

## **Título: Fundamentos teóricos relacionados con el control interno y la auditoría. (2010)**

Aportar elementos teóricos sobre el control interno y los sistemas diversos utilizados por el hombre para controlar su actividad económica fundamental es el objetivo esencial de este capítulo.

En la revolución industrial para controlar las operaciones que por su magnitud eran realizadas por máquinas manejadas por varias personas, surge la necesidad de establecer controles y sistemas de control que contribuyeran al desarrollo cada vez más eficiente de las producciones en cada una de las industrias.

Se piensa que el control interno, surge con la partida doble que fue una de las medidas de control, pero que no fue hasta fines del siglo XIX que los hombres de negocios se preocupan por formar y establecer sistemas adecuados para el mismo.

### **Antecedentes e Importancia del Control Interno.**

En los pueblos de Egipto, Fenicia, Siria entre otros observamos la contabilidad de partida simple. En la Edad Media aparecieron los libros de contabilidad para controlar las operaciones de los negocios, en Venecia, donde en 1494, el Franciscano Fray Lucas Pacciolo, mejor conocido como Lucas di Borgo, escribió un libro sobre la contabilidad de partida doble.

La definición formal de Control Interno, publicada originalmente en 1949 y repetida en subsiguientes publicaciones, sirve como punto de partida para explicar la función del control interno. Los problemas y las soluciones de una empresa tienden a cambiar en la medida en que se incrementan el número de empleados, las cifras de ventas y la complejidad de las operaciones. Según Greiner (1972), "...las organizaciones que no crecen en tamaño pueden conservar los mismos instrumentos de dirección y prácticas a lo largo de largos periodos de tiempo. La implantación de un sistema de control interno ha adquirido especial importancia y ha ido ampliando sus ámbitos de aplicación, en la medida en que el incremento de la dimensión empresarial ha supuesto un distanciamiento por parte de los propietarios, en el control día a día, de las operaciones que se producen en la empresa..." Greiner (1972).

En el proceso de Control se realiza una labor de organización orientada a cumplir las decisiones adoptadas, se revelan las dificultades que surgen al llevar

a la práctica las tareas planteadas y señalan las medidas para vencer las dificultades.

El Control contribuye en gran medida a elevar el sentido de responsabilidad de los ciudadanos ante la sociedad en la disciplina y la honestidad. Las

funciones del control interno, tal y como se manifiestan desde inicios de la década del noventa, eran prácticamente desconocidas hace unos cien años. Sin embargo queda claro que algunas medidas de Control Interno implementadas en algún momento por los hombres de negocios antiguos han sido detalladas en la historia de la humanidad. Siendo cierta la afirmación de Collins y Valin (1979) al manifestar que la noción de Control Interno es tan antigua como la contabilidad.

Hay información de que en (1280) el Papa Nicolás II hacía levantar por su notario, un duplicado de todas las recaudaciones y de los pagos, con el fin de verificar la exactitud y el rigor del trabajo de sus propios administradores. Los romanos cumplían en aquellas épocas tan remotas uno de los requisitos inherentes a todo sistema de control interno, como el de la división de responsabilidades. Mientras que la autorización de los gastos y de los impuestos era responsabilidad del senado romano, los fondos eran custodiados por los administradores de la asamblea legislativa. En

época de los Médicis, en el siglo XV, Cañibano Calvo, L., y otros (1983), introdujeron un control sobre las cantidades de materias primas puestas en fase de fabricación, en sus fábricas de tejidos, cotejando las cantidades suministradas a cada puesto de trabajo con las unidades fabricadas por el mismo. Como se aprecia el control no tenía más objetivo que limitar el riesgo de errores y fraudes, manteniéndose este enfoque hasta finales del siglo XIX. Con el transcurso de los años el Control Interno ha crecido, generando expectativas diferentes entre empresarios y profesionales por lo que esto ha propiciado una evolución en la noción del Control Interno. Es así como en algunas preguntas realizadas hace ya varios años a diferentes autores sobre la definición exacta del Control Interno se ha podido apreciar como existían algunas discrepancias entre ellos, como puede verse seguidamente:

Fowler Newton (1976), define el Control Interno como “el conjunto de elementos, normas y procedimientos destinados a lograr a través de una efectiva planificación, ejecución y control del ejercicio eficiente de la gestión para el logro de los fines de la organización”.

Por su parte Holmes (1970), considera el control interno como “una función de la

gerencia que tiene por objeto salvaguardar y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos y ofrecer seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización”. Estos objetivos han de lograrse mediante los controles de procedimientos internos de la Empresa. Gómez Morfin (1968), lo define de la siguiente manera: “El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración”. Esta definición ha sido asumida por el Instituto de Auditores Internos de México. La definición clásica de (1947) del ICPA (American Institute of Certified Public Accountants) ha sido una de las más ampliamente aceptadas y dice: “El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados que se adoptan en el seno de un negocio para salvaguardar los activos, comprobar la exactitud y fiabilidad de los asientos contables, procurar la eficiencia operativa y alentar la observancia de las políticas ejecutivas prescritas... Un sistema se extiende más allá de las materias relacionadas directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas.”

Las referencias sobre el tema en estudios del “Profesor A. López de SA. Año 1974. Curso de Auditoría “plantea que es así como el Control Interno ha llegado a ser preocupación de las entidades en mayor o menor grado, con diferentes enfoques y terminología, lo que ha permitido que al pasar del tiempo se hayan planteado diferentes concepciones acerca del Control Interno, sus principios y elementos que se deben conocer e instrumentar en la entidad cubana actual. El control contable se describe en el SAS Núm.1 (AU320.28) planteado en el Tomo I de Auditoría tercera edición como que actualmente constituye una necesidad insoslayable la generalización de efectivos sistemas de control Interno en la economía cubana. El Ministerio de Finanzas y Precios define al control interno como:

El conjunto de medidas destinadas a:

- Proteger los recursos contra los desperdicios, fraudes y el uso indebido e ineficiente. Promover la exactitud y la confiabilidad de los registros contables.
- Alentar y medir el cumplimiento de las disposiciones de los organismos

estatales que le atañen y de la política, normas e instrucciones de sus organismos ramales, uniones y la propia entidad.

- Evaluar la eficiencia de las operaciones; Coadyuvar a que la información que se brinda a la administración sea correcta y veraz.

