

EL AMBIENTE DE CONTROL INTERNO. UN ACERCAMIENTO TEÓRICO METODOLÓGICO

Any Flor Nieves Julbe

Ingeniera Industrial. Master en Matemática Aplicada e Informática para la Administración.
Profesor Auxiliar de la Facultad de Ingeniería Industrial de la Universidad de Holguín Oscar
Lucero Moya, Cuba. email: any.nieves@facii.uho.edu.cu

Reynaldo Velázquez Zaldívar

Ingeniero Industrial. Doctor en Ciencias Técnicas. Master en Gestión de Recursos Humanos.
Profesor Titular de la Facultad de Ingeniería Industrial. Vicerrector de Economía de la
Universidad de Holguín Oscar Lucero Moya Cuba. email: reynaldo@vre.uho.edu.cu

RESUMEN

El presente artículo presenta una propuesta de un modelo y procedimiento para la implantación del ambiente de control, componente básico del sistema de control interno. El marco teórico referencial de esta investigación, se sustenta en el análisis realizado de los criterios de algunos autores acerca de que el ambiente de control es el andamiaje del sistema de control interno, así como la no existencia de un fundamento metodológico para implantarlo. Esto permitió el diseño de un modelo y procedimiento, basado en la filosofía de la mejora continua, para implantar ese componente. Se demuestra que la norma base de este componente es la gestión integrada del capital humano (GICH) y se valora por el método de expertos el modelo y procedimiento propuesto.

Palabras Claves: AMBIENTE DE CONTROL (CONTROL ENVIRONMENT)

SUMMARY

By the present article a proposal of a model and procedure for the implementation of the control environment, basic component of the internal control, is introduced. The referential theoretical frame of this research is based on the analysis carried out of criteria from different authors about the control environment as the basic structure of internal control and the inexistence of a methodological foundation for its implementation. On these premises conditions were created for designing a model and procedure, based on the continuous improvement philosophy, for the implementation of this component. It is demonstrated that the base norm of this component is the integrated management of human capital (IMHC); and the proposed model and procedure is assessed by means of the expert's method.

INTRODUCCIÓN

En el mundo contemporáneo el ejercicio de una gestión empresarial eficiente y segura, se ofrece mediante el control, definido y denominado de forma diversa por diferentes autores (Ishikawa, 1988; Melinkoff, 1990; Chiavenato, 1993; Robbins, 1996; Stoner, 1996; Nogueira, 2002; Pérez, 2007). En las dos últimas décadas, el control ha adquirido en Cuba una connotación esencial y se retoma el control interno en las organizaciones para su implantación a partir del año 2003 a raíz de la aprobación de la Resolución No.297 del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP). Como una actividad de gestión, se dirigía al control de los activos de las entidades, (efectivo, activos fijos e inventarios fundamentalmente), dejando fuera un conjunto de actividades importantes en las organizaciones. De ahí que el enfoque más actual lo considera como el proceso que efectúa la dirección de la organización, con la participación activa del resto de los trabajadores con el fin de lograr la mayor seguridad posible en el logro, con eficiencia, eficacia y competitividad, de los resultados (COSO, 1992). Con este enfoque se comienza a reconocer el papel que tiene el Recurso Humano, a partir de ahora, y a los efectos de esta investigación: Capital Humano (CH), como el elemento que lleva a cabo el control.

En la concepción más generalizada el control interno se conforma por cinco componentes: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión y monitoreo. Varios autores e instituciones reconocen el ambiente de control como la base en que se sustenta todo el andamiaje del control interno (COSO, 1992; MFP de Cuba, 2003; Carmona González, 2003; Vanstapel, 2004; Manual de Control Interno de Colombia, 2007, FONDOSEP de Colombia, 2007; Hernández Celis, 2007; Rosales Reyes y Martínez Cobas, 2007; García y de Simone, 2008), pues refleja el comportamiento de las personas y fija las metas hacia donde la organización debe dirigirse.

