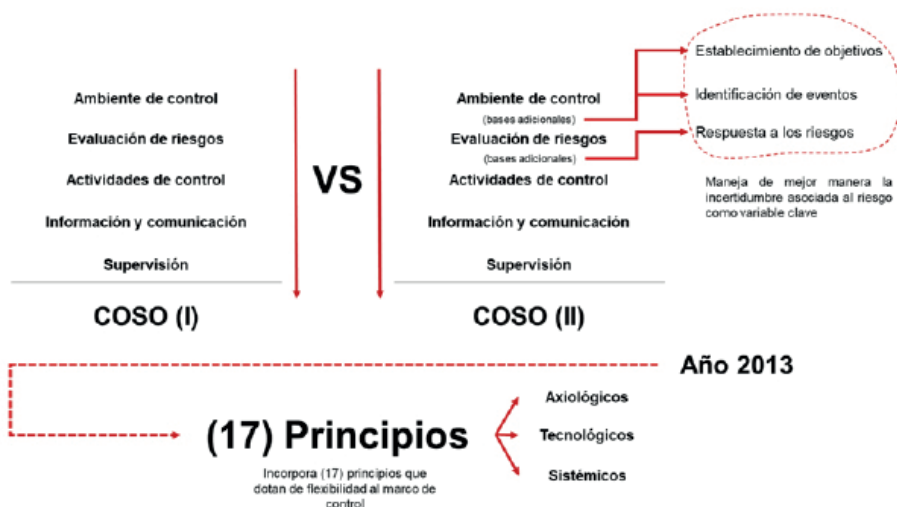
Actividades de monitoreo

16. La organización selecciona, desarrolla, y realiza evaluaciones continuas y/o separadas para comprobar cuando los componentes de control interno están presentes y funcionando

17. La organización evalúa y comunica deficiencias de control interno de manera adecuada a aquellos grupos responsables de tomar la acción correctiva, incluyendo la Alta Dirección y el Consejo de Administración, según sea apropiado. (“COSO Marco de referencia para la implementación, control y gestión de un adecuado sistema de control interno”, 2015)

La ética y el compromiso surgen aquí como lo fundamental para poder llevar adelante la tarea de aplicar sistemas de control interno. Estos esencialmente nacen del propio individuo, comprometido realmente, autorregulado por un conjunto de principios y valores que se desprenden de un ambiente y que en total lo destacan como el punto de inicio o el factor más adecuado para aprovechar la potencialidad del talento humano. Es decir, se fundamenta en un individuo y una organización sólidos ética y culturalmente.

Véase sintéticamente y a nivel comparativo:



Fuente: elaboración propia 2019

Por otro lado, los objetivos, como sosteníamos más arriba, constituyen ahora el marco de actuación analítica del control. Además, la tecnología se considera una pieza fundamental que complementa la acción administrativa. Por todo lo demás se puede considerar que el COSO ha comprendido bien la pertinencia del papel que la cultura corporativa tiene actualmente en las organizaciones independientemente de su tamaño.

LA INCIDENCIA DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO EN LA EFICIENCIA EMPRESARIAL

En este orden de ideas, se puede sostener que la incidencia de los sistemas de control interno en la eficiencia empresarial es más que real. De hecho, la experiencia práctica demuestra que de existir tales controles la eficiencia y eficacia pueden ser alcanzados de manera menos traumática. Par ello, los sistemas de control deben contar con la teoría de sistemas como soporte. No obstante, cuando por sí mismos actúan de manera anti sistémica se consolidan como portentosos generadores de debilidades organizacionales y de oportunidades para el “fraude”. Ver las más significativas:

1. Focalizarse exclusivamente en la protección de los activos dejando de lado aspectos como el pasivo y el patrimonio.
2. Centrarse en buscar “exactitud” contable y no en la generación de información integrada de gran valor para la toma de decisiones.
3. Basarse en los manuales únicamente, desligándose de otros factores como la cultura, los valores, el ambiente y la tecnología.
4. Entender a la organización como una estructura rígida, divorciada de su contexto.
5. Estar desligados de un plan general de la organización, lo que hace que sus miembros se manejen sin ningún referente estratégico en el corto y el mediano plazo.
6. No respetar las líneas de mando toda vez que el sistema se estructure como un asunto parcial, para un área o un departamento.
7. Visualizar al área de contabilidad como una sección “apaga fuegos” que va solucionando una vez que se presenta el error y vive de coyuntura en coyuntura

8. Diferenciar confusamente funciones técnicas, operativas y gerenciales debido a un natural enfoque de saturación de tareas en pocas manos, prototípico de los sistemas de carácter parcial dentro de la realidad empresarial, facilitando de esta manera el fraude y el aumento, como consecuencia de ello del riesgo.
9. Tratar infructuosamente de sustentarse en el área de contabilidad mientras esta se concibe al mismo tiempo de manera aislada del todo organizacional

Estos son algunos de los efectos más importantes como producto de la ausencia de sistemas de control internos montados sobre estructura tipo parcial. Ahora bien, la pregunta más pertinente tiene que ver con el hecho de ¿cómo afectan los sistemas de control parciales o la ausencia de éstos la eficiencia y eficacia empresarial?

LA INCIDENCIA DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO SOBRE LA EFICIENCIA Y EFICACIA EMPRESARIAL

Para establecer una relación mucho más directa entre el sistema de control y estos factores comencemos por hablar de los beneficios que reporta a cualquier organización el contar con sistemas de control interno de enfoque sistémico.