No es muy diferente la definición adoptada por Meigs, Larsen y Meigs (1977) derivada de la emitida por el AICPA en 1947, donde subrayan sobre el control interno: “Todas las medidas usadas en un negocio para los propósitos de: Salvaguardar sus recursos de ser desperdiciados, infrautilizados e ineficientes; promover seguridad y fiabilidad en la contabilidad y en los datos de las operaciones; animar y medir el cumplimiento de acuerdo a la política de la compañía y juzgar la eficacia en todas las divisiones del negocio.” Queda claro que los autores han reconocido que el Control Interno se extiende más allá de las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas, debido esto al crecimiento que existe en el mundo de la economía con la aparición de grandes organizaciones empresariales, que abarca una gran variedad de operaciones técnicas especializadas y contando con un gran número de trabajadores y delegaciones en diferentes puntos geográficos, por lo que fue necesario hacer un estudio riguroso al que fue sometido por la comisión COSO (Committee of Sponsoring Organizations) con el objetivo de definir un nuevo marco conceptual del Control Interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, al nivel de las organizaciones públicas o privadas, de la auditoría interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados y a propuesta de esta el enfoque de la definición de Control Interno, toma así un nuevo concepto que brinda una estructura común logrando una amplia aceptación internacional. Cooper and Lybrand (1996) en estudio 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, y**

## ➤ **Cumplimiento de las leyes y reglamentos.**

Una vez establecido y dejado claro el significado del Control Interno es bueno verlo también desde un punto de vista financiero donde Holmes (1994), lo define como: "Una función de la gerencia que tiene por objeto salvaguardar, y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización". Asimismo, el concepto de Control Interno emitido por Redondo (1993), es: "se debe hacer un estudio y una evaluación adecuada de Control Interno existente, como base para determinar la amplitud de las pruebas a las cuales se limitarán los procedimientos de auditorías".

Dentro de esta perspectiva Catácora (1996), señala que: "un sistema de Control Interno se establece bajo la premisa del concepto de costo / beneficio. El postulado principal al establecer el control interno diseña pautas de control cuyo beneficio supere el costo para implementar los mismos". Es notorio manifestar, que el Control Interno tiene como misión ayudar en la consecución de los objetivos generales trazados por la empresa, y esto a su vez a las metas específicas planteadas que sin duda alguna mejorará la conducción de la organización, con el fin de optimizar la gestión administrativa. Un aspecto de relevancia en la definición es que se trata de un proceso, donde los controles son una serie 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. Unido a esto, Poch (1992), expresa "el control aplicado de la gestión tiene por meta la mejora de los resultados ligados a los objetivos." Esto deduce la importancia que tienen los controles y en tal sentido, Leonard (1990), asegura "los controles es en realidad una tarea de comprobación para estar seguro que todo se encuentra en orden."

Es bueno resaltar que si los controles se aplican de una forma ordenada y organizada, entonces existirá una interrelación positiva entre ellos, la cual vendría a constituir un sistema de control sumamente más efectivo. Cabe destacar que el sistema de control tiende a dar seguridad a las funciones que cumplan de acuerdo con las expectativas planeadas. Igualmente señala las fallas que pudiesen existir con el fin de tomar medidas y así su reiteración.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1994), la define como: "El plan de organización, de todos los métodos y medidas

coordinadas adoptadas al negocio, para proteger y salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables y sus operaciones, promover la eficiencia y la productividad en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas para cada empresa".

El boletín el control interno emitido por un grupo de autores mexicanos en el año 2007 llamado "un instrumento eficaz para la toma de decisiones" plantea lo siguiente respecto a las herramientas que se utilizan en la evaluación de este: El control interno es un proceso ejecutado por el consejo de directores, la administración y todo el personal de una entidad, diseñado para proporcionar una seguridad razonable, para el uso de los directivos en la toma de decisiones y proteger a las entidades en contra de los errores y fraudes, la base fundamental para el funcionamiento de los métodos de control interno radica en la organización con miras a la consecución de objetivos en las siguientes áreas:

- Efectividad y eficiencia en las operaciones.
- Confiabilidad en la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables

Con la aparición del Socialismo no desaparecen los controles, sino que se hacen necesarios. Su desenvolvimiento en la Sociedad Socialista puede ser orientado eficazmente solo a condición de que los trabajadores tengan un alto grado de organización y que el individuo posea un elevado sentido del deber ante la Sociedad.

En la Resolución Económica del V Congreso del Partido define el control como: "El control oportuno y eficaz de la actividad económica; es esencialmente para la dirección a cualquier nivel, es el control del uso eficiente de los recursos sea interno al mecanismo de gestión y no dependa únicamente de comprobaciones externa".

Definición de Control Interno según las normas **COSO**: El control interno es parte de dichos procesos y está integrado a los mismos, permitiendo su funcionamiento adecuado y supervisando su comportamiento y aplicabilidad en cada momento. Constituye una herramienta útil para la gestión, pero no es un sustituto de ésta. Los controles internos no deben ser añadidos sino incorporados a la infraestructura de una entidad, de manera que no entorpezcan sino que favorezcan la consecución de los objetivos de la entidad; el hecho de "incorporarlos" permitiría identificar desviaciones de los costos en actividades

operativas básicas, y además se agilizaría el tiempo de respuesta para solucionar estas desviaciones o cosas innecesarios. Lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles y no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos. En cada área de la organización, la persona encargada de dirigirla es responsable por el Control Interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en su cumplimiento participan todos los trabajadores de la entidad independientemente de categoría ocupacional que tengan. El Control es una responsabilidad de los que dirigen las actividades operacionales y técnicas, dado que es allí donde se utilizan los recursos humanos, materiales y financieros para la producción y los servicios, y por tanto debe garantizar que el control sea realmente efectivo.

El Control Interno es preocupación de las entidades, en mayor o menor grado, con diferentes enfoques y terminologías, lo que ha permitido que al pasar del tiempo se haya planteado diferentes concepciones acerca del control interno, sus principios y elementos que se deben conocer e instrumentar en la entidad cubana actual.

Control Interno: Incluye el plan de organización de todos los métodos y medidas de coordinación acordados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la corrección y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas Gerenciales establecidas. Además, es el proceso integrado a las operaciones efectuadas por la Dirección y el resto del personal de la Empresa.

El control interno abarcará todas las funciones y actividades administrativas, económicas, financieras o contables, por lo que se convierte en un sistema integrado que interrelaciona y verifica todas las funciones de la organización.

#### **Limitaciones del control interno:**

- El concepto **SEGURIDAD RAZONABLE** está relacionado con el reconocimiento explícito de la existencia de limitaciones inherentes del control interno.
- En el desempeño de los controles pueden cometerse errores como resultado de interpretaciones erróneas de instrucciones, errores de juicio, descuido, distracción y fatiga.
- Las actividades de control dependientes de la separación de funciones, pueden ser burladas por colusión entre empleados, es decir, ponerse de

acuerdo para dañar a terceros.

- La extensión de los controles adoptados en una organización también está limitada por consideraciones de costo, por lo tanto, no es factible establecer controles que proporcionan protección absoluta del fraude y del desperdicio, sino establecer los controles que garanticen una seguridad razonable desde el punto de vista de los costos. · Es un método infalible para garantizar el control, ya que puede ser vulnerado si existe la colusión, que no es más que el acuerdo o trato entre varias personas para quebrantar lo establecido y beneficiarse.