La revisión de la literatura especializada, así como estudios realizados permiten sintetizar las insuficiencias siguientes: al control interno no se le concede el carácter estratégico requerido, no existencia de manuales de procedimientos para implementar el ambiente de control y cada una de sus normas, no comprensión del control interno como una función de dirección y de cada uno de los procesos, incremento de las medidas disciplinarias, existencia de un clima laboral no favorable, no comprensión de la GICH como un proceso en sí mismo y presente en los restantes procesos de la organización y como elemento que lleva a cabo el control, no interrelación entre los elementos de la GICH y las normas del ambiente de control y la

ausencia de un sistema de control uniforme basado en indicadores que evidencie el proceso de mejora de la organización

El presente artículo muestra los resultados de una investigación desarrollada para lograr un acercamiento al diseño de un modelo y procedimiento, teniendo como base el sistema de gestión integrada del capital humano que permita implantar el ambiente de control y contribuir a la mejora del sistema de control interno de las organizaciones cubanas.

DESARROLLO

CONTROL INTERNO, AMBIENTE DE CONTROL, GESTIÓN INTEGRADA DEL CAPITAL HUMANO. UN ACERCAMIENTO TEÓRICO

En la literatura se aprecian diferentes definiciones sobre control interno: AICPA, 1947; Gómez Morfin, 1968; Holmes, 1970; Newton, 1976; Institute of Internal Auditors, (IIA), 1983) apreciándose cierta falta de uniformidad. Un grupo plantea que son métodos y procedimientos para salvaguardar la efectiva planificación como F. Newton e Institute of Internal Auditors, y otro grupo solo se refiere a la parte financiera y contable como Gómez Morfin y Holmes. La definición de control interno, según las normas COSO, y con la que se coincide plenamente, convierte al control interno en un sistema integrado de materiales, equipo, procedimientos y personas.

Sin embargo, por lo general, las organizaciones, cuando detectan algún problema, intentan solucionarlo añadiendo más control, información, personal o auditores internos. Por otra parte se ha carecido durante muchos años de un marco teórico referencial común, generando expectativas diferentes entre empresarios, profesionales, legisladores y reguladores.

El control interno, se integra por cinco componentes interrelacionados entre sí. Derivan del estilo gerencial y están integrados en el proceso de dirección. Estos componentes, que se presentan con independencia del tamaño o naturaleza de la organización, son: entorno o ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión y monitoreo. Para implementarlos se hace necesario verlo como un proceso sistémico y multidireccional. Cualquier componente influye en los otros y se complementan. La evaluación de riesgos no influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y comunicación, y depende de las deficiencias detectadas en las normas del ambiente de control en cada uno de los procesos organizacionales.

En la literatura consultada sobre el tema existe un criterio generalizado de que el ambiente o entorno de control es la base del sistema de control interno (COSO, García Vivas y la Contaduría General de la Nación de Colombia (2007), Hernández Celis (2007) de Perú, García

Sergio (2007) de Argentina, Medina Guijarro (2007), Consejero del Tribunal de Cuentas de España, Carmona González (2003) y el MFP (2003) de Cuba); reflejándose la actitud y la importancia que da la alta dirección al control interno y su incidencia sobre los objetivos y resultados de la entidad y las disposiciones, políticas y regulaciones que se consideren necesarias para su implantación y desarrollo. Pero las herramientas sugeridas para el control, en su mayoría, se dirigen a la actividad contable y financiera obviando el control administrativo. Es insuficiente el tratamiento metodológico, pues brinda la filosofía que sustenta el ambiente de control pero no muestran los procedimientos concretos para su implantación y no ofrece a los auditores suficientes instrumentos para poder desarrollar la auditoría de gestión, (López Toledo, 2001). Se aprecia además un limitado carácter sistémico y estratégico en el enfoque de este componente. A pesar de que se considera como una norma: Política de la Gestión Integrada de los Recursos Humanos (GIRH) un conjunto de elementos que la integran se incluyen como normas independientes, presentando una visión fragmentada. Como norma independiente se plantea las competencias profesionales, que constituye la base del SGICH.

