



Nuevo paradigma del control interno y su impacto en la gestión pública

Mayra Carmona González *
Yosvany Barrios Hernández **

La década de los años noventa del pasado siglo fue espectadora del cambio de Paradigma en el control interno. En el presente estudio se realiza un análisis crítico sobre los principales Informes internacionales (COSO, ERM y COCO) y nacionales (Resolución 297/03) que protagonizan el cambio y su impacto en la administración pública. Se proponen herramientas que contribuyen a que las entidades de este sector puedan alcanzar los resultados esperados con adecuados niveles de economía, eficiencia y eficacia, y prevenir contra la corrupción y las ilegalidades.

Introducción

LA INTERPRETACIÓN de una mayoría de autores que han definido el control interno pudiera transcribirse como:

Conjunto de medios, medidas organizativas y procedimientos establecidos para proteger los bienes patrimoniales, promover la eficiencia en el trabajo de los empleados y asegurar el cumplimiento de las políticas y directivas constitucionales.

* Profesora y decana de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Pinar del Río. Colaboradora de GEDELTUR.

** Profesor y vicedecano de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Pinar del Río. Colaborador de GEDELTUR.

Entre las definiciones que han prevalecido con el paso del tiempo se encuentra la que considera los controles internos contables como el medio por el que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización general de los negocios, están de tal manera establecidos que ninguno de los procedimientos se encuentra bajo el control independiente y absoluto de una sola persona, sino que, por el contrario, el trabajo de un empleado es complementario del efectuado por otro empleado.¹

El control interno careció durante muchos años de un marco referencial común, generando expectativas diferentes entre empresarios y profesionales, legisladores, reguladores, etc. Sin estar claramente definido como dice la firma Cooper & Lybrand² se utiliza en leyes, normas o reglamentos. El control interno fue sometido a un riguroso estudio por la comisión de organizaciones patrocinadoras de la comisión *Treedway*, también conocida como COSO (*Committee of Sponsorin Organisations*).

Después del estudio realizado por la comisión COSO, y a propuesta de esta, el enfoque de la definición de control interno cambió su enfoque tradicional, logrando una amplia aceptación internacional y produciéndose un cambio de PARADIGMA.

La parte más importante de la definición COSO es *que se alcanzaran los objetivos*. Ya que los controles internos no pueden ser elementos restrictivos sino que posibiliten los procesos, permitiendo y promoviendo la consecución de los objetivos porque se refieren a los riesgos a superar para alcanzarlos. Y que no se trata solo de los objetivos relacionados con la información financiera y el cumplimiento de la normativa, sino también de las operaciones de gestión. A lo que añadiremos los objetivos vinculados con la Estrategia. De esta manera se valorizan las tareas de evaluación y perfeccionamiento de los controles internos y los convierte en responsabilidad de todos.

Reflexionando sobre este último aspecto los autores opinan que el informe COSO deja implícita la necesidad de que los controles establecidos en su alcance conduzcan a la organización al cumplimiento de sus objetivos, pero solo enfatiza tres ámbitos: cumplimiento de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes, quedando deficitario el objetivo estratégico y cuando no se atienden los controles con ese alcance se puede poner en riesgo el cumplimiento de la visión y misión establecidas.

Dentro de los elementos del control de la definición COSO, sin dejar de considerar los aspectos cualitativos significativos como el carácter participativo, responsabilidad compartida y valores éticos, una de las pautas que marcan el cambio de paradigma es la Evaluación de riesgos y su relación directa con la determinación de las actividades de control, así como la interrelación entre los diferentes elementos entre sí.

Asociada a la puesta en práctica de esta concepción surge entonces la necesidad de la gestión integral de los riesgos y los controles, lo que ha dado paso al COSO II o “*Enterprise Risk Management Framework*” la que analizaremos su implementación en combinación con el COSO I mediante un juicio crítico de su impacto en la Gestión Pública.

Definición de control. Impacto en la gestión pública

El Informe COSO I define el control interno como:

....un proceso que lleva a cabo el consejo de Administración, la dirección y los demás miembros de una entidad, con el objeto de proporcionar un grado razonable de confianza en la consecución de los objetivos en los siguientes ámbitos o categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y reglamentos.³

Un aspecto de relevancia en la definición propuesta por COSO es que se trata de un proceso, donde los controles son un conjunto de acciones, cambios o funciones que en su conjunto, conducen a cierto fin o resultado. Esto convierte al control interno en un sistema integrado de materiales, equipo, procedimientos y personas.

Esta concepción del control interno es de un impacto significativo en la Gestión Pública si partimos de la comprensión de la definición de Gestión como el logro de la Misión o el cumplimiento de los Objetivos. Esto nos lleva a revisar los términos misión y objetivos.

Se entiende por misión el cumplimiento de una tarea encomendada a alguien. Y la tarea encomendada a las personas, o a las empresas es la de contribuir al mejoramiento de la colectividad o de la sociedad.