1. Genera información útil para la toma de decisiones
2. Permite evaluar a la empresa en relación con el entorno o variables macro
3. Parametriza la acción de trabajo de los equipos
4. Sienta las bases para la consolidación de la cultura corporativa
5. Fija objetivos como medio para lograr la eficiencia
6. Brinda certeza y confiabilidad sobre la información financiera, administrativa y operacional
7. Promueve el trabajo en equipo
8. Contribuye a la consolidación de la cultura del informe departamental
9. Incide en la eficacia de la organización sobre la base de la eficiencia

Por otra parte, a tales efectos tendremos que establecer una importante abstracción para sustentar el análisis sobre la eficacia a la que contribuyen los sistemas de control interno. Veamos de que se trata.

En primer lugar, para este contexto, no estamos asumiendo la diferenciación tradicional entre el sistema administrativo y contable; por el contrario, estamos pensándolo más como unidad integrada.

En segundo lugar, como sistema regulador de la acción empresarial este “reporta información” para poder decidir inversiones, ajustes y estrategias de posicionamiento dentro de un contexto de mercado, dentro de un contexto operativo y dentro de un contexto procesal. Es decir, en relación con el contexto macro y en relación a la forma de desarrollar el trabajo.

Por consiguiente, esto conduce a justificar esta hipótesis sobre la relación base de toda organización, expresada en una dualidad: esto es entre la empresa y el mercado y entre la empresa en relación a la maximización de la rentabilidad.

A objeto de cumplir este objetivo, debemos plantear adicionalmente los niveles de interactividad que se dan entre el sistema de control interno y la empresa por un lado y las relaciones que éste establece entre sus procesos y la productividad por el otro.

En consecuencia, hay tres relaciones funcionales e interrelacionadas entre sí:

1. Una relación con el mercado en tanto base de actuación global de la empresa (empresa-mercado)
2. Una relación con los procesos como base de la productividad (procesos-productividad)
3. Una relación entre sistema de control interno como base de la eficacia (sistemas de control interno-resultados).

Es precisamente en este primer nivel de interdependencia global ente la empresa y su mercado (empresa-mercado), en donde la relación del sistema junto a la eficiencia empresarial cobra toda su fuerza al exponerla junto a todas las demás variables que hemos explicado. Porque mantenerse posicionado depende del manejo adecuado de principios técnicos de producción, ofrecimiento de servicios, de registro, entre otras.

Esta primera condición, redundante para el segundo nivel de interdependencia (procesos-productividad), ya que sí se hacen las cosas de manera estandarizada, de acuerdo a principios programados, lo producido alcanzará estándares de calidad que demanda el mercado hacia la organización.

Para el tercer nivel de interdependencia (sistemas de control interno-resultados), todo aquello que está mediado por un sistema de regulador o es “controlado” por éste culminará en un proceso bien llevado, bien hecho y por lo tanto que alcanza sus objetivos. El mantenimiento de la constancia de la calidad para los procesos a la larga se traduce en resultados. El sistema es una bisagra entre la operatividad y la misión, expresando de esta manera toda su condición y capacidad conectiva entre eficiencia y eficacia empresarial.

Cabe destacar que estos niveles se influyen mutuamente y guardan relación. No se está tratando con esquemas lineales si no sistémicos.

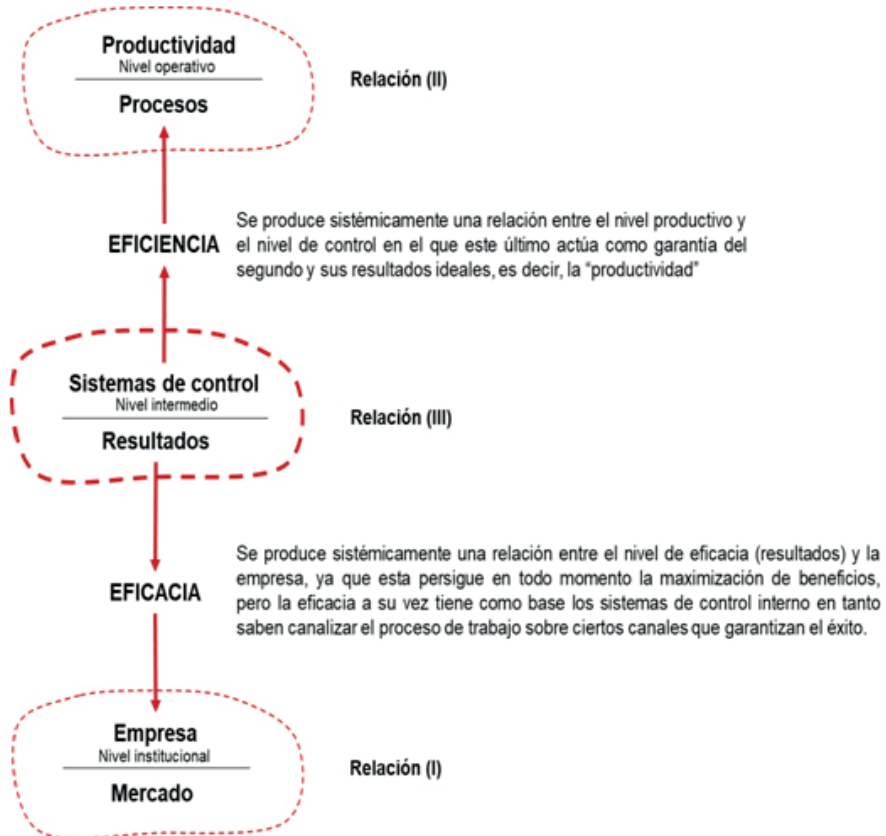
En consecuencia, tenemos tres planos analíticos desde los cuales determinar la incidencia de los sistemas de control internos sobre la eficiencia y eficacia empresarial:

1. Para un primer plano, estratégico, tiene la relación empresa-mercado, en el que se necesitan los resultados informativos producidos por el sistema de control interno y que a nivel “institucional” permite dar cuenta del alcance y cumplimiento de la misión y visión organizacional, los objetivos y los resultados globales de su cartera de productos dentro del mercado, crecimiento, entre otros. Marcadores como las ventas globales, la demanda de bienes, el retorno de inversión o la rentabilidad constituirán un soporte fundamental para las tareas prospectivas de cara al futuro.
2. Para un segundo plano, intermedio, está precisamente el sistema de control interno como garantía de los resultados de la organización en todos los ámbitos toda vez que este regula la acción de los equipos y departamentos jerárquicamente, en función de ciertos fines.
3. Para un tercer plano, operativo, tenemos la relación procesos-productividad que sobreentiende que la estandarización apegada a normas y principios corporativos suman hacia el incremento de los rendimientos, el mejor aprovechamiento de los recursos y por tanto al incremento de la productividad. Todo ello claro está, mediado por el sistema de control.

En el siguiente gráfico se ha dado a la tarea de establecer las relaciones más importantes entre estos niveles, a los efectos de determinar la manera en la que inciden sobre la eficiencia y la eficacia organizacional. Para ello,

seguiremos el orden de exposición partiendo del esquema sobre el que se ha trabajado a nivel estructural: institucional, intermedio y operativo.

Leyendo el gráfico de arriba hacia abajo se tiene que:



Fuente: elaboración propia 2019

Ampliando la explicación anterior se tiene lo siguiente:

1. Los sistemas de control interno apuntan hacia la eficiencia de los procesos como garantía de productividad. Con ello queremos decir que apalancan la eficiencia como medio para el logro de ciertos fines. Se produce, sistémicamente una relación entre el nivel productivo y el nivel de control en el que este último actúa como garantía del segundo (producción) y sus resultados ideales, es decir, la "productividad".
2. Los sistemas de control interno apuntan hacia la eficacia empresarial ya que esta busca resultados de mercado, traducidos en cuotas

de rentabilidad. Además del desempeño organizacional se trazarán cursos de acción para enfrentar la incertidumbre que el entorno produce a raíz del cambio permanente de las condiciones y variables que lo condicionan. Se genera, sistémicamente una relación entre el nivel de eficacia (resultados) y la empresa, ya que esta persigue en todo momento la maximización de beneficios, pero la eficacia a su vez tiene como base los sistemas de control interno en tanto saben canalizar el proceso de trabajo sobre ciertos principios que garantizan el éxito.

En conclusión, el sistema de control es un medio importantísimo para que la gerencia y las áreas estratégicas de la organización puedan hacer frente a las demandas del entorno. No se cansan de insistir en la necesidad urgente de no confundir medios con fines como tradicionalmente ocurre en este punto. En el gráfico anterior queda expresada con claridad esta condición de mediación del sistema de control interno, desde los niveles intermedios hacia los operativos y los institucionales; es decir, los niveles gerenciales de mayor peso dentro de una organización.

CAPÍTULO VII

**LOS PARADIGMAS CONTABLES Y SU
PERTINENCIA ACTUAL PARA LOS
SISTEMAS DE CONTROL INTERNO**

En el vasto campo de la contabilidad y la administración todo esquema de trabajo puede ser sometido a un examen exhaustivo. La “complementariedad” es la palabra clave para comprender los grandes cambios que ha sufrido la teoría. Y no precisamente, en la fuente estructurante, teoría de la cuenta y otros elementos de interés, sino en todo lo demás que aporta complemento a la práctica instrumental del área contable.

En este sentido, la contabilidad puede, de hecho, insertarse en el enfoque de paradigmas, porque a ciencia cierta se trata de una técnica que ha ido cambiando con el tiempo. Que evoluciona, nutriéndose de disciplinas, enfoques y técnicas diversas. Por todo ello, es indispensable sustentar esta opinión respecto a un punto de vista respecto a los sistemas de control interno; así que a continuación se traza algunas ideas que permitirán inyectarle una dosis de rigor científico a los argumentos de este libro.

Se inicia por la definición de un término que estructurará todo este capítulo: los paradigmas.

Un paradigma, puede definirse de muchas maneras, pero en este caso se asumirá como un “diseño instrumental” fundamentado en ciertos conceptos, ideas, valores y técnicas. Kuhn (1975) plantea en consecuencia que un paradigma es tal en cuanto establece un problema concreto a resolver que se relaciona directamente con las variables de diseño del instrumento o artefacto capaz de abordar y solventar el problema.

Desde un punto de vista histórico, el término paradigma ha ido adquiriendo validez y aceptación universal. En este sentido, González. (2005) explica que:

Dado el carácter histórico y social del lenguaje, las palabras, y por ende todos los elementos que componen el acervo léxico de una cultura, son depositarias del dinamismo y adaptabilidad que refleja el progreso de los hablantes y demás usuarios de una lengua. Por ello, es muy poco probable que hoy en día un determinado término esté sometido a las restricciones que predominaron durante el período en que fue usado por vez primera. Tal es el caso del vocablo paradigma, el cual ha alcanzado un grado tal de madurez que lo ha convertido en una de las palabras de mayor trascendencia en el habla de los cultivadores del hacer científico. (p.16)

La mayoría de los análisis actuales encuadran perfectamente dentro de esta terminología, debido entre otras cosas a la especificidad que brinda al investigador y a la adaptabilidad del vocablo para cualquier tipo de modelo teórico.

