

El control interno y el control

Lic. Gabriel Capote Cordovés *

Resulta de suma importancia, tanto para los directivos como para los profesionales de la contabilidad y la auditoría, tener una total claridad respecto a lo que es el control y lo que denominamos control interno.

Sin la diferenciación adecuada de ambos conceptos no es posible valorar la importancia de cada uno de estos sistemas, individualmente considerados, ni su necesaria interrelación y complementación, de manera que ellos puedan ser aplicados consecuentemente. El presente trabajo se propone abordar estos conceptos y esclarecer tanto su interconexión como sus diferencias.

DURANTE mucho tiempo, al desarrollar mi trabajo como auditor, he observado que tanto directivos como profesionales de la contabilidad y de la auditoría presentan dudas o no conocen profundamente aspectos relacionados con el *Control* y con el *Control Interno*, hasta el punto de confundir ambos conceptos.

Esta confusión impide valorar la importancia específica de cada uno de estos sistemas, su necesaria interrelación y complementación para *controlar* y aplicarlos consecuentemente. Pero no en todos los casos es esta la causa de que el *Sistema de Control Interno* no se aplique o no se utilice adecuadamente según la necesidad y exigencia de la magnitud de la organización económica.

La implantación en una entidad u organización de un *Sistema de Control Interno* o de *Comprobación Interna*, como también se le conoce, limitaría la

* Contador profesional E.P.C.H., Universidad Central de Las Villas.

comisión de fraudes y apropiaciones, y precisaría las facultades de determinados ejecutivos y directivos, permitiendo evitar y detectar arbitrariedades, decisiones indebidas, incompetencia y otros hechos de más gravedad, lo que pudiera ser la causa de que en ocasiones determinados directivos sean remisos a la aplicación de un sistema que los controle o limite.

Un adecuado *Sistema de Control Interno* es parte importante de una entidad bien organizada, pues garantiza la salvaguarda de los bienes y hace confiable los registros y resultados de la contabilidad, que son indispensables para la buena marcha de cualquier entidad, grande o pequeña. En nuestro país, donde la casi totalidad de las entidades y sus recursos son propiedad social, administradas por las instituciones estatales, la aplicación consecuente del sistemas de control interno en todo sus aspectos es vital. Por otra parte, quien pretenda obtener resultados de eficiencia, eficacia y economía en la gestión de su organización, no puede ignorar la planeación y aplicación de un Sistema de Control Interno con los requerimientos necesarios para lograr dichos objetivos.

No se concibe una entidad que, previo al proceso de implantación del *Sistema de Perfeccionamiento Empresarial*, no tenga diseñado según sus características y funcionando adecuadamente su propio *Sistema de Control Interno*.

Es conveniente observar en el diccionario las definiciones de las palabras *control* y *controlar*. Asimismo, es de suma importancia interpretar y asumir cada una de las definiciones particulares donde encontramos todos los elementos necesarios para aplicar el *control*, desde cualquier posición de dirección o administración en que nos encontremos.

Control: Comprobación, inspección, examen, crítica, dominio, supremacía.

Controlar: Comprobar, inspeccionar, examinar, revisar, tener bajo su dominio, dirigir y dominar.

Control interno

Definiciones y objetivos

La definición formal de control interno, publicada originalmente en 1949 y repetida en subsiguientes publicaciones, es sucinta y sirve como punto de partida para explicar la función del control interno, y su uso en la teoría y práctica de la auditoría:

El control interno incluye el *Plan de Organización* de todos los métodos y medidas de coordinación acordados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la corrección y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas

gerenciales establecidas... un “sistema” de control interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas.

De la cita anterior se derivan tres formas de controles internos, según sus objetivos: el *Control Interno Administrativo u Operacional*; el *Control Interno Contable* y la *Verificación Interna*.

Pero la conclusión más importante de su interpretación es que un *Sistema de Control Interno* deberá ser *Planeado*, nunca será consecuencia de la casualidad o surgirá de modo espontáneo. No, el *Control Interno* es una trama bien pensada de métodos y medidas de coordinación ensambladas de forma tal que funcionen coordinadamente con fluidez, seguridad y responsabilidad, que garanticen los objetivos de preservar, con la máxima seguridad, el control de los recursos, las operaciones, las políticas administrativas, las normativas económicas, la confiabilidad, la exactitud de las operaciones anotadas en los documentos primarios y registradas por la contabilidad. En fin, debe coadyuvar a proteger los recursos contra el fraude, el desperdicio y el uso inadecuado.

No obstante lo expuesto, el *Control Interno* no es un método infalible para garantizar el control, ya que puede ser vulnerado si existe la colusión, que no es más que el acuerdo o trato entre varias personas para quebrantar lo establecido y beneficiarse.

Control interno administrativo u operacional

Entre otras, la principal responsabilidad de una gerencia o dirección de empresa u organización, es operarla eficientemente con el fin de lograr las mayores utilidades posibles o si se trata de una entidad no lucrativa, hacer el mejor uso de los recursos que le asignan o de que dispone. En ambos tipos de entidades las gerencias deben producir sus productos o servicios a un costo aceptable y con una calidad óptima. Deben desarrollar productos y servicios nuevos y mejorados. Para lograr esos objetivos es necesario aplicar políticas que promuevan la eficiencia en todas las actividades, tales como compras, producción, prestación de servicios, distribución y otras.