El objetivo es el fin de los productos o procesos, el punto donde se debe llegar. Y debe entenderse como el fin del productos el “cliente” o la gente.

La Gestión está relacionada con los resultados o logros y no con el trabajo o las actividades desarrolladas, abarca los resultados, los productos y los recursos utilizados para alcanzar esos resultados. La gestión es acertar, es lograr.

Debe entonces entenderse como gestión en la administración pública la modificación que se logra en la sociedad por la inversión realizada, no puede confundirse con ejecución de presupuestos o con ejecución de gastos. La gestión no se mide por el número de cosas que se hagan, o por el número de pesos que se gasten. La Gestión Pública se mide por el impacto que se logre en la comunidad o por el mejoramiento de ella. Es el logro de los objetivos propuestos.

Es precisamente el control quién conduce, de manera razonable, a alcanzar esos objetivos con eficiencia y eficacia. Para ello es fundamental que estos elementos estén bien definidos y derivados en cada nivel de responsabilidad y que los elementos del control cumplan su cometido.

Con la concepción de sistema integrado que el informe COSO⁴ brinda, se identifican cinco elementos de control interno interrelacionados entre sí, y que intervienen en todos los aspectos de una organización, siendo estos: El ambiente de control, la evaluación del riesgo, las actividades de control, información y comunicación, y la supervisión.

El ambiente de control

El ambiente de control influye sobre el grado de conciencia que tiene el personal al respecto. El control interno está en función de la integridad y la capacidad del personal de la entidad. La eficacia de los controles está en correspondencia con la ética y los valores de las personas que los crean, administran y supervisan. Por lo tanto la integridad y los valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control⁵. Los elementos que integran el ambiente o entorno de control son: *La integridad y la ética, competencia profesional, la responsabilidad del consejo, el estilo y filosofía gerencial, la estructura organizativa y la delegación de poderes, y responsabilidades.*

La integridad y la ética

La integridad y los valores éticos pueden ser evaluados mediante algunos factores como:

- La existencia e implantación de códigos de conducta.
- La presión para cumplir metas de eficacia poco realistas debe evitarse (especialmente cuando las retribuciones están basadas en alcanzar tales metas),
- Respuestas eficientes y contundentes en caso de actuaciones no conformes con las reglas establecidas.

Competencia profesional

Un adecuado ambiente de control implica procesos de definición de puestos de trabajo y actividades, de selección del personal, de formación, de evaluación y de promoción. Las personas que realicen las labores correspondientes a cada puesto de trabajo deben ser competentes y capaces. La competencia significa el compromiso de la entidad con el trabajo bien hecho, eficaz y eficiente.

La responsabilidad del consejo

El consejo es básicamente un instrumento de supervisión y control, orienta las políticas, planifica en el corto, mediano y largo plazo los objetivos de la organización. Controla la gestión de los procesos y el cumplimiento del plan. Evalúa los riesgos. Toma decisiones y supervisa los controles internos.

El estilo y filosofía gerencial

Si la gerencia sin dejar de afrontar los riesgos toma en cuenta todos los elementos necesarios para su seguimiento, evitando riesgos improcedentes y considera los aspectos positivos y negativos de cada alternativa, crea una actitud favorable de control interno en la organización. Lo contrario sucede cuando las actitudes son poco prudentes (previsiones poco ponderadas, selección de alternativas contables tendentes a mostrar resultados cuanto antes, actitudes imprudentes en la realización de estimaciones contables,... etc.) reflejan la presencia de riesgos de control interno.

Estructura organizativa

El adecuar la estructura organizativa de cada entidad a su tamaño, tipo de actividad y objetivos es fundamental para que el control interno pueda desarrollarse de forma adecuada, ya que ello define las líneas de responsabilidad y autoridad, así como los canales por los que fluye la información.

Delegación de poderes y responsabilidades

En los últimos años hay una tendencia a acercar la toma de decisiones hasta el nivel primario. Sin embargo, lo más importante es evaluar el grado de delegación de poderes en forma adecuada, ya que deben delegarse poderes en la medida necesaria para lograr los objetivos de la entidad. La delegación de poderes debe de ir acompañada de:

- Conocimiento y asunción de los objetivos de la entidad o al menos del área concreta en la que opera por parte de quien recibe los poderes para que pueda utilizar estos en función de dichos objetivos.
- Un nivel de supervisión adecuado que permita comprobar que los poderes otorgados están siendo utilizados en la forma establecida.

Pudiera decirse que el elemento más importante del proceso de control es el ambiente de control. La responsabilidad por el ambiente de control puede apreciarse que se extiende mucho más allá del control que pueden ejercer el director económico o el auditor interno.