Por lo tanto, se puede aseverar que, un paradigma es una solución específica y no un conjunto de soluciones ya que no necesariamente debe resolver “todos” los problemas de un campo específico de la ciencia.

De hecho, cuando irrumpe uno nuevo dentro de la esfera científica, esta trata más bien de replantear constructos teóricos a través de aproximaciones instrumentales consecutivas hacia el objeto a transformar. En este contexto, su objeto tiene por fin incrementar la capacidad de articulación o si se quiere interdisciplinaria para abordar una realidad dada. Básicamente es desde esta integración o agregación disciplinaria de nuevos conceptos y técnicas; es decir, desde su nueva especificidad ampliada como producto de la mixtura de factores conceptuales de donde deriva su capacidad científica renovadora del campo del conocimiento.

La contabilidad sin duda puede estar enmarcada perfectamente dentro del concepto de paradigma. Existen de hecho extensas discusiones y estudios sobre los paradigmas contables que pueden resultar de gran valor para los profesionales del área. En este sentido, hemos decidido lanzar al ruedo el núcleo de las discusiones más interesantes sobre el tema, sin pretender con ello agotarlo.

Como producto de la revisión de literatura especializada, artículos de revistas y documentos, la opinión que exponen es vital para encuadrar los paradigmas contables.

En lo fundamental hay dos grandes puntos de partida para comenzar a estudiar los paradigmas contables. Las definiciones de Hendriksen, que establece distintos tipos de enfoques (paradigmas) para el área contable, once categorías para ser exactos y las definiciones paradigmáticas de Belkaoui, que enmarcan a la contabilidad dentro de cinco grandes vertientes que se explica más adelante.

Respecto a los planteamientos de Hendriksen (1974) podemos sintetizar lo siguientes paradigmas contables:

1. Enfoque del razonamiento deductivo: fundamentalmente arranca de los objetivos del sistema organizacional para después establecer desde ellos líneas de acción sobre la base de la deducción. Este modelo cuenta con las siguientes fases:
 - a) Define los objetivos de los informes financieros.
 - b) Adapta los principios de contabilidad al entorno en el que opera la empresa.
 - c) Establece límites para el proceso analítico.
 - d) Establece un marco contextual en el que las ideas deben desarrollarse.
 - e) Estructura un conjunto de definiciones.
 - f) Formula principios de acción política.
 - g) Aplica principios e instaura métodos.
2. Enfoque inductivo: establece conclusiones de carácter general a partir de elementos puntuales de la organización
3. Enfoque ético: postula el comportamiento ético como garantía de la calidad del trabajo contable y parte de los principios de:
 - a) Equidad: trata por igual a todos los involucrados.
 - b) Verdad y exactitud: los informes financieros deben ser precisos y comprobables.
 - c) Imparcialidad: los datos contables deben ser objetivos y desligarse del sesgo subjetivo.
4. Enfoque basado en la teoría de la comunicación: que comprende a la contabilidad como proceso comunicacional transversal a toda la organización, llegando incluso a equipararse con esta en el plano práctico, debido a que la información tiene una entrada, un procesamiento, una salida y se retroalimenta; al igual que el proceso de comunicación clásico: emisor, receptor, mensaje y comunicación.
5. Enfoque basado en la conducta: que incorpora los planteos de estudio del comportamiento de otras ciencias como la psicología, la economía y la sociología a objeto de comprender el direccionamiento subjetivo del mercado.

6. Enfoque sociológico: en este caso los informas contables reparan en los efectos que el accionar empresarial tiene en el entorno. Guarda estrecha relación con el enfoque ético y constituye la base para los estudios de los sistemas de control interno y la incorporación de la responsabilidad social como uno de sus aspectos clave.
7. Enfoque macroeconómico: la estructuración de información contable debe encuadrarse dentro de la política económica nacional a objeto de que la empresa hable y se comunique en los mismos términos y variables que el entorno. Estos objetivos se evalúan de acuerdo a los niveles de eficiencia y eficacia empresarial. Es decir, sus resultados. Este enfoque también aplica para la elaboración de proyecciones de carácter nacional.
8. Enfoque no pragmático: en este caso la experiencia viene a constituir la fuente de conocimiento y crecimiento de la organización. Lo útil viene a ser aquello que arroja resultados positivos, por lo tanto, todo aquello que funcione a los fines organizacionales debe y puede ser incorporado.
9. Enfoques no teóricos: este enfoque se focaliza en la adopción de normas contables sobre la base del derecho “consuetudinario” y permite variaciones a ciertos principios a partir de la utilidad que reporten. Cabe destacar que este criterio resulta contrario para todos los países que asumen el ejercicio contable dentro de principios internacionales generalmente aceptados.
10. Enfoque basado en la teoría de las cuentas: justifica el método de la partida doble de la ecuación patrimonial.
11. Enfoques eclécticos: se trata de la combinación de todos los enfoques anteriores. En este orden de ideas, Hendriksen no establece rigidez lineal en sus definiciones sobre paradigmas contables y por ende pueden ser utilizados por parte de los investigadores y profesionales del área contable de manera simultánea.