### **Qué se puede lograr con el control interno**

El control interno puede ayudar a que una organización:

1. Consiga sus objetivos de rentabilidad y rendimiento
2. Pueda prevenir pérdidas de recursos
3. Obtenga información contable confiable
4. Refuerce la confianza en que la empresa cumple las leyes y normas aplicables.

El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia en las operaciones, estimular la observación de las políticas prescrita y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

La organización estructuralmente adecuada, varía de acuerdo con el tipo de las empresas, con su tamaño, con el grado en el cual quedan divididas sus operaciones, el establecimiento de líneas de autoridad y responsabilidad en una entidad hacen que la organización sea más eficaz. De acuerdo al tamaño o complejidad de una entidad, la división por departamentos es imprescindible ya que esto facilita la conducción de las operaciones, con el establecimiento de la responsabilidad, debe ir ligada la delegación de autoridad. La responsabilidad y la delegación de autoridad deben quedar claramente definidas y, hasta donde sea posible, dejarlas aclaradas ya sea en un organigrama o en una nota escrita, los cuales sean accesibles a los interesados. Cabe aclarar, que la responsabilidad no termina con los jefes de

departamento, dentro de un departamento determinado, debe involucrar a los trabajadores, la responsabilidad debe ir hacia abajo, pero siempre dentro de una línea continua, la base para la separación de funciones descansa en la premisa de que ningún departamento deberá controlar los registros contables relativos a sus propias operaciones.

### **Sistemas de control interno.**

En estudio realizados sobre los sistemas de control interno se identificó que unos de los propósitos fundamentales de la Resolución 26/06 del Ministerio de Auditoría y Control encargada de establecer la metodología para la auditoría de gestión está encaminado a enfatizar la importancia de poseer un sistema de control interno que promueva el logro de los objetivos y metas de la entidad , la detección temprana de desviaciones o Áreas susceptibles de mejoras en los procesos productivos administrativos y de servicios y la aplicación de medidas que sean necesarias de manera oportuna . Además surge la necesidad de poseer sistemas integrales que faciliten la medición del desempeño de la entidad, tanto desde el punto de vista administrativo como organizacional y sirvan de apoyo a los administradores en la toma de decisiones.

Un adecuado Sistema de Control Interno es parte importante de una Entidad bien organizada, pues garantiza la salvaguarda de los bienes y hace confiable los registros y resultados de la Contabilidad, que son indispensable para la buena marcha de cualquier Entidad. Cuando los negocios crecen y el volumen de sus operaciones lo permite, se reconocen universalmente, las ventajas de los controles. No se concibe una Entidad que, previo al proceso de implantación del Sistema de Perfeccionamiento Empresarial, no tenga diseñado, según sus características y funcionamiento adecuado, su propio Sistema de Control Interno. Un Sistema de Control Interno bien planeado y responsablemente ejecutado puede brindar, si ese está alertas, las evidencias para corroborar la ocurrencia de anomalías e irregularidades.

La no observancia de los Principios de Control Interno en la elaboración y aplicación de los procedimientos, normativas, mecanismos, planes, plantillas de cargos y otros que conformen el Sistema de Control Interno de las entidades, posibilita el desvío y uso indebido de los recursos y la ocurrencia de hechos delictivos, atentando contra la integridad de los dirigentes y trabajadores y propiciando su corrupción.

Enfatizar la importancia de poseer un sistema de control interno que promueva el logro de los objetivos y metas de la entidad, la detección temprana de desviaciones o áreas susceptibles de mejoras en los procesos productivos, administrativos y de servicios, y la aplicación de las medidas que sean necesarias de manera oportuna. Es por esto la importancia de tener un buen Sistema de Control Interno en las organizaciones, debido a lo práctico que resulta al medir la eficiencia y la productividad al momento de implantarlos; en especial si se centra en las actividades básicas que ellas realizan, pues de ello dependen para mantenerse en el mercado. Es bueno resaltar, que la empresa que aplique controles internos en sus operaciones, conducirá a conocer la situación real del resultado final de las mismas en el proceso productivo, he aquí la importancia de tener una planificación que sea capaz de verificar que los controles se cumplan para darle una mejor visión sobre su gestión. De lo anterior se desprende, que todos los departamentos que conforman una empresa son importantes, pero, existen dependencias que siempre van a estar en constantes cambios, con la finalidad de afinar su funcionabilidad dentro de la organización. Siendo las cosas así, resulta claro, que dichos cambios se pueden lograr implementando y adecuando sistemas de controles internos, los cuales sean capaces de salvaguardar y preservar los bienes de un departamento o de la empresa y brindar una confianza razonable de que los estados financieros han sido elaborados bajo un esquema de controles que disminuyan la probabilidad de tener errores sustanciales en los mismos. En el sitio Web [gerencie.com](http://gerencie.com) los colaboradores de este sitio plantean que existen ciertas limitaciones inherentes que impiden que el sistema como tal sea totalmente confiable y donde cabe un pequeño porcentaje de incertidumbre, estos riesgos pueden ser atribuidos a fallas humanas como la toma de decisiones erróneas, simples equivocaciones o confabulaciones de varias personas, es por ello que es muy importante la contratación de personal con gran capacidad profesional, integridad y valores éticos así como la correcta asignación de responsabilidades bien delimitadas donde se interrelacionan unas con otras con el fin de que no se rompa la cadena de control fortaleciendo el ambiente de aplicación del mismo, cada persona es un eslabón que garantiza hasta cierto punto la eficiencia y efectividad de la cadena. Cabe destacar que la responsabilidad principal en la aplicación de un adecuado sistema de control interno en la organización debe estar siempre en la cabeza de la administración o alta gerencia, una responsabilidad que hasta ahora se habían

dejado en manos de las propias organizaciones de las empresas. Por eso es necesario que la administración tenga claro en qué consiste el control interno como un sistema para que pueda actuar al momento de su implantación.

También debe existir un compromiso real a todos los niveles de la empresa, siendo función de los departamentos de calidad y auditoría interna o quien sea designado por la administración se realicen adecuadas evaluaciones o supervisión independiente del sistema con el fin de garantizar la actualización, eficiencia y existencia a través del tiempo. Estas evaluaciones al sistema de control interno (SCI) pueden ser continuas o puntuales, sin tener una frecuencia predeterminada o fija, así mismo es conveniente mantener una correcta documentación con el fin de analizar los alcances de la evaluación, niveles de autorización, indicadores de desempeño e impactos de las deficiencias encontradas, y de esta manera deben ser comunicadas para que se adopten las medidas de ajuste correspondientes. Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la función o actividad implicada como las autoridades superiores.