Evaluación del riesgo

Las entidades económicas, cualquiera que sea su tamaño, se enfrentan a diversos riesgos de origen interno y externo. La evaluación del riesgo constituye la identificación y el análisis de dichos riesgos para lograr la consecución de los objetivos, y constituye la base para gestionar el riesgo. Aunque para crecer la organización debe asumir riesgos prudentes, la dirección debe identificar y analizar los riesgos, cuantificarlos, y prever la probabilidad de que ocurran así como las posibles consecuencias. Según Bernens⁶ la grieta pequeña más grande en la armadura corporativa es la dirección de Riesgos.

Las condiciones que pueden convertirse en factores de riesgo son múltiples, pudiendo mencionarse entre otras: Progresos tecnológicos, cambios en el entorno operativo, nuevas líneas de producción o de prestación de servicios, redimensionamiento de la entidad o ajuste de plantilla, personal nuevo, crecimiento rápido, nuevos sistemas de información, etcétera.

La evaluación del riesgo debe ser un proceso continuo y básico para la organización, debe estar orientado hacia el futuro, permitiendo a la dirección anticipar los nuevos riesgos a los que se puede exponer, para que pueda adoptar las medidas oportunas. Lo importante no es utilizar una determinada metodología para evaluar los riesgos, sino convertir la evaluación del riesgo en parte natural del proceso de planificación de la entidad.

Las actividades de control

Las actividades de control deben estar integradas en el proceso de evaluación del riesgo. Una vez identificados los riesgos la entidad desarrolla las actividades de control, para garantizar las medidas necesarias para hacer frente a los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos. Las actividades de control se dan en toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones, e incluyen: aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, análisis de la eficacia operativa, seguridad de los activos, y segregación de funciones.

Segregación de funciones

Las responsabilidades de autorizar, ejecutar, registrar y comprobar una transacción deben quedar en la medida de lo posible segregadas y diferenciadas. Este es el mecanismo de control interno más efectivo, su ausencia puede ser una de las mayores fuentes potenciales de problemas de control⁷. El riesgo de que puedan ocurrir errores o irregularidades en la ejecución y registro de las transacciones disminuye si las diferentes partes que componen el proceso se realizan por diferentes personas.

Análisis realizados por la dirección

La dirección analiza los resultados obtenidos comparándolos con periodos anteriores, con los presupuestos, con los resultados de los “competidores”, pues esta información si es oportuna y apropiada constituye la base para la correcta toma de decisiones. Es muy importante para la consecución de los objetivos.

Controles físicos

El conteo físico de los activos y la comprobación de los resultados con los registros de control constituye una medida de control que puede influir significativamente en la consecución de los objetivos tanto de información financiera como de operaciones (protección de los activos, seguimiento de los volúmenes de los activos cuando no existen registros que permitan el seguimiento directo,....etcétera.)

Mecanismos de seguimiento del proceso de información

Son comprobaciones realizadas para asegurarse de la existencia, exactitud, totalidad y autorización de las transacciones registradas. Dentro de estos controles se incluyen las acciones correctivas a tomar cuando se detectan incumplimientos y los controles generales y programados. *Los controles generales incluyen la seguridad física de los equipos y la información, controles de acceso a las informaciones acumuladas en las bases de datos, controles sobre el “software” y controles de operaciones de procesos de datos (tanto de software como manuales). Los controles programados son los controles sobre el desarrollo y mantenimiento de aplicaciones, y los controles de las aplicaciones.*

Gestión de funciones de actividad

Este tipo de control está constituido por las revisiones de los resultados obtenidos en una actividad por parte de los responsables correspondientes y a niveles sucesivamente más altos. Debiendo consolidar esa información e informar sobre los resultados a los niveles más altos de dirección.

Indicadores de rendimiento

Es el análisis combinado de conjuntos de datos operativos o financieros y la puesta en marcha de acciones correctivas. Estos indicadores pueden utilizarse para la toma de decisiones operativas, pero pueden tener efectos en la información financiera. En la utilización combinada de un conjunto limitado y bien

seleccionado de indicadores acordes con los objetivos definidos en la estrategia de la organización enfocados hacia 4 perspectivas: Finanzas, clientes, procesos internos y formación, descansa la propuesta de la herramienta Cuadro de Mando integral (CMI).

La clave de esta es la utilización de los indicadores y el análisis sistemático de sus interrelaciones causa-efecto desde las cuatro perspectivas antes mencionadas lo que va produciendo un proceso de mejora continua en la ejecución de la estrategia, conduciendo a la empresa a lograr los objetivos. La diferencia entre un cuadro de mando tradicional y el CMI radica precisamente en la forma de realizar los análisis.