Por otra parte, tenemos los planteamientos de Belkaoui (1992) referentes a los paradigmas contables que se presentarán a continuación:

1. Paradigma antropológico-inductivo: parte de la realidad, de la realidad humana. Es decir, que asume en primera instancia la existencia de las prácticas contables y de allí la actitud gerencial que el sujeto asume ante ellas y el rol que éste juega en su aplicación y conservación en el tiempo.
2. Paradigma deductivo-beneficio verdadero: cuyo centro se puede establecer en la construcción de la teoría contable sobre una base normativa, que además proyecte el ingreso ideal en función de métodos diferentes al del costo histórico.
3. Paradigma utilidad-decisión-modelo de decisión: en este punto, la contabilidad debe brindar información adecuada para la toma de decisiones gerenciales. Adicionalmente, la información que se desprende de la contabilidad permite diseñar “modelos” de decisión para distintas áreas de la empresa. En este paradigma, la contabilidad se asume como un eslabón intermediario de diferentes niveles empresariales. El paradigma de utilidad-decisión, en consecuencia, busca estructurar criterios predictivos a partir de ciertas variables y métodos empíricos, que justifiquen el empleo de determinadas técnicas contables a partir de las cuales predecir eventos económicos.
4. Paradigma utilidad-modelo agregado del mercado: este paradigma extiende la utilidad hacia las variables del mercado y no se focaliza solamente en la utilidad individual. Trata de establecer precios para los activos haciendo uso de herramientas matemáticas y estadísticas. Este enfoque se sostiene en el hecho de la eficiencia del mercado, la cual es categorizada como fuerte, media o débil, dependiendo de la inserción de variables contables dentro de un mercado agregado. Por lo tanto, de lo que trata este paradigma es de estudiar los métodos contables preferidos por el mercado en función de la información que son capaces de suministrar a la empresa.
5. Paradigma economía-información: en este paradigma se considera que la información de calidad para fundamentar decisiones acertadas es costosa y por lo tanto debe evaluarse su idoneidad, sobre la base de la inversión que hay que asumir para poseerla (método costo-beneficio).

De acuerdo a la definición de paradigma de la que partimos se puede comenzar a estudiar a los sistemas de control interno desde un punto de vista ecléctico, desde los cuales estructurar y justificar una propuesta de este tipo. El lector puede darse cuenta de la amplitud del concepto de paradigma para cualquier investigación y “diseño” de soluciones gerenciales propios de la esfera del control. Y es que los sistemas de control interno propiamente pueden definirse como constructos multiparadigmáticos basados en la contabilidad.

La variabilidad de las realidades y micro realidades de las organizaciones hacen realmente imposible establecer esquemas universalmente válidos para todas ellas. Las revisiones progresivas del Marco de Control COSO, dan cuenta de ello.

El objetivo de este punto está en brindar, certeza al contador sobre los distintos afluentes paradigmáticos de los que puede valerse al momento de justificar una propuesta de diseño; así como la capacidad de ubicar a la organización en la que trabaja dentro de estos enfoques, de manera tal que se facilite la tarea analítica que precede a todo sistema de control.

Con respecto a las concepciones propuestas por Belkaoui, estas pueden incluso sintetizarse más y agruparse en dos grandes campos: el paradigma de la ganancia líquida y el paradigma de la utilidad de la información. En este sentido, Santos, Urrea, Durán y Urquijo (1997) plantean en lo referente a los paradigmas que:

Paradigma de la ganancia líquida

Esta corriente del pensamiento contable tuvo como objetivo la generación de información contable respecto del beneficio económico generado por un ente, visualizado este último dentro de un marco netamente jurídico.

Una de las escuelas características de esta vertiente es la «Escuela jurídico-personalista» con su más importante exponente, Giuseppe Cerboni, cuya pretensión fundamental es hacer de la información contable un medio de prueba, tanto a nivel interno como a nivel externo, de los resultados obtenidos en un periodo. Veamos a manera de ejemplo la definición que de contabilidad da Kenneth MacNeal: «La función de la contabilidad es registrar, coleccionar y presentar verdades económicas-”.

L. Kelly-Newton respecto de esta escuela indica: Los conceptos de renta y valor se definen en su entorno económico y las técnicas y procedimientos alternativos se juzgan según su capacidad en relación con la medida de aquellos conceptos; al mismo tiempo se asume, en general, que el sistema contable refleja adecuadamente la realidad económica y suministra unidireccionalmente información suficiente a los usuarios potenciales, de manera que no se plantean, al menos como prioritarios, los procesos de decisión de los usuarios”. Aquí la contabilidad se vincula a la finalidad del registro, haciendo uso de consideraciones de tipo legalista en donde se coordina, por ejemplo, que los libros deben estar ordenados, forrados, en folios, y libres de raspaduras, blancos y tachones. Otra manifestación clara de este paradigma es la «Escuela contista», pues en su definición de contabilidad aparece clara esta tendencia; aquí se indica que la contabilidad es la ciencia de las cuentas, cuyo objetivo es la elaboración de adecuadas reglas que rijan las anotaciones en las mismas. (p.142-143)

Después de revisar los capítulos precedentes, el lector habrá llegado a la conclusión de que los sistemas de control interno, tal y como se han planteado a lo largo de este trabajo, apuntan más hacia el paradigma de la utilidad de la información analizado por Belkaoui.