La autoridad superior del organismo debe procurar suscitar, difundir y vigilar la observancia de valores éticos aceptados, que constituyan un sólido fundamento moral para su conducción y operación. Tales valores deben enmarcar la conducta de funcionarios y empleados, orientando su integridad y compromiso personal.

Las deficiencias o debilidades del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser analizadas profundamente por los miembros de la alta dirección para adoptar las direcciones correctivas pertinentes.

Estos análisis deben detectar en un momento oportuno, como los cambios internos o externos del contexto empresarial pueden afectar el desarrollo o aplicación de las políticas en función de la consecución de los objetivos para su correcta evaluación.

Por mucho tiempo el alcance del sistema de control interno estuvo limitado en las áreas económicas, se hablaba de control interno y se tenía la cultura inherente a las actividades de la contabilidad y finanzas; el resto de las áreas operacionales y de hechos sus trabajadores no se sentían involucrados. No todos los directivos de las organizaciones veían en el sistema de control interno un instrumento de gestión capaz de ser utilizado para lograr la

eficiencia y eficacia de las operaciones que se habían propuesto.

En el libro de texto de Auditoría I capítulo ocho “Revisión del sistema de control interno” plantea que: otro elemento que alentaba contra la eficiencia de los sistemas de control interno en Cuba era que las actividades de control ya venían establecidas de forma global para todas las entidades del país, minimizando la creatividad de los directivos en el diseño de los objetivos y actividades de control que fueran más eficaces según las características de la empresa. Además no se contaba con los elementos generalizadores que le sirvieran de base a la organización para poder diseñar un sistema de control interno a la medida de sus necesidades.

Tal situación materializó un objetivo fundamental: definir un nuevo marco conceptual del Control Interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, el nivel de las organizaciones, de la auditoría interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, y una visión integradora que satisfaga las demandas de todos los entes involucrados. En tal sentido se tomó como decisión del país aplicar estos conceptos en todas sus entidades a través de la Resolución 297 del 2003 del Ministerio de Finanzas y Precios donde instrumenta la nueva concepción, que define al 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.

En la propia resolución se indica la obligatoriedad del diseño del Sistema de Control Interno y que los manuales de procedimientos se confeccionen teniendo en cuenta los criterios establecidos en las Normas Generales de Control Interno. El complejo proceso de implementación de la Resolución No.297/03 del Ministerio de Finanzas y Precios ha resultado de extrema importancia e indudables beneficios en todos los aspectos operacionales y económicos de cada organización, proveyéndola de mayores y mejores medios y vías para elevar su eficiencia y eficacia económica.

El sistema de control interno debe estar preparado para descubrir o evitar cualquier irregularidad que se relacione con falsificación o fraude, y aunque posiblemente los montos no sean significativos o relevantes con respecto a los estados financieros, es importante que estos sean descubiertos oportunamente, debido a que tienen implicaciones sobre la correcta conducción del negocio. Con respecto a las irregularidades, según Meigs, W; Larsen, G (1994), el propósito del control interno es: "promover la operación, utilizar dicho control en la manera de impulsarse hacia la eficaz y eficiencia de la organización". De esto se puede interpretar que el cumplimiento de los objetivos de la empresa, los cuales se pueden ver perturbados por errores y omisiones que se presentan en algunas de las actividades cotidianas de la empresa, puede garantizarse si se realiza un control sistemático y objetivo de las políticas y reglamentos establecidos por la gerencia.

Sin lugar a dudas el enfoque actual requerirá de un mayor trabajo de las diferentes áreas de la empresa para cumplimentar lo señalado en dicha resolución con la ayuda del comité de control que se cree o con los auditores internos y se decida por la dirección de la entidad que es de vital importancia trabajar el análisis del control interno con estos profesionales. Entre los Informes **COSO**, y la Resolución 297-03 del Ministerio de Finanzas y Precios existe total coincidencia de los criterios básicos, en los dos 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. Lo más significativo de ambos casos 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.

El sistema de control interno es el conjunto de todos los elementos en donde lo principal son las personas, los sistemas de información, la supervisión y los procedimientos.

Este es de vital importancia, ya que promueve la eficiencia, asegura la efectividad, previene que se violen las normas y los principios contables de general aceptación. Los directivos de las organizaciones deben crear un ambiente de control, un conjunto de procedimientos de control directo y las limitaciones del control interno.

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

### **Importancia y necesidad de la Implementación del Sistema de Control Interno Administrativo.**

Tomando en cuenta que el control interno va a servir como base o instrumento de control administrativo, y que igualmente abarca el plan de organización, de procedimientos y anotaciones dirigidas con la única finalidad de custodiar los activos y a la confiabilidad contable, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1994), la define como: "El plan de organización, de todos los métodos y medidas coordinadas adoptadas al negocio, para proteger y salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables y sus operaciones, promover la eficiencia y la productividad en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas para cada empresa".

Teniendo en cuenta este precepto nos da la medida de la importancia que tiene el Control Interno, las debilidades en este aspecto se pueden reflejar en: La falta de Administración en los Controles Internos y en el Ambiente de Control donde funcionan estos.

- Mostrar una actitud agresiva o poco racional para la toma de decisiones o ante los riesgos que se presenten, que pueden reflejarse también desde el punto de vista contable.
- Una administración resistente y justificativa ante las recomendaciones de los auditores internos, tanto en tareas de la contabilidad, como de Control Administrativo u otros.
- Lentitud para dar respuesta ante situaciones de crisis en las áreas económica, financieras y administrativas.

- El empleo y elaboración de informaciones imprecisas o poco confiables. Ejemplo: balances y estados financieros, etc.
- Inestabilidad y falta de atención al personal de las áreas económicas y administrativas.
- Sobrevaloración o subestimación de los estados financieros y los resultados que estos arrojan y falta de análisis objetivo de los mismos.
- Falta de claridad, honestidad o celeridad durante el ejercicio de la auditoría, debido a falta de documentación, respuestas evasivas o desconocimiento.

Después de revisar y analizar algunos conceptos con relación al control, se puede decir que estos controles nos permite definir la forma sistemática de como las empresas han visto la necesidad de implementar controles administrativos en todos y cada uno de sus operaciones diarias. Dichos controles se deben establecer con el objeto de reducir el riesgo de pérdidas y en sus defectos prever las mismas.

El Control Interno bajo la concepción del enfoque administrativo, presupone la necesidad de documentar y perfeccionar constantemente el Sistema de Control para el logro de las metas y objetivos empresariales. Para la instalación de un sistema de control interno adecuado es necesario establecer un diseño tanto de formas como de registros, para que estos estén de acuerdo a las necesidades de la empresa. Para que el uso de formas y registros sea preciso se deben tomar en cuenta las siguientes reglas:

- a)** Debe de ser lo suficientemente sencilla, para que pueda ser comprendida con claridad por aquellos que lo van a usar.
- b)** Debe ser diseñada de acuerdo con todos sus posibles usos. El diseño de formas y registros debe estar íntimamente relacionado por los procedimientos de control establecidos y por lo tanto, dentro de la forma o registro teniendo en cuenta que el mismo proporcione un cierto grado de control interno.
- c)** En el caso de formas, los espacios en blanco y las columnas deben de ser llenados correctamente de tal forma que los errores u omisiones sean detectados con facilidad.

