

# El ambiente de control y el manual de organización en una facultad universitaria

## *Control environment and organization manual in a university faculty*

Claudia Alari Graverán<sup>1</sup> y Sergio Pozo Ceballos<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Departamento de Auditoría Interna,  
Universidad de La Habana, Cuba.  
[alari@rect.uh.cu](mailto:alari@rect.uh.cu)

<sup>2</sup> Departamento de Contabilidad y  
Auditoría, Facultad de Contabilidad y  
Finanzas, Universidad de La Habana,  
Cuba.  
[sergiop@fcf.uh.cu](mailto:sergiop@fcf.uh.cu)

### RESUMEN

En este trabajo se analizan los fundamentos del Sistema de Control Interno bajo el enfoque específico del diseño y la documentación del componente «ambiente de control» y sus normas: la planeación; los planes de trabajo anuales, mensuales e individuales; la integridad y los valores éticos; la idoneidad demostrada y la estructura organizativa, así como la asignación de autoridad y responsabilidad, a través del manual de organización y los requerimientos legales y específicos de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana. Se demuestra la factibilidad y la necesidad de la utilización y actualización sistemática de dicho sistema.

**PALABRAS CLAVE:** ambiente de control, manuales de organización, Sistema de Control Interno.

### ABSTRACT

*The present paper analyzes the grounds of the Internal Control System, taking into account the specific approach of design and “control environment” component and its governing rules: planning; year, month and individual working plans; the integrity of ethical values; the proved appropriateness; and the organizational structure, as well as the authority and responsibility tasks; and through the organization manual and the legal and specific requirements of the Faculty of Accounting and Finance. The feasibility and the need of its usage and systematic updating are also shown.*

**KEYWORDS:** control environment, organization manual, Internal Control System.

RECIBIDO: 1/3/2013  
ACEPTADO: 25/5/2013  
CLASIFICACIÓN JEL: M40

## Introducción

En el año 2009 se creó la Contraloría General de la República de Cuba amparada por la Ley N.º 107, con el objetivo y la misión fundamental de auxiliar a la Asamblea Nacional del Poder Popular y

al Consejo de Estado en la implementación del Sistema de Control Interno.

El 1.º de marzo de 2011 quedó definido, a partir de la puesta en vigor de la Resolución N.º 60 –«Normas del Sistema de Control Interno»–, el nuevo

marco jurídico para el diseño, la implementación y la revisión de los componentes integrantes del Sistema de Control Interno en el país, a partir de la experiencia acumulada y los resultados obtenidos en las comprobaciones nacionales realizadas.

La directriz trazada en estos momentos por el país, en materia de administración eficiente y eficaz, va marcando un modelo hacia el enfoque de sistemas en las entidades, al integrar los sistemas de gestión y los de control interno, a partir de la implementación de la Resolución N.º 60 y de los *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución* aprobados en el VI Congreso del Partido.

En la actualidad, la implementación de un buen sistema de gestión integrada constituye un pilar para el mejoramiento continuo de los resultados. La Universidad de La Habana (UH) no está ajena a esta nueva situación y desde hace algún tiempo ha venido desarrollado un arduo trabajo en materia de control interno; hoy se enfrenta a nuevos retos con un enfoque diferente.

La organización de toda universidad está concebida por facultades y centros de investigación, lo que complejiza la concepción de la integración de la gestión y del control interno; por ello, uno de los objetivos fundamentales es lograr un sistema integrado que sirva de referencia a las facultades universitarias. Para esto, es necesario revisar, diseñar e implementar un Sistema de Gestión y Control Interno que integre los procesos, con un enfoque de mejoramiento continuo, y que se extienda a todas las actividades inherentes a la gestión: las operaciones, las actividades administrativas, y las docentes y metodológicas. Teniendo en cuenta las características de un centro de educación superior, la implementación de un sistema integrado de normas y procedimientos debe contribuir a prever y limitar los riesgos internos y externos, y a proporcionar una seguridad razonable en el logro de los objetivos y las metas.

Se tomó la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la UH como referencia para la realización y la aplicación de una herramienta de control interno integrada a las Normas Internacionales de Calidad. Como objetivo fundamental se priorizó el diseño y el desarrollo de un manual de organización, en el cual no solo fue primordial establecer pautas a

seguir, sino también crear un ambiente de control idóneo para el desarrollo de dichos patrones.