Se entiende por *Control Interno Administrativo u Operacional* al *Plan de Organización* y todos los métodos y medidas adoptados dentro de la entidad, para promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas gerenciales establecidas. Dentro de esta forma de *control interno* se pueden incluir distintas acciones de verificación interna de carácter físico.

Control interno contable

Son los controles diseñados para verificar la corrección y confiabilidad de los datos contables que ofrezcan un registro y resumen adecuado de las operaciones financieras autorizadas. La implantación y mantenimiento de estos controles internos contables, corresponden incuestionablemente al Departamento de Contabilidad. Es obvio la importancia de estos controles para la auditoría, ya que son de gran interés para el auditor que debe evaluar y opinar sobre los estados financieros obtenidos de los registros, y para cuya protección están diseñados estos sistemas. Igualmente, esta evaluación será fundamental en la elaboración del plan de la auditoría para determinar la magnitud de las pruebas suficientes y necesarias para sustentar las opiniones en los informes.

Verificación interna

Comprende los procedimientos contables o los controles físicos, estadísticos o de comparación y análisis de variaciones de cuentas, índices y de otra clase, diseñados para salvaguardar los activos contra desfalcos y otras irregularidades similares o contra pérdidas y derroches evitables. Algunas formas de verificación interna de carácter físico como cercas, rejas, vigilantes o veladores, inspección a la salida del material y del personal, obtención de copia de conduces y otros documentos, son normalmente responsabilidad de los departamentos operativos.

El Departamento de Contabilidad es generalmente responsable de diseñar, instalar y mantener aquellos sistemas de verificación interna que puedan lograrse a través de los procedimientos contables o *mediante una apropiada segregación de las labores con otras áreas operativas o de vigilancia*. La coordinación entre departamentos es, desde luego, extremadamente necesaria para lograr un sistema eficiente y eficaz de *control interno*.

Por su importancia los *sistemas de verificación interna* deben ser rigurosos tanto en su diseño como en su mantenimiento y control cotidiano, sin grietas que posibiliten su violación o los hagan inoperantes.

Logro de los objetivos del control interno

Cuando los negocios crecen y el volumen de sus operaciones lo permiten, se reconocen universalmente las ventajas de controles como la contabilidad por partida doble, el análisis mediante cuentas y submayores de las cuentas por cobrar y por pagar, de las existencias y la elaboración periódica de balances. Se dividen las rutinas de trabajo, se numeran los documentos para controlarlos y evitar omisiones, y se establecen estándares predeterminados para detectar desviaciones por operaciones anormales o posibles errores.

La protección de los bienes y la confiabilidad de los registros son vitales para la buena marcha de cualquier empresa. La contabilidad debe registrar las operaciones con acuciosidad, evitar errores en las cuentas, y reducir al mínimo la tarea de localizar los errores que ocurran.

Para lograr que el *Sistema de Control Interno* cumpla su objetivo de preservar los recursos y garantizar la aplicación de las mejores decisiones de organización de la gerencia, y la razonabilidad de la contabilidad, el Departamento de Contabilidad y de Finanzas deberán diseñar las medidas necesarias *para cada operación que lo requiera*, basadas en los principios de *control interno*.

En la práctica, los objetivos del *control administrativo*, del *control contable* y de la *verificación interna*, pueden obtenerse de muy distintas formas. En algunos casos los tres pueden lograrse con los mismos procedimientos; en otros, cada uno puede requerir un procedimiento separado. Por ejemplo, un departamento de recepción puede “promover la eficiencia operacional” al realizar una adecuada recepción, inspección y envío de todos los artículos recibidos; y también puede “verificar la confiabilidad de los datos contables”, al verificar y documentar adecuadamente las cantidades de los artículos recibidos; y además puede salvaguardar los bienes desalentando desfalcos, porque sus funciones deben estar separadas de las funciones de compras, de las de pagos y de las de contabilidad.

Otro ejemplo de protección de los recursos mediante la correlación de la verificación interna con las otras formas de control interno, consiste en emitir copias adicionales de los conduces o factura por despachos, que deben confrontarse físicamente con la carga y retenerse por los encargados de la vigilancia y la protección a la salida. Estas copias, firmadas por los que realizaron la verificación, deben recogerse por el Departamento de Contabilidad donde diariamente las cotejará con el contenido de las copias recibidas del almacén emisor, con la finalidad de comprobar su correspondencia.

En la práctica cada operación debe pasar por ciertos pasos:

- ser autorizada;
- iniciada;
- ejecutada;
- registrada.

El sistema que se proyecte, a los efectos del control interno contable y de la verificación interna, debe asegurar razonablemente que:

- Solo se autoricen, inicien, ejecuten y registren operaciones legítimas, apropiadas y previstas dentro de las disposiciones legales y financieras vigentes.
- Todas las transacciones autorizadas se inicien, se ejecuten y se registren como fueron planeadas o estén establecidas en las regulaciones vigentes.
- Los errores en la ejecución o registro de las operaciones se detecten y corrijan lo más rápido posible.