El CMI complementa los indicadores financieros de la actuación pasada con medidas de los inductores de la actuación futura. Los objetivos e indicadores del CMI se derivan de la visión y estrategia de una organización, y contemplan la actuación de esta desde cuatro perspectivas: la financiera, la del cliente, la del proceso interno y la de aprendizaje y crecimiento. Cuando se habla de un número limitado y bien seleccionado de indicadores acorde con los objetivos de la estrategia se refiere a que muchos indicadores pueden dispersar la atención y no lograrse el efecto esperado con el CMI. Se pueden utilizar indicadores de gestión de economía, eficiencia y eficacia, pero tratando de ajustarlos para que expresen más sintéticamente los objetivos propuestos por la organización.

Esto es válido se utilice o no el CMI como herramienta de control en la gestión. Cada organización debe seleccionar los indicadores que ajustan el traje de la organización a la medida.

Información y comunicación

Actualmente no se concibe la gestión de una entidad sin sistemas de información, integrado por el sistema contable, el sistema estadístico, y la información para la gestión, en el caso de esta se incluye entre otras: Planes, informes y análisis de la ejecución de los planes, evaluaciones del cumplimiento de los objetivos, flujo de ideas, intercambio de información, comunicación abierta dentro de la organización, comunicación efectiva con el exterior, análisis de actividades e indicadores, informes de auditorías internas y externas, etcétera.

Hay que tener en cuenta que cuando los informes que reciben los directivos son voluminosos y exigen revisar demasiados datos para extraer la información

necesaria, en tales casos hay comunicación pero la información está presentada en una forma que la gente no puede utilizar o no utiliza real y efectivamente. Todo el personal, especialmente el que cumple importantes funciones operativas o financieras, debe recibir y entender el mensaje de la dirección de que las obligaciones en materia de control son esenciales. Asimismo conocer su papel en el sistema de control interno, así como sus actividades individuales se relacionan con el trabajo de los demás. Necesita saber cuál es su lugar en el sistema más amplio para reconocer un problema o determinar una causa, así como para desarrollar acciones correctivas.

Supervisión

La supervisión como un proceso continuo es muy importante, pues en la medida en que los factores internos y externos van cambiando, los controles que una vez resultaron idóneos y efectivos pueden dejar de ser adecuados y de ofrecer a la dirección la razonable seguridad que ofrecían anteriormente. La supervisión de los controles internos puede realizarse mediante actividades continuas incorporadas a los procesos y mediante evaluaciones separadas por parte de la dirección de la función de auditoría interna o de personas independientes.⁸

En la medida que las actividades continuas o recurrentes sean más importantes, menos necesidad habrá de actividades específicas y esporádicas. Si se hace énfasis en las actividades día a día permite ir ajustando los controles a las necesidades y aumentando su eficiencia y efectividad, construyendo desde dentro, más que añadiendo controles para solucionar los problemas que se vayan presentando.⁹

Es conveniente que además de las actividades de evaluación continua se realicen evaluaciones de los sistemas de control interno dirigidas fundamentalmente a evaluar su efectividad. La efectividad de los controles de supervisión sistemáticos también debe incluirse dentro de las evaluaciones específicas. En relación con la información sobre las deficiencias de control interno hay que tener en cuenta todas las posibles implicaciones, así como una clara definición de las deficiencias que son importantes o no para ser informadas a partir de una evaluación de las causas y consecuencias de la deficiencia observada, así como su relación con los objetivos y riesgos de la entidad. Otro aspecto crítico

es determinar quien debe ser informado de las deficiencias detectadas. Los responsables de áreas o departamentos deben ser informados de todas las deficiencias significativas observadas, del seguimiento dado y de las formas de resolución de estas.

La determinación de objetivos no es parte del control interno, es parte del proceso de gestión de las entidades, pero es una condición fundamental para integrar el proceso de control a los procesos de la organización. La limitante fundamental del COSO radica en que no hay énfasis en los objetivos estratégicos, aunque pudiera pensarse que si los objetivos operativos fueron derivados adecuadamente y hay un buen cumplimiento de estos se puede avanzar con éxito en el cumplimiento de la misión y la visión.

En la práctica la gestión de los riesgos se ha estado realizando en la mayoría de las empresas públicas y privadas que implementaron COSO sin una visión integral de estos, lo que conllevó que la comisión *Treedway*, también conocida como COSO (Committee of Sponsorin Organisations) realizara una propuesta metodológica para la gestión integral de los riesgos y los controles en las organizaciones conocida como “*Enterprise Risk Management Framework*” (ERM o COSO II) cuyo punto de partida son los objetivos establecidos por la organización, lo que a continuación veremos.

Metodología para la gestión de riesgos

El COSO II o ERM ¹⁰ se define como un proceso en el que deben estar involucrados el Consejo de Administración, la dirección y el resto del personal de la organización, integrado dentro del establecimiento de la estrategia corporativa, y diseñado para la identificación y gestión de los riesgos, de tal manera que se asegure de manera razonable la consecución de los objetivos establecidos.