Para la confección del manual de organización se aplicaron diferentes herramientas de investigación que se basaron en estudios exploratorios y explicativos, y en técnicas tales como los diagramas de flujo de información, los cuestionarios y las encuestas, con el objetivo de determinar:

- El contexto actual,
- el marco legal vigente,
- el estado de cumplimiento de la normativa vigente,
- la forma de hacer las cosas,
- las tendencias, y
- el establecimiento de prioridades en las etapas iniciales de la investigación.

El manual de organización será el principal documento que recoja el buen desempeño de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la UH, y estará estructurado a partir de lo establecido en la Resolución N.º 60 y en las Normas Internacionales de Calidad.

### **Sistema de Control Interno. Elementos generales**

Desde el año 1992 surgió un concepto de control interno que brinda una estructura común, el cual se documentó en el denominado «Las nuevas definiciones del Control Interno»; más conocido como COSO I. Este apareció como respuesta a las inquietudes que suscitaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a esta temática.

El Informe COSO (1992) fue el resultado de la investigación realizada en busca de una mayor disciplina y aplicación de criterios que permitieran asegurar el cumplimiento de los objetivos internacionales.

En América Latina se reconoció el COSO, se aplicaron los métodos y el esquema definido en su informe, y se introdujeron adaptaciones para una mayor comprensión. En el año 2004 se concibió el Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica (MICIL), que estableció los criterios que debían incorporarse en el diseño del control interno en las instituciones; en él se planteó que

la actualización es un proceso permanente, al definir las prácticas más efectivas para realizar un trabajo.

La implementación del control interno determina que cada uno de los componentes que lo integran estén aplicados a cada categoría esencial de la entidad; ello lo convierte en un proceso integrador y dinámico. Como paso previo, cada categoría debe establecer los objetivos, las políticas y las estrategias relacionadas entre sí, con el fin de garantizar el desarrollo organizacional y el cumplimiento de las metas; es por ello que resulta muy importante la contratación de personal con gran capacidad profesional, integridad y valores éticos, así como la correcta asignación de las responsabilidades bien delimitadas; las que interrelacionadas, con el fin de no romper la cadena de control, fortalezcan el ambiente de aplicación. Cada persona es un eslabón que garantiza, hasta cierto punto, la eficiencia y la efectividad de la cadena.

En virtud de lo planteado hasta ahora, se debe tener en cuenta que nuestro ámbito nacional no podía quedar ajeno a este desarrollo. En agosto de 2009 tuvo lugar, en el marco de la Asamblea Nacional del Poder Popular, el análisis y la aprobación de la Ley N.º 107 «De la Contraloría General de la República», en la cual se establecía dentro del capítulo «Disposiciones generales», en su artículo 11, el concepto de Sistema de Control Interno.

En el capítulo III de dicha ley se establecía que todos los órganos y organismos que estuvieran sujetos a las acciones de control estaban obligados a mantener sistemas de control interno de acuerdo con sus características, competencias y atribuciones. La responsabilidad del Sistema de Control Interno de cada órgano y organismo recae sobre su máxima autoridad, y todos los dirigentes subordinados tienen que establecer y actualizar el marco de sus competencias, las normas y disposiciones que se requieren con el fin de mantener, controlar y evaluar la efectividad de lo implementado.

El Sistema de Control Interno diseñado tiene entre sus particularidades el ser integral, por considerar la totalidad de los procesos, las actividades y las operaciones, con un enfoque sistémico y participativo de todos los trabajadores; es flexible, por responder a las características y condiciones propias de cada entidad, y por permitir su adecua-

ción, armonización y actualización periódica; es razonable, porque está diseñado para lograr los objetivos del Sistema de Control Interno con seguridad y satisfacer, con la calidad requerida, sus necesidades; al reconocer la existencia de limitaciones y riesgos en los procesos, las actividades y las operaciones, los cuales se originan por errores en interpretaciones de normas legales, en la toma de decisiones, por acuerdos entre personas y al evaluar la relación costo-beneficio.

La Resolución N.º 60, «Normas del Sistema de Control Interno», proporcionó un concepto ampliado de control interno:

proceso integrado a las operaciones, con un enfoque de mejoramiento continuo, extendido a todas las actividades inherentes a la gestión, efectuado por la dirección y el resto del personal; se implementa mediante un sistema integrado de normas y procedimientos, que contribuyen a prever y limitar los riesgos internos y externos, proporcionando una seguridad razonable al logro de los objetivos institucionales y una adecuada rendición de cuentas. (p. 39)

La comprensión del control interno que regula la Resolución N.º 60 permite organizar la entidad con más precisión y presupone un cambio en métodos, estilos de dirección y de trabajo. Puede ayudar a cualquier entidad a obtener logros significativos en su desempeño, con eficiencia, eficacia y economía, indicadores indispensables para el análisis, la toma de decisiones y el cumplimiento de las metas.