Como hemos observado el *control interno* tiene como fin prevenir y dificultar operaciones no autorizadas, errores y fraudes. Debe implantarse teniendo siempre en cuenta que es imposible la prevención absoluta de estos. Por muy perfecto que sea un *Sistema de Control Interno*, no está vacunado contra la colusión, que no es más que la confabulación entre varios en interés de perjudicar a otro para beneficiarse. Pero un sistema bien planeado y responsablemente ejecutado puede brindarnos, si estamos alertas, las evidencias para corroborar la ocurrencia de anomalías e irregularidades.

Por último, para tener la seguridad de que las operaciones autorizadas y documentadas se ejecuten según lo previsto, es esencial contar con un *Sistema de Control Interno* adecuado que responda a sus *Principios*, con personal competente y honesto que responda a la ética personal y profesional.

Principios de control interno

Al proyectarse los sistemas de *control interno administrativo u operacional, contable y de verificación interna*, según los requerimientos y posibilidades que existan, deben tenerse en cuenta *los principios de control interno*, que tradicionalmente se conocen como:

- División del trabajo.
- Fijación de responsabilidad.
- El cargo y el descargo.

La división del trabajo consiste en dividir entre varias personas o departamentos una operación determinada de forma tal que esta no se inicie ni termine en la misma persona o departamento, lo que posibilita que los segundos verifiquen y conozcan el trabajo que realizaron los primeros.

Un primer objetivo es lograr que el trabajo de la *contabilidad y otras operaciones* estén tan subdivididas que ninguna persona tenga el control completo de los cobros e ingresos, los pagos, las compras, los gastos, la confección de las nóminas y las ventas.

Un segundo objetivo es el de descubrir errores y fraudes, para lograrlo es imprescindible la separación de la contabilidad y las operaciones; con esto se logra que la misma persona que realice una operación (venta, cobro, recepción, pago, depósito, compra, gasto, etc.) no sea la misma que la registre contablemente.

En todos los casos el Departamento de Contabilidad tiene que estar *totalmente separado* de los demás departamentos que realizan operaciones o transacciones, al igual que el Departamento de Vigilancia y Protección.

La fijación de responsabilidad consiste en que toda persona, departamento, etc. tenga fijada documentalmente y conozca la responsabilidad, no solo de sus funciones si no de la relacionada con los medios y recursos que tienen a su cargo, sus atribuciones, facultades y responsabilidades en relación con estos.

El cargo y el descargo están directamente relacionados con ceder y aceptar la responsabilidad de un recurso en cada operación o transacción, debe quedar absolutamente claro, mediante la firma en los documentos correspondientes, quien recibe y quien entrega, en qué cantidad y qué tipo de recurso. Al asumirse la responsabilidad oficial por la custodia de algo, evidentemente se extreman las precauciones y el cuidado, lo que limita el mal uso, las pérdidas y las sustracciones. También ello posibilita exigir responsabilidad incluso legal en casos de pérdidas, sustracciones y desvíos.

El control interno y la práctica de la auditoría

Como a los auditores les interesa, al practicar la auditoría, determinar la confiabilidad de los datos contables y otras operaciones, a través de las evidencias primarias que deben corroborar en la práctica, definir si existen debilidades en el *control interno* les resulta fundamental.

Para arribar a conclusiones fundamentadas en una seguridad razonable el auditor requiere de evidencias suficientes; estas se presentan como evidencias primarias y evidencias corroboradas.

No se logra una confiabilidad razonable considerando solo uno de estos dos tipos de evidencias. No obstante, en los extremos de confiar en una o en otra, existe una variedad de posiciones: mientras más consistente sea la evidencia primaria, se requiere menos evidencia corroborativa o viceversa. Lógicamente, si las cuentas u operaciones están sustentadas en evidencias primarias muy confiables, el auditor necesitará menor cantidad de evidencias adicionales o complementarias para corroborar tal situación, por el contrario, mientras menos confiable sea la evidencia primaria se requerirá mayor evidencia corroboradora.

Cuando el control interno es débil el auditor puede subsanar tal situación aumentando el volumen y la variedad de las pruebas corroboradoras para determinar la confiabilidad de las cuentas u operaciones sujetas a examen.

Por lo expuesto, la determinación de las debilidades del *Sistema de Control Interno* —que existe en la entidad auditada— le es fundamental al auditor en la etapa de exploración, ya que de ello depende el volumen y variedad de las evidencias corroboradoras que debe obtener, y considerarlo en la planeación del trabajo para evitar excederse del presupuesto de la auditoría y del tiempo planificado, al verse envuelto en complicadas y necesarias comprobaciones que no fueron previstas.

Bibliografía

Defliese, Johnson y Macleod: *Auditoría Montgomery*, México, 1987.

Auditoría. Consejo Nacional de Universidades.

Holmes, Athur W.: *Principios básicos de auditoría*.