Con relación a la información sobre las deficiencias de los sistemas 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.

### **Funcionamiento de los sistemas de control Interno.**

En revisión bibliográfica realizada sobre el funcionamiento de los sistemas de control interno en libro de texto de Auditoría Capítulo ocho plantea al respecto que: Es un instrumento de eficiencia y no un plan que proporciona un reglamento tipo policíaco o de carácter tiránico, el mejor sistema de control interno, es aquel que no daña las relaciones de empresa a clientes y mantiene en un nivel de alta dignidad humana las relaciones de patrón a empleado. La función del control interno es aplicable a todas las áreas de operación de los negocios, de su efectividad depende que la administración obtenga la información necesaria para seleccionar de las alternativas, las que mejor convengan a los intereses de la empresa. ¿Por qué el Sistema de Control Interno ofrece una seguridad razonable?

Es importante que se comprenda que si se diseña el Sistema de Control Interno sólo en papeles (para cumplir con orientaciones y exigencias gubernamentales, pero no se utiliza en la práctica) o lo diseña e implementa pero no se supervisa su efectividad en el tiempo, el sistema puede tener un efecto bumerán y convertirse en un instrumento que fomente o genere nuevos riesgos que propicien la ocurrencia de indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción.

**Interrelación entre el Sistema de Control Interno y el Plan de Prevención:** Se propone enfocar en el componente Evaluación de Riesgos partiendo de la referencia aspectos como: etapas de la evaluación de riesgos: identificación, evaluación y control y; aspectos que sirven de base para evaluar o jerarquizar los riesgos: frecuencia (probabilidad) y severidad (impacto).

Es importante recordar que muchos de los riesgos a que está sometida la organización son administrados según la metodología establecida por los organismos rectores de las políticas donde ellos se pueden generar. Por ejemplo: riesgos informáticos (MIC- MININT); Incendio (MININT); Riesgos de tipo de cambio, riesgos de registro contable (MFP); Indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción (MAC) Es muy importante que se comprenda que el componente

de evaluación de riesgos abarca todos esos procesos con sus metodologías e instrumentos de información establecidos. Por supuesto, pueden existir riesgos asociados a los procesos operativos de la entidad que por sus características no entran en estas u otras clasificaciones preestablecidas y entonces le corresponde a los directivos formular cómo serán gestionados. Si el sistema de control interno ha sido diseñado con un enfoque de prevención, se debe seguir el siguiente procedimiento:

Por cada irregularidad detectada se deben identificar las normas y los objetivos de control que en cada componente se incumplieron propiciando la ocurrencia de indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción, y a que lo que para el auditor interno es una irregularidad para la entidad es un riesgo que está activo porque las actividades de control diseñadas para minimizarlo no están siendo efectivas), posteriormente se debe analizar si las causas y condiciones que propiciaron la irregularidad están comprendidas en el Plan de Prevención, esto permite conocer si los directivos de la entidad tenían o no la percepción de que el riesgo les podía ocurrir y fue enunciado en el Plan de Prevención (estaba identificado y evaluado).

Es muy importante resaltar que si las acciones tomadas durante el diseño e implementación del sistema de control interno no permiten detectar oportunamente la posibilidad del efecto negativo de los riesgos, o no indican a la dirección durante la supervisión o monitoreo las fisuras del sistema; el control interno diseñado no estará cumpliendo con su función primordial: la prevención.

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 las unidades de negocio o departamentos, deben realizarse auto exámenes de control interno, también puede intercambiarse personal al mismo nivel de dirección situados geográficamente en lugares diferentes, otras veces se utiliza a los auditores internos o a los auditores externos.

Una herramienta de evaluación que se utiliza cada vez con más frecuencia es el <<benchmarking>>, con la ayuda de consultores. Tratándose fundamentalmente de comparar los sistemas de control interno propios con los de otras entidades en áreas o aspectos específicos en busca de la mejor práctica y

con la finalidad de ir haciendo adaptaciones necesarias para ir consiguiendo la máxima eficacia y eficiencia de los sistemas de control interno.

### **Componentes del control interno**

El Control Interno posee cinco componentes que pueden ser implementados en todas las compañías de acuerdo a las características administrativas, operacionales y de tamaño los cuales se interrelacionan entre si e intervienen en todos los aspectos de una organización.

Los componentes están interrelacionados lo que hace que al existir un cambio en el Ambiente de Control se deriven transformaciones en el resto de los componentes, esto es precisamente lo que le da al Control Interno un carácter de sistema, y su efectividad está en la habilidad que tenga el dirigente para crear en su entidad una cultura de gestión periódica de los riesgos, para que realmente el Sistema de Control Interno forme parte del proceso de gestión. Las técnicas establecidas por la entidad para el diseño de los componentes son precisamente las que van convirtiendo al Sistema de Control Interno en un instrumento encaminado a la prevención.

Sí alguno de los elementos es más fuerte puede compensar las deficiencias que existan en otras áreas; los componentes son:

- Ø El ambiente o entorno de control
- Ø La evaluación del riesgo
- Ø Las actividades de control
- Ø Información y comunicación
- Ø Supervisión

Los cinco componentes de control de la Resolución 297/03 establecen que estos están basados en los siguientes fundamentos:

#### **Ambiente o entorno de control**

El ambiente de control. Es el conjunto de circunstancias y conductas que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del Control Interno.

El ambiente de control es la base o andamiaje de todo sistema de Control Interno. Determina las pautas de comportamiento en la organización e influye en el nivel de concientización del personal respecto del control. El ambiente o entorno de control define al 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. Es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección, la gerencia, y por carácter reflejo, los demás agentes con relación a la importancia del Control Interno y su incidencia sobre las actividades y resultados. Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

El ambiente o entorno de control plantea Donald., Edelson, y Ley, 1996, influye sobre el grado de conciencia que tiene el personal al respecto. El Control Interno está en función de la integridad y 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 control.

### **Evaluación del riesgo**

El control interno ha sido pensado esencialmente para determinar y limitar los riesgos que afectan las actividades de las entidades. A través de:

- La investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza y de esa manera se evalúa la vulnerabilidad del sistema.
- Debe tenerse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes para poder:
- Identificar los puntos débiles, diagnosticando los riesgos (internos y externos).
- Evaluar la incidencia de cada uno de ellos en el cumplimiento de las metas trazadas.