La técnica contable como herramienta, debe entenderse como medio para producir información relevante, al menos esta idea-fuerza está sólidamente plantada en el imaginario colectivo del gremio contable.

En el mundo moderno, globalizado y complejizado de hoy las organizaciones como producto de la hipersegmentación del mercado demanda ingentes cantidades de información para determinar tendencias y comportamientos.

Las empresas en cuanto organismos sociales se enfrentan a “demandas de sus consumidores” cada vez más difíciles de satisfacer. De allí que, este paradigma resulte en la actualidad prácticamente imbatible por la investigación científica. Claro que no se trata de referenciarlo dentro de una categoría paradigmática unívoca, universal, ya que tal y como dijimos: los sistemas de control interno son constructos multiparadigmáticos que resuelven un problema particular de control planteado a escala general para una organización.

Para sostener esta idea, respecto a el paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones, podemos acotar lo siguiente planteado por Farfán (2010):

Los paradigmas son de gran importancia en el desarrollo de cualquier ciencia, por ende, son importantes también para la ciencia contable, ya que éstos son los que definen el qué, el cómo, el cuándo y el para qué de las investigaciones a realizar y la forma en la que se deben interpretar los resultados obtenidos, en otras palabras, los paradigmas dirigen las investigaciones a realizar y la centran de manera tal que los investigadores obtengan una guía que les permita realmente contribuir a la ciencia a la que se adscriben.

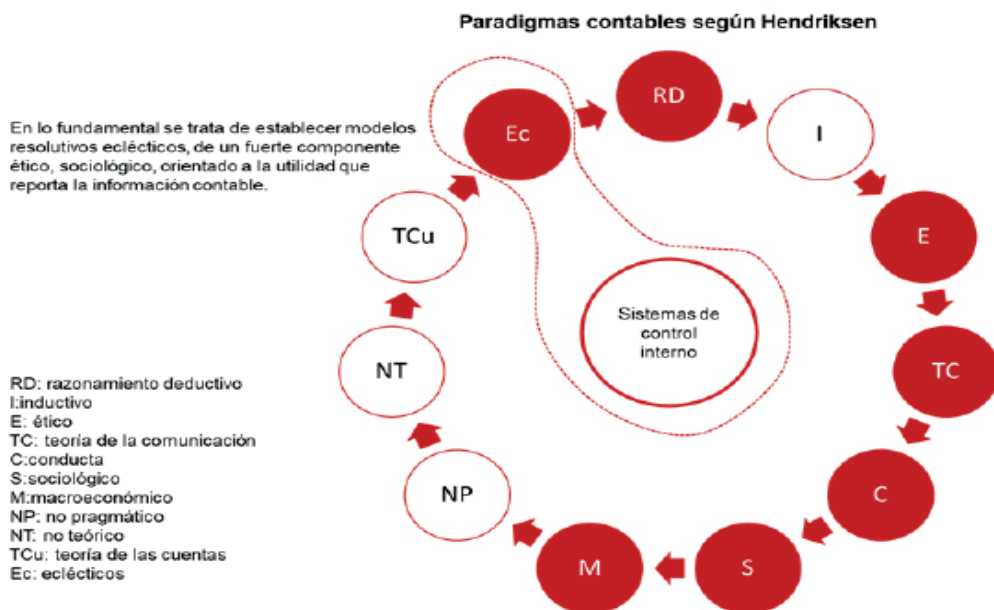
El paradigma de la utilidad de la información ha dirigido la investigación contable desde la década de los 60s por lo que los estudios contables realizados en materia contable desde esa época se han encaminado a satisfacer las necesidades de los diversos usuarios, proporcionándoles información útil para la toma de decisiones. (p.243)

HACIA UN INTENTO DE CARACTERIZACIÓN PARADIGMÁTICA DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO

Una manera de tener una idea aproximada de los criterios paradigmáticos en los que encuadran los sistemas de control tiene que ver con la delimitación clara de las características principales del sistema. Claro que estas características dependerán a su vez del tipo de organización en el que éste se esté desarrollando.

Al menos durante este trabajo se ha insistido en la necesidad de encuadrar los sistemas de control interno dentro del paradigma de la utilidad de información. No obstante, a todas luces es evidente que recibe influencias de otros paradigmas también importantes, entendiéndose por esto último al paradigma de utilidad-modelo de decisión y el de utilidad-modelo agregado al mercado, porque no se cansa de insistir en la tesis de que la contabilidad debe contribuir a la generación de información para fundamentar la toma de decisiones en un entorno cambiante; sí a todo esto se le suma la obligación que tiene toda empresa en la actualidad de proyectarse en el futuro, así como de intentar predecir el comportamiento del mercado y definir los métodos contables que le reporten mayores ventajas para ello, ambos paradigmas a estos fines resultan clave y justificados.

Es importante entonces ilustrar cómo los sistemas de control interno pueden visualizarse a través de los enfoques de Hendriksen y Belkaoui considerando los aportes que realiza cada uno.