El control interno está integrado por cinco componentes: el ambiente de control, la gestión y la prevención de riesgos, las actividades de control, la información y la comunicación, y la supervisión y el monitoreo. El Sistema de Control Interno se considera un proceso integrador, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos; debe ser verificado por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, y está diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de los objetivos. Puede definirse como el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas que se adoptan en pos de cumplir los objetivos principales de cada entidad.

Para la alta dirección es primordial lograr los mejores resultados con economía de esfuerzos y recursos, es decir, al menor costo posible. Para ello debe controlarse que las decisiones se cumplan adecuadamente, en el sentido de que las acciones ejecutadas se correspondan con las planeadas, dentro de un esquema básico que permita la iniciativa y contemple las circunstancias vigentes en cada momento.

El control interno reúne los requerimientos fundamentales de todas las especialidades contables, financieras y administrativas de una entidad; promueve la eficiencia, reduce los riesgos de pérdidas, y ayuda a asegurar la confiabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las normas y regulaciones jurídicas vigentes.

El estudio está basado en el componente ambiente de control porque este es la imagen de control que ofrece la organización, y que está determinada por la influencia de la conciencia de control que ejercen sus directivos; así como también es el fundamento de todos los demás componentes del control interno y proporciona disciplina y estructura.

### **Caracterización del componente ambiente de control**

El ambiente de control refleja el espíritu ético de una entidad con respecto al comportamiento de sus integrantes, la responsabilidad con que llevan a cabo sus actividades y la importancia que le asignan al control interno. Sirve de base a los otros componentes, dado que es dentro del ambiente reinante en la organización donde se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control que tienden a neutralizarlos. Simultáneamente, se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones pertinentes, en un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

Este componente refleja el dinamismo propio del sistema de control interno. Así, la evaluación de riesgos no solo influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación.

No se trata de un proceso en serie, en el que un componente incide exclusivamente sobre el

siguiente, sino de un proceso interactivo y multidireccional en tanto cualquier componente puede influir, y de hecho lo hace, en otro.

El ambiente de control delimita el conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno, y que son, por lo tanto, determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales. Según la actitud que asuma la alta dirección de la entidad en torno al tema del control interno, así será la importancia que le darán los demás agentes de esta.

Dicho ambiente fija el tono de la organización y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto. Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones; de ahí deviene su trascendencia, pues como unión de medios, trabajadores y reglas previamente definidas traduce la influencia colectiva de varios factores que establecen, fortalecen o debilitan las políticas y procedimientos efectivos en una organización.

Del estudio de las características y componentes del Control Interno, se puede decir que existe una alineación con los principios y requisitos de los Sistemas de Gestión de la Calidad que se plantearon en las Normas Internacionales ISO 9000, «Sistemas de Gestión de la Calidad»; ISO 3000, «Sistema de Gestión integrada de Capital Humano» e ISO 3100, «Gestión de Riesgos» (Risk Management).

Entre las características reconocidas del control interno se evidencian: la presencia de los principios de liderazgo, la participación del personal, el enfoque de proceso y la mejora continua.

Al analizar el contenido de cada uno de los componentes se aprecia la plena alineación con los principios y los requisitos de un Sistema de Gestión de la Calidad, por lo que es significativo tener en cuenta que la entidad está conformada por una red de procesos que se realizan para obtener los resultados esperados; el éxito radica en estudiar los procesos y establecerlos, de tal forma que se logren los resultados esperados de manera permanente. Para ello es recomendable documentar los procesos, dado que la documentación es un medio y no un fin, que permite establecer la mejor

manera de realizarlos y controlarlos, a partir de comparar lo que se hace y lo que está establecido, y tomar acciones de mejora cuando de dicho control se evidencian situaciones no conformes que deben ser corregidas y evitadas.

La entidad es una sola y funciona como un sistema integrado por varios sistemas; el Sistema de Control Interno abarca otros que se insertan en él y se interrelacionan entre sí. Por ello, muchos temas definidos en la organización en general –los métodos y los estilos de dirección y la calidad, entre otros– son soportes para garantizar la implementación del Sistema de Control Interno.