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 análisis de dichos riesgos para lograr la consecución de los objetivos, y constituye la base para gestionar el riesgo. Aunque para crecer la 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 y nuevos sistemas de información. 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.

### **Determinación de los objetivos de control**

Una vez que se han identificado, estimado y cuantificado los riesgos, la máxima dirección y los directivos de cada área deben diseñar los objetivos de control para minimizar los riesgos identificado como relevante, y en dependencia de los objetivos, determinar que técnica(s) de control se utilizarán para implementarlo, siempre desde una evaluación de su costo – beneficio.

El diseño de los objetivos de control, el propósito de cada departamento, unidad o sección, es poseer un reglamento sobre que se necesita cumplir para evitar que las amenazas y los hechos no deseados ocurran o causen perjuicio. El objetivo se genera y enuncia tomando la versión negativa de la amenaza y convirtiéndola en una declaración positiva de deseo; es decir, analizando qué puede ocurrir incorrectamente y qué me propongo para que no ocurra. El diseño del objetivo de control tiene un componente subjetivo motivado por la percepción que tenga la dirección sobre el riesgo a minimizar: Esta percepción es la base para decidir la estrategia a seguir. Una vez definida la estrategia (qué quiero hacer: prevenir, detectar, impedir, interactuar, corregir, segregar, etc.) estaremos en condiciones de analizar cuáles instrumentos me permiten llevar esta estrategia a vías de hecho. Los instrumentos que la organización utiliza para hacer cumplir sus objetivos de control se conocen como las técnicas de control, que no son más que el conjunto de mecanismos diseñados para minimizar un riesgo y son actividades que tienen como finalidad la prevención, detección y corrección de errores o fraudes que pueden ocurrir en las actividades de la entidad. Son ejemplos clásicos de técnicas de control una norma, un procedimiento, un programa de computación, una cerca perimetral, un agente de seguridad y protección una alarma, un extintor de incendio.

Por tanto, si la técnica de control no disminuye la exposición de riesgo es innecesaria a los efectos del sistema de Control Interno, y su utilización no tributará eficazmente al objetivo de control trazado.

### **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. Estas se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos según lo expresado en el punto anterior: conociendo los riesgos, se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, los cuales pueden agruparse en tres categorías, según el objetivo de la entidad con el que estén relacionados:

- Las operaciones
- La confiabilidad de la información financiera
- El cumplimiento de leyes y reglamentos

En muchos casos, las actividades de control pensadas para un objetivo suelen ayudar también a otros: los operacionales pueden contribuir a los relacionados con la confiabilidad de la información financiera, éstas al cumplimiento normativo, y así sucesivamente.

Se pueden consultar entre otros: Miranda, Torras, González (1982), 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 control.

A su vez en cada categoría existen diversos tipos de control:

- Preventivo y Correctivos
- Manuales Automatizados o Informáticos
- Gerenciales o directivos.

En todos los niveles de la organización existen responsabilidades de control, y es preciso que los agentes conozcan individualmente cuales son las que les competen, debiéndose para ello explicitar claramente tales funciones. La gama

que se expone a continuación muestra la amplitud abarcativa de las actividades de control, pero no constituye la totalidad de las mismas:

### **Normas de Actividades de Control**

- Separación de tareas y responsabilidades
- Coordinación entre áreas
- Documentación
- Niveles definidos de autorización
- Registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos
- Acceso restringido a los recursos, activos y registros
- Rotación del personal en las tareas claves
- Control del sistema de información
- Control de la tecnología de información
- Indicadores de desempeño

Los sistemas de información permiten identificar, recoger, procesar y divulgar datos relativos a los hechos o actividades internas y externas, y funcionan muchas veces como herramientas de supervisión a través de rutinas previstas a tal efecto. No obstante resulta importante mantener un esquema de información acorde con las necesidades institucionales que, en un contexto de cambios constantes, evolucionan rápidamente. Por lo tanto deben adaptarse, distinguiendo entre indicadores de alerta y reportes cotidianos en apoyo de las iniciativas y actividades estratégicas, a través de la evolución desde sistemas exclusivamente financieros a otros integrados con las operaciones para un mejor seguimiento y control de las mismas.

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 para la toma de decisiones de gestión y control, en tales casos, hay comunicación, pero la información está presentada en una forma que las personas no puedan utilizar.

Los informes deben transferirse adecuadamente a través de una comunicación eficaz. Esto es, en el más amplio sentido, incluyendo una circulación multidireccional de la información: ascendente, descendente y transversal. 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. A través de toda la organización el libre flujo de ideas y el intercambio de información son fundamentales. Los que trabajan en la primera línea cumpliendo delicadas funciones operativas e interactúan directamente con el público y las autoridades son a menudo los mejor situados para reconocer y comunicar los problemas a medida que surgen.

**Supervisión:** “La supervisión como un proceso continuo es muy importante, pues en la medida 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 empresariales y mediante evaluaciones separadas por parte de la dirección, de la función de auditoría interna o de personas independientes” planteaba Cooper and Lybrand (1996). En la medida que las actividades continuas o recurrentes sean más importantes, Cooper and Lybrand (1996), 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.

Entre las actividades de supervisiones continuas o recurrentes se pueden mencionar:

- Canales abiertos para que la gerencia reciba ideas e información de los trabajadores referente a los sistemas en sí mismos o sobre su funcionamiento.
- Revisión sistemática por parte de la unidad de auditoría interna de aspectos administrativos de cumplimiento, operativos, con información sobre las debilidades encontradas, recomendaciones de mejora y seguimiento de su implantación.
- Revisión anual de los sistemas de control interno por parte de los auditores externos con el alcance requerido a efectos de una auditoría

externa.

- Comunicación sistemática o esporádica con terceros, clientes, proveedores, entidades financieras, organismos reguladores, etc. De esa comunicación se pueden derivar observaciones y comentarios de control en todos sus aspectos.

### **Definición, Situación y Evolución de la Auditoría**

En forma sencilla y clara, escribe Holmes: profesor de la universidad de Harvard "... la auditoría es el examen de las demostraciones y registros administrativos. El auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos."

El origen exacto de la auditoría es muy controvertido, se conoce que en Inglaterra en el siglo XV se precisaba de las opiniones de auditores para asegurarse de que no se produjeran fraudes en los registros.

Hay evidencias del surgimiento de la Auditoría Independiente en Inglaterra por los años 1840.

La contabilidad como profesión fue introducida por los británicos en Norteamérica en la segunda mitad del siglo XIX, los contadores norteamericanos adoptaron la forma de auditar y los procedimientos de llevar a cabo la revisión de los informes financieros de los británicos. Estas auditorías eran llevadas a cabo fundamentalmente en entidades de capitales individuales. A partir del año 1900, con el surgimiento de las corporaciones, surge la necesidad de auditar sus estados financieros y sobre el 1917, aparecen en las leyes el establecimiento del dictamen de los mismos. Hasta aquí el desarrollo de la auditoría se circunscribía a contar con una opinión independiente que diera fe de la exactitud de la información financiera.