El Modelo divide los objetivos de las organizaciones en cuatro categorías:

- Objetivos estratégicos.
- Objetivos operativos.
- Objetivos relacionados con la información suministrada a terceros.
- Objetivos relacionados con el cumplimiento regulatorio.

Antes de analizar en lo que cada uno de estos objetivos comprende se quiere compartir con los lectores sobre la visión inicial del Informe COSO I, de la cual los autores opinan que revoluciona la definición existente hasta

ese momento y es precisamente que trataba de un proceso donde el conjunto de actividades llevadas a cabo por la alta dirección y todos los empleados se coordinan e integran para garantizar de manera razonable el alcance de los objetivos, lo que se materializa en una propuesta para evaluar Riesgo de Control donde se conceptualiza el Control interno Administrativo en Operativo y Estratégico. ¹¹

Objetivos Estratégicos: Los establecidos al más alto nivel, y relacionados con el establecimiento de la misión y visión.

Objetivos Operativos: Aquellos relacionados con la eficiencia y eficacia de las operaciones, incluyendo los objetivos relacionados con el desempeño y la rentabilidad.

Objetivos relacionados con la información suministrada a terceros: objetivos que afectan la efectividad de la información suministrada (interna y externa), y va más allá de la información financiera, incluye la información para la gestión.

Objetivos relacionados con el cumplimiento regulatorio: Están relacionados con el cumplimiento de las leyes y regulaciones.

Estos cuatro objetivos que establece el modelo o metodología para la implementación de la Gestión de Riesgo empresarial se interrelacionan con los cinco elementos de control interno que estableció el COSO I. A estos elementos se incorporan tres nuevos componentes, que son;

1. Establecimiento de objetivos.
2. Identificación de acontecimientos.
3. Respuesta al Riesgo.

El COSO II propone analizar y desarrollar la gestión de riesgos de la organización considerando los ocho componentes siguientes: (Ver figura1)

Ambiente interno: Es la base sobre la que descansan el resto de los elementos e influye de manera significativa en el establecimiento de los objetivos y de la estrategia. En el entorno de ese ambiente, la dirección establece la filosofía a desarrollar en gestión de riesgos, en función de su cultura y el nivel de riesgo aceptado.

Establecimiento de objetivos: Los objetivos deben establecerse con anterioridad a que la Dirección identifique los posibles acontecimientos que impidan su consecución. Deben estar alineados con la estrategia de la organización, dentro del contexto de la visión y la misión establecidas.

Identificación de acontecimientos: Resulta imprescindible dentro del modelo la identificación de aquellos acontecimientos que podrán ser negativos, y por tanto implican riesgos, o positivos y por tanto implican oportunidades e incluso mitigación de riesgos. La incertidumbre existe por lo que se deben considerar aspectos externos (económicos, políticos, sociales,..) e internos (infraestructuras, personal, tecnología,...) que puedan afectar la consecución de objetivos de la entidad.

Evaluación de Riesgos: Para poder establecer el efecto que determinados acontecimientos o sucesos pueden tener sobre la consecución de los objetivos, es necesario evaluarlos desde la perspectiva de su impacto económico y de la probabilidad de ocurrencia de estos. Para lo cual es necesaria una adecuada combinación de técnicas cuantitativas y cualitativas.

La evaluación del riesgo se centrará inicialmente en el Riesgo inherente (riesgo existente antes de establecer medidas para su mitigación) y posteriormente en el Riesgo residual (riesgo existente tras el establecimiento de medidas de control).

Respuesta al Riesgo: La dirección debe evaluar la respuesta al riesgo en función de cuatro categorías: Evitar, Reducir, Compartir, Aceptar. Una vez establecida la respuesta más adecuada para cada situación, se deberá realizar una reevaluación del riesgo residual.

Actividades de control: Son las políticas y procedimientos que son necesarios para asegurar que la respuesta al riesgo ha sido la adecuada. Las actividades de control deben estar establecidas en toda la organización, en todos los niveles y en todos sus procesos y funciones.

Información y comunicación: Para una acertada identificación de los riesgos, evaluación y respuesta de estos es necesaria una ajustada información, si se quiere conseguir que ERM (COSO II) funcione de manera efectiva es necesario un adecuado tratamiento de los datos actuales e históricos, lo que implica sistemas de información adecuados. La información es la base de la comunicación para que resulte una acertada filosofía integral de riesgos.

Supervisión: La metodología ERM debe ser monitorizada para asegurar su correcto funcionamiento y la calidad de sus resultados, a lo largo del tiempo, dependiendo de la complejidad y tamaño de la organización la manera en que se realice.

Como puede apreciarse el modelo ERM complementa la implementación del COSO I, la cual entrega una metodología para integrar la gestión de los riesgos. Al mismo tiempo utiliza sus componentes, y deja preciso el establecimiento de objetivos, así como la identificación de acontecimientos y el análisis de la respuesta a los riesgos.