El control interno establece como una de sus características la participación de todos los trabajadores de la organización. Lo realizan las personas con las competencias requeridas a través de sus actuaciones concretas y la dirección es la responsable de su implementación y seguimiento.

Pero existen diferentes términos para denominar al recurso más apreciado de las organizaciones: el hombre; en el desarrollo de este trabajo se ha utilizado el término: capital humano (CH), coincidiéndose con él. Se refiere a: el conjunto de conocimientos, experiencias, habilidades sentimientos, actitudes, valores y capacidad para hacer, portados por los trabajadores para crear más riquezas con eficiencia. Es además conciencia, ética, solidaridad, espíritu de sacrificio y heroísmo (NC: 3000. 2007).

La aparición del modelo cubano para la GICH (NC: 3000. 2007), no se puede ver de forma aislada. Los modelos, (de dirección, de capital humano, de calidad, etc.) que bien pudieran contextualizar toda la gama de variedades de situaciones que se presentan, no hay que verlos como excluyentes; coexisten, en un proceso evolutivo de cambio y desarrollo, como tendencia a una empresa que trabaje con enfoque estratégico (Alhama Belamaric, 2005).

El problema radica en lograr la interrelación de estos dos modelos **ambiente de control-gestión integrada del capital humano** como la norma base del ambiente de control. Para lograr esta integración se establecieron las relaciones entre cada una de las normas del ambiente de control y los elementos del sistema de gestión integrada del capital humano

(SGICH). Por solo citar un ejemplo la norma competencias profesionales del ambiente de control es la base en la que se sustenta el SGICH. Para lograr la selección del personal, su capacitación, y evaluar el desempeño se realiza a través de las competencias profesionales de los cargos. Por otra parte al definirse las competencias organizacionales y de los procesos, se definen los valores éticos, de todo el personal de la organización (norma del ambiente de control).

Las organizaciones deben implantar soluciones organizativas y dar cumplimiento a la legislación vigente en materia de control interno y GICH. Integrar estos dos sistemas a través de un modelo debe constituir una herramienta de soporte para el perfeccionamiento de la gestión de las empresas en el logro de sus objetivos. Según la literatura consultada, se han logrado avances teóricos y metodológicos en la gestión integrada de diferentes sistemas; pero no se han encontrado referencias de la integración de estos dos sistemas. Lo antes planteado, así como las insuficiencias analizadas en la situación problemática, evidencian la existencia de un problema que requiere de la aplicación de procesos de investigación para su solución.

Después de analizar los criterios planteados sobre los sistemas referidos, se diseña un modelo y un procedimiento para implantar las normas del ambiente de control teniendo como base el sistema de gestión integrada del capital humano para contribuir a la mejora del sistema de control interno de las organizaciones cubanas.

El modelo elaborado (**Figura 1**), se concibe con un carácter integrado. Considera las normas del ambiente de control teniendo su centro en el SGICH para su establecimiento. Está sustentado en el reconocimiento de que la gestión del capital humano es una función de dirección, de carácter participativo y trabajo en equipos multidisciplinarios, así como el control de esta, permitirá establecer un proceso de mejora continua.

PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLANTACIÓN DEL MODELO

Derivado del modelo conceptual propuesto, se concibió y desarrolló un procedimiento general que tiene tres Fases.

Fase 1. Preparación inicial. Sus objetivos son asegurar, desde la fase inicial y durante todo el proceso de implantación del ambiente de control la participación de todos los trabajadores y de las diferentes tareas a desarrollar, así como capacitar al equipo de trabajo sobre el modelo y procedimiento para implementar el ambiente de control, evaluar el cumplimiento de las premisas para desarrollar el procedimiento y caracterizar la organización que permita la familiarización con la situación actual de la misma.