Por el año 1957 surgió la Auditoría Administrativa con la finalidad de evaluar la calidad de la administración, esto es, la planificación, la organización, la dirección y el control de las entidades; por los años 1970, surge el interés por parte de las administraciones gubernamentales de conocer acerca del desempeño de sus entidades, ya que a través de los informes financieros esto no era viable y nace la Auditoría de Gestión basada en dos importantes principios de la administración pública: el **primero** relativo a que la administración pública debe ser dirigida de manera que haga el mejor uso posible de los fondos públicos y el **segundo** relativo a que las personas que dirigen los fondos

públicos deben ser responsables por la prudente y efectiva administración de los recursos que les han sido confiados. Con posterioridad dado el grado de socialización de la propiedad bajo asociaciones de diferentes matices y características, que provoca que la administración de los negocios cada vez mas recaee en manos de directivos gerenciales que raras veces son a su vez los propietarios principales de las mismas, nace la necesidad de conocer con un carácter totalmente independiente acerca del desempeño de las administraciones bajo la influencia de las complejas relaciones y el entorno en que se mueven las entidades del sector privado y se reconoce la utilidad de la Auditoría de Gestión.

La palabra auditoría viene del latín AUDITORIUS, y de esta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de los mismos.

Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas efectuado con posterioridad a su ejecución, como servicio a los Órganos de Gobierno que responden de la correcta utilización de los fondos puestos a su disposición y a los propietarios de las entidades privadas, realizado por personal completamente independiente de las operaciones de la entidad evaluada, con la finalidad verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones. Es la revisión sistemática de las actividades de una organización o de un segmento de ella en relación con objetivos específicos. Tal revisión tiene tres propósitos esenciales: estimar el funcionamiento, identificar oportunidades de mejora y desarrollar recomendaciones de mejoras o fomentar acciones. Dicho en otras palabras, es un proceso para examinar y evaluar las actividades realizadas, en una entidad, programa, proyecto u operación, con el fin de determinar su grado de eficiencia, eficacia y economía, y por medio de las recomendaciones que al efecto se formulen, promover la correcta administración del patrimonio público o privado.

En estudios bibliográficos realizados en Alvin A. Arens año 1995. "Auditoría Un enfoque Integral ". La auditoria es una de las aplicaciones de los principios científicos de la contabilidad, basada en la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas, para observar su exactitud; no obstante, este no es su único objetivo. Su importancia es reconocida desde los tiempos más remotos, teniéndose conocimientos de su existencia ya en las lejanas épocas de la civilización sumeria. Acredítase, todavía, que el término auditor evidenciando

el título del que practica esta técnica, apareció a finales del siglo XVIII, en Inglaterra durante el reinado de Eduardo I. En diversos países de Europa, durante la edad media, muchas eran las asociaciones profesionales, que se encargaban de ejecutar funciones de auditorías, destacándose entre ellas los consejos Londineses (Inglaterra), en 1.310, el Colegio de Contadores, de Venecia (Italia), 1.581 La Revolución industrial llevada a cabo en la segunda mitad del siglo XVIII, imprimió nuevas direcciones a las técnicas contables, especialmente a la auditoría, pasando a atender las necesidades creadas por la aparición de las grandes empresas ( donde la naturaleza del servicio es prácticamente obligatorio). Se preanunció en 1845 o sea, poco después de penetrar la contabilidad de los dominios científicos y ya el "Railway Companies Consolidation Act" obligada la verificación anual de los balances que debían hacer los auditores. También en los Estados Unidos de Norteamérica, una importante asociación cuida las normas de auditoría, la cual publicó diversos reglamentos, de los cuales el primero que conocemos data de octubre de 1939, en tanto otros consolidaron las diversas normas en diciembre de 1939, marzo de 1941, junio de 1942 y diciembre de 1943.

Desde los años en que Cuba era gobernada por los españoles existía una actividad comercial controlada, dirigida y supervisada por España, los cuales eran los dueños absolutos de los negocios que se realizaban en nuestro país. Al cabo del tiempo surgen especialistas comerciales que paulatinamente van demostrando su capacidad para desarrollar la Auditoría en Cuba. Por lo que se realiza un estudio minucioso, con el objetivo de obtener algunos resultados comparativos en diferentes actividades económicas del país. A partir de 1902 con el predominio del capital norteamericano en Cuba, surge la necesidad de Auditores y Contadores de alta calificación, los cuales provenían del extranjero, ya que la gran mayoría de las grandes empresas organizadas en Cuba eran sucursales de compañías norteamericanas, que también requerían del personal cubano con los conocimientos necesarios para desempeñarse como contador y que pudieran asimilar rápidamente las técnicas de contabilidad y Auditoría.

Con el surgimiento de estudios superiores de contabilidad fueron apareciendo las primeras firmas privadas de auditores cubanos y con ellas instituciones como el tribunal de cuentas, así como el Ministerio de Hacienda y El Banco Nacional de Cuba, que realizan auditorías de balances o financieras tanto privadas como públicas. De esta forma se fue logrando que la Auditoría en Cuba llegara a ser

muy semejante a la de los países desarrollados del mundo y que los auditores se agrupaban en el Colegio de Contadores Públicos. Después de 1959 la actividad de la Auditoría en Cuba se debilitó producto de diversas causas:

- Éxodo de profesionales de la contabilidad que abandonaron el país.
- Debilitamiento de la actividad de control a partir de 1965 como resultado del falso criterio de que la sociedad socialista no necesitaba controles estrictos.
- Eliminación de las relaciones mercantiles en el ámbito empresarial.

Luego de la implantación de un nuevo sistema de Dirección de la Economía en la segunda mitad de los años setenta vuelve a cobrar auge el trabajo de los auditores. A partir de ese momento y hasta ahora la Auditoría cubana ha ido desarrollándose.

En los últimos años y con la aparición de las Empresas privadas y mixtas se ha ampliado la acción de los auditores. En la Actualidad estas empresas están obligadas a presentar estados financieros dictaminados por firmas cubanas de auditores independientes sobre las bases internacionales de la Auditoría. Es preciso destacar el desarrollo que ha tenido la auditoria en las situaciones actuales ya que existe un Ministerio de auditoría y Control encargado de emitir todas las resoluciones que sirven de apoyo para el trabajo de auditoría de la misma forma decretos y programas que sirven de apoyo para el desarrollo de esta materia.