Figura 1
Elementos de la metodología ERM

ENTORNO DE CONTROL INTERNO
DEFINICIÓN DE LA FILOSOFÍA Y LAS PAUTAS DE ACTUACIÓN EN MATERIA DE CONTROL INTERNO Y LAS POLÍTICAS A APLICAR EN CADA PROCESO. ANÁLISIS DEL FUNCIONAMIENTO DE LOS ÓRGANOS DE GOBIERNO DE LA ENTIDAD.
ESTABLECIMIENTO DE OBJETIVOS
DETERMINACIÓN DE LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS Y DE CONTROL INTERNO, ASÍ COMO LA TOLERANCIA AL RIESGO Y EL GRADO DE RIESGO ASUMIDO.
IDENTIFICACIÓN DE ACONTECIMIENTOS
IDENTIFICACIÓN DE LAS ACCIONES O ACTOS QUE GENERAN RIESGO DE CUALQUIER CATEGORÍA (ESTRATÉGICA U OPERATIVA) EN LA ORGANIZACIÓN.
EVALUACIÓN DE RIESGOS
EVALUACIÓN POR PARTE DE LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD Y DE LOS NIVELES QUE SE CONSIDEREN APROPIADOS, EN BASE AL IMPACTO DEL RIESGO EN LA ORGANIZACIÓN Y SU PROBABILIDAD DE OCURRENCIA.
RESPUESTA AL RIESGO
ANÁLISIS DEL ENFOQUE ADOPTADO Y EL GRADO DE MADUREZ EN LA GESTIÓN DEL RIESGO
ACTIVIDADES DE CONTROL
IDENTIFICACIÓN POR TIPO DE CONTROL, TOMANDO COMO BASE LOS CONTROLES GENERALES, DE LAS ACTIVIDADES DIRIGIDAS A MITIGAR LOS RIESGOS DETALLADOS EN LOS ANTERIORES COMPONENTES.
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN
CORRESPONDE A LAS ACTIVIDADES DE SEGUIMIENTO A LAS INCIDENCIAS OCURRIDAS EN LOS CONTROLES Y LA DIFUSIÓN DE LAS ACCIONES ACORDADAS PARA SU CORRECTO ESTABLECIMIENTO.
SUPERVISIÓN
PERMITE ASEGURAR LA ADECUADA SOLUCIÓN A LOS PROBLEMAS DETECTADOS Y LA IMPLANTACIÓN DE LAS MEDIDAS PARA MEJORAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

Fuente: Informe COSO II (ERM)

En el COSO I puede apreciarse la referencia a los objetivos aunque no queda explícito que el punto de partida para poder evaluar los acontecimientos y definir las medidas para evitar, reducir, compartir y aceptar los riesgos lo constituye el establecimiento de los objetivos y la derivación de estos en cada nivel de responsabilidad. Esa es la gran diferencia entre COSO I y COSO II, el segundo no sustituye al primero, complementa o facilita la implementación del primero, refuerza su concepción y sobre todo ayuda a armar la gestión

integral de los riesgos desde el primer elemento o base del control “ambiente interno”. La filosofía y la política de gestión de riesgos debe quedar establecida desde ese primer momento, palabras claves son Riesgo tolerable o admisible que está dispuesto asumir el equipo de dirección, y cuan arriesgado será su estilo de dirección.

La combinación de ambas metodologías es lo que proponemos implementar en el sistema de las entidades de la administración pública. Pero antes consideramos oportuno realizar algunos comentarios sobre otras propuestas novedosas de control interno.

El Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) publicó en 1995 el Informe COCO, realizado por el Criteria of Control Board del CICA. El que es considerado por muchos como uno de los más innovadores análisis para el estudio del control publicado después del COSO. De igual forma que este resalta que solo se puede alcanzar una cierta seguridad de que los sistemas de control funcionen y apoyen la consecución de los objetivos. A continuación reflexionaremos brevemente sobre el Informe COCO y su enfoque innovador.

El informe COCO

El tema del COCO no es el control interno, sino el Control con letras mayúsculas. Según este estudio el control son aquellos elementos de una organización, incluyendo sus recursos, sistemas, procesos, cultura, estructura y tareas que tomados en su conjunto apoyan a las personas para la consecución de los objetivos de la organización (efectividad, fiabilidad, cumplimiento).

En este nuevo enfoque el control se basa más en las creencias y valores éticos de las personas que en normas y mecanismos de cumplimiento. El COCO le concede gran importancia al buen gobierno desarrollando como segundo tema del informe el papel de los consejos de administración desde la perspectiva del control. Al igual que el COSO enfatiza en alcanzar razonable confianza en el cumplimiento de los objetivos en tres ámbitos a partir de que los controles funcionen, siendo los elementos a considera: Definición de Control, Criterios de Control y Agrupación de los criterios de control.