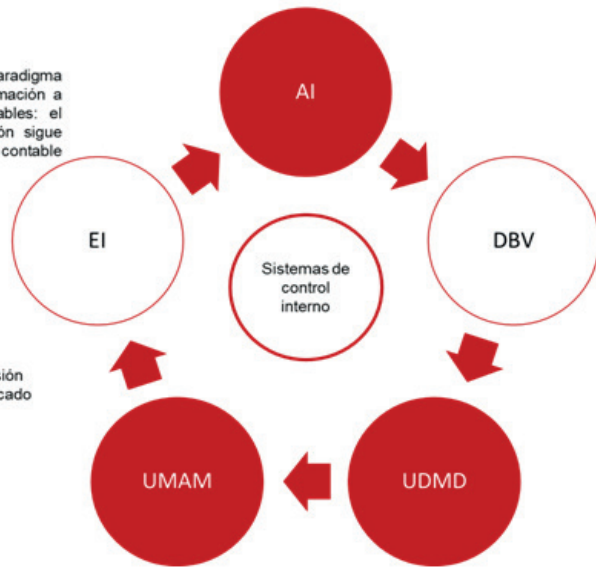
Fuente: elaboración propia 2019

Por otra parte, este ejercicio teórico se puede adelantarlo con los planteamientos hechos por Belkaoui. De la misma manera se llegaría a la conclusión anterior: que los sistemas de control interno se tratan de construcciones multiparadigmáticas por excelencia. Porque no se trata realmente de que los paradigmas solucionen todos los problemas, sino que estos se sumen como tales, en función de una realidad empresarial dada y puedan contribuir como plaza teórica del quehacer instrumental contable a transformar una realidad dada. Una necesidad organizacional.

Por lo tanto, cuando se tomen los paradigmas de Belkaoui como referente teórico, los sistemas de control interno quedan representados en estos de la siguiente manera:

En lo fundamental se estructura un paradigma fundamentado en la utilidad de la información a partir de estos tres paradigmas contables: el paradigma de Utilidad de la Información sigue siendo dominante en la sociedad contable contemporánea

AI: antropológico inductivo
DBV:deductivo, beneficio verdadero
UDMD: utilidad decisión, modelo de decisión
UMAM:utilidad, modelo agregado de mercado
EI: economía información



Fuente: elaboración propia 2019

A través de estos últimos procesos comparativos se da por terminados los capítulos de este libro, esperando que el lector cuente con mayores condiciones teóricas al momento de diseñar sistemas de control interno para empresas.

Igualmente, no se pretende dar con la última verdad respecto al sistema de control como constructo teórico y objeto de reflexión contable. Sin embargo, se desea que este pequeño aporte pueda servir de base para la estructuración de trabajos nuevos en el futuro. La contabilidad evoluciona, cambia, se agota como paradigma y renace fortalecida para contribuir con el mundo empresarial. Al menos, hasta los momentos, eso es lo que ha demostrado su historia.

CONCLUSIONES

La experiencia práctica ha demostrado que las organizaciones requieren cada vez de sistemas estructurados para soportar sus operaciones y de esta manera contribuir a la eficacia y el cumplimiento de su misión. Los sistemas de control interno, en consecuencia, vienen a jugar un papel destacado dentro del que hacer organizacional en vista del enorme aporte que hacen como instancias reguladoras de los procesos de trabajo.

También, la realidad en ocasiones dista mucho de la teoría con la que la mayoría de los contadores y administradores se han formado a lo largo de su vida profesional. Por lo que toda vez que se hayan frente al reto de mejorar o diseñar sistemas de control interno, los choques y las complicaciones no se hacen esperar obligándolos a aterrizar de golpe y muchas veces la frustración termina marcando con su sello a los miembros de la organización.

Muchas organizaciones se han estructurado sobre la base de la experiencia, del trabajo empírico y el pragmatismo, generando de esta manera procesos informales de asignación de funciones y responsabilidades que redundan en la saturación del personal o en el sobredimensionamiento de la variable jerárquica lineal, así como la profundización de la filosofía “mandar y obedecer desde arriba”, lo que hace verdaderamente imposible estructurar sistemas de control interno adecuados a realidades empresariales tan distanciadas del “deber ser”.

La teoría de sistemas cobra como consecuencia de ello un papel destacado dentro del quehacer del contador, ya que brinda un sin número de oportunidades para estructurar adecuadamente realidades operativas, funcionales y administrativas, que en las primeras de cambio lucen inconexas y descontextualizadas de un todo regulador. Por consiguiente, todo sistema de control interno debe encuadrarse obligatoriamente dentro de este enfoque filósofo so pena de fracasar en su intención reguladora y generadora de un clima de control adecuado, dentro del cual se desenvolverán las actividades de trabajo.

Muchas organizaciones, realmente operan bajo criterios anti-sistema y aíslan del todo a elementos tan fundamentales como la contabilidad, lo que deja sin efecto y potencial a los sistemas de control interno de existir, dentro de este tipo de organizaciones. Debido a su carácter sistémico estos instrumentos deben ser transversales a toda la estructura empresarial, para que realmente cuente con el alcance, integralidad y coherencia necesarias para tocar las áreas más neurálgicas de la organización.

Sin embargo, diseñar sistemas de control interno obliga a estudiar los fundamentos de la teoría administrativa, desde un punto de vista general, a objeto de partir de criterios conceptuales sólidos desde los cuales edificar satisfactoriamente “modelos de control”. Un referente conceptual importante puede ser la estructura clásica de la teoría administrativa tradicional, las principales funciones administrativas, así como el manejo adecuado de los principios que rigen el diseño organizacional.

Mientras mayor sea el manejo de las variables que permiten estructurar adecuadamente las organizaciones contemporáneas, mejores serán los sistemas de control diseñados por contadores o administradores. Sin duda, el manejo de la teoría organizacional incide de manera proporcional en la calidad de los sistemas de control. Por el contrario, un pobre manejo de la teoría administrativa y organizacional redundará en sistemas de control incapaces de cumplir las tareas para los cuales fueron diseñados.