La Historia de la Contaduría Pública, su Evolución y Seguimiento, pretende aportar como novedad, de manera sintética y entendible, todo un número de hechos que al final se convirtieron en pasos importantes para lograr y definir lo que hoy se reconoce como "Auditoría". Desde la exposición de los antecedentes más remotos, en el mundo y en Cuba, hasta las actuales y vigentes instituciones y legislaciones que rigen la profesión, se abordan relevantes hechos que significaron, desde el punto de vista conceptual, un cambio en la forma en que el ejercicio de la auditoría se venía realizando. Así cabe todo el mérito a las primeras obras que tratan los métodos de llevar libros de contabilidad, como preceptos teóricos definitorios, unido a la incidencia que introdujo la Revolución Industrial en la Europa tradicional, para converger en todo un desencadenamiento de escritos reguladores de tan importante trabajo. Uno de

ellos lo constituye el cuerpo legal, al que luego de varios años de aplicación de métodos y de arduo trabajo, se logra obtener y aplicar en Cuba, es decir el Decreto Ley 159, el cual deja muy bien claro sus objetivos y alcances. En entrevistas realizadas con los Auditores gubernamentales que pertenecen al Ministerio de Auditoría y Control (MAC) encargados de asesorar a los auditores de las diferentes instituciones con documentación actualizada de la legislación vigente sobre programas de control interno que los mismos sirven de instrumento al trabajo teniendo en cuenta los objetivos siguientes:

- Evaluar la efectividad del Sistema de Control Interno, a partir del cumplimiento de los objetivos de control interno establecidos en la Resolución No. 297/03
- “Definiciones de Control Interno. Contenido de los Componentes y sus normas”, del Ministerio de Finanzas y Precios.
- Verificar cuestiones relacionadas con las tecnologías de la información
- Verificar indicadores estadísticos seleccionados, con los datos consignados en los registros primarios que correspondan.
- Conciliar los resultados de la auditoría con los puntos vulnerables identificados en el Plan de Prevención, para corroborar el cumplimiento de las medidas previstas.

#### **Desarrollo cronológico de la Auditoría en Cuba. Época colonial.**

- Auditoría para identificar los resultados obtenidos y determinar el importe concreto a pagar a los españoles.

#### **Época Republicana**

- Auditorías financieras que correspondían a intereses de casa matrices norteamericanas realizadas por firmas de auditores independientes.
- Auditorías Fiscales.
- Auditorías Internas.

#### **Época revolucionaria hasta 1990**

- Auditorías Financieras de carácter estatal.
- Inspectores fiscales.

- Auditorías Internas.

### **Época Revolucionaria de 1990 en adelante.**

- Auditorías financieras tanto de carácter estatal como privado, con la participación de firmas cubanas de auditores independientes.
- Auditorías Fiscales.
- Auditorías Internas.

### **Programas de auditoría y cuestionarios de control interno.**

Según el Diccionario ARISTOS de la lengua española programa es una declaración de lo que se piensa hacer en una materia , sistema y distribución de materias de una asignatura. Anuncio de las partes que ha de tener o de las condiciones a que se ha de sujetar alguna cosa.

El programa de auditoría concebido para garantizar a la organización un control más eficiente del proceso productivo, además de definir y delimitar responsabilidades en éste, está basado en los objetivos generales de la Resolución No.297/03 del Ministerio de Finanzas y Precios, que puso en vigor las nuevas definiciones del control interno, el contenido de sus componentes y sus normas.

Programa de auditoría: es un aspecto fundamental de la auditoría operacional. Sólo después de familiarizarse por completo con la operación puede el auditor determinar todos los pasos de un programa de auditoría, este programa le permite a los auditores descubrir los hechos en cuanto a la operación del área bajo estudio.

Al diseñar un programa que contribuya al perfeccionamiento del el Sistema de Control Interno de la entidad, resta por supuesto, accionar los mecanismos internos que se ajuste a las características y condiciones de la organización para lograr que el funcionamiento sea efectivo se debe tener en cuenta un grupo de condiciones entre ellas se destacan:

- Facilitar disponer de una información cabal sobre la entidad “real”, que refleje con alta fidelidad lo que ha pasado, está sucediendo y muy posiblemente ocurra si continúa como va.
- Contribuye decididamente a que se alcance una apropiada y actualizada gestión estratégica y operacional, con un satisfactorio cumplimiento del

sistema de objetivos.

- Ayuda significativamente en la consolidación de un clima laboral favorable, de alta implicación
- Viabiliza que se cumplan las regulaciones vigentes que conciernen a la entidad.

Otro de los requisitos imprescindibles a cumplir, es el correcto funcionamiento e interacción entre los cinco componentes (Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación, y Supervisión o Monitoreo) ya que la consecución de uno puede estar condicionada a la consecución de otros y en todo caso debe existir una estructuración coherente debiendo ocurrir en todos los niveles, actividades, subdivisiones estructurales y procesos de la organización, en todas las fases del ciclo de dirección clasificando los mismos por las interconexiones y derivaciones, siempre apoyándose y compensándose mutuamente.

Según el diccionario ARISTOS cuestionar es controvertir un punto dudoso proviniendo las razones y pruebas de una y otra parte...

Cuestionario: Este método se basa en un conjunto de preguntas estándar presentadas por escrito en un formulario preimpreso o dentro de un programa o archivo incorporado a un procesador personal, sobre los aspectos fundamentales del control interno que son comunes a la mayoría de las empresas y que interrogan sobre los sistemas y operaciones que se realizan en el ente. Cuestionario sobre el control interno: es un cuestionario utilizando preguntas cerradas, permitirá formarse una idea orientativa del trabajo de auditoría. debe realizarse por áreas (Anexo 6) y las empresas auditoras disponen de los modelos confeccionados aplicables a sus clientes.

## *Bibliografía*

- Boletín El control interno emitido por un grupo de autores mexicanos en al año 2007
- Castro Ruz, Fidel: Por el camino correcto Editora política la Habana 1989
- Cursos de la escuela municipal del partido sobre nuestros principios y medios de lucha por el socialismo Pág. 60
- Colectivo de autores. Fundamentos del marxismo Leninismo II Editorial pueblo y educación
- Diccionario de economía política .Editorial progreso Moscú Pág. 312
- Diccionario Ilustrado de la lengua española Pág. 488
- Definición de Control Interno según las normas COSO
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1994
- Decreto Ley 159 del Ministerio de Auditoría y Control
- Guevara, Ernesto. Temas económicos. Editorial ciencias sociales. La Habana 1988.pp5
- Gerencie. Com/ Control interno
- Informe del comité central del PCC al I Congreso .Ediciones políticas Pág.51 Habana 1978
- Libro de texto de Auditoría I capítulo ocho “Revisión del sistema de control interno”
- La Historia de la Contaduría Pública, su evolución
- Manual del Auditor
- Resolución Económica del V Congreso del PCC
- Resolución 26/06 del Ministerio de Auditoría y Control.