La definición de Control, en cuanto a Criterios de Control, son los siguientes: Propósito, compromiso, capacidad, supervisión y aprendizaje los que se agrupan a como se muestra a continuación:

Propósito

- Los objetivos deben establecerse y comunicarse.
- Los riesgos internos y externos deben ser identificados y evaluados.
- Las políticas y la gestión de los riesgos deben establecerse, comunicarse y practicarse.
- Elaboración de planes de acción, los cuales deben ser comunicados e incluir indicadores de realización medibles.

Compromiso

- Valores compartidos.
- Políticas y prácticas de recursos humanos consistentes con los valores éticos de la organización y la consecución de los objetivos.
- Autoridad, obligaciones y responsabilidad definidas claramente.
- Clima de confianza mutua que soporte el flujo de información entre las personas y su eficiente desempeño.

Capacidad

- Personal con conocimiento, habilidades y herramientas necesarios para apoyar la consecución de los objetivos.
- Los procesos de comunicación deben apoyar los valores y consecución de objetivos de la organización.
- Información relevante, suficiente y oportuna.
- Las decisiones y acciones de las diferentes partes de la organización deben ser coordinadas e integradas.
- Las actividades de control deben diseñarse teniendo en cuenta los objetivos, los riesgos y los elementos de control interrelacionados.

Supervisión y aprendizaje

- Los entornos internos y externos deben supervisarse.
- La ejecución de los planes de acción debe supervisarse teniendo en cuenta las metas e indicadores identificados en los objetivos y planes de la organización.
- Los objetivos deben ser contrastados periódicamente.
- La información necesaria relacionada con los sistemas de información debe evaluarse tanto cuando cambian los objetivos como cuando se detectan deficiencias de información.
- Deben establecerse y realizarse procedimientos de seguimiento para asegurar los cambios.

- La dirección debe evaluar periódicamente la efectividad del control y comunicar los resultados a los responsables.

En la agrupación de criterios que se plantea en el Informe COCO puede observarse que están presentes las mismas consideraciones que se establecen en los elementos del control interno que define el Informe COSO.

La resolución 297/03 de Cuba

En el caso de la Resolución 297-03 del Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba, se define el control interno como:

El proceso integrado a las operaciones efectuado por la dirección y el resto del personal de una entidad para proporcionar una seguridad razonable al logro de los objetivos siguientes: Confiabilidad de la información; eficiencia y eficacia de las operaciones; cumplimiento de las leyes reglamentos y políticas, establecidas; control de los recursos de todo tipo, a disposición de la entidad.¹²

Los elementos del Control interno son coincidentes con los definidos en el Informe COSO, diferenciándose en la definición de control interno con la incorporación explícita en los objetivos del: “Control de los recursos de todo tipo, a disposición de la entidad”.

Otro aspecto a destacar en la Resolución 297 es el establecimiento para cada elemento de control de normas y criterios de evaluación esclarecedores para la implementación de los manuales de procedimientos de los sistemas de control interno en las diferentes entidades públicas cubanas.

El programa abarca un período de dos años, acompañado en una primera etapa de seminarios de formación para los consejos de dirección. En la segunda etapa las entidades mediante un cronograma escalonado deberán ir implementando estas nuevas definiciones del control y en la medida que avance este proceso irá contribuyendo a que el control del uso eficiente de los recursos se integre eficientemente al mecanismo de gestión y no dependa únicamente de comprobaciones externas.

Conclusiones

Entre los Informes COSO, COCO y Resolución 297-03 existe total coincidencia de los criterios básicos, en los tres casos el Control es el punto de apoyo para la consecución de los objetivos. Resaltan que sin valores éticos en una organización, y sin la atención, claridad de atribuciones, responsabilidades y buen clima de confianza para y entre el personal se pondrían en peligro los objetivos y metas.

Las nuevas tendencias del control interno se ajustan a la dinámica actual de la gestión empresarial tanto en el sector privado como en el sector público. La Dirección por Objetivos y la Planeación Estratégica con énfasis en los valores compartidos es hoy día una práctica generalizada que requiere de un tratamiento del control más allá a la protección de los recursos y la confiabilidad de la información financiera.

La fiabilidad de la información para la gestión tiene gran importancia para el logro de los objetivos, los controles dejan de ser rígidos y pasan a ser flexibles. Ajustados según la dinámica de identificación, evaluación y gestión de los riesgos.

El control de la gestión pública, la prevención contra la corrupción y las ilegalidades se fortalece con la implementación del Control Interno aplicando las bases del Informe COSO e incorporándole aquellos elementos del Informe COCO que contribuyen con la mejor interpretación de este. En el caso cubano es una decisión de país aplicar estos conceptos en todas sus entidades a través de la Resolución 297-03 del MFP.

Lo más significativo en los Informes COSO, COCO y la Resolución 297 es que el control se sustenta en los valores, es participativo, e involucra a todos, desde la más alta dirección hasta el último empleado. Se trata de acciones coordinadas e integradas para alcanzar la consecución de los objetivos.