Fase 2. Implementación de las normas del ambiente de control interno. Su objetivo es diseñar e implementar las normas del ambiente de control interno mediante el diseño y (o)

perfeccionamiento de las actividades o módulos del sistema de gestión integrada del capital humano (ver Tabla no. 1). Cada paso descrito contiene tareas y procedimientos

Paso1	Tarea 1	Tarea 2	Tarea3
1. Diseño y (o) perfeccionamiento del SGICH	Diagnosticar el SGCH a través de las variables o módulos a) funciones y actividades del Departamento de recursos humanos b) Las funciones de recursos humanos que posee los directivos de línea c) los resultados del sistema de gestión del capital humano y su impacto para la organización y en la satisfacción del capital humano para cada una de sus variables	Definición de las políticas del SGICH Los indicadores de cada variable permiten valorar el estado de sistema así como identificar las fortalezas, amenazas, oportunidades y debilidades para perfeccionar e implantar el SGICH. Estas barreras o fuerzas facilitadoras contribuirán a la definición de las políticas	Elaboración de las estrategias Elaborar las líneas y planes de acción estratégicos para cada una de las variables o módulos del SGICH, que permita el cumplimiento de las políticas definidas.
2. Integración metodológica de las normas del ambiente de control interno y el SGICH	Para implantar las normas del ambiente de control será necesaria la integración de las variables del SGICH con las normas que se corresponden. Al demostrar que la norma base del ambiente de control es la política de la gestión integrada del capital humano, y se ha implementado este sistema, las organizaciones están en condiciones de implantar el ambiente de control interno. Para lograr esto se plantean procedimientos para cada norma del ambiente de control		
Normas del ambiente de control	Variable del SGICH que lo relaciona	Procedimiento	
1. Integridad y valores éticos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Evaluación del desempeño ▪ Estimulación moral y material ▪ Competencias profesionales ▪ Formación y desarrollo ▪ Selección y Desarrollo ▪ Comunicación institucional 	1. Definir los valores organizacionales partir del análisis de las competencias de la organización, de los procesos y de los cargos. Pueden emplearse técnicas como: encuestas, entrevistas, trabajo en grupo, etc. 2. Listar los cargos que contienen estas normas en sus perfiles de competencias 3. Evaluar el comportamiento de estas normas a través de: <ul style="list-style-type: none"> ▪ La evaluación del desempeño ▪ Número de medidas disciplinarias 	
2. Atmósfera de confianza mutua			
3. Asignación autoridad y responsabilidad			
4. Competencias Profesionales	<ul style="list-style-type: none"> • Competencias • Capacitación y desarrollo • Selección y desarrollo • Organización del trabajo 	1. Conformar el equipo de trabajo 2. Establecer las competencias de: la organización, de los procesos y de los cargos 3. Seguimiento	
5. Estructura organizativa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Organización del trabajo ▪ Planeación 	1. Análisis de la estrategia empresarial, objetivos, misión y visión 2. Análisis de los procesos organizacionales 3. Análisis del organigrama o estructura actual: el análisis de la estructura actual se realiza a partir de: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Criterios para elaborar la estructura departamental u organizativa (subdivisiones necesarias, número de miembros, definición de los procesos) ▪ Estudios realizados de la organización del trabajo 	

		4. Proyectar la estructura actual Evaluar la factibilidad de la estructura organizativa. Para evaluar el funcionamiento de la estructura organizativa se pueden utilizar encuestas, entrevistas y trabajo en grupo
6. Política de GICH	Todos los elementos Selección y desarrollo, Evaluación del desempeño, Capacitación y desarrollo, Estimulación moral y material, Organización del Trabajo, Comunicación institucional, Gestión de la seguridad y salud en el trabajo, Autocontrol, Planeación	1. Conformar equipo de trabajo 2. Establecer los procedimientos para cada elemento 3. Seguimiento: la evaluación de cada elemento se realiza a través de indicadores y otras técnicas como encuestas, entrevistas, revisión de documentos, listas de chequeo
7. Comité de control	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Comunicación institucional ▪ Autocontrol 	1. Definir los integrantes del comité de control 2. Definir las tareas, técnicas, recursos, tiempo y acciones para el control de los componentes del control interno 3. Informar a los trabajadores de los integrantes, funcionamiento del comité de control interno, los resultados de los controles realizados y las acciones para su mejoramiento
3. Elaboración del Manual del ambiente de control interno	El Manual permite para asistir a las entidades en la comprensión e implementación de la norma ambiente de control teniendo como norma base el Sistema de Gestión Integrada del Capital Humano (SGICH).	