Los pasos que se proponen para abordar conjuntamente los Sistemas de Gestión de la Calidad y de Control Interno son los siguientes:

1. Evidenciar el compromiso de la alta dirección, ya que sin él las tareas no podrán ser coordinadas eficaz y eficientemente a través del liderazgo.
2. Escoger una persona como representante de la dirección para la Gestión de la Calidad.
3. Designar un grupo de trabajo con representación de todos los procesos que ocurren en la organización.
4. Capacitar tanto al grupo de trabajo como a todos los trabajadores, para lograr su total involucramiento.
5. Elaborar el cronograma de trabajo con etapas definidas, responsables, fechas y recursos estimados.
6. Recopilar y analizar la documentación que existe en la entidad.
7. Diseñar, modificar y completar la documentación.
8. Implantar el Sistema de Gestión.
9. Supervisar y mantener el Sistema de Gestión.

Es importante destacar que a lo largo de este proceso se debe mantener, de manera permanente, la comunicación y la información con todos los trabajadores, sobre los pasos que se están dando, los resultados esperados y los que se están obteniendo; así como los beneficios que reporta para la entidad la implementación de estos sistemas.

La norma ISO 3000, «Sistema de Gestión integrada de Capital Humano», plantea que el recurso más importante de una organización es el personal. El control interno establece como una de sus características la participación de todos los trabajadores. Lo realizan las personas con las competencias requeridas a través de sus actuaciones concretas; la dirección es la responsable de su implementación y seguimiento.

En una empresa hay que lograr la interacción entre el ambiente de control y la gestión integrada de capital humano, como una de las normas del componente ambiente de control. Para lograr esta interacción hay que establecer relaciones entre las normas que determinan dicho componente y los elementos del sistema de gestión integrada de capital humano; entre los que se incluyen importantes la selección del personal, los programas de capacitación y desarrollo y la evaluación del desempeño, en función de las competencias técnico-profesionales exigidas para cada cargo en la legislación laboral que se aplica. Al definirse las competencias organizacionales y de los procesos se definen los valores éticos de todo el personal de la organización.

La Norma Internacional ISO 3100, «Gestión de Riesgos», tiene como premisa que todas las entidades –grandes o pequeñas– se enfrentan a factores internos y externos que le restan certeza a la posibilidad de alcance de sus objetivos. La falta de certeza es «el riesgo» y este es inherente a todas las actividades. La norma se destina para ayudar a:

1. Incrementar las posibilidades de alcanzar los objetivos.
2. Fomentar la gestión proactiva.
3. Mejorar la identificación de oportunidades y amenazas.
4. Cumplir con los requisitos legales y regulatorios y las normas internacionales.
5. Incrementar la confianza de los entes integrantes de la entidad.
6. Establecer una base confiable para la toma de decisiones.
7. Mejorar los controles.
8. Distribuir y utilizar efectivamente los recursos para el tratamiento de riesgos.
9. Mejorar la eficiencia y eficacia operacional.

10. Optimizar el rendimiento en lo que a salud, seguridad y protección se refiere.
11. Perfeccionar las previsiones de pérdidas y la gestión de incidentes.
12. Minimizar las pérdidas.
13. Regenerar el aprendizaje organizacional.

Del análisis y la valoración realizada se concluye la importancia que para todas las entidades tiene la implementación de la Resolución N.º 60 de la Contraloría General de la República, mediante el cronograma que a este fin la propia norma jurídica establece y en la que un elemento fundamental lo constituye el manual de organización.

### Manual de organización, instrumento de integración de la Resolución N.º 60 con las normas internacionales

Instrumentos de diseño muy importantes del componente ambiente de control son los manuales administrativos, los cuales son documentos que sirven como medios de comunicación y coordinación que permiten registrar y transmitir en forma ordenada y sistemática la información de una organización.

El concepto de un manual es empírico, variable, y fácil de comprender, según Ponce (2004) y Terry (1990), respectivamente:

significa, un folleto, libro, carpeta, etc., en lo que de manera fácil de manejar se concentran en forma sistemática, una serie de elementos administrativos para un fin concreto: orientar y uniformar la conducta que se pretende entre cada grupo humano en la empresa. (p. 6)

Es un registro escrito de información e instrucciones que conciernen al empleado y pueden ser utilizados para orientar los esfuerzos de un empleado en una empresa. (p. 9)

Actualmente existe gran variedad de manuales, los que son definidos desde la función organizacional para la cual son diseñados: los generales, en los que se plasma toda la información de la entidad en su conjunto; y los específicos, que se refieren a determinados componentes del control interno y a procesos o actividades definidas en la organización.

El manual de organización llega a la interacción precisa y espontánea con el ambiente de control expuesto en la Resolución N.º 60, dado que su propósito es exponer en forma detallada la estructura organizacional formal, a través de la descripción de los objetivos, las funciones, la autoridad y la responsabilidad de los distintos puestos directivos de la entidad.