La Gestión Pública requiere de controles eficientes que le permitan alinear la estrategia para alcanzar los resultados esperados en el cumplimiento de su encargo social con adecuados niveles de economía, eficiencia y eficacia.

La planificación, utilización y registro de los recursos asignados por el Estado requiere de controles eficientes y evaluaciones periódicas que permitan prevenir contra corrupciones e ilegalidades.

Notas

- ¹ R. H. Montgomery: *Montgomery's Auditing*, Nueva York ,Reproducida en Poch y Torres, R.: *La censura de cuentas*, p. 65.
- ² Cooper and Lybrand: Serie Control interno, auditoría y seguridad informática, “Control Interno: Las distintas responsabilidades de la Empresa”, en *Diario Expansión*, p. 11.
- ³ *Ibid.*, p. 11-12.
- ⁴ J. L. Colbert: *Internal Control Reporting: The COSO report, Internal Auditing*. Vol: 9 , p. 3-9; Cooper and Lybrand: *Ob. cit.*, p.16.
- ⁵ Jr. Donald Warren y J., Edelson, L., W., y Ley Parker, X.: Cooper&Lybrand, *Ob. cit.*, p. 93-94.
- ⁶ R. Bernens: *The biggest little in the corporate armor, Internal Auditing*, p.38-46.
- ⁷ Se pueden consultar entre otros: Miranda, A., de, Torras, O. , González, J.: *Auditoría de las Empresas Socialistas*. Tomo I, p. 165., Defliese et all, *Auditoría Montgomery*, p. 288-289, J. Gomez Morfin: “El control interno y la auditoría interna en la Empresa”, en *Revista Auditoría interna*.
- ⁸ Consultar para ampliar :*Ibid*, pp.104-105, Defliese et all: *Ob. cit.*, pp. 289-290, J. Gomez Morfin: El control interno y la auditoría interna en la Empresa, en *Revista Auditoría interna*, México.
- ⁹ Cooper and Lybrand: *Ob. cit.*, p. 63.
- ¹⁰ E. Doménech, R. Abella: “*La Gestión integral de riesgos y controles: COSO II*”, No especial Revista Auditoría Interna pp. 48- 52, IX Jornadas de Auditoría interna, Instituto de Auditores Internos de España.
- ¹¹ M. Carmona: “Auditoría Interna de Gestión”, Tesis de Doctorado, “El Papel de la auditoría en los procesos de mejora de la gestión”, en *Revista Auditoría y Control*.
- ¹² Ministerio de Finanzas y Precios: “Resolución 297 /03”, en *Gaceta Oficial de La República de Cuba*.

Bibliografía

- Almela, B.: *Control y Auditoría Internos de la Empresa*. Colegio de Economistas de España, 1988.
- Bernens, R.: “The biggest little in the corporate armor”, en *Internal Auditing*. Vol:54, 1997.
- Carmona, M.: “Auditoría Interna de Gestión”, Tesis de Doctorado, Universidad de Huelva, España, 1998.
- Carmona, M.: “El Papel de la auditoría en los procesos de mejora de la gestión”, en *Revista Auditoría y Control*. Abril 2003, MAC, Cuba, 2003.
- Colbert, J. L.: “Internal Control Reporting: The COSO report”, en *Internal Auditing*. Vol. 9 , 1994.
- Cooper and Lybrand: Serie Control interno, auditoría y seguridad informática: “Control Interno: Las distintas responsabilidades de la Empresa”, en *Diario Expansión*, Madrid, España, 1996.
- _____ : Serie Control interno, auditoría y seguridad informática: “Control Interno: Las distintas responsabilidades de la Empresa”, en *Diario Expansión*. Madrid, España, 1996.
- Cuesta Vivar, M. y López de la Torre, T.: “La puesta en marcha de un sistema de gestión de riesgos. La experiencia de Iberia”, en *Revista Auditoría Interna*. IX Jornadas de Auditoría interna, Instituto de Auditores Internos de España, 2004.
- Doménech, E. y Abella, R.: “La Gestión integral de riesgos y controles: COSO II”, en *Revista Auditoría Interna*. IX Jornadas de Auditoría interna, Instituto de Auditores Internos de España, 2004.
- Donaald Warren Jr.; J., Edelson, L., W., y Ley Parker, X.: Cooper&Lybrand, Serie Control interno, Auditoría y Seguridad informática: “Tecnología de la información y control interno”, en *Diario Expansión*. Madrid, España, 1996.
- Hevia, E.: “El Informe COCO”, en *Revista Auditoría Interna*. No. 55, Instituto de auditores internos de España, 1999.
- Ministerio de Finanzas y Precios: “Resolución 297 -03”, en *Gaceta oficial de La República de Cuba*, La Habana, 2003.