Fase 3. Seguimiento. Su objetivo es monitorear el cumplimiento de lo previsto en el manual para implementar el ambiente de control, proponiendo las medidas necesarias para establecer el proceso de mejora. Tiene dos pasos

Pasos	
1. Evaluar la eficacia de la implementación del ambiente de control	A través de preguntas que se realizan se comprueba el funcionamiento de cada norma del ambiente de control. Puede emplearse la escala Likert, la que resulta conveniente para la valoración cualitativa de los resultados o valorar las respuestas del 1-5. Para realizar la valoración del 1 al 5 se tomará el valor 1, si la organización no tiene el aspecto tratado; 2, si la organización tiene comenzada la tarea pero ni concluida ni implementada; 3, si la organización tiene la tarea comenzada pero está iniciando su implementación; 4, si la organización tiene la tarea comenzada e implementada pero se detectan errores o deficiencias en su aplicación y 5, si la organización tiene la tarea comenzada e implementada y el nivel de satisfacción de los trabajadores es aceptable y no existen errores y deficiencias en su aplicación. La puntuación total otorgada se sumará y dividirá entre la cantidad de aspectos valorados y el resultado debe ser igual o superior a 3 puntos. La valoración, según la puntuación que se obtenga, permitirá arribar a las conclusiones siguientes: 1- 2: No ha implementado el ambiente de control, 2,1-3: Incipiente la implementación del ambiente de control, 3,1- 4: Implementado el ambiente control interno con deficiencias, 4,1- 5: Implementado el ambiente control interno con resultados favorables por la organización
2. Monitoreo y establecimiento de un proceso de mejora	El Comité de control emitirá un informe con los resultados y los criterios de la discusión del mismo así como su aprobación en asamblea. Pueden utilizarse técnicas como: trabajo en grupo, tormenta de ideas, revisión de documentos e indicadores para el control.

VALORACIÓN DEL PROCEDIMIENTO POR MÉTODO DE EXPERTO.

A partir de la propuesta inicial del modelo y el procedimiento se aplica el Método Delphi para la valoración con los expertos, a través de una encuesta. Se aplicó la encuesta para obtener la

opinión de los expertos en cuanto a la primera aproximación del modelo y procedimiento obteniéndose como resultado por consenso de los expertos que debía fusionarse las fases 2 y 3 en una sola en la cuál su objetivo fuera dejar ver la integración de las normas del ambiente de control interno con el Sistema de Gestión Integrada del Capital Humano y explicitar en la nueva Fase que se propusiera cómo se van integrando las normas del ambiente de control interno y las variables del Sistema de Gestión Integrada del Capital Humano. Estas sugerencias se tuvieron en cuenta obteniéndose el procedimiento descrito.

CONCLUSIONES

En la literatura consultada existe consenso al afirmar que el control utilizado por el capital humano y como función de dirección a cualquier proceso de la organización, para lograr los objetivos, promueve el autocontrol de las personas mientras actúan y toman decisiones. Se aprecia que el control es utilizado como una función restrictiva y se reconoce pocas veces su función estimuladora para el desarrollo continuo del capital humano. En la actualidad ha ampliado su alcance a la esfera administrativa, desde una visión integral de la organización. Cuba, basándose en el modelo COSO, adapta el mismo a las condiciones del país. Tiene su principal aporte el estar orientado a todos los procesos y constituir una herramienta para la dirección. El análisis de los criterios sobre el ambiente de control como componente base del sistema de control interno permitió conocer que se fragmenta el SGICH al subdividirlo en varias normas limitando su carácter sistémico y estratégico. Para su implementación se estructura en varias normas que se relacionan de forma directa con los elementos del sistema de gestión integrada del CH constituyendo la norma base de este componente. Se elaboró un modelo teórico como soporte para el desarrollo de las acciones metodológicas y prácticas para implementar las normas del ambiente de control con base en el SGICH con un carácter integrado. El modelo sustenta el procedimiento metodológico de tres fases para implementar las normas del ambiente de control teniendo como base el SGICH, permitiendo determinar cuáles son las barreras o fuerzas facilitadoras de este proceso para la toma de las decisiones