Es un instrumento metodológico de la ciencia y la técnica de la administración; un medio de acción práctica por excelencia, que ayuda en el proceso de la organización. Constituye un complemento ideal de los organigramas, o sea, se complementan recíprocamente para dar informaciones claras y detalladas de la estructura y de las unidades que la integran. Estas unidades se señalan en los organigramas solamente con su título, pero el manual de organización las describe con detalle en todo lo relativo a las responsabilidades, las tareas, las atribuciones, los deberes y las funciones.

Las ventajas y desventajas del uso del manual de organización en una entidad se pueden apreciar en el cuadro 1.

**Cuadro 1. Ventajas y desventajas en la utilización del manual de organización en una entidad.**

Ventajas	Desventajas
Contribuye a formular y a crear la organización, así como al análisis de esta, con la finalidad de hacer evaluaciones parciales o totales.	La elaboración de un manual de organización es costosa y requiere tiempo; en consecuencia, no todas las entidades pueden tener ese instrumento.
La descripción de las unidades de la organización facilita el conocimiento parcial de los fines y objetivos de la entidad.	En virtud de que la organización es dinámica y cambiante, la mayor dificultad la constituye su actualización; el manual debe mantener el mismo ritmo.
Suministra información sobre las relaciones de las distintas unidades y especifica la autoridad.	Cuando es excesivamente descriptivo y circunstancial, tiene efecto negativo sobre el personal, que no llega a entender de manera clara sus funciones; y además, puede encontrarse atado en perjuicio de su iniciativa.
Constituye un medio eficaz de la dirección de personal para la preparación de cuadros directivos y empleados.	

**Fuente:** elaboración propia.

La relevancia fundamental que tiene la existencia del manual de organización de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la UH es que permite conocer el funcionamiento interno en lo que respecta a la descripción de las tareas fundamentales, la ubicación y los requerimientos; sirve para el análisis o la revisión de los procedimientos; interviene en la consulta de todo el personal; facilita las labores de auditoría y la evaluación del control interno; y conlleva el aumento de la eficiencia de los empleados. Constituye una base para el análisis posterior del trabajo y el mejoramiento de los sistemas, procedimientos y métodos.

El manual de organización contiene, fundamentalmente, la descripción de los puestos directivos de la facultad, lo cual es lo más importante. Incluye además la base legal de la organización, su estructura, fecha de creación, su organigrama, las funciones de los departamentos y de los cargos, sus responsabilidades y su autoridad. Asimismo, describe las actividades específicas que se enumeran y que constituyen un conjunto de tareas.

Aunque en los manuales de organización se incluyen solo los cargos correspondientes hasta el nivel directivo, las áreas de la facultad si tienen que poseer, delimitadamente y archivado, el contenido de trabajo específico de cada trabajador.

## BIBLIOGRAFÍA

CHIAVENATO, I. (2000): *Administración del proceso administrativo*, McGraw-Hill, Santa Fe de Bogotá.

CHIAVENATO, I. (2005): *Introducción a la teoría de la administración*, McGraw-Hill, Santa Fe de Bogotá.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO) (1992): *Internal Control Integrated Framework*, New Jersey.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA (2009): «Ley 107», *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, n.º 029, 14 de agosto.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA (2011): «Resolución N.º 60: Normas del Sistema de Control Interno», *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, Gaceta Oficial Extraordinaria, n.º 13, 3 de marzo.

INTERNATIONAL STANDARD ORGANIZATION, ISO 3100 (2009): «Risk Management-Principles and Guidelines», <[http://www.iso.org/iso/catalogue\\_detail?csnumber=43170](http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=43170)> [14/8/2012].

INTERNATIONAL STANDARD ORGANIZATION, ISO 9000 (2000): *Sistemas de Gestión de la Calidad*, Ginebra, Suiza.

INTERNATIONAL STANDARD ORGANIZATION, ISO 3000 (2007): *Sistema de Gestión Integrada de Capital Humano*, Ginebra, Suiza.

«Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica» (MICIL) (2004): Casals and Associates, USAID, Virginia, Estados Unidos.

PARTIDO COMUNISTA DE CUBA (PCC) (2011): *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, Editora Política, La Habana.

PONCE, A. R. (2004): *Administración moderna*, Editorial Limusa/Grupo Noriega Editores, México, D. F.

TERRY, G. R. (1990): *Principios de administración*, CECSA, Buenos Aires.