Su todo sistema de control interno debe sustentarse fundamentalmente la cultura corporativa. Los principios humanos que rigen a estas micro sociedades que llamamos organizaciones representarán la primera línea de contención contra las desviaciones, el fraude y la distorsión de los estados financieros.

En la actualidad la razonabilidad y la exactitud son apenas componentes de los elementos que constituyen un sistema de control interno pues, su objetivo fundamental ha cambiado, pasando de la información fragmentada al informe comprendido como un conjunto estructurado de datos sobre los cuales soportar la decisión gerencial.

El hombre, constituye la piedra angular de todo sistema de control, por lo tanto, la cultura que la organización pueda construirse para sí misma será también un sistema ético que marque la pauta de comportamiento organizacional para cada uno de sus integrantes.

En el contexto de este libro, el clima organizacional reviste de gran significación, puesto que es la expresión sintetizada de la práctica de la cultura organizacional, siendo el clima no más que el efecto generado a través de la cultura.

Por lo tanto, el planteamiento de sistemas de control interno debe hacerse desde dos perspectivas; la primera mediante la revisión de toda la teoría disponible y al alcance de la mano y la segunda evaluando estos planteamientos teóricos a través de la luz de la experiencia práctica.

La teoría contable y administrativa moderna demuestra que la toma de decisiones dentro de ambientes de diseño o transformación organizacional no son lineales ni sencillas, como muestra de ello, tenemos todos los cambios que ha experimentado el Marco de Control mejor conocido como COSO. En un primer momento se pensó que podían establecerse mecanismos universales de control para todo tipo de organización independientemente de su naturaleza, tamaño, principios u objetivos de mercado, condicionándolas muchas veces a la utilización de modelos imprácticos y que no contribuían con la eficiencia y la eficacia organizacional.

En función de lo anterior, los sistemas de control interno, cuando se fundamentan en principios sistémicos son capaces de incidir en la eficiencia y la eficacia empresarial, en vista de la enorme capacidad de articulación que poseen al fundamentarse sobre los instrumentos teóricos prácticos contables y administrativos.

Además, los sistemas de control interno pueden considerarse también como paradigmas desde el punto de vista científico. Sin embargo, aquí a la contabilidad se le presenta una disyuntiva como paradigma instrumental en vista de la dificultad de enmarcarse dentro de una sola categoría. Todo ello podemos compensar al hablar de los sistemas de control interno como estructuras multiparadigmáticas. Porque realmente se tratan más bien de un eclecticismo teórico instrumental que viabiliza a los sistemas de control interno como herramienta útil para las organizaciones. Este hecho no nos puede llenar de asombro, por el contrario, revela que la contabilidad como paradigma se ha convertido cada vez más una técnica multidisciplinaria que se nutre de las distintas vertientes filosóficas, conceptuales y científicas de los planteamientos modernos.

Como complemento, las empresas vienen a representarse como sistemas abiertos de acuerdo a la teoría sistémica y en este contexto, resulta natural que sus partes queden integradas bajo fines específicos, que persigan una finalidad y actúen según una lógica dinámica e interactiva.

Para cerrar un enfoque sistémico y paradigmático de la contabilidad pueden sentar las bases para la instauración de poderosos sistemas de control interno que verdaderamente tributen a la eficiencia y la eficacia de las organizaciones.

BIBLIOGRAFIA

Belkaoui, A. (1993). Teoría Contable. Reino Unido: Hartcourt Brace.

Bertalanffy, V. (1976). Teoría General de Sistemas. México: Fondo de Cultura Económica.

Desconocido. (21 de octubre de 2013). nuñezydubonyasociados.com. Obtenido de nuñezydubonyasociados.com: <http://www.nunezdubonyasociados.com/sitio/index.php/noticias/350-control-interno-basado-en-sistema-coso>

Desconocido. (13 de Mayo de 2015). www2.deloitte.com. Obtenido de www2.deloitte.com: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/risk/COSO-Sesion1.pdf>

Eloy González, M. A. (27 de marzo de 2013). Auditools.org. Obtenido de Auditools.org: <https://www.auditool.org/blog/control-interno/290-el-informe-coso-i-y-ii>

Gerardo Santos, M. D. (1997). Acerca de “los paradigmas contables”. Revistas Unal, 146-147.

González, F. (2005). ¿Qué es un paradigma? Análisis teórico, conceptual y psicolingüístico del término. Investigación y Postgrado N° 20, 16.

Hendriksen, E. (1974). Teoría de la contabilidad. México: UTEHA.

Idalberto, C. (2001). Administración Teoría, Proceso y Práctica. Bogotá: McGrawHill.

Idalberto, C. (2001). Administración, Teoría Proceso y Práctica. Bogotá: McGraw-Hill.

Kennish, j. (1985). Los fraudes de los empleados. Revista de auditoría interna N°4, 19-26.

Kuhn, T. (1975). La estructura de las revoluciones científicas. México: Fondo de Cultura económica.

Liévano, M. A. (2010). Análisis de la vigencia del paradigma de utilidad en la contabilidad moderna. *Lúmina*, 243.

Romero, J. (3 de Septiembre de 2012). *gestiopolis.com*. Obtenido de *gestiopolis.com*: <https://www.gestiopolis.com/disenio-implementacion-fortalecimiento-sistema-control-interno/>

Von, B. (1976). *Teoría general de sistemas*. México: Fondo de Cultura Económica.