BIBLIOGRAFÍA

1. Andújar Rodríguez, A. Cruz Rambaud, S. (2000). Detección de las debilidades de un sistema de control interno en auditoría. Universidad de Almería. 32p. España
2. Cano Pabón, J. (2007). Manual para implementar la implementación del modelo de control interno contable. MCICO: 2007. Contador general de la Nación. 116p. Colombia
3. Carmona, González, M. (2004). El sistema de control del MES. Ministerio de Educación Superior. La Habana.32p. Cuba

4. Cuendias de Armas, y otros (2006); Desarrollo de sistemas integrados de gestión de calidad y medio ambiente. Revista Normalización 2/2006 Edición Especial, páginas 5 a la 9. Editorial ENPSES, Cuba
5. Cuesta Santos, A. (2005). Tecnología de Gestión de Recursos Humanos. 2da. Edición Editorial: Academia. Cuba
6. González león, A.; Pedroso Sánchez, M. (2008). Diseño de un sistema integral de gestión de la calidad de acuerdo a la norma NC ISO 9001:2001 y la Resolución 297/03 de control interno para la empresa ACINOX Ingeniería. 51p. Cuba
7. León, L.M. 2003. Matriz de Control Interno. Gestipolis.com. Disponible en: <http://www.gestipolis.com/recursos/documentos/fulldocs/ger1/matcontitnt.htm>
8. Lo, H. (2007). Normas generales de control interno. Dirección Nacional de Impresiones y Publicaciones Oficiales. Colombia. IMPRO. 44p.
9. Marín Guerrero, M.A. (2002). Nuevos conceptos de control interno. Informe COSO 30p. Méjico
10. Medina Guijarro, J. (2007). Nuevo Modelo de Control Interno en la Unión Europea; su utilidad para los tribunales de cuenta. 7 p. Lisboa, Portugal
11. Ministerio de Finanzas y Precios. (1995). Decreto Ley 159 De la Auditoría. Cuba
12. Ministerio de Finanzas y Precios. (2003). Resolución No 297. y Anexo: Definición de Control Interno, Contenido de los componentes, normas. Cuba
13. Morales Gutiérrez, E (2003). Gestión de Recursos Humanos, evolución, conceptos y diferentes perspectivas vistas en la realidad cubana. <http://www.gestipolis.com/canales/derrhh/articulos/30/grh.htm>
14. Morales Cartaya, A. (2006). Modelo cubano para la Gestión integrada del capital Humano. Tesis en opción al grado científico en doctor en ciencias técnicas. La Habana. Cuba
15. Nieves Julbe, A. (2002). Procedimiento de aplicación de la correlación estadística para la determinación de las necesidades de personal en entidades hoteleras. Tesis para optar por el Título de Master, Universidad de Holguín "Oscar Lucero Moya". Cuba
16. Norma Cubana 3000, 3001 y 3002:2007 Sistema integrado de gestión capital humano- Vocabulario. Oficina Nacional de Normalización, La Habana, Cuba
17. Vanstapel, F. (2004). Guía para las normas del control interno del sector público. INTOSAI. Tribunal de Cuentas de Austria.85p. Austria. <http://www.intosai.org> .
18. Velázquez Zaldívar, R., Nieves Julbe A. y otros (2009). Los Sistemas integrados de gestión, un enfoque metodológico. 10 p. Colombia

Figura 1. Modelo para la implantación del ambiente de control mediante el SGICH

